

**Т.І. Єфіменко**

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ  
КОНТРОЛЬ**

**Навчальний посібник**

**Харків 2013**



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

УКРАЇНСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ  
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

**Т.І. Єфіменко**

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ  
КОНТРОЛЬ**

*Навчальний посібник*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки,  
молоді та спорту України як навчальний посібник  
для студентів вищих навчальних закладів*

**Харків 2013**

УДК 657  
ББК 65.050  
Є 911

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки,  
молоді та спорту України як навчальний посібник  
для студентів вищих навчальних закладів  
(№ 1/11-14886 від 24.09.12 р.).*

**Рецензенти:**

д-р екон. наук, проф. Т.В. Момот (ХНАМГ),  
д-р екон. наук, проф. В.М. Соколов (ХНУ ім. В.Н. Каразіна)

Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль:  
**Є 911** Навчальний посібник. – Харків: УкрДАЗТ, 2013. –  
313 с., табл. 8.

ISBN 978-617-654-017-5

Навчальний посібник підготовлено відповідно до  
навчальної дисципліни «Внутрішньогосподарський  
контроль», для чого наведено теоретичні і практичні аспекти  
організації і ведення внутрішньогосподарського контролю.

УДК 657  
ББК 65.050

Навчальний посібник

Єфіменко Тетяна Іванівна

## **ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ**

Відповідальний за випуск Єфіменко Т.І.

Редактор Ібрагімова Н.В.

---

Підписано до друку 19.01.12 р.

Формат паперу 60x84 1/16 . Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 14,75. Тираж 300. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту

61050, Харків - 50, майдан Фейербаха, 7

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

ISBN 978-617-654-017-5

© Українська державна академія  
залізничного транспорту, 2013.

## ЗМІСТ

Вступ	7
1. Сутність, предмет, об'єкти і функції господарського контролю	10
1.1. Господарський контроль: сутність, предмет і об'єкти	11
1.2. Процес здійснення господарського контролю	14
1.3. Функції господарського контролю	17
2. Класифікація господарського контролю і місце в ній внутрішньогосподарського контролю	20
2.1. Загальні ознаки класифікації господарського контролю	21
2.2. Класифікація форм контролю за методами здійснення	23
2.3. Класифікація контролю за суб'єктами, що здійснюють фінансово-господарський контроль	26
3. Розвиток і вдосконалення внутрішньогосподарського контролю як складової частини системи управління	31
3.1. Сучасні підходи до визначення сутності внутрішнього контролю	31
3.2. Обставини встановлення і здійснення внутрішньогосподарського контролю в Україні	34
3.3. Складові елементи системи внутрішньогосподарського контролю	36
3.4. Класифікаційні ознаки внутрішньогосподарського контролю, принципи і організаційні основи його здійснення	42
4. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю	52
4.1. Прийоми документального контролю	53
4.2. Прийоми фактичного контролю	58
4.3. Прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю	59
5. Ревізія як форма внутрішньогосподарського контролю	61
5.1. Ревізія як одна з форм фінансово-господарського контролю, її види та характеристика	61
5.2. Нормативно-правове регулювання контрольно-ревізійної роботи з боку Державної контрольно-ревізійної служби	63
5.3. Права, обов'язки і відповідальність ревізорів	65
6. Організація, планування і техніка контрольно-ревізійного процесу	67
6.1. Організація контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах. Основні стадії контрольно-ревізійного процесу	69

6.2. Планування контрольно-ревізійної роботи в державних і відомчих органах контролю. Підготовка до ревізії. Програма ревізії та індивідуальні плани ревизорів	71
6.3. Основні вимоги до організації системи внутрішнього контролю	73
6.4. Порядок складання акту комплексної ревізії, вимоги до акту	78
6.5. Підготовка рішення за матеріалам ревізії. Контроль виконання рішень за матеріалами ревізії, форми контролю виконання рішень	83
7. Основи організації внутрішньогосподарського контролю на залізничному транспорті	85
7.1. Економічні відносини на залізничному транспорті, що зумовлюють зміст внутрішньогосподарського контролю в галузі	85
7.2. Призначення і функціональна структура Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці	91
7.3. Порядок планування, організації і здійснення контрольних заходів на залізничному транспорті	97
8. Інвентаризація як форма внутрішньогосподарського контролю	106
8.1. Сутність інвентаризації: мета, завдання, об'єкти і види	106
8.2. Методика проведення інвентаризації у внутрішньогосподарському контролі	107
8.3. Інвентаризаційна робота. Сутність ревізійного дослідження стану інвентаризаційної роботи	109
8.4. Матеріальна (майнова) відповідальність та інші види відповідальності	113
9. Внутрішньогосподарський контроль основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів	137
9.1. Завдання та інформаційні джерела контролю операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами	137
9.2. Перевірка стану збереження основних засобів	143
9.3. Контроль операцій надходження і вибуття основних засобів	145
9.4. Контроль правильності нарахування амортизації основних засобів	149
9.5. Контроль витрат на ремонт основних засобів	151
9.6. Перевірка операцій по нематеріальних активах	153
9.7. Контроль операцій з іншими необоротними матеріальними активами	155

10. Внутрішньогосподарський контроль операцій із запасами	158
10.1. Завдання та інформаційні джерела контролю операцій з товарно-матеріальними запасами	158
10.2. Контроль стану складського господарства	161
10.3. Контроль операцій з надходження запасів	166
10.4. Контроль операцій з використання запасів	169
10.5. Особливості ревізії малоцінних і швидко зношуваних предметів, інструменту, спецодягу та інвентарю	172
11. Внутрішньогосподарський контроль, виконання виробничої програми, формування виробничої собівартості продукції, робіт (послуг) і собівартості їх реалізації	174
11.1. Завдання і напрями контролю формування виробничої собівартості продукції, робіт (послуг)	174
11.2. Контроль формування собівартості реалізованих продукції, робіт (послуг)	181
11.3. Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг)	183
11.4. Контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг)	185
12. Внутрішньогосподарський контроль операцій з грошовими коштами	188
12.1. Завдання, нормативно-законодавче забезпечення ревізії операцій з грошовими коштами	188
12.2. Контроль фактичної наявності касової готівки і дотримання умов її збереження	190
12.3. Документальний контроль касових операцій	196
12.4. Методика контролю операцій з грошовими коштами підприємств на поточних і валютних рахунках, відкритих в установах банків	200
13. Внутрішньогосподарський контроль коштів у розрахунках з дебіторами	204
13.1. Завдання, нормативно-правове забезпечення та інформаційні джерела контролю коштів у розрахунках з дебіторами	204
13.2. Контроль розрахунків з покупцями і замовниками	209
13.3. Контроль розрахунків з підзвітними особами	212
13.4. Контроль розрахунків за претензіями	214
13.5. Контроль розрахунків з відшкодування матеріальних збитків	218
14. Внутрішньогосподарський контроль операцій із зобов'язаннями	222

14.1. Завдання, нормативно-правове забезпечення і інформаційні джерела контролю операцій із зобов'язаннями	222
14.2. Контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками	225
14.3. Контроль розрахунків з оплати праці	229
14.4. Контроль розрахунків з бюджетом	235
15. Внутрішньогосподарський контроль доходів, витрат і фінансових результатів	239
15.1. Завдання та інформаційні джерела контролю правильності визначення доходів, витрат і фінансових результатів	239
15.2. Контроль доходів діяльності	248
15.3. Контроль витрат діяльності	252
15.4. Перевірка операцій з розподілу прибутку і формування фондів і резервів	258
16. Галузеві особливості внутрішньогосподарського контролю на підприємствах залізничного транспорту	262
16.1. Особливості внутрішньогосподарського контролю в локомотивному депо	263
16.2. Особливості внутрішньогосподарського контролю в дистанції колії	269
16.3. Особливості внутрішньогосподарського контролю в колійній машинній станції	275
16.4. Особливості внутрішньогосподарського контролю на залізничній станції	278
16.5. Особливості внутрішньогосподарського контролю у вагонному депо	281
16.6. Особливості внутрішньогосподарського контролю вокзалу	289
16.7. Особливості внутрішньогосподарського контролю пасажирського вагонного депо	291
16.8. Особливості внутрішньогосподарського контролю допоміжного виробництва	294
16.9. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції електропостачання	296
16.10. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції сигналізації та зв'язку	298
16.11. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції захисних лісонасаджень	300
Бібліографічний список	302
Додаток 1. Перелік нормативно-законодавчих актів, що використовуються при проведенні внутрішньогосподарського контролю (у тому числі для підприємств залізничного комплексу)	306

## ВСТУП

Виникнення внутрішньогосподарського контролю обумовлено історичною стадією суспільного розвитку. Він є невід'ємним і об'єктивно існуючим явищем в економічному житті суспільства. Як соціальна функція контроль існує в системі державного і господарського управління незалежно від суспільно-політичного устрою, а його місце в системі управління обумовлено характером і рівнем розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, а також політичною організацією суспільства.

Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації і методології внутрішньогосподарського контролю надано значну увагу в науковій і науково-практичній літературі. Вивченням цих проблем займалися як зарубіжні, так і вітчизняні вчені [1, 2, 8, 9, 17, 30].

Навчальний посібник присвячено проблематиці внутрішньогосподарського контролю та реалізації контрольної функції в прийнятті управлінських рішень. Метою посібника стали систематизація інформації про сутність внутрішнього контролю за допомогою розгляду його еволюції та визначення завдань на різних ланках виробничо-господарської діяльності підприємств.

Поняття «внутрішньогосподарський контроль» з'явилося на початку XVIII ст. До початку XX ст., пройшовши певний шлях еволюційного розвитку, внутрішньогосподарський контроль став сприйматися як система контролю діяльності підприємства у вигляді сукупності трьох елементів: розділення повноважень, ротації персоналу, використання й аналізу облікових записів. Пізніше функції внутрішньогосподарського контролю розширилися, перетворившись в організацію дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності операцій, дотримання розробленої облікової політики [9].

Провідні компанії сьогодні йдуть на збільшення витрат щодо організації системи внутрішньогосподарського контролю [34]. Керівники компаній розуміють, що це сприяє підвищенню ефективності їх бізнесу завдяки зростанню довіри інвесторів,



вдосконаленню існуючих господарських процесів і базової структури підприємств, більш достовірному визначенню основних зон ризику бізнесу.

В Україні на даний момент не вироблено однозначної концепції внутрішньогосподарського контролю. Разом з тим згідно зі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» «...відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів».

Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку України як орган державного управління і регулювання діяльності учасників фондового ринку розробила і затвердила ряд нормативних документів у галузі корпоративного управління: Принципи корпоративного управління України (рішення ДКЦПФР від 11.12.2003 р. № 571).

Згідно з Принципами корпоративного управління України (п. 5.1) до органів, покликаних здійснювати внутрішньокорпоративний фінансовий контроль, належать аудиторський комітет наглядової ради; ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту. Внутрішньогосподарський контроль здійснюється на всіх рівнях управління підприємством (великих за обсягом і складних за видами діяльності) зі складною організаційною структурою. На вищому рівні суб'єктом його організації є власник (Наглядова рада), а реалізація контрольних функцій здійснюється спеціалізованою службою внутрішнього контролю.

У навчальному посібнику наведено загальні підходи до організації контрольної-ревізійної роботи на підприємствах України, розкрито особливості і місце внутрішньогосподарського контролю в системі суб'єктів фінансово-господарського контролю. Окремі розділи розкривають завдання, напрями, інформаційні джерела, нормативно-законодавчу базу внутрішньогосподарського контролю за основними ланками господарської діяльності підприємств.

Навчальний посібник містить питання, присвячені галузевим особливостям організації внутрішньогосподарського контролю в структурних підрозділах залізничного транспорту. При підготовці посібника використано матеріали «Методичних рекомендацій з проведення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту», затверджених наказом Укрзалізниці від 22.03.2008 р. № 224-Ц.

Запропонований посібник спрямовано на формування в майбутніх фахівців таких навиків: свідоме, обґрунтоване застосування методичних прийомів контролю; опрацювання економічної інформації і нормативно-законодавчих актів, що регламентують ревізійну роботу; організація узгодженої роботи різних органів і структур внутрішньогосподарського контролю.

## **1. Сутність, предмет, об'єкти і функції господарського контролю**

Господарська діяльність потребує системи економічних важелів, що забезпечують виконання законодавства у сфері господарської політики, тобто реалізацію контрольних функцій з боку держави відносно виробництва, розподілу і споживання громадського продукту [1]. Контроль - об'єктивно необхідний елемент господарського механізму при будь-якому способі виробництва. За допомогою контролю суб'єкти господарювання захищають власні інтереси, інтереси інших контрагентів, забезпечують дотримання стандартів, норм, правил.

Контроль – це систематизовані спостереження і перевірка процесу функціонування конкретного об'єкта з метою виявлення в ньому відхилень від заданих стандартів та усунення цих відхилень [4]. У сучасних умовах контроль як управлінська функція повинні здійснюватися на усіх рівнях управління. Контроль в економічній сфері передбачає перевірку і спостереження за фінансово-господарською діяльністю. Зміст сучасного економічного контролю — це система заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин.

У розвитку контролю в Україні можна виокремити такі етапи:

- на першому етапі (1990-1997 рр.) були сформовані умови для законодавчого забезпечення створення системи контролюючих органів, крім органів загальнодержавного контролю, ще й недержавного, зокрема незалежного експертного (аудиту) і контролю власників. Слід зауважити, що від СРСР Україна отримала у спадок таку систему контролю, яка передбачала тотальний нагляд держави за економічною сферою, існували такі види контролю, як “народний контроль”, що здійснювався громадськістю та партійними органами; контроль, що проводився контрольно-ревізійним управлінням і спеціальним відділом МВС - ОБХСС (Отдел по борьбе с хищениями социалистической собственности (рус.));

- на другому етапі (з 1998 р. і до сьогодні) відбувається подальше удосконалення системи контролю. Були прийняті

законодавчі документи, що визначили роль і місце в системі контролю органів Державної контрольно-ревізійної служби Податкової служби, Податкової міліції, Пенсійного фонду та інших.

### **1.1. Господарський контроль: сутність, предмет і об'єкти**

Контроль – об'єктивно необхідний елемент господарського механізму при будь-якому способі виробництва.

Сутність контролю полягає в тому, що суб'єкт управління перевіряє те, як об'єкт управління виконує його настанови [4].

Контроль (з фр. *controle* - повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка) означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності.

Контроль як єдине ціле складається з певних частин, видів, галузей, напрямів.

Як одна з галузей контролю господарський контроль є процесом спостереження і перевірки виробничої і фінансової діяльності підприємств. Такий контроль здійснюється відповідними суб'єктами управління, наділеними певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів цієї діяльності, усунення і попередження негативних явищ і порушень [7].

У господарському контролі існують два основні напрями:

- контроль з точки зору економічної ефективності діяльності підприємств (фінансово-економічний);

- контроль з точки зору законності і забезпечення збереження майна підприємства.

Господарському контролю підлягають явища, що являють собою зміст господарської діяльності підприємств. Наприклад:

а) рух, збереження і фактична наявність майна в кожній окремій господарській ланці і в масштабах усієї економічної діяльності;

б) господарські процеси, у т.ч. процеси постачання, виробництва, реалізації, процес управління;

в) розрахунково-кредитні операції, пов'язані з рухом дебіторської та кредиторської та їх погашенням;

г) виробничі й організаційно-технологічні стосунки, які виникають під час здійснення господарських процесів, та ін.

З урахуванням сказаного зміст контролю полягає в усвідомленій і планомірній дії системи, яка впливає на підзвітні і підконтрольні ланки з метою реалізації головного завдання - забезпечення високої ефективності діяльності при мінімальних витратах, забезпечення повного збереження майна, профілактика безгосподарності і розкрадань, виховання в працівниках ощадливості.

Перш ніж класифікувати контроль в аспекті ієрархічності об'єктів, необхідно дати визначення об'єкту контролю і його предмету.

Об'єкт господарського контролю – це керована ланка системи управління, що сприймає контрольну дію. Об'єкти господарського контролю:

- людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні, інформаційні ресурси організації;
- засоби і системи інформатизації;
- технічні засоби і системи охорони і захисту матеріальних і інформаційних ресурсів;
- управлінські рішення;
- процеси, що відбуваються в організації або поза нею, якщо вони мають до неї яке-небудь відношення;
- результати функціонування організації;
- аспекти часу.

Об'єкти господарського контролю вибираються відповідно до його цілей.

Необхідно розмежовувати об'єкт господарського контролю і предмет господарського контролю. У філософському трактуванні предмет пізнання – це певна сторона, властивість і відношення об'єкта, досліджувані з певною метою в цих умовах і обставинах. Предмет визначає межі, у яких вивчається об'єкт дослідження.

Предметом господарського контролю є наявність, стан і (чи) дія керованої ланки системи управління організацією. Будь-які матеріальні ресурси організації - це об'єкти господарського контролю; фактична наявність цих ресурсів, їх стан, аспекти їх функціонування – це предмети господарського контролю.

Доцільно розрізняти контроль системи об'єктів у цілому (тобто усієї організації), контроль її підсистем і контроль елементів (окремих об'єктів). Такий підхід дозволяє розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності і цільової орієнтації.

Отже, предметами господарського контролю можуть вважатися господарські процеси, фактична наявність і рух майна в господарських процесах, а також виробничі стосунки, що виникають при цьому.

Визначаючи предмет господарського контролю детальніше, до нього слід включити складові процесу контролю (підготовка, опрацювання програм і т. д.), суб'єкти цих процесів (контролер, бухгалтер і т. д.), об'єкти (засоби підприємства, джерела та ін.), засоби здійснення контролю (вимірювальні прилади, комп'ютери), використання інформації (дані обліку і звітності, планові і нормативні та ін.), продукти процесів (акти ревізії, довідки обстеження, описи та ін.).

Об'єктами контролю взагалі виступають явища і процеси, відносно яких формуються інтереси суб'єкту контролю, або та частина об'єктивної реальності, яка знаходиться у взаємозв'язку з суб'єктом діяльності.

Об'єктами господарського контролю є явища і процеси господарського життя, які здійснюються в межах окремих видів економічної діяльності. Наприклад, окремі сторони господарської діяльності підприємства: випуск продукції, якість продукції, фінансовий стан, витрати матеріалів та інших ресурсів, умови праці і техніка безпеки, організація управління, а також норми, плани, управлінські рішення, накази, звітність підприємств і організацій і т. д.

На будь-якій стадії процесу управління неминучі відхилення фактичного стану об'єкта управління від планованого. Для своєчасної інформації про спрямованість і зміст таких відхилень потрібно здійснювати контрольні заходи. Зміст цих заходів полягає в такому: а) визначення фактичного стану організації (об'єкту контролю); б) порівняння фактичних показників стану об'єкта із запланованими параметрами і стандартами; в) оцінювання відхилень, що виявляються, і міри їх впливу на аспекти функціонування організації; г) визначення причин виявлених відхилень.

Отже, у підсумку даного пункту зауважимо, що мета контролю – це: забезпечення системи управління інформацією для ухвалення ефективних рішень.

## **1.2. Процес здійснення господарського контролю**

Процес контролю – це сукупність дій суб'єктів контролю, спрямованих на контрольовані об'єкти для досягнення мети контролю (див. п. 1.1).

Процес контролю, зазвичай, поділяється на три етапи:

1) підготовка здійснення контролю, або так зване передконтрольне дослідження;

2) проведення контрольних дій (застосування контрольних процедур);

3) реалізація дій (післяконтрольні процедури).

План контролю за предметною ознакою може складатися з довільної кількості пунктів. Основними реквізитами плану контролю є: тема (суб'єкт) контролю; обґрунтування вибору теми контролю; мета контролю (ставиться суб'єктом!); головні питання, що підлягатимуть контролю; період здійснення контролю; суб'єкти (елементи) для контролю; виконавці і час виконання; методи й техніка здійснення контролю. Добре відпрацьований план контролю повинен передбачати контроль проблемних ділянок підприємства, а також охоплювати перевіркою (у відповідному періоді) всі об'єкти, забезпечувати ефективне використання сил і засобів.

Тематику контролю слід зосереджувати на основних питаннях, необхідних і можливих для контролю, звертаючи увагу на доступність інформації, час, який витрачається на здійснення контролю. Правильно проведена підготовка до здійснення контролю дає можливість вміло відібрати важливі справи й свідомо відмовитися від незначних, досягнути поставленої перед суб'єктом контролю мети, охоплюючи безпосередніми контрольними діями меншу кількість об'єктів, а також зменшити час на виконання цих дій. Фахівці з контролю повинні мати спеціально розроблені методики перевірки окремих і найбільш важливих об'єктів.

Отже, процес контролю складається з процедур дослідження фактичного стану об'єктів, а також процедур зіставлення результатів дослідження із нормами законодавчих актів, нормативами і стандартами [12].

Суть процесу контролю відображає такі характеристики: змістовну, організаційну, технологічну [20]. Змістовна характеристика покликана відповісти на питання «що робиться в процесі контролю?»; організаційна – «ким і в якому порядку здійснюється?»; технологічна – «як здійснюється?».

Зміст контролю розкривається через ряд послідовних стадій: підготовчу, основну і підсумкову. У свою чергу вони самі поділяються на конкретні стадії-дії.

При здійсненні підготовчої стадії проводиться вибір об'єкта контролю; визначається предмет контролю (встановлюється, що слід перевірити); визначається спосіб здійснення контролю; підбираються (призначаються) особи, які здійснюватимуть контроль; складається план його проведення.

На основній стадії ведеться збір і обробка інформації. Зібрана інформація (часто отримана з різних джерел) аналізується, порівнюється з реальним станом справ на об'єкті, який перевіряється, оскільки інформація, отримана від його керівництва, і інформація, отримана з інших джерел, часто не співпадають.

До підсумкової стадії належать такі дії: ухвалення рішення за підсумками контролю; доведення його до адресата (а в необхідних випадках і до відома громадськості, правоохоронних органів, інших осіб, зацікавлених у результатах контролю); надання допомоги підконтрольній структурі в наведенні ладу на об'єкті; контроль за виконанням рішень, прийнятих за підсумками контролю.

Організація контролю розкриває впорядковані взаємозв'язки методів контролю, у рамках яких здійснюються конкретні заходи.

Під методом організації контролю розуміють певні прийоми і порядок роботи для узгодження дій з метою забезпечення максимальної ефективності їх використання при виконанні поставлених завдань [10]. Організація і здійснення контролю - це циклічний процес, в якому можна виділити такі етапи:

- 1) вибір об'єкта контролю;



- 2) інформаційний (збір даних про об'єкт);
- 3) обґрунтування цілей і завдань контролю;
- 4) вивчення об'єкта на місці, корекція програми;
- 5) обстеження, перевірка, інвентаризація, опитування;
- 6) вивчення документів;
- 7) оформлення результатів контролю;
- 8) надання гласності результатам контролю;
- 9) розроблення методів з усунення недоліків;
- 10) контроль прийнятих заходів.

З вказаних етапів складається цикл контролю.

Цикл контролю починається з формування цілей контролю і включає збір інформації про об'єкт і виявлення відхилень і порушень у його функціонуванні і завершується вживанням заходів з усунення і попередження порушень.

Сукупність циклів контролю, які повторюються і певним чином організовані у просторі та часі, називають процесом контролю.

Іншими словами процес контролю – це діяльність об'єднаних у певну структуру суб'єктів контролю (його органів, керівників, контролерів, громадських організацій), спрямована на гарантоване досягнення найбільш ефективним і продуктивним способом поставленої мети контролю і застосування відповідних принципів і типів, методів і техніки контролю.

Технологію контролю можна подати як послідовність виконання стадій контролю, у складі яких виконуються контрольні-ревізійні процедури (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Технологічна складова господарського контролю

<i>Стадія</i>	<i>Контрольно-ревізійна процедура</i>
1	2
Організаційно-підготовча. Вибір об'єкта для перевірки і впливу	Постановка питань для перевірки і планування контрольної діяльності з орієнтацією контрольної діяльності на загальнодержавні інтереси
Технологічна. Перевірка підконтрольного об'єкта	Обстеження і спостереження, збір, обробка й оцінка інформації

1	2
Результативна. Комплексний аналіз і усунення виявлених недоліків	Аналіз допущених відхилень (порушень) і визначення причин їх виникнення; формулювання висновків про стан контрольованого об'єкта; вироблення рішень і методів з усунення недоліків і порушень; застосування відповідних санкцій до винних осіб; обговорення порушень у колективі і виховний вплив на його працівників
Інспекційна. Перевірка виконання рішень	Використання контролюючим органом різноманітних форм перевірки виконання рішень; спостереження за виконанням пропозицій

### 1.3. Функції господарського контролю

Господарський контроль — одна з форм управління, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням економічних ресурсів суб'єктів господарювання. Він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи.

Під контролем розуміють одночасно:

- 1) один з головних принципів управління;
- 2) стадію процесу (циклу) управління;
- 3) функцію управління.

Господарський контроль як принцип управління полягає в тому, що кожен господарський процес або соціальне явище відрізняється певними характеристиками і вимагає управлінських впливів, які забезпечують досягнення наміченої заздалегідь мети. Для цього орган управління повинен своєчасно отримувати інформацію і мати конкретні вихідні характеристики об'єкта, які можуть знадобитися для підготовки впливу [14].

Господарський контроль як стадія процесу управління є одним з послідовних етапів здійснення управління зі своїм особливим набором форм і методів. Контроль має логічний

зв'язок з іншими стадіями (планування, організація, облік тощо) і утворюють у сукупності певний цикл управлінських дій. Мета, заради якої організується контроль, фіксується в його програмі у вигляді конкретних завдань.

Господарський контроль, як функція управління, є різновидом управлінської діяльності, мета якого – отримання інформації (відповідно до функції цілепокладення), її переробка і зіставлення (реалізація функції регулювання). Відповідно до наукового знання загальної теорії систем систему контролю слід інтерпретувати як взаємопов'язану сукупність суб'єктів, об'єктів і контрольних дій.

Суть господарського контролю, як однієї з функцій управління, - система спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану об'єкта, яким керують з метою:

- 1) оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання;
- 2) виявлення відхилень від вимог цих рішень;
- 3) усунення негативних ситуацій;
- 4) інформування про це органи управління.

Господарський контроль, як функція управління, має тісний взаємозв'язок з іншими його функціями: плануванням; організацією; обліком; аналізом; регулюванням.

Функція контролю глибоко інтегрована з іншими функціями управління. У той же час існує інформаційна інтеграція усередині функції контролю. Інтеграція контролю та інших функцій на одному рівні управління – це горизонтальна інтеграція, а інформаційна інтеграція функцій контролю на різних рівнях управління (контроль на рівні робочого місця, бригади, ділянки, цеху, організації) - це вертикальна інтеграція.

В результаті інтеграції по горизонталі досягається узгодження окремих елементів управління з метою вирішення якої-небудь управлінської проблеми або досягнення якої-небудь мети управління. При вертикальній же інтеграції функція контролю реалізується на різних рівнях управління, але на базі однієї і тієї самої інформації, що піддається агрегації (укрупненню). Вертикальна інтеграція потрібна для контролю з боку вищої ланки (системи) управління.

Функції самого господарського контролю - це виявлення і вивчення фактичного стану справ, зіставлення його з поставленими цілями, оцінка вивченої діяльності, прийняття рішень з усунення виявлених порушень. Контроль виконує профілактичну, інформаційну і мобілізуючу функції.

Профілактична функція спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків, а саме ліквідуються умови, які породжують безгосподарність.

Інформаційна функція полягає в тому, що отримана під час контролю інформація є основою для ухвалення відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється [35].

Мобілізуюча функція реалізується завдяки тому, що в процесі контролю проявляються не лише недоліки, а і позитивні сторони діяльності. Останні, як передовий досвід, можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання.

Крім того, функціями господарського контролю є перевірка:

- виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;

- повноти й своєчасності надходження доходів у бюджет, цільового й економного використання коштів державного бюджету і позабюджетних фондів;

- законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності та підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні;

- дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;

- касової дисципліни та законності операцій за рахунками у банку;

- забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Підводячи підсумок вищевикладеному, слід зауважити, що функції господарського контролю в суспільстві з ринковою економікою полягають у сприянні діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів, мотивації і стимулів (кредитування, інвестування, оподаткування тощо).

### **Запитання для самоконтролю**

1. Пояснити сутність і призначення господарського контролю.
2. Що розуміють під предметом господарського контролю?
3. Що розуміють під об'єктами господарського контролю? Навести приклади.
4. Що є метою проведення контролю?
5. У чому полягають основні завдання господарського контролю?
6. Пояснити сутність понять "цикл" і "процес контролю".
7. Вказати основні складові циклу контролю.
8. З яких основних стадій складається процес господарського контролю?
9. Розкрити змістовні характеристики контролю.
10. Розкрити функцію господарського контролю.

### **2. Класифікація господарського контролю і місце в ній внутрішньогосподарського контролю**

Глибинне розуміння сутності контролю як важливої управлінської категорії, забезпечується розкриттям механізму функціонування сформованих контролем стосунків, виявленням специфічних особливостей різних його складових, необхідністю його класифікувати.

Загальна класифікація контролю не лише побудована з пізнавальною метою, але і дозволяє розібратися в змісті контролю, а головне – відповідає конкретним практичним завданням, тобто озброює практиків методикою вибору того або іншого виду контролю, необхідного для досягнення поставленої мети [2]. За допомогою цієї класифікації з'ясовують, якими

видами, формами і методами здійснюють контроль, тобто якими є зміст і форма господарського контролю. Класифікація полегшує вивчення методики здійснення контролю залежно від застосування того або іншого його виду чи ознак.

Класифікація контролю є базовою складовою методології контролю як науки. На сьогодні серед науковців немає єдиного погляду щодо класифікації контролю, і це цілком природно, оскільки контроль знаходиться у постійній зміні та розвитку. Однак класифікувати його потрібно і визначити суть кожного виду контролю також.

## **2.1. Загальні ознаки класифікації господарського контролю**

Науковці, які наводять у своїх працях класифікаційні ознаки контролю, частіше за все виділяють такі:

- за інформаційним забезпеченням;
- охопленням підрозділів господарської ланки, що контролюється;
- повнотою вивчення господарських процесів;
- колом господарських процесів, які вивчаються;
- масштабами процесів, що вивчаються;
- часом виконання контролю відносно часу здійснення господарських процесів;
- періодичністю проведення;
- способом сприйняття господарських процесів.

Розглянемо ці класифікації.

За інформаційним забезпеченням розрізняють:

- а) документальний;
- б) фактичний контроль.

Документальний контроль полягає у встановленні суті і достовірності господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному й статистичному обліку [8].

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

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

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

За охопленням підрозділів господарської ланки, що контролюється, виділяють [4, 20]:

а) повний; б) частковий; в) наскрізний.

За повнотою вивчення господарських процесів:

а) суцільний; б) вибіркового; в) комбінований.

За колом господарських процесів, які вивчаються:

а) спеціалізований; б) тематичний; в) галузевий.

За масштабами процесів, що вивчаються:

а) контроль усередині підприємства; б) міжгосподарський; в) внутрішньогосподарський; г) міжгалузевий.

За часом виконання контролю відносно часу здійснення господарських процесів:

а) попередній (що передуює господарському процесу); б) поточний (оперативний); в) наступний (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Він застосовується переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій.

Поточний контроль має оперативний характер і здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Поточний контроль покладається в основному на служби внутрішньогосподарського контролю. Його завдання – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань.

Наступний (ретроспективний) контроль здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного

звітнього періоду. Його мета – встановити правильність, законність і економічну доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти безгосподарності й крадіжок. За його результатами розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення. Документальна ревізія є наступним видом господарського контролю.

За періодичністю проведення виділяють:

- а) безперервний (перманентний);
- б) періодичний.

За способом сприйняття господарських процесів розрізняють:

- а) за участю суб'єкта контролю;
- б) автоматичний (без участі контролера).

## **2.2. Класифікація форм контролю за методами здійснення**

За методами здійснення виділяють такі форми контролю [10]:

- обстеження;
- тематична перевірка;
- службове розслідування;
- слідство;
- інвентаризація;
- аудит;
- аналіз господарської діяльності;
- судово-бухгалтерська експертиза.

Обстеження – ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці й технікою безпеки. Виявляють при цьому позитивні й негативні сторони діяльності підприємства. Результати обстеження оформляються доповідними записками, довідками, висновками, пропозиціями.

Тематична перевірка – це вивчення однієї або кількох сторін діяльності підконтрольного об'єкта. Результати тематичної перевірки, отримані на підставі документального і фактичного контролю, оформляються актами або доповідними записками. За результатами тематичної перевірки роблять висновки про стан



підконтрольного об'єкта і розробляють пропозиції щодо поліпшення ситуації. Ці пропозиції розглядаються і затверджуються до виконання керівником органу, від імені якого проводилася тематична перевірка. Виконання таких пропозицій систематично перевіряється.

Службове розслідування – це комплекс заходів, які здійснюються в межах відомчої компетенції, з метою повного, всебічного та об'єктивного з'ясування обставин вчинення посадовою особою дисциплінарного або іншого правопорушення, пов'язаного зі здійсненням службової діяльності, відповідальність за яку передбачена законодавством України; виявлення причин і умов, що сприяли його вчиненню; встановлення наявності (відсутності) вини, її ступеня, а також установлення інших подій, обставин, що потребують з'ясування під час проведення таких заходів. Результати службових розслідувань оформляються протоколами й постановами.

Слідство – форма контролю, яка застосовується судово-слідчими органами для встановлення точної суми заподіяної шкоди і винних осіб. Результати слідства оформляються протоколами і постановами.

Інвентаризація – перевірка фактичної наявності і поточного стану об'єкта, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації і порівняння отриманих даних із записами в реєстрах бухгалтерського обліку.

Аудит – метод наступного контролю, який складається з сукупності прийомів, застосування яких дозволяє визначити достовірність обліку і фінансової звітності суб'єкта господарювання, їх повноту і відповідність дій законодавству і встановленим нормативам.

Аналіз господарської діяльності – контроль, який за звітними матеріалами і показниками звітності дозволяє оцінити фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період з метою виявлення невикористаних резервів, підвищення якості продукції, зниження собівартості.

Судово-бухгалтерська експертиза — це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку

(експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднім слідством чи судом. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза — це процесуальна дія. Судово-бухгалтерська експертиза характеризується процесуально-правовим, економічним змістом. Процесуально-правовий зміст експертизи полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо. Із процесуально-правового погляду судово-бухгалтерська експертиза нічим не відрізняється від інших судових експертиз. Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо. Перелічені особливості, пов'язані з застосуванням спеціальних знань, виокремлюють судово-бухгалтерську експертизу в самостійний вид судових експертиз.

Перелічені форми контролю використовуються в контрольно-ревізійній роботі не ізольовано, а в поєднанні, що суттєво підвищує дієвість фінансово-господарського контролю. Отже, зміст контролю виявляється в його формах, а здійснення - у способах і прийомах. Однак поряд із вказаними вище формами контролю ревізія є однією з найважливіших форм фінансово-господарського контролю.

Ревізія — форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень чи крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. Ревізія — це різностороння перевірка діяльності підприємства для встановлення законності, доцільності й ефективності дій. У словосполученні "контроль і ревізія" перше поняття є загальним і абстрактним, а друге — окремим і конкретним [4].

Важливо розуміти відмінності між аудитом, ревізією і судовою експертизою. Аудит, ревізія і судово-бухгалтерська експертиза є складовими елементами фінансово-господарського контролю. Вони розглядають один предмет (господарсько-фінансову діяльність підприємства чи підприємця), а також використовують спільні методичні прийоми й процедури

контролю, їх мета – виявити негативні явища у виробничій і фінансово-господарській діяльності господарюючих суб'єктів, усунути та запобігти їх у майбутньому. Об'єктами контролю для них є однакові джерела інформації, законодавчі та нормативно-інструктивні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського фінансового й управлінського обліку, фінансова звітність господарюючих суб'єктів. Спільним для них також є те, що вони обґрунтовують свої висновки документально перевіреними доказами. Разом із тим між аудитом, ревізією і судово-бухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності.

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

Основною метою ревізії є виявлення та фіксація фактів зловживань з обов'язковим повідомленням вищій організації й правоохоронним органам. Як правило, ревізори здійснюють перевірки лише з позицій дотримання законності господарських операцій, не вникаючи у визначення перспектив діяльності.

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

### **2.3. Класифікація контролю за суб'єктами, що здійснюють фінансово-господарський контроль**

*Контроль класифікують так:*

- державний;
- муніципальний;

- незалежний;
- контроль власника, у тому числі:
  - а) внутрішньовідомчий;
  - б) внутрішньогосподарський.

Державний контроль здійснюють [14, 35]:

- органи державної влади та управління, а саме Рахункова Палата Верховної Ради України; Державна податкова адміністрація України; Державна контрольно-ревізійна служба України; Державне казначейство України (три останні органи контролю входять до структури Міністерства фінансів України); Фонд державного майна України; Міністерство економіки України; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України та ін.;

- спеціалізовані органи контролю, у тому числі Державний комітет України із стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів (Держспоживзахист), Державна інспекція України з контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція. Державна санітарна інспекція і т. ін.

Наведемо зміст функцій окремих суб'єктів державного контролю в Україні.

Рахункова Палата Верховної Ради України, створена відповідно до Конституції України, організує і здійснює контроль:

- за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів;
- утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначає ефективність і доцільність видатків державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;
- фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, спеціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля, використанням об'єктів права державної власності, які не підлягають приватизації;
- додержанням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям;

- використанням іноземних кредитів;
- законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України й позабюджетних фондів в установах Національного банку України;
- грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів тощо.

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

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

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

Фонд державного майна України (далі - Фонд) здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. Основними функціями Фонду є реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств у процесі приватизації, створення спільних підприємств, укладання договорів з посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації і видача ліцензій посередникам; вживання заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації.

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

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

Міністерство праці та соціальної політики України контролює дотримання законодавства з питань праці та

заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод із сплати праці, розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення тощо.

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

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

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

Муніципальний контроль здійснюють місцеві Ради народних депутатів та їх комісії. Комісії з питань планування, бюджету та фінансів здійснюють контроль за виконанням планів і програм економічного і соціального розвитку й бюджету.

Незалежний контроль – аудиторський – організується на комерційних засадах, перевіряє достовірність звітних даних, балансів і водночас надає консультаційні послуги з питань обліку, фінансів, економіки і т. ін. [1].

Контроль власника:

- внутрішньовідомчий (міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання). Здійснюється контроль-ревізійними підрозділами міністерств і відомств, що фінансуються за рахунок бюджету, підпорядковується як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному

міністерству чи відомству. Його основна функція - детальний контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів або коштів власника. Зразком внутрішньовідомчого контролю є контроль державної адміністрації залізничного транспорту України відносно діяльності шести залізниць України і підприємств, що входять до сфери управління Укрзалізниці;

- внутрішньогосподарський контроль є перевіркою виробничої і господарської діяльності підприємств в цілому, окремих його структурних підрозділів. Внутрішньогосподарський контроль здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств. Відповідно до Закону України "Про підприємства в Україні" основна відповідальність за організацію такого контролю на кожному підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які існують загальні ознаки класифікації господарського контролю?
2. Що розуміють під загальними ознаками класифікації контролю?
3. Розкрийте відмінності між документальним і фактичним контролем.
4. Охарактеризуйте випадки використання ревізії, аудиту, судової бухгалтерської експертизи.
5. Кого слід вважати суб'єктами контролю в Україні? Які їх функції?
6. Який склад органів державного контролю в Україні? Які їх функції?
7. Дати характеристику муніципального та незалежного контролю.
8. У чому відмінність між незалежним контролем і державним?
9. На які системи поділяється контроль власника? Дати їх характеристику.
10. Навести приклади суб'єктів внутрішньогосподарського контролю.
11. Які завдання виконує Рахункова Палата України?

12. Які завдання виконує Контрольно-ревізійна служба України?

13. Які завдання виконує Податкова адміністрація в сучасних умовах господарювання?

14. Які контрольні функції виконує Національний банк України?

### **3. Розвиток і вдосконалення внутрішньогосподарського контролю як складової частини системи управління**

#### **3.1. Сучасні підходи до визначення сутності внутрішнього контролю**

Процес управління суб'єктів господарювання відбувається в умовах постійної зміни зовнішнього і внутрішнього середовища і характеризується різним ступенем невизначеності. Інформація про стан керованого об'єкта каналами зворотного зв'язку надходить в управляючу систему і дозволяє визначити ступінь досягнення поставленої мети і сформувані коректуючі управлінські дії, тим самим забезпечивши облік результатів діяльності підприємства й оцінку ефективності схвалюваних управлінських рішень. У цій загальній схемі управління велику роль відіграє контроль, який здійснюється безперервно протягом усієї управлінської діяльності, логічно завершує процес управління і є основою для прийняття нових управлінських рішень.

Сучасне бачення контролю як функції управління формувалося тисячоліттями і нерозривно пов'язано з виникненням, становленням і розвитком функції обліку (близько 6 тисяч років). Контроль зароджувався і розвивався на фоні еволюції обліку [32].

На розвиток функції контролю в Росії і Україні вплинули ідеї німецької наукової школи. Акцент на процедурному, математичному аспекті не давав можливості розглядати функції обліку і контролю, не ототожнюючи їх. Це призводило до того, що на елементи методу бухгалтерського обліку «покладалися надії» з реалізації контрольної функції обліку [34]. Іншими



словами, функція контролю не вважалася самостійною й ототожнювалася з функцією обліку.

Однією з обставин такого підходу було перебільшення значення кожного з елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризації, вартісної оцінки, калькулювання, рахунків і подвійного запису, балансу та бухгалтерської звітності). Але усі ці елементи не можуть повністю забезпечити реалізацію функції контролю законності, економічної доцільності дій посадовців щодо здійснення господарських операцій (фактів господарського життя) і відображення цієї інформації в обліку. Таке положення справ гальмувало розвиток як теорії, так і практики реалізації обох функцій управління – і контролю, і обліку.

Поняття «внутрішній контроль» з'явилося на початку XVIII ст. До початку XX ст., пройшовши певний шлях еволюційного розвитку, внутрішній контроль став сприйматися як система контролю діяльності суб'єкта господарювання у вигляді сукупності трьох елементів: розділення повноважень, ротації персоналу, використання й аналізу облікових записів. Пізніше функції внутрішнього контролю розширилися, перетворившись в організацію дій, спрямованих на забезпечення збереження майна, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності операцій, дотримання обраної економічної політики.

Сучасний етап історії щодо уніфікації вимог до системи внутрішнього контролю підприємств почався в 1985 р. в США, коли за участю п'яти професійних саморегульованих організацій – АІСРА (American Institute Certified Public Accountants), Американської Асоціації з обліку і звітності (American Accounting Association), FEI (Financial Executives Institute), Інституту внутрішніх аудиторів (Institute Internal Auditors) та Інституту фахівців управлінського обліку (Institute of Management Accountants) – була створена національна комісія з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю, відома на честь першого її голови Джеймса С. Тредуея як Комісія Тредуея. Опублікований ними звіт (1987 р.) містив заклик до досягнення домовленості в частині основних понять внутрішнього контролю. Робоча група за участю Комітету спонсорських організацій Комісії Тредуея

(Committee Sponsoring Organizations Treadway Commission, COSO) провела аналіз літератури з внутрішнього контролю. Результат був представлений громадськості в 1992 р. під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control — Integrated Framework) [34].

Акцент у цьому документі був зроблений на відповідальності керівництва підприємства за стан контролю. Також у ньому визначено основні поняття внутрішнього контролю виходячи з таких ключових передумов:

- внутрішній контроль – це процес, тобто засіб досягнення мети, а не сама мета;

- внутрішній контроль здійснюється людьми, тому для нього важливі не лише правила, процедури та інші керівні документи, а і люди на всіх рівнях підприємства;

- від внутрішнього контролю власники і керівництво підприємства можуть чекати обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставлених цілей, але не абсолютної гарантії безпомилкової роботи;

- внутрішній контроль забезпечує досягнення поставленої мети або декількох цілей у суміжних галузях діяльності.

Згідно з "Інтегрованою концепцією внутрішнього контролю" (COSO) "...внутрішній контроль – це процес, що здійснюється найвищим органом підприємства, що визначає його політику (наприклад, Радою директорів), його управлінським персоналом вищого рівня і співробітниками, що в достатній і виправданій мірі забезпечує досягнення підприємством таких цілей: доцільності і фінансової ефективності діяльності, включаючи збереження активів; достовірності фінансової звітності; дотримання законодавства і вимог регулюючих органів".

Заснований Лондонською Фондовою Біржею комітет під головуванням Едріапа Кедбері у своїх рекомендаціях щодо розроблення вимог до Кодексу корпоративного управління, виданих у 1992 р., прийняв ідентичне «Інтегрованій концепції внутрішнього контролю» визначення контролю. З 1995 р. найвищі органи управління всіх підприємств, акції яких значилися в лістингах на фондовому ринку Великої Британії, зобов'язані щорічно перевіряти й аналізувати ефективність

внутрішнього фінансового контролю і повідомляти результати в щорічному звіті директорату.

Найбільш послідовним інститутом у застосуванні «Інтегрованої концепції внутрішнього контролю» є Базельський комітет із банківського нагляду. У 1998 р. комітет випустив два документи: «Основи оцінки системи внутрішнього контролю» і «Система внутрішнього контролю в банках: основи організації», присвячені оцінці ефективності внутрішнього контролю в банках, і запропонував для органів нагляду принципи оцінки адекватності систем внутрішнього контролю, які співпадають з принципами «Інтегрованої концепції внутрішнього контролю». У липні і серпні 2001 р. видано рекомендації «Внутрішній аудит у кредитних організаціях і відносини регулюючих органів із внутрішніми і зовнішніми аудиторами» і «Внутрішній аудит у банках і відносини регулюючих органів і аудиторів» [34].

### **3.2. Обставини встановлення і здійснення внутрішньогосподарського контролю в Україні**

В Україні на даний момент лише опрацьовується концепція внутрішньогосподарського контролю. Разом з тим згідно зі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» «...відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів».

Звертає на себе той факт, що і в економічній літературі, і в практичній діяльності має місце змішання понять «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль», «внутрішньосистемний контроль», «внутрішній аудит» [9, 34]. Немає чітко виробленої концепції відносно того, чи є внутрішній аудит складовою частиною внутрішнього контролю або навпаки, і що собою являє служба внутрішньогосподарського контролю, які її функції.

Подібне змішання понять може пояснюватися відсутністю правового поля відносно організації і функціонування внутрішньогосподарського контролю, що ніяк не позначається позитивно на його розвитку і спричиняє собою неоднозначність у термінології і розумінні основоположних концепцій контролю

[13]. Науковці і практики по-різному визначають внутрішньогосподарський контроль.

Так, Р. Додж у праці «Краткое руководство по стандартам и нормам аудита» зазначає: «Вся система внутреннего контроля, включая финансовый контроль, служит реализации следующих задач, стоящих перед исполнительным органом управления фирмы: обеспечения последовательной и эффективной деятельности фирмы; следования основной стратегии фирмы; обеспечения сохранности активов; обеспечения своевременного и полного отражения операций в учете».

Р. Адамс в праці «Основи аудиту» пише, що система внутрішнього контролю організується керівництвом підприємства для того, щоб здійснювати діяльність підприємства послідовно і ефективно; забезпечити дотримання політики керівництва; забезпечити збереження майна; досягти якісного документування операцій.

Міжнародний стандарт аудиту МСА 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль» визначає: «Система внутрішньогосподарського контролю включає політику і процедури, прийняті керівництвом суб'єкта перевірки для сприяння в реалізації мети управління, що передбачає впорядковане й ефективно ведення бізнесу: строге дотримання політики керівництва, забезпечення збереження активів, запобігання і виявлення фактів шахрайства і помилок, акуратність і повноту бухгалтерських записів і своєчасну підготовку достовірної фінансової звітності».

Сформуємо основний зміст такого явища, як внутрішньогосподарський контроль.

Система внутрішньогосподарського контролю – це комплекс контрольних і експертних дій, організованих власником і керівництвом підприємства для спостереження за відповідністю здійснених господарських операцій з формування, зберігання і використання активів і зобов'язань, прийнятим управлінським рішенням і положенням нормативних актів держави, власника і виконавчих органів; для виявлення відхилень, допущених у ході їх виконання, і визначенням наслідків впливу відхилень на формування фінансових результатів. Це сукупність цілей, поставлених керівництвом підприємства перед співробітниками, і тих концепцій, з яких виходить керівництво, щоб забезпечити

зниження небажаного ризику в діловій і фінансовій діяльності, і також в обліку і звітності. Отже, контроль визначається через мету підприємства.

Мета внутрішньогосподарського контролю полягає в сприянні раціональному використанню засобів праці, предметів праці і самої праці в підприємницькій діяльності, відповідній чинному законодавству і прийнятій в обліковій політиці підприємства [13].

Слід зазначити, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється на всіх рівнях управління підприємством (великих за обсягом і складних за видами діяльності) зі складною організаційною структурою. На вищому рівні суб'єктом його організації є власник (Наглядова рада), а реалізація контрольних функцій здійснюється спеціалізованою службою внутрішнього аудиту. На середньому рівні суб'єктом організації внутрішньогосподарського контролю є виконавчий орган (керівництво підприємства), а реалізація контрольних функцій здійснюється менеджерами структурних підрозділів підприємства відносно роботи своїх підлеглих. Тобто за допомогою фінансової, бухгалтерської, кадрової та інших служб, які збирають і обробляють інформацію про результати діяльності підприємства, виявляють відхилення, визначають негативні дії – «ризик», і позитивні дії – «можливості».

### **3.3. Складові елементи системи внутрішньогосподарського контролю**

При формуванні системи внутрішньогосподарського контролю виконавчі органи управління компанії переслідують такі цілі:

- забезпечити надійну і повну інформацію для керівництва підприємства;
- забезпечити збереження майна та документів;
- оцінити дотримання обліково-економічної політики;
- забезпечити ефективність господарської діяльності на стадіях: прийняття управлінських рішень (попередній контроль), здійснення господарських операцій (поточний контроль) і оцінки результатів господарських операцій (наступний контроль);

- оцінка дотримання співробітниками вимог законодавчих і нормативних актів, регламентуючих документів;
- забезпечення надійної системи бухгалтерського обліку.

Контрольні функції, які реалізуються службою внутрішньогосподарського контролю (вищий рівень управління), складаються:

- з оцінки адекватності й ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю;
- оцінки ефективності здійснюваних процедур контролю, процедур управління ризиками;
- перевірки наявності системи формування і руху (інформаційний обмін) управлінської інформації і підсистем, які контролюють виявлення і виправлення можливих помилок;
- вивчення й аналізу управлінської і фінансової інформації, а також оцінки ефективності інформаційного забезпечення управління;
- здійснення перевірок щодо різних сторін діяльності підприємства;
- перевірки дотримання законодавства.

Ефективність і адекватність системи внутрішньогосподарського контролю залежить, у першу чергу, від інтересу до нього власників і керівництва підприємства, від їхніх дій щодо організації внутрішнього контролю на різних рівнях управління і забезпечення умов для своєчасної оцінки ризиків і ефективності контрольних процедур. При такій організації виявлення недоліків і порушень є сигналом про можливу проблему, пов'язану з відсутністю або неправильною роботою системи внутрішнього контролю. Це, у свою чергу, вимагає глибокого аналізу причин відхилень і розуміння найдрібніших нюансів у процесах, що відбуваються, а також діяльності підприємства в цілому.

Підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю в цілому полягає в тому, що вся структура такої системи контролю є сукупністю трьох елементів:

- середовище внутрішньогосподарського контролю;
- система бухгалтерського обліку;
- процедура контролю.

Середовище контролю – це дії та процедури, які відображають загальне ставлення вищого рівня адміністрації і власників компанії до внутрішньогосподарського контролю (ставлення управлінців до комерційних, фінансових і внутрішніх ризиків; адекватне розуміння ролі контролю в управлінні компанією; конкретні дії щодо організації системи внутрішньогосподарського контролю та її вдосконалення).

До основних передумов функціонування систему внутрішньогосподарського контролю можна віднести такі:

- стратегія бізнесу компанії, масштаби і види її діяльності;
- відповідність організаційної структури управління (лінійно-функціональна, дивізійна, адаптивна, матрична) масштабам бізнесу;
- регламентація відносин (комунікаційних зв'язків) між структурними підрозділами компанії. Розроблення посадових інструкцій працівників, де чітко зафіксовано перелік прав, обов'язків і відповідальності;
- визначення і документальне закріплення процедур контролю;
- методи доведення правил поведінки персоналу;
- чітке функціонування системи комунікацій і системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю (нормативно-правова, нормативно-довідкова, фактографічна, облікова, аналітична і контрольна інформації);
- робота з персоналом (кадрова політика): мотивація трудової діяльності, професійна підготовка, аналіз особистих рис і характеристик співробітників;
- визначення впливу зовнішніх щодо компанії чинників:
  - а) ступінь економічної і політичної стабільності в державі;
  - б) рівень відповідності розвитку законодавчої бази вимогам ринкової економіки, податкової політики держави і т. ін.;
  - в) характер відносин з контролюючими органами;
  - г) ступінь дотримання договірної дисципліни, характер відносин з діловими партнерами.

Середовище контролю є фундаментом решти елементів системи внутрішньогосподарського контролю, який формує організаційно-управлінську структуру і виконавчу дисципліну співробітників, тим самим забезпечуючи функціонування інших

елементів системи внутрішньогосподарського контролю. До чинників, що впливають на середовище внутрішньогосподарського контролю, слід віднести:

- стиль і основні принципи управління, які виражаються у ставленні керівництва до внутрішнього контролю, у взаємодії з контролюючими органами і діловими партнерами;

- організаційну структуру, яка формує рівні управління (ієрархії), встановлює підлеглість і відносини між відділами і службами компанії, відповідає розмірам підприємства і складності ведення бізнесу. Для великих підприємств характерною є багаторівнева організаційна структура, яка дозволяє формувати необхідний потік інформації;

- кадрову політику, у складі якої розглядається кадрове забезпечення, мотивація трудової діяльності і умови реалізації контрольних функцій з позиції ієрархічної структури управління. При цьому посадовці і працівники компанії реалізують контрольні функції, з одного боку, стосовно співробітників нижчого рівня управління, а з іншого – здійснюють контроль якості одержуваної інформації (документів) від співробітників вищого рівня управління;

- розподіл повноважень і відповідальності між персоналом підприємства, покликаний гарантувати правильне здійснення їх діяльності в частині ведення господарських операцій. Для цього розробляються посадові інструкції, де фіксуються права, обов'язки і відповідальність працівників з урахуванням розділення несумісних функцій, зосередження яких в однієї особи може сприяти здійсненню помилок і порушень і ускладнює їх виявлення. Наприклад, доступ до активів, здійснення операцій з активами, безпосереднє здійснення господарських операцій - фактів господарського життя і відображення цієї інформації в обліку;

- правильне ведення бухгалтерського обліку, що передбачає створення всіх необхідних умов для забезпечення фіксації фактів господарського життя і їх документального відображення відповідно до законодавства з обліку, а також виконання положень прийнятої на підприємстві облікової політики;

- інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю, яке передбачає формування і розвиток інформаційних



комунікацій (інформаційні потоки, інформаційний обмін), що забезпечують процес управління інформацією.

Забезпечення інформацією керівництва всіх рівнів управління здійснюється за допомогою системи бухгалтерського обліку. Система обліку розглядається як сукупність форм і методів, що використовують економічні суб'єкти для організації і ведення бухгалтерського обліку майна і зобов'язань і підготовки бухгалтерської звітності.

Головним аргументом доцільності сприйняття функцій обліку і контролю в єдності є те, що контроль у діяльності бухгалтера реалізується як функція управління. Облікова функція вирішує завдання накопичення обліково-економічної інформації за допомогою відповідного інструментарію: документування фактів господарського життя, їх оцінка, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення інформації, інвентаризація [2]. Одним з аргументів на захист присутності контролю в системі бухгалтерського обліку є те, що в англійській літературі аналітичний облік сприймався як детальний, а синтетичний – як контрольний.

Очевидним є те, що не система бухгалтерського обліку відокремлена від контрольних дій, а діяльність персоналу бухгалтерів носить багатофункціональний характер, де комплекс функцій знаходиться в єдності, і ототожнювати їх немає підстав. При цьому склад контрольних дій визначається не елементами системи бухгалтерського обліку, а економічним і юридичним змістом фактів господарського життя, відображених в інформаційному носії (документі), а також характером дій посадовців, які мають відношення до появи цих фактів.

Система бухгалтерського обліку, з одного боку, є об'єктом оцінки для внутрішнього контролю виконавчих органів управління, а з іншого – інформаційною базою для оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту.

Середовище контролю розглядається як практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на формування необхідних умов для ефективного функціонування такого суб'єкта. «Практичними діями» в широкому розумінні є все різноманіття процедур, дій і заходів, які відображають загальне

ставлення адміністрації, директорів і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю. Отже, ще один елемент системи внутрішньогосподарського контролю «контрольні процедури», з одного боку, – складова середовища контролю, а з іншого – сутність самого процесу контролю.

Під процедурами контролю розуміють методи і правила, розроблені адміністрацією для отримання впевненості в тому, що всі здійснювані господарські операції зареєстровані повністю і точно, що помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по них виявляються максимально швидко, що цілісність даних забезпечена обліковими регістрами або файлами комп'ютера і що доступ до активів і пов'язаним з ними документами обмежений [23].

Процедура (від *procedo* – просуваюсь, проходжу) – прийнятий порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення будь-яких справ. Звідси контрольні процедури – це послідовність дій суб'єктів управління, спрямованих на реалізацію функцій контролю. У результаті їх застосування досягається мета внутрішнього контролю в частині забезпечення повноти, точності, законності, забезпечення збереження активів і видачі надійної і релевантної інформації для управління.

До найпоширеніших процедур контролю належать такі:

- розпорядчі надписи на документах керівника і (або) головного бухгалтера або інших уповноважених осіб;
- внутрішні і зовнішні звіряння розрахунків;
- зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів;
- перевірка правильності здійснення документообігу;
- планові і позапланові інвентаризації майна і зобов'язань;
- заходи, спрямовані на обмеження несанкціонованого доступу до активів економічного суб'єкта.

Виділення таких елементів контролю, як контрольне середовище і контрольні процедури, є умовним і переслідує мету більш детального вивчення й аналізу сутності явищ і процесів, що відбуваються в системі внутрішнього контролю в частині реалізації контрольних дій як засобів зв'язку контролюючих суб'єктів з підконтрольними об'єктами. Для цього контрольні процедури доцільно розглядати в розрізі таких напрямів внутрішньогосподарського контролю:

- контроль з боку адміністрації підприємства (управлінський) контроль;
- контроль бухгалтера (правильніше контроль у діяльності бухгалтера);
- контроль дотримання законодавства (правовий).

Контроль з боку адміністрації підприємства має на меті перевірку процесу управління і здійснення господарських операцій:

- перевірка дій посадовців, персоналу в частині дотримання трудової дисципліни;
- перевірка виконавчої дисципліни (виконання ухвалених рішень).

Контроль бухгалтера (контроль у діяльності бухгалтера) має на меті перевірку забезпечення збереження цінностей, достовірності обліку і звітності, попередження, виявлення і виправлення можливих помилок в обліку:

- санкціонування операцій;
- оцінка інвентаризаційної роботи, періодичність перевірок, звіряння рахунків;
- перевірка дотримання графіка документообігу;
- перевірка точності і повноти бухгалтерських записів;
- перевірка комп'ютерних інформаційних систем.

Правовий контроль має на меті перевірку забезпечення законності операцій і документального їх оформлення:

- законність господарських угод і операцій, відповідність їх зовнішнім і внутрішнім законодавчим і нормативним актам;
- законність формування інформації в документах і самих документів.

### **3.4. Класифікаційні ознаки внутрішньогосподарського контролю, принципи і організаційні основи його здійснення**

Найважливіший класифікаційний аспект внутрішнього контролю – формальний. За підсумками вищесказаного внутрішньогосподарський контроль і внутрішній аудит слід визнати формами внутрішнього контролю організації.

Вибір форми внутрішнього контролю залежить:

- від складності організаційної структури;

- правової форми;
- видів і масштабів діяльності;
- доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності;
- ставлення керівництва організації до контролю.

Організація внутрішнього контролю у формі внутрішнього аудиту властива великим і деяким середнім організаціям, що в основному мають такі особливості:

- ускладнена оргструктура – дивізіональна, матрична або конгломератна структури організації;
- численність філій, дочірніх компаній;
- різноманітність видів діяльності і можливість їх кооперації;
- прагнення органів управління отримувати досить об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів усіх рівнів управління.

Окрім завдань чисто контрольного характеру внутрішні аудитори можуть вирішувати завдання економічної діагностики, вироблення фінансової стратегії, маркетингових досліджень, управлінського консультування.

До інститутів внутрішньогосподарського контролю відносять ревізійні комісії (ревізорів), діяльність яких регламентована чинним законодавством. Цей інститут в основному поширений в акціонерних товариствах, товариствах з обмеженою відповідальністю і виробничих кооперативах.

У багатьох організаціях немає відділу (сектора, бюро, групи і т. п.) внутрішнього аудиту і ревізійної комісії (ревізора). У цьому випадку для здійснення внутрішнього контролю доцільно використовувати структурно-функціональну форму внутрішньогосподарського контролю організації. Така форма ґрунтується на взаємодії одиниць оргструктури (лінійно-функціональної, дивізіонної, матричної), відповідно до їх контрольних функцій. Наприклад, здійснення контролю, що неодмінно входить у посадові обов'язки будь-якого керівника, повинне включатися у функції будь-якої відповідальної особи. Ця форма, відповідна змісту первинного ступеня розвитку внутрішньогосподарського контролю, застосовується усіма організаціями разом з розвиненішими формами і незалежно від них.

Внутрішньогосподарський контроль доцільно класифікувати за значущістю суб'єктів такого контролю з точки зору їх участі в діяльності підприємства.

Суб'єкт внутрішньогосподарського контролю організації – це працівник або учасник (власник) організації, що здійснює контрольні дії при виконанні покладених на нього обов'язків або тільки на підставі відповідних прав.

Якщо член ревізійної комісії не є учасником або працівником цієї організації, він вважається суб'єктом внутрішньогосподарського контролю в період виконання відповідних обов'язків.

Усіх суб'єктів внутрішньогосподарського контролю доцільно розподілити по таких рівнях з точки зору значущості в сукупній контрольній дії:

1) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю першого рівня – це учасники (власники) організації, що здійснюють контроль безпосередньо або опосередковано (за допомогою незалежних експертів, у тому числі зовнішніх аудиторів);

2) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю другого рівня. До їх обов'язків безпосередньо не входить контроль, але через виробничу необхідність вони виконують і контрольні функції (робочий, контролюючий якість роботи устаткування);

3) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю третього рівня - виконують контрольні функції для реалізації службових обов'язків (функцій), які за ними закріплені безпосередньо (працівники планово-диспетчерського, планово-економічного відділів, відділу кадрів);

4) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю четвертого рівня. До їх обов'язків входять контрольні та інші функції (адміністративно-управлінський персонал; персонал, обслуговуючий комп'ютерні системи; співробітники відділу бухгалтерського обліку, служб комерційної і фізичної безпеки);

5) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю п'ятого рівня. До їх функціональних обов'язків входить тільки здійснення контролю (співробітники відділу внутрішнього аудиту і члени ревізійної комісії, співробітники відділів вхідного і технічного контролю і т. п.).

В основі розглянутої вище класифікації лежить ознака значущості суб'єктів внутрішнього контролю. У теоретичному аспекті (в умовах ідеальної системи внутрішнього контролю) і в реальному житті значущість конкретного суб'єкта може зростати (знижуватися) залежно від його особистого вкладу в сукупну контрольну дію.

Ключова умова успішного функціонування системи внутрішнього контролю організації - це дотримання принципів ефективності – основних правил, що охоплюють контрольну діяльність в цілому.

1. Принцип відповідальності ґрунтується на тому, що кожен суб'єкт внутрішнього контролю, що працює в організації, за неналежне виконання контрольних функцій повинен нести економічну, адміністративну і дисциплінарну відповідальність. Відповідальність має бути формально встановлена за виконання кожної контрольної функції, чітко обкресленої і формально закріпленої за конкретним суб'єктом. Інакше суб'єкт належною мірою не здійснюватиме контроль.

2. Принцип збалансованості прав і відповідальності, нерозривно пов'язаний з попереднім, означає: суб'єктові не можна наказувати контрольні функції, незабезпечені засобами для їх виконання; не повинно бути засобів, незв'язаних тією або іншою функцією. При визначенні обов'язків суб'єкта контролю має бути вказаний відповідний об'єм прав і можливостей, і навпаки.

3. Принцип своєчасного повідомлення про відхилення ґрунтується на тому, що інформація про відхилення має бути подана особам, уповноваженим приймати рішення по відповідних відхиленнях, у максимально короткі терміни. Якщо повідомлення запізнюється, небажані наслідки відхилень посилюються; об'єкт переходить вже в інший стан (дію), що позбавляє сенсу сам проведений контроль. При попередньому контролі несвоєчасне повідомлення про можливість виникнення відхилень також позбавляє сенсу проведений контроль.

4. Принцип інтеграції ґрунтується на тому, що будь-який елемент управління не може існувати відособлено. Контроль необхідно розглядати в кореляції з іншими елементами в єдиному контурі процесу управління. При вирішенні завдань, пов'язаних з

контролем, повинні створюватися належні умови для тісної взаємодії працівників різних функціональних напрямів.

5. Принцип відповідності контролюючої і контрольованої систем ґрунтується на тому, що міра складності системи внутрішнього контролю повинна відповідати мірі складності підконтрольної системи. Успішно впоратися з різноманітністю в підконтрольній системі може тільки такий контролюючий пристрій, який самодостатній різноманітно. Необхідно, щоб адекватність досягалася в головному в принциповому, щоб ланки системи внутрішнього контролю могли гнучко налаштовуватися на зміни відповідних ланок системи об'єктів внутрішнього контролю організації.

6. Принцип комплексності ґрунтується на тому, що об'єкти різного типу мають бути охоплені адекватним контролем; не можна добитися загальної ефективності, зосередивши контроль тільки над відносно вузькому колі об'єктів.

7. Принцип узгодженості пропускних здатностей різних ланок системи внутрішнього контролю свідчить: у різних пов'язаних ланках системи внутрішнього контролю повинно забезпечуватися узгодження передачі даних. Сенс швидкодії комп'ютерної програми, контролюючої відпуск товарів, на предмет дотримання ліміту, втрачається, якщо "вузьким місцем" виявляється швидкість обміну інформацією між відділом збуту (комерційним) і бухгалтерією, або введення даних вручну співробітником, що не має належної підготовки.

8. Принцип розподілу обов'язків ґрунтується на тому, що функції між службовцями розподіляються так, щоб за однією людиною не були закріплені одночасно такі функції: санкціонування операцій з певними активами, реєстрація цих операцій, забезпечення збереження цих активів, здійснення їх інвентаризації. Щоб уникнути зловживань і для ефективності контролю ці функції мають бути розподілені між декількома особами.

9. Принцип дозволу і схвалення ґрунтується на тому, що має бути забезпечений формальний дозвіл і схвалення усіх фінансово-господарських операцій відповідальними офіційними особами в межах їх повноважень. Формальний дозвіл - це формальне рішення або відносно загального типу господарських

операцій, або відносно якої-небудь конкретної операції. Формальне схвалення – це конкретний випадок використання загального дозволу, виданого адміністрацією. Без наявності формально встановлених процедур санкціонування неможливо вважати систему внутрішнього контролю організації ефективною.

Усі перераховані вище принципи взаємопов'язані, порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин.

Керівництво будь-якої компанії, незалежно від розміру і складності бізнесу, кількості штатних співробітників, зобов'язаний забезпечити її надійною і ефективною системою внутрішньогосподарського контролю. Саме ця система на постійній основі тестує, контролює і покращує внутрішньогосподарський контроль. У разі відсутності в організації підрозділу внутрішньогосподарського контролю цю функцію виконує головний бухгалтер або фінансовий директор. Належна увага вивченню системи внутрішньогосподарського контролю приділяється і з боку зовнішнього незалежного аудитора.

Система внутрішньогосподарського контролю серед іншого призначена для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей у таких категоріях:

- ефективність господарських операцій;
- надійність фінансової звітності;
- гарантія дотримання законів і внутрішніх регламентів (правил) компанії;
- економічне і ефективне використання ресурсів організації.

Внутрішньогосподарський контроль є певною структурою, прописаною у внутрішній обліковій політиці компанії, правилах і процедурах із забезпечення збереження активів і надійності бухгалтерських записів. А відсутність системи внутрішнього контролю або її неефективне функціонування може призвести до шахрайства на підприємстві і, як результат, - до його банкрутства.

Часто національні компанії, знаходячись на етапі свого розвитку "давай-давай" (go - go), усю свою енергію направляють на розвиток бізнесу, продукту, захоплення частки ринку. У такий період розвитку у фірми немає часу на налагодження внутрішніх процесів, не контролює вона і бізнес-середовище, проте з часом досягає своєї зрілості, але, як і раніше, ігнорує внутрішні бізнес-



процеси. За твердженням І. Адизеса<sup>1</sup>: "Для виходу з ситуації, що склалася, необхідно переглянути свою діяльність і створити набір правил і норм, які визначатимуть, що можна робити і чого необхідно уникати. Таким чином, виникає необхідність створення адміністративної підсистеми – переходу від управління по інтуїції до професіональніших дій. Якщо цього не станеться, організація може потрапити в пастку, коли дії засновника можуть призвести до загибелі його творіння". Це і є система внутрішнього контролю – набір правил і процедур, виконання яких контролюється з боку відповідальної особи (чи підрозділів).

Ефективна система внутрішньогосподарського контролю передбачає наявність певних елементів, що реалізуються через набір процедур (табл. 3.1)

Із зростанням і розвитком компанії система внутрішньогосподарського контролю розвивається й удосконалюється, вимоги до неї зростають. У малих фірмах часто директор задає тон, а усі процеси не формалізовані. На таких підприємствах має місце управління і контроль, розвинена неофіційна система комунікацій між підрозділами і співробітниками, переважає ручне управління і контроль. У середніх компанія, як правило, вже з'являються внутрішня політика і процедури, розподіл потоків інформації і зв'язків між каналам інформації, проте оцінка ризиків все ще носить формальний характер. Середні фірми часто звертаються до зовнішніх аудиторів з метою отримати рекомендації з удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю. І тільки у великих компаніях співробітники керуються прописаними правилами і процедурами, оцінка ризиків є задокументованим процесом.

Контроль за діяльністю компанії і її підрозділами здійснюється згідно з стандартизованою політикою, яка часто оновлюється й удосконалюється. У великих компаніях майже завжди є підрозділ внутрішнього аудиту, система внутрішньогосподарського контролю тестується і зовнішніми аудиторами.

---

<sup>1</sup> Адизес І. Идеальный руководитель: почему им нельзя стать и что из этого следует [Текст] / Ицхак Калдерон Адизес; пер. с англ. [Т. Гутман]. – М.: Альпина Паблишерз, 2011. – 352 с.

Що ж є внутрішнім аудитом? Передусім це функція незалежної оцінки усіх аспектів діяльності підприємства, здійснювана зсередини і спрямована на створення у його менеджерів упевненості в тому, що існуюча система контролю надійна і ефективна. Внутрішній аудит передбачає також визначення і аналіз можливих зовнішніх і внутрішніх ризиків при розробленні і впровадженні нових проектів, а також вироблення рекомендацій, що дозволяють знизити рівень ризику або мінімізувати можливі втрати.

Таблиця 3.1

Елементи і процедури системи внутрішньогосподарського контролю

Елемент	Процедура
1	2
Система управління	Розроблення організаційної структури - формування управлінської моделі, розподіл функціональних обов'язків, посадових інструкцій, положень роботи структурних підрозділів, регламентів їх взаємодій і обміну інформацією
Бюджетний контроль	Розроблення загального бюджету, бюджетів окремих підрозділів, центрів прибутків і центру витрат, аналіз розбіжностей між запланованими і фактичними показниками
Облікова політика	Розроблення і впровадження єдиної облікової політики, єдиних бухгалтерських принципів, визначення єдиного порядку проведення інвентаризації. Розроблення єдиної маркетингової політики і політики ціноутворення
Податковий контроль	Акумуляція інформації про стан розрахунків з бюджетом, контроль податкових ризиків, контроль операцій з афільованими особами, оцінка ефективності ведення податкового обліку, взаємодія з органами податкової служби

1	2
Оцінка ризиків	Розроблення процедур, спрямованих на своєчасне попередження фінансових ризиків, розроблення застережливих дій, їх впровадження і контроль, впровадження процедур тестування шахрайства
Моніторинг і контроль	Розроблення положення і процедур для внутрішніх аудиторів, обов'язком яких є контроль за дотриманням внутрішніх регламентів, правил, інструкцій, розроблення рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього контролю, впровадження таких поліпшень

Власники і менеджмент організації повинні своєчасно розробити контрольні процедури і внутрішні політики, з тим щоб забезпечити її захист від внутрішніх ризиків і зовнішніх загроз.

До основних ознак недостатності або повної відсутності системи внутрішньогосподарського контролю можна віднести:

- ~ відсутність посадових інструкцій, корпоративних стандартів, розподілу обов'язків і відповідальності, трудових договорів, договорів про конфіденційність;
- ~ відсутність порядку документообігу;
- ~ відсутність облікової політики;
- ~ відсутність контролю за використанням грошових коштів;
- ~ відсутність бюджету прибутків і витрат;
- ~ відсутність податкового планування;
- ~ відсутність внутрішніх ревізій (перевірок);
- ~ відсутність відповідальної особи за контроль системи;
- ~ відсутність процедур з удосконалення системи.

Наслідки недостатності системи внутрішньогосподарського контролю і її відсутність можуть призвести до різних наслідків: розтрата грошових коштів менеджментом на особисті цілі; низька ліквідність (відсутність грошових коштів на погашення поточної заборгованості); ручне управління компанією; неплатоспроможність; наявність неліквідних запасів на складі; некоректна

фінансова звітність; шахрайство; збитки, банкрутство і дефолт. Саме тому не можна нехтувати внутрішніми процесами і контролем.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Завдання, функції й зміст контролю на сучасному етапі розвитку економіки України.

2. Як пов'язаний господарський контроль з іншими функціями управління?

3. Яке значення та роль внутрішньогосподарського контролю у становленні ринкових відносин?

4. З яких етапів складається розвиток господарського контролю?

5. У чому полягає мета внутрішньогосподарського контролю?

6. Вкажіть цілі формування системи внутрішньогосподарського контролю.

7. Назвіть чинники, що впливають на середовище внутрішньогосподарського контролю.

8. У чому полягає значення середовища контролю при формуванні системи внутрішньогосподарського контролю?

9. Яку роль відіграє система бухгалтерського обліку при формуванні системи внутрішньогосподарського контролю?

10. У чому полягає значення процедур контролю при формуванні системи внутрішньогосподарського контролю?

11. Назвіть три елементи системи внутрішньогосподарського контролю.

12. Назвіть рівні суб'єктів внутрішньогосподарського контролю.

13. Назвіть найпоширеніші процедури контролю.

14. У чому полягає напрям внутрішньогосподарського контролю з боку адміністрації підприємства ?

15. У чому полягає напрям внутрішньогосподарського контролю – контроль бухгалтера?

16. У чому полягає напрям внутрішньогосподарського контролю – контроль дотримання законодавства?

17. Назвіть класифікаційні ознаки внутрішньогосподарського контролю

18. Назвіть принципи, що охоплюють контрольну діяльність.

19. Назвіть елементи і процедури системи внутрішньогосподарського контролю

20. Які основні ознаки недостатності або повної відсутності системи внутрішньогосподарського контролю?

#### **4. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю**

У загальнонауковому розумінні метод - це спосіб дослідження, що характеризується сукупністю специфічних принципів, шляхів і засобів, які визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини. У цьому сенсі метод фінансово-господарського контролю характеризується використанням загальнонаукових і розрахунково-аналітичних методів дослідження об'єктів, а також власні методичні прийоми фінансово-господарського контролю.

Загальнонаукові методичні прийоми, застосовані в контрольно-ревізійній роботі, включають: 1) аналіз і синтез; 2) індукцію і дедукцію; 3) аналогію і моделювання; 4) абстрагування і конкретизацію; 5) системний і функціонально-вартісний аналіз [20].

Серед розрахунково-аналітичних прийомів можна виділити економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи.

Власні спеціальні методичні прийоми фінансово-господарського контролю включають:

- прийоми документального контролю;
- прийоми фактичного контролю;
- прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю

[10].

В основі розмежування способів контролю на документальний і фактичний лежать джерела використовуваних даних при здійсненні контрольних дій.

## 4.1. Прийоми документального контролю

Джерелами інформації для документального контролю служать:

- первинні документи, включаючи технічні носії інформації (таблиці, журнали-ордери і допоміжні відомості до них);
- дані оперативного-технічного обліку;
- оперативна, бухгалтерська і статистична звітність;
- планова, нормативна, проектно-конструкторська, технологічна та інша документація.

Серед основних прийомів документального контролю можна виділити:

- формальну перевірку документів;
- арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову перевірку документів;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- взаємний контроль, який полягає в зіставленні різних документів і облікових даних, у яких безпосередньо або опосередковано відображається операція, що перевіряється;
- зустрічну перевірку документів або записів в облікових регістрах шляхом звіряння їх з однойменними або взаємопов'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахування, заснований на попередній експертній оцінці матеріальних витрат з метою наступного визначення (зворотнього рахування) величини необґрунтованих списань сировини і матеріалів на виробництво певних видів продукції;
- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку;
- хронологічне дослідження операцій;
- балансові ув'язки руху товарно-матеріальних цінностей.

У контрольно-ревізійній практиці склалися два способи вивчення документів, облікових записів і звітних показників.

Перший – від первинних документів до регістрів аналітичного і синтетичного обліку (машинограм, журналів-ордерів та ін.), а від них до показників балансу і звітності, тобто

індуктивний метод (від одиничного до загального), який застосовується частіше при внутрішньому контролі.

Другий використовується при здійсненні зовнішнього контролю і є ефективнішим. Це – дедуктивний метод, у якому послідовність контрольних дій йде від узагальнених показників бухгалтерської і статистичної звітності через реєстри синтетичного й аналітичного обліку до несуцільного розгляду первинних документів. Це дозволяє найвдаліше відібрати коло первинних документів і облікових записів, що піддаються детальному вивченню, зосередити увагу на найбільш вірогідних порушеннях і недоліках. Отже, дає можливість скоротити кількість документів, що перевіряються, і терміни проведення ревізії або перевірки.

Застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку при виявленні порушень чинного законодавства також пов'язане з використанням ряду прийомів документального контролю. Ці прийоми є єдиними як при проведенні ревізії, так і в ході судово-бухгалтерської експертизи. Конкретні ж процедури дослідження бухгалтерських документів залежать від способів використання облікових даних для порушень законодавства і маскування зловживань.

При цьому в облікових документах порушення законодавства знаходять своє відображення в трьох формах:

— протиріччя (невідповідності) у змісті окремого документа;

— протиріччя в змісті декількох взаємопов'язаних документів;

— порушення діючого порядку відображення господарських операцій.

Тому прийоми дослідження облікової інформації відповідно до явищ, що вивчаються, можна поділити на три групи [26]:

а) прийоми дослідження окремого документа;

б) прийоми дослідження декількох документів, що відображають одну і ту саму або взаємопов'язані операції;

в) прийоми перевірки відображення змісту господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Прийоми дослідження окремого облікового документа сприяють виявленню порушень у тих випадках, коли в результаті

незаконних дій виникають протиріччя в змісті документа або між окремими його реквізитами. До цієї групи процедур належать перевірка документа за формою (формальна), арифметична перевірка і нормативно-правова перевірка.

При формальній перевірці документів, передусім, встановлюють наявність у документах усіх передбачених реквізитів. Виявляючи документи, де відсутні окремі реквізити (підписи, дати і т. п.), ревізор повинен ретельно перевірити ці документи, а за наявності стирань або сумнівних виправлень передати їх для вирішення питання про призначення криміналістичної експертизи. Експерт-бухгалтер повинен також зіставити реквізити сумнівного документа з аналогічними в інших документах (наприклад, підписи, виконані від імені однієї і тієї самої особи в різних документах). При цьому перевіряється не зміст операцій, а тільки зовнішній вигляд окремих документів. А для остаточного вирішення питання про повноцінність досліджуваного документа експерт-бухгалтер може перевірити його й іншими способами.

При арифметичній перевірці встановлюється правильність підсумкових показників, підрахованих як по горизонтальних рядках документа (наприклад, правильність суми виписаного рахунка-фактури шляхом множення ціни одного виробу на кількість продукції, що відпускається), так і по вертикальних графах (наприклад, правильність підрахунку розрахунково-платіжної відомості по графах "Усього нараховано" або "До видачі на руки").

При нормативно-правовій перевірці досконалих операцій (на відповідність чинному законодавству і нормативним актам) виявляються правильно оформлені документи, які є незаконними за своїм змістом. Так, наприклад, підприємствам усіх форм власності залежно від їх розмірів відповідно до "Порядку ведення касових операцій у народному господарстві України" від 20.02.1995 р. встановлено ліміти видачі готівки на поточні потреби. Перевищення видачі готівки понад цей ліміт буде порушенням законодавства, хоча первинні документи й облікові записи будуть оформлені належним чином.

Прийоми дослідження декількох документів, що відображають одну і ту саму або взаємопов'язані операції,



застосовуються в тих випадках, коли окремі документи не містять у собі протиріч. У той же час зіставлення декількох документів, що належать до однієї і тієї самої або взаємопов'язаних операцій, може призвести до виявлення невідповідності цих документів.

Для виявлення такої невідповідності застосовуються методи зустрічної перевірки і взаємного контролю.

Метод зустрічної перевірки полягає в зіставленні різних екземплярів одного і того самого документа, оскільки більшість первинних бухгалтерських документів оформляються у двох або навіть у більшій кількості екземплярів. Причому екземпляри цих документів можуть бути отримані як від різних структурних підрозділів одного підприємства, так і від інших організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки. Мета такого зіставлення – встановити тотожність даних, які містяться в усіх екземплярах відповідного документа.

Наприклад, касир, отримуючи гроші від окремих осіб, у корінці прибуткового ордера, що видається цим особам, правильно вказує отриману суму, а в екземплярі прибуткового ордера, що служить для відображення операції в бухгалтерському обліку підприємства, показує меншу суму.

Різновидом зустрічної перевірки є зіставлення облікових записів, що відображають одну і ту саму господарську операцію, у двох різних організаціях.

Наприклад, при відпусканні і оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей злочинцями може заповнюватися підроблений екземпляр накладної, який не відрізняється від справжніх датою, номером і підсумковою сумою, але розрізняється кількістю вказаних цінностей. Тому при зіставленні різних екземплярів таких документів, вилучених з різних організацій, можна виявити розбіжності, а слідчим шляхом встановити здійснений злочин.

Метод взаємного контролю полягає в зіставленні різних документів і облікових даних, в яких прямо або опосередковано відображається операція, що перевіряється. При цьому зіставляються можуть дані різних видів обліку: бухгалтерського, статистичного й оперативного.

Найбільш поширеними прикладами взаємного контролю є:

- зіставлення документів, що відображають операції отримання, видачі матеріальних цінностей, з даними документів, що відображають здійснення інших операцій, пов'язаних з цими операціями. Наприклад, нарахування зарплати працівникам за вантаження-розвантаження цих цінностей, оплата транспорту за переміщення цих вантажів і т. п.;

- зіставлення даних про переміщення товарно-матеріальних цінностей з даними про тару і вантажопідйомність транспортних засобів, у яких вони перевозилися. Цей прийом пов'язаний з тим, що певні види вантажів потребують спеціальної тари, облік яких ведеться окремо за спеціальними правилами. Наприклад, дані про вантажопідйомність транспортних засобів дають інформацію про максимально можливу кількість вантажу, яка може бути вивезена цією кількістю транспорту;

- зіставлення даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку. Наприклад, дані про нараховану заробітну плату за певною операцією необхідно зіставити з даними маршрутних листів, де вказується, скільки деталей пройшло вказану операцію;

- зіставлення даних бухгалтерського обліку з матеріалами інших служб підприємства, пов'язаних з окремими операціями (картотеки складів, транспортні документи, перепустки, дані відділу кадрів). Наприклад, бухгалтерські документи про відвантаження продукції на підприємствах, де існує пропускна система, мають бути зіставлені з пропусками на вивезення продукції, де також вказується кількість місць, вага або кількість продукції. Проте результати такого зіставлення не можуть бути основою для категоричних заяв ревізорів, а дають лише напрям для правильного розслідування, а також виступають одним з доказів, що ставлять під сумнів дані бухгалтерського обліку;

- зіставлення документів, що відображають видачу грошових коштів, з документами, що є основою для нарахування і виплати грошових сум. При цьому прийомі найчастіше виявляються невідповідності платіжних відомостей з видачі заробітної плати документам, що підтверджують виконання сплачених робіт;

- відповідність облікових реєстрів даним первинних документів.

Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку допомагають виявити відхилення в складанні бухгалтерських записів (проводках) і кореспонденції рахунків порівняно з чинним законодавством, стандартами і нормами ведення бухгалтерського обліку.

До таких прийомів, зокрема, належать відновлення кількісно-сумового обліку, яке полягає в тому, що на підставі первинних документів повністю відновлюється кількісний облік. Це дає можливість дати оцінку законності і обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Таким чином, використання у фінансово-господарському контролі документальних методичних прийомів дозволяє дати кількісну і якісну оцінку виявлених недоліків, встановити за ними посадовців і визначити розмір їх матеріальної відповідальності.

## **4.2. Прийоми фактичного контролю**

Прийоми фактичного контролю реалізуються у вивченні фактичного стану об'єктів, що перевіряються, на підставі органолептичних (відчутних) прийомів, до яких належать огляди, контрольні обміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний контроль експертизи проектів і кошторисної документації, експерименти [22].

Огляди застосовуються для перевірки стану об'єктів у натурі.

Контрольні виміри робіт застосовуються для перевірки в натурі виконаних будівельно-монтажних, робіт і послуг.

Суцільні спостереження - прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта (наприклад, проведення хронометражних спостережень при контролі норм вироблення).

Вибіркові спостереження - прийом статистичного контролю якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий, наприклад при визначенні дефектів товарів, що поступають у торгівлю.

Технологічний контроль – перевірка інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається. Одним з видів технологічного контролю є

контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для обґрунтованості норм витрати матеріальних ресурсів і виходу готової продукції.

Експертиза проектів і кошторисної документації - прийом перевірки екологічної захищеності, технологічного рівня, прогресивності норм і нормативів, відображених у проектно-кошторисній документації.

Експеримент – науково поставлений дослід з метою перевірки результатів виконаних процесів.

Інвентаризація, на думку багатьох фахівців, є не тільки формою контролю, але і найважливішим елементом методу бухгалтерського обліку. Основні завдання інвентаризації полягають у встановленні фактичного стану і наявності основних засобів і дебіторсько-кредиторської заборгованості. У процесі інвентаризації використовуються контрольно-ревізійні процедури, що дозволяють здійснити перевірку матеріальних цінностей і грошових коштів у натуральному вираженні шляхом перерахунку, зважування, обміру, а засобів у розрахунках - взаємним звірянням сум з іншими підприємствами і особами, що мають з підприємством, яке перевіряється, господарські зв'язки. Документи, що відображають результати інвентаризації, є доказом фактичного стану цінностей на певну дату, підтверджуються підписами членів комісії і матеріально відповідальних осіб.

Фактичний контроль дозволяє підвищити повноцінність і неспростовність доказів первинних документів і облікових записів. Тому ревізії проводяться тільки з використанням прийомів документального контролю (без фактичного), по суті зводяться до перевірки бухгалтерських документів і облікових реєстрів і не забезпечують усебічної характеристики фінансово-господарської діяльності підприємства, що перевіряється.

### **4.3. Прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю**

Узагальнення і реалізація результатів контролю - це сукупність прийомів синтезування результатів проведеного контролю і ухвалення рішень з усунення виявлених недоліків і попередження їх повторення в майбутньому.

До таких прийомів належать:

а) угруповання недоліків шляхом систематизації й узагальнення недоліків за економічною однорідністю, часом здійснення і значущості, порушенням одних і тих самих нормативно-правових актів;

б) документування результатів проміжного контролю, тобто способи оформлення результатів на проміжних стадіях ревізії шляхом складання проміжних актів, довідок, рішень про фінансові санкції (акт інвентаризації каси);

в) аналітичне угруповання – сукупність прийомів статистичних угруповань за однорідністю ознак контрольованих об'єктів і виявленими недоліками (розрахунок природного спаду, виникнення браку і т. п.);

г) юридичне обґрунтування включає способи отримання доказів у частині недоліків і порушень нормативно-правових актів, розмірів заподіяного збитку і відповідальності за нього конкретних осіб. Реалізується цей прийом шляхом вилучення в установленому порядку первинних документів, що містять доказ порушення законів, нормативно-правових актів при здійсненні господарських операцій;

д) систематичне викладення недоліків в акті ревізії відповідно до правил єдині системи діловодства;

е) ухвалення рішень – прийом дії суб'єкта на об'єкт контролю. Застосовується при розробленні наказу або розпорядження за результатами контролю;

ж) контроль за виконанням прийнятих рішень здійснюється шляхом перевірки виконання розпорядливих документів з відшкодування заподіяного збитку тощо.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які спеціальні прийоми фактичного контролю вам відомі?
2. Дати характеристику таким поняттям: лабораторний аналіз, експертна оцінка, контрольне приймання продукції за кількістю та якістю.
3. Охарактеризувати загальні ознаки прийомів документального контролю.
4. Які об'єкти досліджуються за допомогою документальних прийомів перевірки?

5. Які спеціальні способи та прийоми документального контролю застосовуються при ревізіях?
6. Охарактеризувати і пояснити особливості застосування інвентаризації, контрольних перевірок якості, лабораторного аналізу, експертних оцінок тощо.
7. Розкрити сутність зустрічної перевірки.
8. Розкрити призначення методів логічного осмислення операцій, способу зворотного рахунку.
9. Як перевірити документ щодо суті та достовірності зафіксованої в ньому господарської операції?
10. За допомогою яких прийомів господарського контролю можна визначити нестачі грошових коштів у підзвітних і матеріально-відповідальних осіб?
11. Як здійснюється перевірка дотримання трудової дисципліни і перевірка виконання прийнятих рішень?
12. У яких випадках здійснюється відновлення кількісно-сумового обліку?

## **5. Ревізія як форма внутрішньогосподарського контролю**

### **5.1. Ревізія як одна з форм фінансово-господарського контролю, її види та характеристика**

Ревізія (від лат. *revisio*— перегляд) — основна форма контролю. Якщо економічний контроль пов'язаний із загальним регулюванням суспільних відносин, то ревізія виступає конкретною формою такого регулювання як у просторі, так і в часі. Ревізіям підлягають конкретні низові ланки народного господарства (організації, підприємства, установи) або органи господарського управління після здійснення ними господарських операцій. Результати ревізії оголошуються й обговорюються в колективі суб'єкта господарювання, після чого обов'язково вживаються відповідні заходи (приймаються рішення), що дає змогу повсюдно забезпечити дієвість ревізії [4, 5].

На відміну від інших форм контролю, ревізія має чіткий правовий статус, який закріплює межі її поширення, строки проведення, права й обов'язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів. Ревізія є найбільш

поширеною формою економічного контролю. А тому судово-слідчі органи з усіх форм економічного контролю застосовують як процесуальний засіб виявлення складу злочину тільки ревізії.

Ревізія також вивчає суб'єкт підприємницької діяльності в статистиці, ретроспективно, тобто після завершення господарських процесів. Результати ревізії ґрунтуються на документально достовірних доказах. Під час ревізії конкретно встановлюють розмір збитків, втрат, нестач, обґрунтовуючи це системою доказів (первинними документами, даними інвентаризацій, пояснювальними записками відповідальних осіб тощо) [2].

Ревізія проводиться згідно з законодавством про підприємства. При цьому власник (держава чи консолідований власник) ставить перед ревізією мету встановити, як призначений ним керівник підприємства виконує його волю в підприємницькій діяльності.

Ревізії можна класифікувати за певними ознаками [20].

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

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

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

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

ревізії проводять для перевірки взаємопов'язаних госпрозрахункових організацій і підприємств. *Тематичні* — це ревізії переважно з окремого питання (теми). Вони охоплюють максимальну кількість підприємств (перевірка стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності). *Комплексні ревізії включають* усі види контролю й охоплюють виробничу та господарсько-фінансову діяльність підприємств, при цьому здійснюються документальна ревізія, економічний аналіз, перевірка оперативної роботи тощо. Такі ревізії проводить бригада, яка складається з ревізорів, бухгалтерів, економістів, менеджерів та інших фахівців. *Некомплексні ревізії* проводяться в невеликих за обсягом роботи підприємствах, а також під час часткових ревізій за участю одного чи двох ревізорів. Наприклад, ревізія в дитячій дошкільній установі, школі.

## **5.2. Нормативно-правове регулювання контрольно-ревізійної роботи з боку Державної контрольно-ревізійної служби**

Відповідно до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.1993 р. при Міністерстві фінансів створено Головне контрольно-ревізійне управління. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі створено контрольно-ревізійні управління, у районах, містах і районах у містах — контрольно-ревізійні відділи.

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

Державна контрольно-ревізійна служба має централізовану організаційну структуру. Головне контрольно-ревізійне управління України очолює заступник міністра фінансів України. Керівники регіональних контрольно-ревізійних управлінь і підрозділів призначаються вищими керівниками.



Важливою функцією вищих органів контрольно-ревізійної служби України є складання нормативно-методичних документів з питань організації і порядку проведення контрольно-ревізійної роботи, узагальнення передового досвіду [35].

Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок. За результатами ревізії складається акт, а перевірки — довідка або доповідна записка.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **5.3. Права, обов'язки і відповідальність ревізорів**

Відповідно до чинного законодавства співробітники ревізійного апарату ДКРС і контрольно-ревізійних органів міністерств, відомств і підприємств України наділені такими правами:

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

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

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

- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошей і розрахунків;

- опечатувати каси, склади, архіви, а в разі виявлення підрбок — вилучати необхідні документи, залишаючи в справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

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

- одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб письмові пояснення;

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

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

- накладати на керівників та інших службових осіб адміністративні стягнення;

- застосовувати до підприємств фінансові санкції, передбачені чинним законодавством [14].

Відповідно до чинного законодавства співробітникам ревізійного апарату ДКРС і контрольно-ревізійних органів міністерств, відомств і підприємств України поставлено в обов'язок:

- володіти комплексом способів і прийомів контрольно-ревізійної роботи;

- об'єктивно викладати виявлені факти порушень і зловживань;

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

- повідомити правоохоронним органам про вилучення документів у зв'язку з їх підркобою;

- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

- Крім того, ревізор зобов'язаний:

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

- брати участь у розробленні заходів щодо усунення виявлених недоліків;

- доповідати керівництву підконтрольного підприємства про результати ревізії;

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

Крім використання прав і виконання обов'язків, ревізор несе відповідальність:

- за своєчасність, належну якість ревізії;

- об'єктивність викладання її результатів;

- повне або часткове приховування виявлених порушень і зловживань або їх заниження;

- правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізії;

- використання службового становища в корисних цілях;

- передчасне розголошення матеріалів ревізії.

## **Запитання для самоконтролю**

1. Місце ревізії в класифікації контролю за суб'єктами.
2. У чому полягає сутність ревізії як методу наступного господарського контролю?
3. Що є предметом ревізії?
4. Наведіть приклади об'єктів ревізії.
5. У чому полягають мета, завдання та функції ревізії?
6. Які види ревізій існують?
7. Як класифікуються ревізії? Наведіть класифікаційні ознаки.
8. Які права, обов'язки та відповідальність ревізора при проведенні ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства?
9. Яким нормативним актом регламентуються права й обов'язки ревізора?
10. Сутність ревізії, що здійснюється за ініціативою правоохоронних органів.

## **6. Організація, планування і техніка контрольно-ревізійного процесу**

Особливість внутрішнього контролю - в його подвійній ролі в процесі управління організацією. У результаті глибокої інтеграції контролю та інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для працівника так, щоб він належав тільки до якого-небудь одному елемента управління без його взаємозв'язку і взаємодії з контролем. Будь-яка управлінська функція обов'язково інтегрована з контрольною. Тому теоретично розглядаючи кожну стадію як окремий елемент процесу управління, можна припустити, що елемент контролю присутній на кожній стадії. Для оптимального ходу будь-якої із стадій процесу управління над кожною з них потрібний контроль.

На стадії планування реалізуються такі контрольні функції:

- оцінка раціональності можливих варіантів планових рішень;
- відповідність планових рішень прийнятим установкам і наміченим орієнтирам, а також загальній стратегії.

Для забезпечення раціональності і адекватності навколишнім умовам самого курсу дій і загальної стратегії, для забезпечення відповідності управлінських рішень самій можливості їх успішної реалізації (з точки зору потенціалів організації) також потрібний контроль. Якщо в стадію планування не "включити" елемент контролю, помилковість планування у кращому разі проявиться на стадії організації і регулювання.

На стадіях організації і регулювання управлінських рішень потрібний контроль правильності ходу реалізації прийнятих планових рішень для досягнення необхідних результатів. Необхідно контролювати і раціональність здійснення організації і регулювання прийнятих рішень.

На стадії обліку має бути забезпечений контроль:

- 1) за наявністю і рухом майна;
- 2) раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- 3) станом виданих і отриманих зобов'язань;
- 4) доцільністю і законністю господарських операцій організації і т. д.

Дані обліку служать інформаційною базою для контролю. З іншого боку, потрібний контроль якості самого обліку.

На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її розкладання на різні складові і їх співвідношення між собою. Контроль і аналіз глибоко інтегровані. Дані контролю часто є основою для проведення аналізу. На стадії аналізу реалізуються і контрольні функції, наприклад контроль рівня забезпеченості запасів і витрат джерелами формування. Методи аналізу, використовувані на стадіях здійснення контрольної діяльності, оцінюють міру наближення фактичних результатів до кінцевого пункту якої-небудь управлінської програми незалежно від того, викладена вона в загальних або конкретних виразах. Контроль якості проведення аналізу - необхідний етап при оцінці інформації відносно результатів виконання управлінських рішень.

Таким чином, внутрішній контроль організації є:

- 1) невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління;
- 2) "відособленою" стадією, що забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості ходу процесу управління на усіх інших стадіях.

## **6.1. Організація контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах. Основні стадії контрольно-ревізійного процесу**

У процесі здійснення контрольно-ревізійної роботи всі контролюючі органи виконують такі функції:

- розробляють узгоджені плани контрольно-ревізійної роботи;
- здійснюють контроль за виконанням цих планів;
- розробляють інструкції і програми ревізій і перевірок;
- аналізують і узагальнюють результати проведених ревізій і перевірок, розробляють заходи щодо усунення і попередження виявлених порушень;
- узагальнюють і поширюють позитивний досвід контрольно-ревізійної роботи;
- проводять спеціальні заняття з підготовки контролерів.

Основні стадії контрольно-ревізійного процесу: організаційна, дослідницька і стадії узагальнення і реалізації результатів контролю [20].

Організаційна стадія включає вибір об'єкту ревізії та її організаційно-методичну підготовку.

Вибір об'єкта ревізії обумовлюється нормативними термінами проведення ревізії, а також відхиленнями окремих показників роботи підприємств від нормативних, що обумовлює потребу в невідкладних контрольних діях (розкрадання, стихійні лиха і т. п.). Виходячи з характеру діяльності підприємства формується ревізійна бригада. Після цього видається організаційно-розпорядливий документ-наказ, в якому вказується найменування організації, що перевіряється, вид контрольної перевірки (ревізія, тематична перевірка тощо), період, за який перевіряється діяльність, список бригади, її керівник і термін проведення ревізії. Керівником бригади, як правило, призначається працівник контрольно-ревізійної служби, що має спеціальну освіту і досвід ревізійної роботи.

Організаційно-методична підготовка ревізії починається з вивчення стану економіки об'єкта контролю, тобто до виїзду на об'єкт вивчаються плани господарської діяльності підприємства і їх виконання. Для цього використовується бухгалтерська і статистична звітність, акти попередніх ревізій і документи

тематичних перевірок усіх контролюючих органів. При цьому аналізується фінансовий стан підприємства, його платоспроможність, ділова активність, збереження власності тощо.

На підставі вивчення економіки підприємства керівником ревізійної бригади розробляється програма ревізії. У ній вказуються об'єкти контролю, послідовність перевірки, періоди для вибіркового і суцільного контролю.

Потім здійснюється вибір методики ревізії та визначаються методичні прийоми, контрольно-ревізійні процедури, способи їх застосування при перевірці різних об'єктів контролю (аналітична перевірка, суцільне спостереження, раптова інвентаризація, хронометраж, контрольний запуск сировини у виробництво і т. п.) і методи використання засобів обчислювальної техніки.

Завершується організаційно-методична підготовка ревізії до виїзду на підприємство складанням робочих планів ревізорів, у яких кожен виконавець по виділених йому об'єктах і термінах завершення контролю визначає проміжні інтервали часу за кожним типом і елементом виконуваних робіт.

Дослідницька стадія здійснюється ревізійною бригадою безпосередньо на підприємстві і полягає у виконанні контрольно-ревізійних процедур з перевірки фінансово-господарської діяльності шляхом застосування методологічних прийомів контролю, у тому числі за допомогою ЕОМ.

Стадія узагальнення результатів контролю є систематизацією недоліків у діяльності підприємства, що перевіряється. При цьому виявлені недоліки групуються, результати проміжного контролю оформляються відповідними документами, складаються аналітичні таблиці, дається слідчо-юридичне обґрунтування, результати ревізії викладаються й узагальнюються в акті.

Реалізація результатів контролю є завершенням контрольно-ревізійного процесу, куди входить, передусім, доведення й обговорення підсумків перевірки в трудовому колективі. Таким чином, контрольно-ревізійний процес є системною дією на процес господарської діяльності з метою його планового і нормативного правового регулювання.

Організація виконання прийнятих рішень охоплює набір процедур, починаючи з їх документального оформлення і

завершуючи конкретними діями щодо втілення у життя. Контроль забезпечує підбиття підсумків, зворотний зв'язок і виділення критичних точок.

У ході здійснення контрольно-ревізійного процесу контролери зобов'язані керуватися законодавством України, а також нормативно-правовою документацією (наказами, положеннями, інструкціями) міністерств і відомств, до яких належать підприємства, що перевіряються. У найбільш загальному вигляді права, обов'язки і відповідальність контролерів регламентуються Законами України "Про державну контрольно-ревізійну службу", "Про державну податкову службу", "Про організацію аудиторської діяльності", а також різними Положеннями про відомчий контроль.

## **6.2. Планування контрольно-ревізійної роботи в державних і відомчих органах контролю. Підготовка до ревізії. Програма ревізії та індивідуальні плани ревізорів**

Плани ревізій у системі міністерств і відомств складаються відділами контролю й затверджуються керівниками організацій.

Відповідно до Положення "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 р. № 515, "планування контрольно-ревізійної роботи згідно з доведеними управлінням завданнями проводиться керівником органу контролю з урахуванням встановленої періодичності ревізій».

План проведення ревізій і перевірок зберігається в керівника й не підлягає розголошенню з метою забезпечення раптовості кожної ревізії чи перевірки [35]. У планах вказується:

- дата коли відбудеться ревізія підприємства;
- вид ревізії;
- затрати часу в днях;
- період, за який має проводитися ревізія;
- час її проведення і робиться відмітка про виконання.

У перспективних планах контрольно-ревізійної роботи передбачаються заходи щодо виконання контролю: заходи щодо підготовки і підвищення кваліфікації фахівців з контролю і ревізії, виконання науково-дослідних робіт у галузі контролю.



Поточні плани контрольно-ревізійної роботи складаються на поточний рік (квартал) з урахуванням періодичності ревізій, встановленої для підвідомчих підприємств, а також наявності працівників служби контролю та інших підрозділів, що залучаються до роботи.

У цих планах конкретизуються заходи щодо контролю і ревізії, вказуються підконтрольні підприємства, орієнтовний термін проведення перевірок, а також визначається дата останньої ревізії і ревізійний період, що дозволяє визначити обсяг контрольної роботи і передбачити вид ревізії.

План складається керівником контрольно-ревізійного підрозділу за 1-1,5 місяця до початку планованого року, затверджується керівником організації і зберігається як документ, що не підлягає оголошенню (тобто кожна планована ревізія має бути раптовою).

Щоб уникнути дублювання ревізій і перевірок, відомчі органи доводять свій план контрольно-ревізійної роботи відповідним державним органам – податковій інспекції, народному контролю, установам банків. Ці органи можуть взяти участь у проведенні ревізій шляхом виділення свого представника для включення його до складу бригади.

Конкретизація річних планів контрольно-ревізійної роботи здійснюється у кварталних планах, які складаються за 20-30 днів до початку планованого кварталу. Вони містять ті самі дані, що і річний план, але в них конкретно вказуються дати проведення ревізій (початок і закінчення), а також конкретизується склад осіб, яким доручено їх проведення.

Тривалість ревізії в днях встановлюється з розрахунку якісного її виконання в повному обсязі, обговорення її результатів і оформлення матеріалів, але не більше 30 днів.

Підприємства, що працюють нерентабельно, у яких виявлено незадовільний стан збереження цінностей, погану організацію бухгалтерського обліку, контролюються частіше шляхом проведення контрольних тематичних перевірок.

Якщо в штаті ревізуючої організації є декілька ревізорів, то не бажано, щоб один і той самий ревізор проводив поспіль дві ревізії на одному підприємстві.

При визначенні черговості ревізій і тематичних перевірок необхідно враховувати:

- час, що пройшов після попередньої ревізії;
- наявність розтрат, розкрадань, нестач та інших недоліків у господарській діяльності;
- надходження сигналів від постів і груп народного контролю про зловживання або незаконні дії;
- матеріали перевірок, що поступають від фінансових органів, установ банків, статистичних органів та ін.;
- дані поточної звітності, що поступили у вищу організацію.

На підставі квартальних планів керівник контрольно-ревізійної служби складає індивідуальні плани для кожного контролера. Вручаються виконавцям ці плани не пізніше ніж за 10 днів до планованого кварталу, щоб вони мали відповідний час для підготовки.

При плануванні контрольних заходів перевага віддається комплексним ревізіям фінансово-господарської діяльності підприємств із залученням широкого кола фахівців і експертів.

### **6.3. Основні вимоги до організації системи внутрішнього контролю**

Основні вимоги до організації системи внутрішньогосподарського контролю спрямовані на забезпечення ефективного функціонування системи внутрішньогосподарського контролю.

1. Вимога підконтрольності посадових осіб. У посадових інструкціях службових осіб необхідно передбачати систему підконтрольності посадових осіб вищому органу управління організацією (зборам акціонерів, міністерству, відомству тощо). Вимога підконтрольності переслідує мету забезпечення належного виконання контрольних функцій такими суб'єктами внутрішньогосподарського контролю, як голова правління, президент, віце-президент, головний виконавчий директор, директор (особа уповноважена власником), головний аудитор, головний контролер, голова ревізійної комісії. Отже, діяльність перерахованих вище суб'єктів повинна контролюватися власниками організації за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю, у тому числі зовнішніх аудиторів.

2. Недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи. Зосередження первинного контролю в одних руках може призвести до зловживань на користь окремих особи.

3. Вимога зацікавленості адміністрації. Функціонування системи внутрішньогосподарського контролю не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості і участі посадовців управління.

4. Вимога компетентності, сумлінності і чесності суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Якщо персонал організації, у службові функції якого входить здійснення контролю, не має цих характеристик, то навіть ідеально організована системи внутрішньогосподарського контролю не зможе бути ефективною.

5. Вимога прийнятності (придатності) методології внутрішньогосподарського контролю. Контрольні цілі і завдання, що ставляться перед центрами відповідальності, мають бути раціональними. Потрібний доцільний розподіл контрольних функцій. Програми внутрішньогосподарського контролю і застосовувані методи мають бути доцільними.

6. Вимога безперервності розвитку і вдосконалення. З часом навіть найпрогресивніші методи управління старіють. Система внутрішньогосподарського контролю має бути побудована так, щоб можна було гнучко її "налаштувати" на вирішення нових завдань, що виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування організації, і забезпечити можливість її розширення і модернізації.

7. Вимога пріоритетності. Абсолютний контроль над звичайними незначними операціями (наприклад, дрібними витратами) не має сенсу і тільки відволікає сили від важливіших завдань. Але якщо вище керівництво вважає, що які-небудь сфері діяльності організації мають стратегічне значення, то в кожній такій сфері обов'язково має бути налагоджений контроль, навіть якщо ця область насилу піддається виміру за принципом "затрати-ефект". Контроль необхідно організувати раціонально, оскільки це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

8. Вимога оптимальної централізації (чи адекватності оргструктури). Динамічність, стійкість, безперервність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю

обумовлюється єдністю і оптимальним рівнем централізації оргструктури організації. Оргструктура повинна відповідати розмірам і ступеню складності організації. Звичайно, у кожного типу оргструктур є свої недоліки, наприклад повільний рух інформації і ухвалення рішень у лінійно-функціональній структурі або неспівпадання інтересів "верхів" і "низів" у багаторівневій ієрархії дивізійної структури. Необхідно оцінювати сильні і слабкі сторони кожного варіанта.

9. Вимога одиничної відповідальності. Кожна окрема контрольна функція має бути закріплена тільки за одним центром відповідальності. Щоб уникнути безвідповідальності, неприпустимим є закріплення окремої функції за двома або декількома центрами відповідальності. Але закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності цілком допустимо. Наприклад, окремою контрольною функцією головного бухгалтера є контроль здійснюваних господарських операцій на предмет їх відповідності законодавству. Він же повинен нести відповідальність за те, що не доводить до керівництва інформації про порушення. Контрольна функція внутрішньогосподарського контролера в цьому випадку – здійснення перевірки на предмет якості виконання бухгалтером своєї контрольної функції. Контролер оцінює і законність відображених операцій, але відповідальність він повинен нести за невиявлення помилок бухгалтера.

10. Вимога потенційного функціонального заміщення. Тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішньогосподарського контролю не повинно переривати контрольні процедури. Для цього кожен працівник (суб'єкт внутрішньогосподарського контролю) має вміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого і одного-двох працівників свого рівня, щоб уникнути втрати адекватного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття. Цей принцип поширюється і на центри відповідальності.

11. Вимога регламентації. Ефективність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність в організації. Наскільки діяльність підпорядкована чіткому регламенту, настільки можна чекати від неї успіху. Звичайно, усе

передбачити неможливо; доводиться приймати рішення в умовах невизначеності, але там, де це можливо, необхідно формально встановити правила, регулюючі порядок діяльності.

12. Вимога взаємодії і координації. Контроль повинен здійснюватися на основі чіткої взаємодії усіх підрозділів і служб організації. Потрібна чітка координація їх зусиль для вирішення поставлених завдань контролю.

Сукупність вказаних вище вимог – основа ефективного функціонування системи внутрішньогосподарського контролю.

Організація системи внутрішньогосподарського контролю в загальному випадку перебуває під впливом наступних чинників:

- відношення керівництва до внутрішньогосподарського контролю (тобто наскільки правильно розуміє керівництво роль внутрішньогосподарського контролю в управлінні організацією);
- зовнішні умови функціонування організації, її розміри, оргструктура, масштаби і види діяльності;
- кількість і регіональна неоднорідність (розгалуженість) місцерозташування її відособлених підрозділів або дочірніх компаній;
- стратегічні установки, цілі і завдання;
- ступінь механізації і комп'ютеризації діяльності;
- ресурсне забезпечення;
- рівень компетентності кадрового складу.

У будь-якому випадку організація ефективно функціонуючої системи внутрішньогосподарського контролю – це складний багатоступінчастий процес, що включає такі етапи :

1. Критичний аналіз і зіставлення певної для колишніх умов господарювання мети функціонування організації, прийнятого раніше курсу дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, оргструктурою, а також з її можливостями.

2. Розроблення і документальне закріплення нової (відповідної умовам господарювання, що змінилися) ділової концепції організації (якою є організація, які її цілі, що вона може, в якій галузі має конкурентні переваги, як бажане місце на ринку), а також комплексу заходів, здатного привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалення організації, успішної реалізації її цілей, зміцнення її позицій на ринку. Такими документами мають бути положення про фінансову, виробничо-

технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову і кадрову політику. Ці положення повинні розроблятися на основі глибокого аналізу (з проведенням необхідних розрахунків) кожного елемента політики і вибору з наявних альтернатив найбільш прийнятних для цієї організації. Документальне закріплення політики організації в різних сферах її фінансово-господарської діяльності дозволить здійснювати попередній, поточний і наступний контроль усіх аспектів її функціонування, відібраних у відповідних пунктах (елементах) політики.

3. Аналіз ефективності існуючої структури управління, її коригування. Необхідно розробити положення про організаційну структуру, в якому мають бути описані усі організаційні ланки з залученням адміністративної, функціональної, методичної підлеглості, напрями їх діяльності, функції, які вони виконують, встановлений регламент їх взаємин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління по цих ланках. Те саме стосується і положень про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи і т. д.), планів організації праці їх працівників. Необхідно розробити (уточнити) план документації і документообігу, штатний розклад, посадові інструкції з зазначенням прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці. Без такого строгого підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування усіх ланок внутрішньогосподарського контролю організації.

4. Розроблення формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій. Це дозволить упорядкувати взаємини працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для ухвалення управлінських рішень.

5. Організація відділу внутрішньогосподарського контролю (чи іншого спеціалізованого контрольного підрозділу).

6. Визначення шляхів вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю з урахуванням перманентного розвитку організації внутрішніх і зовнішніх умов її функціонування, що безперервно змінюються.

При організації системи внутрішньогосподарського контролю повинні братися до уваги усі її принципи. Значення показника її результативності (сукупної результативності окремих елементів системи внутрішньогосподарського контролю), отриманого на основі експертних оцінок і нескладних розрахунків, має бути більше її вартості з урахуванням неотриманого альтернативного доходу.

Підводячи підсумки, слід сказати, що організація ефективної системи внутрішньогосподарського контролю дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний (згідно зі встановленими цілями) розвиток організації в умовах конкуренції;
- зберегти і ефективно використовувати ресурси і можливості організації;
- своєчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові і внутрішньофірмові ризики в управлінні організацією;
- сформувати систему інформаційного забезпечення усіх рівнів управління, адекватну сучасним умовам господарювання, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування організації до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

У зв'язку з цим особливу актуальність мають завдання розроблення типових програм організації, розвитку і вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю (для різних організацій у плані організаційно-правових форм, видів і масштабу діяльності, розмірів, організаційних структур управління). Ці програми слід розробляти з врахуванням різних початкових умов і можливостей організацій; тенденцій розвитку економіки країни в цілому і діючих механізмів її функціонування; національних і місцевих традицій, що склалися; менталітету персоналу.

#### **6.4. Порядок складання акту комплексної ревізії, вимоги до акту**

Узагальнення результатів контролю включає комплекс методичних прийомів з систематизації результатів перевірок і ревізій, необхідних для складання завершального акту і

ухвалення рішень щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства, що перевіряється. При узагальненні результатів ревізії використовують такі прийоми: угруповання виявлених недоліків, документування результатів проміжного контролю і слідчо-юридичне обґрунтування.

Угруповання недоліків здійснюється в порядку їх виявлення кожним членом ревізійної бригади в групувальному журналі ревізора, в якому для кожного об'єкта контролю (основні засоби, матеріальні цінності, грошові кошти і т. п.) відводиться декілька сторінок для запису однорідних порушень і недоліків. При цьому вказуються:

- звітний період, до якого належать виявлені порушення;
- найменування нормативного документа, який порушено;
- посадовці, відповідальні за допущені недоліки;
- розмір матеріального збитку і матеріально-відповідальна особа;
- запропоновані заходи щодо усунення допущених недоліків, ліквідації їх наслідків і попередження в майбутньому.

Документування результатів проміжного контролю використовується як методичний прийом при оформленні контрольних дій у процесі їх виконання на проміжних стадіях. Для того щоб завершальний акт ревізії не був переобтяжений однорідними фактами, їх слід оформляти в спеціальних відомостях і актах:

- акт перевірки готівкових грошових коштів у касі;
- відомість перевищення ліміту залишків готівки у касі;
- відомість використання грошових коштів не за призначенням;
- відомість перевищення лімітів готівкового грошового обігу;
- відомість переоплати по авансових звітах;
- акт вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей;
- відомість неповного утримання податків із заробітної плати, необґрунтоване списання цінностей понад норм природних втрат, розрахунків сум штрафних санкцій і т. п.

Ці відомості, акти і довідки підписуються контролером, керівником і головним бухгалтером організації, що перевіряється, і додаються до завершального акту ревізії.



Слідчо-юридичне обґрунтування застосовується тоді, коли необхідно підтвердити суму заподіяного збитку або встановити відповідальність посадовців підприємства, що перевіряється. При цьому контролер виконує певні слідчо-юридичні дії. Він збирає такі докази, що засвідчують факти, з якими закон пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин об'єкта з суб'єктом права. За джерелами отримання юридичні докази поділяються на особисті і речові, первинні і похідні.

До особистих належать докази, джерелами яких є люди (пояснення сторін і пояснення третіх осіб, ув'язнення експертів і т. п.), до речових доказів належать оригінали первинних документів, вилучені ревізором, рішення інвентаризаційних комісій та ін., що підтверджують правопорушення. Первинними є докази, отримані з першоджерел (первинних документів), до похідних належать облікові реєстри, машинограми, отримані шляхом узагальнення цих первинних документів.

В отриманні доказів найважливішою процедурою, що виконується ревізором, є вилучення оригіналів документів з поточного архіву підприємства, що перевіряється. Вилучення документів ревізором проводиться в порядку, передбаченому чинним законодавством, на підставі постанови слідчих або судових органів. Замість оригіналу в справах підприємства залишається копія вилученого документа.

Процедура вилучення документа оформляється спеціальним актом, складеним ревізором за участю керівника і головного бухгалтера підприємства, а також понятих, тобто осіб, що не беруть участі в контрольно-ревізійному процесі. Для того щоб не завантажувати акт описом реквізитів документів, складається окремий реєстр оригіналів документів, що вилучаються, який служить додатком до акту.

У процесі виконання слідчо-юридичних процедур обґрунтовуються судові позови на відшкодування матеріального збитку, заподіяного підприємству, що перевіряється.

Згідно з чинним законодавством результати ревізії оформляються актом, який підписується керівником і головним бухгалтером підприємства, що перевіряється. Акт комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства

складається зі вступної і результативної частин, включає проміжні акти, аналітичні таблиці та інші застосування [16].

Проміжні акти – це разові документи, які відображають результати перевірки окремих ділянок або об'єктів перевірки. За виявленими фактами порушень від посадових осіб необхідно взяти письмові пояснення.

Акт комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства – це документ, що є юридичним доказом недоліків, порушень законодавчих актів, матеріального збитку, виявлених у ході контролю [18]. Тому він повинен складатися з урахуванням вимог чинного законодавства і національних стандартів, що визначають правила оформлення службових документів.

Якщо підприємство перевіряється органами зовнішнього контролю, у вступній частині акту обов'язково мають бути відображені такі моменти:

- найменування і підлеглість підприємства, що перевіряється;
- склад ревізійної групи та її керівник;
- підстава для проведення ревізії і терміни її проведення;
- охоплений перевіркою період;
- прізвище, ім'я, по батькові керівника і головного бухгалтера, час їх роботи на підприємстві, що перевіряється;
- ділянки діяльності і види операцій, піддані в процесі ревізії суцільній і вибірковій перевірці.

Якщо в період, коли відбувається ревізія, сталася зміна керівних працівників, в акті вказується прізвище особи, що займала раніше посаду, і тривалість її роботи, а також прізвище особи, призначеної на посаду, і дата призначення. Це необхідно для об'єктивного встановлення міри відповідальності за порушення і недоліки, розкриті ревізією. Далі наводяться відомості про попередню ревізію (ким проведена і за який період діяльності підприємства). Це дозволяє встановити спадкоємність ревізії, тобто чи не був залишений без контролю який-небудь період діяльності підприємства, що ревізувалося. Тут же вказується, що ревізія проведена з відома керівника підприємства і в присутності головного бухгалтера.

У результативній частині виявлені у ході ревізії недоліки систематизуються в акті за їх однорідністю в окремих розділах.

Перелік і конкретний зміст недоліків регламентується відомчими інструкціями з ревізії фінансово-господарської діяльності об'єднань і підприємств.

Зазвичай акт комплексної ревізії складається з таких розділів:

I. Вступна частина.

II. Результативна частина.

1. Ревізія виконання планів виробництва і реалізації продукції.

2. Контроль собівартості продукції, ревізія витрат виробництва.

3. Ревізія операцій з грошовими коштами.

4. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами.

5. Контроль операцій матеріально-технічного постачання і ревізія використання матеріальних ресурсів.

6. Ревізія використання трудових ресурсів і витрачання коштів на оплату праці.

7. Ревізія розрахункових операцій.

8. Ревізія зобов'язань і забезпечень.

9. Ревізія доходів і фінансових результатів

10. Ревізія розрахунків з бюджетом.

11. Ревізія капітального будівництва.

12. Перевірка стану обліку, звітності і внутрішньогосподарського контролю.

13. Перевірка виконання рішень за результатами попередніх перевірок.

Більш скорочена структура акту передбачена для ревізії, що проводиться на вимогу слідчих і судових органів.

Керівник підприємства і головний бухгалтер підписують акт і одночасно додають до нього свої письмові зауваження або заперечення, складені не пізніше ніж через три дні з дня підписання акту. До акту додаються необхідні додатки.

Акт комплексної ревізії і додатки до нього мають бути пронумеровані і зброшуровані в спеціальних теках, де також має бути опис усіх матеріалів ревізії.

Матеріали кожної ревізії приймаються від керівника ревізійної групи керівником контрольно-ревізійної служби, про

що на останній сторінці акту робиться відмітка "Акт ревізії прийнятий", вказується дата приймання і підпис особи, що прийняла акт. Одночасно перевіряється завдання на проведення ревізії, правильність складання акту і додатків. Про це складається довідка, в якій вказуються зауваження з виконання завдання і складання акту і даються пропозиції з поліпшення якості ревізії.

### **6.5. Підготовка рішення за матеріалам ревізії. Контроль виконання рішень за матеріалами ревізії, форми контролю виконання рішень**

За результатами фінансово-господарського контролю організація, яка провела ревізію або тематичну перевірку, приймає управлінське рішення з ліквідації виявлених недоліків у роботі і порушень нормативних і законодавчих актів. Крім того, рішення, що приймаються, повинні передбачати профілактичні заходи щодо забезпечення збереження майна та дотримання законодавства.

Організаційно-розпорядливими документами за результатами ревізій є наказ або розпорядження.

Наказ видається в тих випадках, коли в процесі контролю виявлено серйозні порушення в діяльності окремих працівників. Наказ складається з «констатуючої» і «наказової» частин.

У констатуючій частині викладається зміст результатів ревізії, відзначаються позитивні і негативні сторони діяльності підприємства, що перевіряється. Особлива увага приділяється ліквідації причин, які негативно впливають на діяльність підприємства.

Наказова частина містить рішення за результатами контролю і поділяється на два розділи. У першому розділі керівник організації, яка здійснила контроль, у межах наданих йому прав накладає адміністративні стягнення на винуватців виявлених недоліків або на осіб, що допустили порушення і завдали матеріального збитку підприємству. У другому розділі наказової частини викладаються конкретні заходи, спрямовані на ліквідацію виявлених порушень і попередження їх надалі, і заходи щодо відшкодування заподіяного збитку.

Розпорядження за результатами контролю складається контролюючим органом аналогічно наказу в тих випадках, коли виявлені порушення і недоліки є незначними, не пов'язаними з корисливими цілями певних осіб і не є причиною матеріального збитку. Наказ і розпорядження підписуються керівником контролюючого органу після ретельної перевірки акту ревізії і пояснень осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, і пояснень матеріально-відповідальних осіб, у яких виявлено нестачу цінностей.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Основні етапи ревізії. Планування контрольно-ревізійної роботи. Підготовка до ревізії.
2. План ревізії і перевірок: порядок складання, затвердження та виконання.
3. Програма ревізії та індивідуальні плани ревізорів.
4. Групувальний журнал ревізора.
5. Порядок складення акту комплексної ревізії, вимоги до акту.
6. Прийняття рішень за її результатами. Форми реалізації результатів ревізії.
7. Контроль виконання рішень за матеріалами ревізії, форми контролю виконання рішень.
8. Підготовка проекту рішення за матеріалами ревізії.
9. Узагальнення матеріалів комплексної ревізії.
10. Які організаційні питання необхідно вирішити при плануванні проведення ревізії?
11. Як часто на підприємстві проводиться ревізія?
12. Що вказується в річному плані проведення ревізій?
13. Що спільного та відмінного між річним і квартальним планом проведення ревізії?
14. Що необхідно передбачити при встановленні тривалості проведення ревізій?
15. На який термін складаються перспективні і поточні плани контрольно-ревізійної роботи?
16. У чому полягає сутність терміну "організація контрольно-ревізійної роботи"?

17. Ким призначається проведення ревізії?
18. Які дії ревізора передбачаються по прибутті на об'єкт ревізії?
19. Як складається план інвентаризації, у скількох примірниках, у кого зберігається?
20. Яке призначення робочого плану ревізії, хто його складає, яку інформацію він містить?

## **7. Основи організації внутрішньогосподарського контролю на залізничному транспорті**

### **7.1. Економічні відносини на залізничному транспорті, що зумовлюють зміст внутрішньогосподарського контролю в галузі**

Порядок економічних відносин на залізничному транспорті України (далі Порядок) встановлює економічні відносини між підприємствами, які входять до сфери управління Укрзалізниці (із змінами і доповненнями, внесеними наказами Укрзалізниці від 23.03.01 р. № 162-Ц, від 15.05.01 р. № 280-Ц). Необхідність розроблення цього Порядку зумовлена специфікою функціонування залізниць і підприємств залізничного транспорту як єдиного технологічного комплексу, який при централізованому управлінні забезпечує потреби суспільного виробництва в перевезеннях. Дія цього Порядку поширюється на залізниці, а також об'єднання, підприємства, установи, організації і відособлені підрозділи залізниць і підприємств залізничного транспорту (далі - підприємства залізничного транспорту), які пов'язані з організацією та забезпеченням процесу перевезень і входять до сфери управління Укрзалізниці.

Порядок розроблено на виконання ст. 10 Закону України "Про залізничний транспорт" і на підставі:

- Закону України "Про транспорт";
- Закону України "Про підприємства в Україні";
- Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";

- Положення про Державну адміністрацію залізничного транспорту України, затвердженого постановою КМУ від 29.02.96 р. № 262;

- Статуту залізниць України, затвердженого постановою КМУ від 06.04.96 р. № 457;

- Постанови КМУ від 16.02.98 р., № 173 «Про перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту» та «Порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту»;

- Постанови КМУ від 25.08.98 р. № 1340 "Про порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна";

- Положення про порядок зарахування дохідних надходжень на дохідні, дохідно-розподільні субрахунки централізованого дохідно-розподільного рахунка та централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці, затвердженого наказом Міністерства транспорту України від 16.01.97 р. № 15;

- Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291;

- Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту, затвердженого наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц тощо.

У цьому Порядку наведено спеціальні терміни і значення в якому вони вживаються.

*Відособлені підрозділи* – підрозділи залізниць і підприємств залізничного транспорту, які діють на підставі затвердженого положення, виділені на окремий баланс і мають рахунки в установах банку.

*Виробничо-технологічні підрозділи* – відособлені підрозділи (депо, дистанції, станції тощо), які виконують окремі функції в єдиному технологічному процесі організації та збереження перевезень і продукція яких може бути реалізована лише як складова (у складі) продукції перевізника: послуги з перевезень пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти.

*Внутрішні розрахунки* – розрахунки між Укрзалізницею і підприємствами, що входять до сфери її управління.

*Внутрішньогосподарські розрахунки* – розрахунки між підприємством залізничного транспорту та його підрозділами.

*Ліміт фінансування* – це гранична сума щомісячних авансових перерахувань з дохідно-розподільних субрахунків централізованого дохідно-розподільного рахунка Укрзалізниці на розрахункові рахунки залізниць, структурних підрозділів і підприємств, які входять до сфери управління Укрзалізниці, що використовуються для забезпечення безперервного процесу перевезень.

*Повідомлення (авізо)* – офіційне сповіщення, що надсилається одним підприємством (підрозділом) іншому, про зміни стану взаєморозрахунків, пов'язаних з наданням послуг, відвантаженням товарно-матеріальних цінностей, розподілом доходів від перевезень та інші господарські операції.

Економічні відносини на залізничному транспорті зумовлені наявністю багатогалузевого господарства з широко розгалуженою інфраструктурою. В організації та забезпеченні єдиного технологічного процесу залізничних перевезень безпосередньо беруть участь залізниці, дирекції залізничних перевезень, підприємства з експлуатації спеціального рухомого складу і контейнерів, матеріально-технічного постачання, обчислювальної техніки і зв'язку, комплексного транспортного обслуговування пасажирів і вантажовідправників, спеціалізовані ремонтні заводи тощо.

У свою чергу, у складі залізниць процес залізничних перевезень забезпечують виробничо-технологічні підрозділи. При перевезенні вантажів у прямому сполученні повністю завершене переміщення вантажу не закінчується в межах окремої залізниці. У зв'язку з цим виникають умови, коли кошти від реалізації продукції, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій залізниці, а всім учасникам перевезень і потребують централізованого розподілу.

При здійсненні перевезень згідно з діючим Статутом залізниць України залізниця несе відповідальність за збереження вантажу (за винятком таких вантажів, збереження, супроводження та охорона яких покладається на відправника), а



це потребує внутрішньогосподарського контролю. У разі незбереження вантажів (втрати, нестачі, псування чи пошкодження) залізниці відшкодовують вантажоодержувачам фактичні втрати, розрахунки по яких мають свою специфіку і вимагають чіткого визначення.

Експлуатація залізничного рухомого складу здійснюється на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні - на залізницях інших країн. Це викликає необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах залізниць незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться. Відповідно виникають необхідність внутрішньогосподарського контролю за цими операціями.

Організація і забезпечення безперервного процесу перевезень вимагають функціонування чіткої і злагодженої системи матеріально-технічного постачання. Ці функції здійснює і контролює Укрзалізниця, служби матеріально-технічного постачання залізниць, відповідні підрозділи підприємств.

У зв'язку з особливостями організації перевезень виникають внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їхніми відособленими підрозділами.

Умовою внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків є наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу Укрзалізниці. При внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунках вимога платежу оформляється шляхом виписування повідомлення, яке направляється до платника, минаючи установи банків.

Операції по внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунках відображаються на балансових субрахунках 682 "Внутрішні розрахунки" та 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженого наказом Укрзалізниці від 19.01.00 р. № 17-Ц.

На субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки" відображаються розрахункові відносини між підрозділами, безпосередньо підпорядкованими Укрзалізниці через Головне фінансово-економічне управління Укрзалізниці.

На балансовому субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" відображаються розрахункові відносини між підрозділами, що входять до складу залізниць, підприємств і об'єднань.

Наявність рівновеликих сум на рахунках внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків забезпечує можливість взаємовиключення їх при складанні зведеної бухгалтерської звітності.

Об'єкти обліку внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків:

- доходи, надходження і доходи від перевезень;
- операції, пов'язані з фінансуванням і розподілом коштів Укрзалізницею між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницею між її виробничо-технологічними підрозділами;
- розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу;
- розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей;
- розрахунки з розподілу витрат;
- розрахунки за іншими операціями між підрозділами, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Ураховуючи, що у процесі перевезень вантажів беруть участь одна або декілька залізниць України, а при перевезенні пасажирів ще й залізниці інших країн, виникає потреба розподілу дохідних надходжень між залізницями та іншими учасниками перевізного процесу.

Платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти, і пов'язані з ними послуги не є дохідними надходженнями однієї залізниці і підлягають розподілу між залізницями, які беруть участь у перевезеннях.

Нараховані дохідні надходження відображаються у відділі доходів залізниці за дебетом субрахунка 6832 "Розрахунки НФ з відділом доходів по дебіторській і кредиторській заборгованості" і кредитом субрахунка 6823 "Внутрішні розрахунки по доходах надходженнях", а в балансі основної діяльності за дебетом рахунка 36 "Розрахунки з постачальниками та замовниками" і кредитом субрахунка 6832 "Розрахунки НФ з відділом доходів по дебіторській і кредиторській заборгованості".

Укрзалізниця розподіляє доходи між учасниками перевезень згідно з виконаними обсягами перевезень відповідно до Порядку розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту, затвердженого постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173, та Інструкції про порядок розподілу та формування доходів від перевезень для залізниць України, затвердженої наказом Укрзалізниці від 14.05.97 р. № 109-Ц.

Кошти, які належать залізниці за виконані в її межах перевезення і пов'язані з цим послуги, є доходами від перевезень.

Грошові кошти за перевезення та інші операції, пов'язані з перевезеннями, через ТехПД, каси залізничних станцій і вокзалів, надходять на дохідні та дохідно-розподільні субрахунки централізованого дохідно-розподільного рахунка Укрзалізниці, що відкриті при залізницях.

Відкриття та функціонування цих рахунків визначено Положенням про порядок зарахування дохідних надходжень на дохідні, дохідно-розподільні субрахунки централізованого дохідно-розподільного рахунка та централізований дохідно-розподільний рахунок, затвердженим наказом Міністерства транспорту України 16.01.97 р. № 15.

Операції, пов'язані з фінансуванням і розподілом коштів Укрзалізниці між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницею між її виробничо-технологічними підрозділами, здійснюються відповідно до Інструкції про порядок фінансування підприємств Укрзалізниці.

За основу фінансування залізниць і підприємств Укрзалізниці приймається плановий ліміт фінансування, розрахований виходячи з планових дохідних надходжень і скоригований на відповідні планові суми, який збільшується на суми:

- податку на додану вартість;
- завдань на зменшення дебіторської заборгованості тощо;

і зменшується на суми:

- завдань з мобілізації внутрішніх резервів;
- розрахунків з централізованого постачання оборотних і необоротних активів;
- відрахувань на утримання апарату Укрзалізниці тощо.

Перевірка розрахунків, пов'язаних з незабезпеченням схоронності вантажу. Відповідно до діючих нормативно-

правових актів (Статут залізниць України, міжнародні угоди) залізниця несе відповідальність за збереження (схоронність) вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі одержувачу. У разі, якщо незбереження (незабезпечення схоронності, втрати, нестачі, псування, пошкодження) вантажу, багажу, вантажобагажу сталося з вини залізниць України, вони несуть відповідальність у розмірі фактично заподіяної шкоди.

Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць при перевезенні вантажу у внутрішньому сполученні на підставі "Правил перевозок грузов" (розд. 38), при перевезенні в міжнародному сполученні – на підставі міждержавних угод.

## **7.2. Призначення і функціональна структура Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці**

Контрольно-ревізійну роботу в Укрзалізниці здійснює Головне управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці (далі – Головне управління) з визначеним у встановленому порядку штатом ревізорів з контролю та внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств і структурних підрозділів Укрзалізниці та дотриманням податкового законодавства, ревізорів з контролю доходів від пасажирських і вантажних перевезень, ревізорів – інструкторів. Скорочене найменування – ЦКРУ.

Головне управління створене згідно з наказом Державної адміністрації залізничного транспорту від 14.08.2007 р. № 403-Ц, є структурним підрозділом Укрзалізниці і безпосередньо підпорядковується Генеральному директору Укрзалізниці.

При організації та проведенні внутрішнього аудиту і перевірок, оформленні і реалізації їх результатів посадові особи Головного управління зобов'язані керуватися Конституцією України, законами України, указами Президента України, постановами та розпорядженнями Кабінету Міністрів України, нормативними актами Міністерства транспорту та зв'язку України і наказами Укрзалізниці, Положенням про Головне

управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці та іншими актами чинного законодавства України.

Посадові особи Головного управління при виконанні покладених на них обов'язків, керуючись чинним законодавством та відомчими нормативними актами, незалежно від об'єктів, що перевіряють, повинні дотримуватись етики поведінки, бути незалежними, мати професійний рівень, вміти доводити і точно надавати результати перевірки, виконувати вказівки своїх керівників [29].

Основними завданнями Головного управління є:

- здійснення внутрішнього аудиту і контролю фінансово-господарської діяльності залізниць, їх структурних підрозділів, а також підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління Укрзалізниці;

- виявлення порушень і недоліків у фінансово-господарській діяльності залізниць, їх структурних підрозділів, а також підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління Укрзалізниці;

- здійснення контролю за своєчасним і повним усуненням виявлених порушень і недоліків у фінансово-господарській діяльності залізниць, їх структурних підрозділів, а також підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління Укрзалізниці, у порядку, встановленому Укрзалізницею;

- виявлення фінансових та адміністративних резервів, укріплення фінансового стану Укрзалізниці, попередження фінансових і податкових ризиків і втрат;

- виявлення причин втрат доходів від пасажирських перевезень внаслідок нераціонального використання пасажирських вагонів і поїздів;

- своєчасне забезпечення керівництва Укрзалізниці достовірною інформацією з питань фінансово-господарської діяльності для прийняття відповідних рішень.

Виконання поставлених завдань при здійсненні контрольних заходів у вигляді проведення ревізій і внутрішнього аудиту досягається у процесі:

- повноти і своєчасності надходження доходів від перевезень та інших видів діяльності залізниць, їх структурних

підрозділів, а також підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління Укрзалізниці;

- ефективності використання залізницями, їхніми структурними підрозділами, а також підприємствами, установами, організаціями, що входять до сфери управління Укрзалізниці, майна, яке знаходиться в їхньому розпорядженні;

- перевірки схоронності, цільового та ефективного використання власних активів і позикових коштів Укрзалізниці.

Під час проведення контрольних заходів працівники Головного управління зобов'язані:

- здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання коштів і збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

- досліджувати причини, які призвели до виникнення того чи іншого порушення;

- вживати необхідних заходів щодо усунення порушень фінансової дисципліни, чинного законодавства, відшкодування заподіяних збитків;

- бути об'єктивним, надавати консультаційну допомогу підприємствам, на яких здійснюється ревізія або перевірка, щодо удосконалення їхньої фінансово-господарської діяльності, забезпечення схоронності державного майна.

Завданнями діяльності ревізорів з контролю та внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів Укрзалізниці та за дотриманням податкового законодавства є:

- здійснення внутрішнього аудиту і перевірок фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання коштів і збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

- дослідження причин, які призвели до виникнення того чи іншого порушення;

- вживання заходів і упередження фінансових ризиків;

- забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;

- вживання заходів з запобігання фінансових порушень;
- надання висновків і пропозицій щодо покращення фінансово-господарської діяльності підрозділу.

Завданнями діяльності ревізорів доходів від пасажирських і вантажних перевезень є:

- попередження і виявлення втрат дохідних надходжень від перевезення вантажів, пасажирів і багажу, контроль за вжитими заходами щодо аналізу та усунення причин, що призвели до втрат, пошук резервів для підвищення дохідних надходжень і зменшення експлуатаційних витрат;

- здійснення контролю за повнотою оприбуткування готівки та своєчасністю здачі її у відповідні установи банку; за станом схоронності і збереження вантажів, багажу, бланків суворого обліку та перевізних документів; за повнотою та своєчасністю нарахування та надходження належних платежів через технологічні центри з обробки перевізних документів;

- перевірка правильності оформлення квитків на безкоштовний проїзд по залізницях;

- дослідження причин, які призвели до виникнення того чи іншого порушення;

- вживання необхідних заходів і здійснення постійного контролю за повнотою і своєчасністю відшкодування виявлених при ревізіях неврахованих надходжень;

- надання висновків і пропозицій щодо покращення фінансово-господарської діяльності підрозділу, що перевіряється.

Завданнями діяльності ревізорів-інструкторів з контролю пасажирських потягів і вокзалів є:

- пошук резервів підвищення надходжень від пасажирських перевезень;

- робота з недопущення перевезення безквиткових пасажирів і надлишкової ручної поклажі, приховування від продажу вільних і звільнених місць і повторного використання білизни;

- дослідження ефективного використання рухомого складу і трудових ресурсів;

- перевірка рівня обслуговування пасажирів у потягах і на вокзалах;

- надання висновків і пропозицій щодо покращення фінансово-господарської діяльності підрозділу, що перевіряється.

Працівники Головного управління при вирішенні завдань внутрішнього аудиту і контролю мають право:

- перевіряти фінансово-господарську діяльність підрозділів, вимагати призначення вибіркової інвентаризації майна та зобов'язань у випадках, передбачених законодавством України;

- при проведенні перевірок використовувати звіти аудиторських компаній, що проводять зовнішній аудит;

- досліджувати причини, які призвели до виникнення того чи іншого порушення;

- одержувати від об'єктів контролю довідки та документи, пов'язані з господарськими операціями, які перевіряються, із зазначенням терміну надання інформації, отримувати коментарі (пояснення) до інформації, що надається, у письмовій або усній формі;

- безперешкодного доступу на об'єкти залізничного транспорту для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з проведенням контрольних заходів;

- опломбовувати в необхідних випадках каси, матеріальні склади, архіви та інші приміщення;

- робити копії документів, за необхідності у ході проведення перевірки застосовувати фото- та відеозйомку об'єктів та інші технічні засоби. Матеріали, отримані в результаті застосування технічних засобів, додаються до акту ревізії (довідки перевірки), у якому робиться відмітка про застосування цих засобів;

- користуватись в установленому Укрзалізницею порядку інформаційними ресурсами та базами програмного забезпечення, у тому числі бухгалтерськими, податковими та іншими програмними забезпеченнями;

- вимагати від посадових, матеріально відповідальних та інших осіб об'єктів, що перевіряються, надання письмових пояснень з питань, які виникають у ході перевірки. Пояснення надаються на ім'я посадової особи Укрзалізниці, яка видала розпорядчий документ на проведення контрольних заходів.

Головне управління в межах своєї компетенції надає підрозділам, що перевіряються, консультаційну допомогу в окремих питаннях, а за погодженням з керівництвом Укрзалізниці може оприлюднювати інформацію про виявлені порушення, причини їх виникнення через галузеві засоби масової інформації та внутрішні інформаційні документи [29].



Структура та чисельність Головного управління визначається штатним розкладом Укрзалізниці.

До складу Головного управління входять:

а) управління контролю та внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів:

- відділ з контролю за фінансово-господарською діяльністю структурних підрозділів;

- відділ з контролю за дотриманням податкового законодавства структурних підрозділів;

- відділ внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів;

б) управління контролю доходів від пасажирських і вантажних перевезень структурних підрозділів:

- відділ з контролю доходів від пасажирських перевезень структурних підрозділів;

- відділ з контролю доходів від вантажних перевезень структурних підрозділів;

в) організаційно-аналітичний відділ;

г) сектор правового забезпечення контрольно-ревізійної роботи;

д) регіональні служби контролю та внутрішнього аудиту:

- Донецьке регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту;

- Придніпровське регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту;

- Львівське регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту;

- Одеське регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту;

- Південне регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту;

- Південно-Західне регіональне управління контролю та внутрішнього аудиту.

Начальник Головного управління несе відповідальність за виконання завдань і функцій, покладених на Головне управління, та чинного законодавства.

Працівники Головного управління несуть персональну відповідальність:

- за відображення в акті (довідці) неперевіреної, безпідставної, неповної чи не підтвердженої документально інформації, а також за недостовірне зазначення розмірів наслідків порушення;

- якість ревізій, що проводяться у відповідних підрозділах, пов'язаних з обслуговуванням пасажирів;

- повноту і достовірність інформації, що надається в Головне управління.

Ступінь відповідальності працівників Головного управління визначається чинним законодавством і посадовими інструкціями.

Начальник Головного управління та працівники, які мають доступ до комерційної таємниці, несуть відповідальність за отримання, використання, розголошення в будь-якій формі конфіденційної (комерційної) інформації згідно з чинним законодавством.

Ліквідація, реорганізація Головного управління здійснюється згідно з наказом Укрзалізниці в установленому порядку.

### **7.3. Порядок планування, організації і здійснення контрольних заходів на залізничному транспорті**

Основними завданнями ревізій на залізничному транспорті є перевірки:

– якості та дотримання відповідних вимог щодо схоронності державної та колективної власності;

– ефективності використання трудових товарно-матеріальних і фінансових ресурсів, причин утворення непродуктивних витрат і втрат, а також загального стану економіки підприємства, що ревізується або перевіряється;

– повноти достовірності і своєчасності розрахунків з бюджетом;

– правильності визначення фінансових результатів господарської діяльності і використання фінансових ресурсів;

– законності проведення господарських операцій за період, що перевіряється;

– дотримання діючого порядку встановлення та застосування цін і тарифів, а також своєчасності внесення до

бюджету суми додаткового виторгу в повному обсязі, що її було отримано внаслідок порушення діючого порядку встановлення або застосування цін і тарифів;

– правильності постановки та ведення бухгалтерського обліку і звітності;

– відповідності показників усіх форм звітності даним синтетичного та аналітичного обліку;

– додержання фінансової та кошторисної дисципліни;

– виявлення фактів розкрадань і незаконних витрат фінансових ресурсів і товарно-матеріальних цінностей;

– усунення причин утворення непродуктивних витрат і збитків;

– зловживання службовим і посадовим положенням;

– стану контрольно-ревізійної діяльності;

– виконання рішень щодо усунення недоліків і порушень, що їх було виявлено попередньою ревізією або перевіркою.

Методичне керівництво контрольно-ревізійною роботою в галузі виконують Регіональні управління контролю та внутрішнього аудиту, безпосередньо підпорядковані начальнику Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці, а в разі його відсутності – першому заступнику або заступнику начальника Головного управління.

Ревізія і тематичні перевірки фінансово-господарської діяльності об'єднань, підприємств, організацій або інших структурних підрозділів залізничного транспорту України призначаються наказами або розпорядженнями начальника Головного управління та проводяться комплексно з залученням досвідчених фахівців не частіше одного разу на рік і не рідше одного разу на два роки.

Начальник Головного управління в межах своїх повноважень видає письмові накази, розпорядження та усні вказівки начальникам Регіональних управлінь щодо організації та проведення контрольних заходів, які є обов'язковими для виконання.

Керівники органів залізничного транспорту, які мають у своєму складі підвідомчі структурні підрозділи, несуть персонально відповідальність за своєчасне та якісне проведення ревізій їх фінансово-господарської діяльності та вживання

невідкладних заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

Керівник комплексної ревізійної комісії зобов'язаний затвердити програму ревізій або перевірки та визначити відповідальних осіб за виконання окремих її питань.

Члени комплексної ревізійної комісії не мають права залишати роботу в ній без письмової доповіді керівнику або його заступнику щодо результатів виконання одержаних доручень.

Контрольно-ревізійна робота в системі залізничного транспорту України планується з обов'язковим охопленням ревізії всіх підвідомчих структурних підрозділів, раціональним використанням працівників контрольно-ревізійних служб і спеціалістів, які залучаються до проведення ревізій і перевірок.

Регіональне управління підготовлює проекти річних (піврічних, місячних) планів (графіків) проведення контрольних заходів і надсилає їх електронною поштою та поштою (на паперових носіях (у двох примірниках)), попередньо завізовані начальником Регіонального управління, до Головного управління.

Проекти піврічних планів проведення контрольних заходів регіональних відділів з контролю за фінансово-господарською діяльністю та відділу внутрішнього аудиту і контролю за дотриманням податкового законодавства надаються в термін до 10 грудня та до 10 червня кожного року.

Проекти річних планів проведення контрольних заходів регіональних відділів з контролю доходів від вантажних і пасажирських перевезень надаються в термін до 20 грудня поточного року.

Місячні графіки проведення перевірок пасажирських поїздів відділу ревізій і контролю пасажирських поїздів надаються на погодження у встановленому порядку в термін до 20 числа місяця, що передує місяцю проведення перевірок.

Головне управління протягом трьох робочих днів з моменту отримання проектів планів проведення контрольних заходів (на паперових носіях) повідомляє Регіональне управління про узгодження (або неузгодження) проектів планів і надсилає Регіональному управлінню затверджений план поштою (один

примірник) або повідомляє про необхідність внесення змін чи доопрацювання планів.

У разі необхідності доопрацювання планів (графіків) Регіональне управління протягом двох робочих дні вносить необхідні зміни та надсилає відкориговані плани (графіки) до Головного управління електронною поштою та на паперових носіях (у двох примірниках).

Головне управління в добовий термін після отримання доопрацьованих планів повідомляє Регіональне управління про їх затвердження та надсилає поштою затверджений примірник плану.

Підготовка та видача наказів (розпоряджень) на проведення контрольних заходів відбувається на підставі затвердженого плану проведення контрольних заходів. Регіональне управління за 3 робочі дні до початку проведення контрольного заходу готує проект наказу (розпорядження) за встановленою типовою формою, а в разі необхідності - проект наказу про відрядження працівника та надсилає його електронною поштою до Головного управління.

Головне управління в добовий термін повідомляє Регіональне управління про узгодження або необхідність доопрацювання проекту наказу (розпорядження). Підписаний наказ (розпорядження) надсилається в день його підписання до регіонального управління факсом та оригінал – поштою. Посвідчення на відрядження надсилається Регіональному управлінню поштою після його підписання.

Проведення позапланових контрольних заходів здійснюється на підставі наказу (розпорядження) Генерального директора Укрзалізниці або його заступників, у тому числі за зверненням правоохоронних органів.

На базі отриманих завдань кожний виконавець, який входить до складу ревізійної групи, складає робочий план проведення ревізії сектора, що ним перевіряється, у якому подається перелік робіт, що їх повинно бути виконано під час проведення ревізії, визначення методів перевірки, термін виконання тощо.

Перед безпосереднім проведенням ревізії керівник ревізійної групи або його заступник підтверджує повноваження

на проведення ревізії керівникові підприємства, що ревізується або перевіряється, знайомить ревізійну групу з відповідальними особами підприємства, дає вказівки щодо надання приміщення, зв'язку і транспорту в розпорядження ревізійної групи, забезпечення схоронності ревізійних матеріалів, призначення в необхідних випадках інвентаризаційної комісії.

За умови відсутності можливості перевірки бухгалтерського обліку за обставин його неякісного ведення (підробки, виправлення, перекручування, без умисної або навмисної плутанини звітності) керівник ревізійної групи може вимагати від керівника підприємства, що ревізується або перевіряється, відновлення бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі з залученням аудиторів за рахунок підприємства [29].

При цьому проведення ревізії припиняється на термін, необхідний для поновлення бухгалтерського обліку та звітності, про що складається відповідний акт, у якому зазначаються питання, що неможливо перевірити, і причини, що призвели до цього.

Керівництво контрольно-ревізійного апарату, що проводить ревізію, у робочому порядку має право вимагати від відповідальних осіб усунення та ліквідації порушень, недоліків, що їх було виявлено на підприємстві під час проведення ревізії або перевірки.

Під час проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підприємства обов'язково перевіряються такі питання:

- обґрунтування прийнятих у планах розрахунків для визначення обсягів і якісних показників роботи підприємства, фондів споживання, рівня собівартості продукції, прибутку тощо;

- правильність відображення у звітності показників, необґрунтованість змін планових рубежів, фондів споживання, прибутку, платежів до бюджету;

- виконання плану за основними кількісними показниками, вплив окремих чинників на відхилення від прийнятих рубежів;

- склад господарських операцій за даними первинних документів для встановлення їх відповідності чинному законодавству, їх діяльність і достовірність;

- записи в реєстрах бухгалтерського обліку у співставленні з первинними документами, дані облікових реєстрів - з

показниками звітності, звітних даних - із запланованими (господарським планом, балансом прибутку та видатків, кошторисами тощо);

– дані різних документів, що стосуються взаємопов'язаних господарських операцій, наприклад співвідношення даних щодо надання послуг – з нарахованою заробітною платою; порівнянням даних щодо відпущеного товару з перепустками на його вивезення з території підприємства тощо;

– використання прибутку фондів, резервів, загальний фінансовий стан;

– дотримання встановленого порядку організації та ведення бухгалтерського, податкового обліку та звітності;

– достовірність звітних даних, виявлення приписування, фальсифікації показників звітності тощо;

– використання та збереження товарно-матеріальних цінностей і основних засобів;

– використання трудових ресурсів, засобів на оплату праці та заохочення;

– касові, розрахункові та кредитні операції;

– витрати на виробництво, собівартість продукції;

– організація і стан контрольно-ревізійної роботи.

При виявленні фактів порушення вимог щодо витрачання державних коштів та інших порушень фінансової дисципліни або зловживань посадовим становищем ревізор повинен встановити розмір заподіяної шкоди у вартісному вираженні, причини порушень, посадову особу, якою (або за наказом якої) було скоєно неправомірну дію та вжито відповідних оперативних заходів щодо відшкодування завданих збитків.

За навмисне укривання, підробку, фальсифікування фактів щодо крадіжок зловживань і правопорушень, незаконне використання службового положення, перевищення посадового становища тощо особа, яка проводила ревізію або перевірку, повинна бути притягнута до відповідальності згідно з чинним законодавством України.

Ревізор не має права включати до акту різного роду висновки, пропозиції та непідтверджені акти, що їх отримано від третіх осіб, а також оцінку дій посадових осіб, а також оцінку дій посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Перевірка первинних документів і записів в облікових регістрах виконується суцільним чи вибіркоким методами.

Суцільним методом перевіряються усі документи та записи в регістрах бухгалтерського обліку. Суцільній перевірці підлягають касові, банківські операції, розрахунки зі звітними особами та внутрішньогосподарські розрахунки.

Вибірковим методом перевіряються визначена частина первинних документів у кожному місяці періоду, що ревізується, або за декілька місяців. Якщо вибірковою перевіркою встановлюються факти значних порушень, зловживань тощо, то ревізія на зазначеному етапі діяльності підприємництва проводиться суцільним методом.

Достовірність фінансово-господарських операцій встановлюється формальною та арифметичною перевіркою документів, а за допомогою спеціальних прийомів документального та фактичного контролю під час формальної перевірки перевіряється:

- правильність заповнення усіх реквізитів документів;
- наявність виправлень, підчищень, реквізитів документів;
- підписи керівних і матеріально відповідальних осіб.

Під час проведення арифметичної перевірки визначається правильність розрахункових даних.

Шляхом проведення зустрічних перевірок на підприємстві, в установах і організаціях з якими підприємство, що ревізується чи перевіряється, перебувало чи перебуває в господарських відносинах, з'ясовується достовірність фінансово-господарських операцій, що їх відображено в первинних документах.

При проведенні ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства одночасно з документальною перевіркою застосовуються прийоми фактичного контролю:

- обстеження на місці робочих приміщень діляниць, складів для виявлення організації виробництва та праці, охорони та збереження товарно-матеріальних цінностей;
- проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей для встановлення їх наявності та відповідності даним бухгалтерського обліку, записам по складу;
- проведення контрольного обліку для встановлення достовірності звітних даних щодо виконаних робіт;



– перевірка дотримування технічних умов і технічних процесів, відповідності продукції державним стандартам, обґрунтування цін.

За результатами контрольних заходів складаються акти (довідки), які реєструються та зберігаються відповідно до встановленого порядку.

Начальник Регіонального управління призначає відповідального за збереження матеріалів контрольних заходів та своєчасне внесення інформації в ІС ЗАЛП, АСКП УЗ.

Акт (довідка, звіт) за результатами контрольних заходів після підписання реєструється Регіональними управліннями в спеціальному журналі за встановленою формою.

Після реєстрації акту голова ревізійної комісії (групи) складає інформаційну картку про результати ревізії/перевірки і протягом трьох робочих днів з дати підписання акту (довідки) здає її разом з матеріалами контрольного заходу працівнику Регіонального управління, що відповідає за збереження матеріалів контрольних заходів.

За місцем знаходження Регіонального управління зберігаються оригінали актів, які в кінці місяця (кварталу, року) формуються в окремі справи (папки) із зазначенням на зовнішньому боці повної назви акту, дати проведення контрольного заходу та номера, що відповідає порядковому номеру реєстрації в журналі. Додатки до Акту (звіту) складаються в такому самому порядку, як зазначено в самому акті. Всі сторінки документів мають наскрізну нумерацію.

До Акту перевірки (ревізії) обов'язково формується узагальнена інформація про виявлені порушення та недоліки у фінансово-господарській діяльності об'єкта контрольного заходу за встановленою формою.

Про результати контрольних заходів Регіональні управління повідомляють керівництво Головного управління шляхом надання актів (довідок) та узагальненої інформації у вигляді доповідних записок про виявлені недоліки (порушення) і шляхи їх усунення в електронному вигляді через організаційно-аналітичний відділ Головного управління протягом трьох робочих днів після закінчення контрольного заходу.

Звітність про результати проведених контрольних заходів за встановленою формою надається Регіональними управліннями до Головного управління електронною поштою та на паперових носіях за підписом начальника Регіонального управління, а в разі його відсутності – за підписом його заступника в такі терміни:

- відділом з контролю за фінансово-господарською діяльністю, внутрішнього аудиту та контролю за дотриманням податкового законодавства – у термін до 20 березня, 20 червня, 20 вересня, 20 грудня кожного року;

- відділом з контролю доходів від вантажних і пасажирських перевезень – у термін до 5 квітня, 5 липня, 5 жовтня, 10 січня кожного року;

- відділом ревізій і контролю пасажирських поїздів – у термін до 7 числа місяця наступного за звітним [29].

Керівництво Головного управління в разі необхідності має право вимагати від керівництва Регіонального управління надання оперативної інформації. У цьому випадку Головне управління по телефону повідомляє Регіональне управління про термін її надання та надсилає електронною поштою форми, за якими необхідно подати цю інформацію.

Регіональне управління надає оперативну інформацію до Головного управління у визначені терміни та за встановленою формою як електронною поштою, так і поштою на паперових носіях.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвіть об'єкти обліку внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків.

2. Чим зумовлені операції, пов'язані з фінансуванням та розподілом коштів Укрзалізниці між залізницями та підприємствами Укрзалізниці?

3. Вкажіть основні завдання діяльності Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці.

4. Назвіть завдання діяльності ревізорів з контролю та внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів Укрзалізниці.

5. Які планові документи щодо контрольної-ревізійної роботи розробляються в системі залізничного транспорту України?

6. Які права мають працівники Головного управління при вирішенні завдань внутрішньогосподарського контролю?

7. Які питання перевіряються під час проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підприємства залізничного транспорту?

8. Які методичні прийоми використовуються при проведенні ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту?

9. Які документи складаються за результатами контрольних заходів? Їх зміст та призначення.

10. Яка звітність розкриває результати проведених контрольних заходів на залізничному транспорті?

## **8. Інвентаризація як форма внутрішньогосподарського контролю**

### **8.1. Сутність інвентаризації: мета, завдання, об'єкти і види**

Стаття 10 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазначає, що інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Об'єктами є об'єкти активів, зобов'язань та елементи власного капіталу їх наявність, стан і оцінку. Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію, а також документально фіксувати її результати [3].

Метою проведення інвентаризації у ході ревізії є здійснення контролю за наявністю і станом об'єктів, а також достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проведення інвентаризації дозволяє підтвердити або спростувати інформацію тих бухгалтерських документів (первинних і зведених), за якими можна визначити законність і доцільність здійснених працівниками підприємства господарських операцій.

Завданнями інвентаризації в порядку здійснення внутрішньогосподарського контролю є:

1) забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергетичних ресурсів у відповідності з затвердженими нормами, планом тощо;

- 2) виявлення майна, що знаходиться поза обліком;
- 3) контроль реального фізичного стану (ступінь зносу) і достовірності оцінки основних засобів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;
- 4) виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;
- 5) виявлення понаднормово використаних і невикористаних матеріальних цінностей;
- 6) перевірка дотримання правил і умов зберігання майна;
- 7) виявлення й усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання;
- 8) визначення матеріальних втрат й причин їх виникнення;
- 9) контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- 10) перевірка дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність [3].

Інвентаризація у ході внутрішньогосподарського контролю має вибірковий характер і може застосовуватись лише при документальному виявленні фактів неповного оприбуткування або неповного списання активів підприємства, а також за наявності певних сумнівів щодо розмірів зобов'язань, перевірка яких проводиться шляхом зовнішньої зустрічної перевірки.

У внутрішньогосподарському контролі інвентаризації класифікують:

- за характером проведення: заплановані, необхідні, контрольні;
- обсягом охоплення об'єктів: повні, часткові;
- охопленням матеріально відповідальних осіб: наскрізні, індивідуальні;
- способом проведення: суцільні, несуцільні;
- способом обстеження елементів об'єкта: вибіркові, основного масиву, монографічні.

## **8.2. Методика проведення інвентаризації у внутрішньогосподарському контролі**

У сучасних умовах господарювання під інвентаризацією слід розуміти не лише сукупність органолептичних прийомів, а й

багатьох інших методичних прийомів господарського контролю, які використовуються в процесі її здійснення та реалізуються через інвентаризаційні процедури, з яких складається інвентаризаційний процес.

Інвентаризаційний процес розглядають через послідовність стадій його виконання: організаційної, підготовчої, технологічної та результативної.

На кожній окремій стадії здійснюють інвентаризаційні процедури, які у свою чергу складаються з сукупності окремих інвентаризаційних прийомів. Інвентаризаційні процедури - система методичних дій, які застосовуються суб'єктами інвентаризаційного процесу з метою дослідження об'єктів контролю. Інвентаризаційні процедури конкретизують зміст інвентаризаційного процесу.

Інвентаризаційні прийоми - це сукупність контрольних процедур, що використовуються для: визначення фактичної наявності, стану об'єктів інвентаризації, визначення їх якісної характеристики та виявлення можливих відхилень у їх параметрах. До таких прийомів відносять: огляд, зважування, обмір, поштучний перерахунок, аналіз якості та експертизу, технічні і математичні розрахунки, грошову оцінку, хронологічний документальний аналіз однорідних операцій, перевірку об'єктивної можливості або в натуральному вираженні здійснення господарських операцій, фотознімки, документальне підтвердження залишків заборгованості по розрахункових операціях, пояснення матеріально відповідальних осіб тощо [5].

Організаційна стадія інвентаризації - це:

1. Вибір об'єктів інвентаризації та складання оперативного плану проведення інвентаризації.
2. Підбір і комплектування інвентаризаційної комісії.
3. Видача розпорядження на проведення інвентаризації.
4. Інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

Підготовча стадія - це:

1. Пред'явлення повноважень на проведення інвентаризації.
2. Перевірка бухгалтерських реєстрів і своєчасності рознесення розрахункових документів.
3. Визначення всіх контрагентів.
4. Складання опису за даними бухгалтерського обліку.

Технологічна стадія – це:

1. Висилання контрагентові конкретного витягу з особистих рахунків.

2. Збір та аналіз інформації, отриманої від контрагентів.

*Результативна стадія – це:*

1. Вирішення спірних питань.

2. Складання протоколу за результатами попередньої процедури.

3. Складання інвентаризаційних описів.

4. Передача документації суб'єкту, що призначив інвентаризацію.

5. Прийняття остаточних рішень по результатах інвентаризації [20].

### **8.3. Інвентаризаційна робота. Сутність ревізійного дослідження стану інвентаризаційної роботи**

Ревізор за будь-яких обставин повинен оцінити стан інвентаризаційної роботи та перевірити достовірність результатів раніше проведених інвентаризацій.

Перш за все перевіряється наказ про облікову політику підприємства, у якому повинні бути зазначені види об'єктів і кількість запланованих інвентаризацій. Крім того, у бухгалтерії або в голови центральної інвентаризаційної комісії одержується план проведення інвентаризацій за період, що ревізується. Перевірці також підлягають:

- книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій;
- акти контрольних перевірок інвентаризації цінностей;
- відомості результатів інвентаризації;
- книга реєстрації наказів (накази на проведення інвентаризацій, накази про прийняття рішень за результатами інвентаризацій).

Випадки обов'язкового проведення інвентаризації задекларовані п. 12 Постанови № 419. Що стосується річної інвентаризації, то в ній однозначно стверджується: «Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства». Те саме, але трохи ширше про випадки обов'язкової інвентаризації говориться

й в Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 (із зміна та доповненнями). За діючими нормативними актами, які регламентують кількість інвентаризацій та визначають об'єкти інвентаризації, існують строки проведення інвентаризацій, наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Строки, що рекомендуються для проведення інвентаризацій

Об'єкт інвентаризації	Строки проведення інвентаризації
1	2
Основні засоби	Не менше одного разу на три роки перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного року
Капітальні вкладення	Не менше одного разу на рік перед складанням річної фінансової звітності, але не раніше 1 грудня звітного року
Бібліотечні фонди	Проводиться за рішенням керівника один раз на п'ять років або щорічно з охопленням інвентаризацією не менше 20 % одиниць бібліотечного фонду
Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва	Перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного року. Періодично в строки, що встановлюються адміністрацією або місцевими органами управління
Незавершений капітальний ремонт і витрати майбутніх періодів	Не менше одного разу на рік
Молодняк тварин і тварини на відгодівлі, птахи, кролі, сім'ї бджіл, а також піддослідні тварини	Не менше одного разу в квартал

Продовження табл. 8.1

1	2
Готова продукція на складах	Не менше одного разу на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного року
Товари на складах і базах: непродовольчі, продовольчі	Не менше одного разу на рік. Не менше двох разів на рік
Товари і тара в магазинах і на інших підприємствах роздрібно́ї торгівлі, у тому числі в книжкових магазинах	Не менше двох разів на рік
Малоцінні і швидкозношувані предмети	Не менше двох разів на рік
Нафта і нафтопродукти	Не менше одного разу в місяць
Дорогоцінні метали і алмази	Не менше двох разів на рік
Бібліотечні фонди	Не менше одного разу на п'ять років перед складанням річного звіту, але не раніше 1 жовтня звітного року
Сировина та інші матеріальні цінності	Не менше одного разу на рік перед складанням річного бухгалтерського звіту, але не раніше 1 жовтня звітного року
Грошові кошти, грошові документи, цінності і бланки суворої звітності	Не менше одного разу в місяць
Розрахунки з банками (по поточних та інших рахунках, позиках, отриманих із бюджету, коштах тощо)	У міру отримання виписок банків на інкасо розрахунковими документами - на 1-ше число кожного місяця
Розрахунки по платежах у бюджет і позабюджетні фонди	Не менше одного разу у квартал



1	2
Розрахунки економічних суб'єктів з їх виробничими одиницями, виділеними на окремі баланси, а також з вищими організаціями	На перше число кожного місяця
Розрахунки з дебіторами і кредиторами	Не менше двох разів на рік

Розпочинаючи чергову інвентаризацію, ревізор повинен:

1) перевірити, чи мали місце протягом періоду, що ревізується, події, за якими проведення інвентаризації є обов'язковим;

2) отримати і проаналізувати інформацію про результати останньої інвентаризації, пояснення матеріально відповідальної особи по нестачах, залишках і втратах (бій, брак, псування товарно-матеріальних цінностей), з'ясувати причини їх виникнення. Це має значення для полегшення подальшої перевірки документів і підвищення якості ревізії [7].

Сутність ревізійного дослідження стану інвентаризаційної роботи полягає в перевірці стану інвентаризаційної роботи і якості проведених інвентаризацій на підприємствах; виконанні плану проведених інвентаризацій; правильності виведення результатів інвентаризацій і відображення їх в обліку; своєчасності та повноті прийнятих заходів щодо усунення виявлених недоліків [29].

Переконавшись в правильній організації інвентаризаційної роботи ревізор може, отримавши відповіді на такі питання:

— чи здійснюється охорона території підприємства, чи обладнане підприємство протипожежною та охоронною сигналізацією;

— чи фактично укладені та правильно оформлені договори про повну індивідуальну або бригадну матеріальну відповідальність з працівниками, яким передані цінності для зберігання та використання;

— чи відповідають посади матеріально відповідальних осіб затвердженому переліку посад і робіт, з якими можна укласти письмові договори про повну матеріальну відповідальність;

— чи створені матеріально відповідальними особами відповідні умови для забезпечення збереження матеріальних цінностей;

— чи існує контроль за порядком вивезення цінностей з підприємства та видачею довіреностей на їх отримання;

— чи призначена наказом керівника постійно діюча інвентаризаційна комісія.

#### **8.4. Матеріальна (майнова) відповідальність та інші види відповідальності**

Наслідком господарських порушень, як правило, є матеріальна шкода, яку слід розуміти як зменшення майнових чи немайнових благ, що охороняються законом, мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику [20].

Матеріальна шкода (збитки) – втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб.

До матеріальної шкоди, що встановлюється у ході інвентаризації, відносять:

— нестачі грошових коштів, основних засобів, а також товарно-матеріальних цінностей і готової продукції понад норми природних втрат;

— повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції ;

— виплату заробітної плати понад встановлені розцінки, внаслідок зниження норм виробітку або дописувань обсягу виконаних робіт;

— нестягнену дебіторську заборгованість, якщо право на її стягнення втрачено через вину працівників підприємства;

— списані на витрати товарно-матеріальні цінності та грошові кошти за підробленими документами і т. ін.

Слід розрізняти вартість шкоди, заподіяної підприємству, і вартість, належну до відшкодування винною особою. У багатьох випадках їх розміри не співпадають.

Питання про відшкодування шкоди регулюються главою 82 Цивільного кодексу України (далі-ЦКУ). Вона присвячена зобов'язанням, що виникають не за договорами, а внаслідок завдання шкоди (їх умовно називають деліктними зобов'язаннями). Залежно від об'єкта розрізняють деліктну відповідальність за завдання шкоди майну та деліктну відповідальність за завдання шкоди особі. Розглянемо першу детальніше.

Для настання деліктної відповідальності відповідно до ст. 1166 ЦКУ необхідна наявність складу правопорушення, а саме: а) наявність шкоди; б) протиправна поведінка заподіювача шкоди; в) причинний зв'язок між шкодою та протиправною поведінкою заподіювача. Перераховані підстави визнаються загальними, оскільки необхідні для всіх випадків відшкодування шкоди. Шкода полягає у будь-якому знеціненні блага, що охороняється правом, а майнова шкода – у зменшенні майнової сфери потерпілого, що, у свою чергу, тягне за собою негативні майнові наслідки для правопорушника.

Частина 1 ст. 1166 ЦКУ передбачає, що майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала. Тобто відшкодуванню підлягає не лише реальна шкода (майно, втрачене або пошкоджене в результаті протиправної поведінки), але й втрачена вигода. Теорія цивільного права базується на принципі генерального делікту, відповідно до якого кожному заборонено завдавати шкоди майну іншої особи, що і знайшло юридичне втілення в ст. 1166 ЦКУ.

Відповідно до ч. 2 ст. 1166 ЦКУ особа звільняється від відповідальності, якщо доведе, що шкода завдана не з її вини. Таким чином, підставою деліктної відповідальності є вина - психічне ставлення осудної особи до вчиненого нею протиправного діяння, а також до негативних наслідків, що настали в результаті такої поведінки або діяння.

При розрахунку суми шкоди, заподіяної підприємству, передусім слід визначити розмір відсутнього, зіпсованого або викраденого майна в натурі, а потім його вартість. Сума шкоди для підприємства завжди визначається за фактичними втратами на підставі даних бухгалтерського обліку виходячи з балансової вартості матеріальних цінностей з вирахуванням зносу або природних втрат відповідно до діючих норм.

Виявивши матеріальну шкоду, ревізор повинен правильно визначити його розмір. При цьому необхідно виходити з документально обґрунтованих даних, постанов уряду, інструкцій і відповідних положень.

Відповідно до ст. 22 Цивільного кодексу України особа, яка зазнала збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування. Якщо майно підприємства постраждало в результаті дій фізичної особи, а зв'язок між її діями і збитком доведений або безумовний, тобто є рішення суду у кримінальній справі або факт псування майна підтверджений особистими поясненнями працівника і/або рішеннями за результатами роботи спеціально створеної комісії, то підприємство, природно, може розраховувати на відшкодування збитків. При цьому згідно з ч. 2 згаданої статті збитками вважаються:

- втрати у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати (реальні збитки), які особа зазнала або повинна зазнати для відновлення свого порушеного права;

- прибутки, які особа могла б реально отримати при звичайних обставинах, якби її право не було порушено (втрачена вигода).

Згідно з трудовим законодавством порядок відшкодування збитку, завданого працівником підприємству, є спеціальним по відношенню до цивільного. Тому працівника, що відповів за завдані збитки в межах середньомісячного заробітку за трудовим законодавством, не можна притягнути до відповідальності за залишок непогашених збитків у цивільній справі. Норми трудового права в даному випадку мають пріоритет.

До осіб, що винні у завданні підприємству збитків і що не знаходяться з ним у трудових стосунках, застосовуються норми Господарського кодексу України.

Частина друга ст. 131 та ст. 139 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП) прямо зобов'язують працівника бережливо ставитися до майна підприємства, установи, організації і вживати заходів до запобігання шкоді, дбайливо ставитися до майна власника, з яким укладено трудовий договір. У КЗпП (ст. 130) зазначається, що працівники несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну ними підприємству порушенням покладених на них трудових обов'язків.

Матеріальна відповідальність працівників — це один з видів юридичної відповідальності, що виражається в обов'язку працівників покрити повністю або частково матеріальну шкоду, що була заподіяна з їх вини.

Найбільш суттєвими умовами матеріальної відповідальності працівника є:

- перебування працівника в трудових відносинах з підприємством, установою, організацією, яким було заподіяно матеріальну шкоду;
- встановлення розмірів відповідальності працівника;
- наявність вини працівника.

Перелік випадків, коли настає повна матеріальна відповідальність за заподіяні збитки, передбачений ст. 135 КЗпП, але найчастіше з цією метою з окремими категоріями працівників укладається договір про повну матеріальну відповідальність. Інші ж працівники відповідають за заподіяні збитки в межах суми свого середньомісячного заробітку (ст. 132-133 КЗпП).

Під час покладення матеріальної відповідальності права і законні інтереси працівників гарантуються встановленням відповідальності тільки за пряму дійсну шкоду лише в межах і порядку, передбачених законодавством, та за умови, коли таку шкоду заподіяно підприємству винними протиправними діями (бездіяльністю) працівника. Ця відповідальність зазвичай обмежується певною частиною заробітку працівника і не повинна перевищувати повного розміру заподіяної шкоди, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Під прямою дійсною шкодою зокрема слід розуміти втрату, погіршення або зниження цінності майна, необхідність для підприємства, установи, організації провести затрати на відновлення, придбання майна чи інших цінностей або провести

зайві, тобто викликані внаслідок порушення працівником трудових обов'язків, грошові виплати. Так, притягуючи до матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну приписками та іншими викривленнями відомостей про виконання робіт, необхідно мати на увазі, що до відповідальності за таку шкоду мають притягуватися як працівники, що вчинили ці дії, так і службові особи через службову недбайливість і невживання з запобігання порушень. До прямої дійсної шкоди зазначеними вище діями можуть віднесені: суми незаконно нарахованої заробітної плати і премій, зайві виплати у вигляді штрафу, накладеного відповідними органами, вартість пального і мастил, сировини, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, безпідставно списаних у зв'язку з викривленням відомостей про обсяг робіт.

Отже, роботодавець вправі притягнути працівника до матеріальної відповідальності, коли є юридичні факти (умови), вичерпний перелік яких містить стаття 130 КЗпП:

- порушення працівником трудових обов'язків;
- наявність прямої дійсної шкоди;
- причинний зв'язок між порушенням і шкодою;
- вина працівника.

Якщо бракує хоча б одного з перелічених фактів, це унеможлиблює притягнення працівника до матеріальної відповідальності.

Обов'язок доводити обставини заподіяної шкоди, тобто наявність зазначених юридичних фактів, відповідно до ст. 138 КЗпП, покладається на роботодавця.

Слід зазначити, що матеріальна відповідальність працівників може наставати як у випадку, коли працівник безпосередньо своїми протиправними винними діями завдав матеріальної шкоди, тобто безпосередньо знищив, зіпсував, пошкодив, викрав, розтратив певні матеріальні цінності чи допустив їх нестачу, так і у випадку, коли безпосередньої шкоди завдали треті особи, сили стихії тощо, але це сталося внаслідок невиконання чи неналежного виконання без поважних причин своїх трудових обов'язків відповідним працівником. Скажімо, внаслідок неналежного виконання сторожем своїх обов'язків сталася крадіжка матеріальних цінностей роботодавця, вчинена

третіми особами; чи керівник підприємства не вживав відповідних заходів, аби полегодити дах на складських приміщеннях, через що дощові води залили та відповідно зіпсували матеріальні цінності, що зберігалися у цих приміщеннях.

Залежно від форми вини, особи працівника та інших обставин, за яких заподіяно шкоду, на працівника може покладатися *обмежена чи повна* матеріальна відповідальність. В окремих випадках законодавством може встановлюватися підвищена матеріальна відповідальність.

*Обмежену матеріальну відповідальність*, тобто у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, відповідно до ст. 133 КЗпП несуть:

- працівники — за псування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), зокрема під час їх вироблення. У такому самому розмірі працівники несуть матеріальну відповідальність за псування або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

- керівники підприємств та їхні заступники, а також керівники структурних підрозділів на підприємствах та їхні заступники, якщо шкоду підприємству заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильним обліком і зберіганням матеріальних, грошових чи культурних цінностей, невживанням потрібних заходів для запобігання простоям, випуском недоброякісної продукції, розкраданням, знищенням і псуванням матеріальних грошових чи культурних цінностей.

Слід зазначити, що згадані в п. 1 ст. 133 КЗпП такі матеріальні цінності, як інструменти, вимірювальні прилади, спеціальний одяг та інші предмети, можуть бути видані будь-якому працівникові для виконання ним трудових обов'язків. Видача має бути оформлена документально і посвідчуватися підписом працівника. Але це зовсім не означає, що працівник набув статусу матеріально відповідальної особи і з ним слід укладати договір про повну матеріальну відповідальність. Закріплення працівника за відповідним механізмом чи агрегатом має бути оформлене наказом чи розпорядженням роботодавця.

Пункт 2 ст. 133 КЗпП встановлює обмежену матеріальну відповідальність окремого кола працівників: керівників підприємств, їхніх структурних підрозділів (не тільки відокремлених) та їхніх заступників. Підставою для притягнення до матеріальної відповідальності на підставі п. 2 ст. 133 КЗпП, по суті, є будь-які порушення трудових обов'язків, що призвели до прямої дійсної шкоди.

Матеріальна відповідальність працівників у повному розмірі шкоди, заподіяної з їхньої вини підприємству, настає у випадках, передбачених ст. 134 КЗпП, коли:

- між працівником і підприємством укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілісності майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або з іншою метою;
- майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовим дорученням або іншими разовими документами;
- шкоду завдано діями працівника, що мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;
- шкоду завдано працівником, який був у нетверезому стані;
- шкоду завдано нестачею, умисним знищенням або умисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), зокрема під час їх вироблення, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;
- відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, завдану підприємству під час виконання трудових обов'язків;
- шкоду завдано не під час виконання трудових обов'язків;
- посадова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу;
- керівник підприємства будь-якої форми власності винний у невчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

Відповідно до ст. 135 КЗпП договори про повну матеріальну відповідальність укладаються лише у письмовій формі з



працівниками (що досягли 18 років), які обіймають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Як зазначено у ст. 135, перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджуються в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України.

Разом з тим в Україні дотепер діє Перелік посад і робіт, котрі заміщуються чи виконуються працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм на зберігання, обробку, продаж (відпускання), перевезення або застосування в процесі виробництва, затверджений постановою Держкомпраці СРСР і Секретаріату ВЦРПС від 28 грудня 1977 року № 447/24 (далі — Перелік № 447).

Слід звернути увагу, що ст. 135 КЗпП категорично формулює правило про припустимість укладення письмових договорів про повну матеріальну відповідальність лише з працівниками, що обіймають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Якщо ж до трудових обов'язків працівників такі функції не входять, укладення договору про повну матеріальну відповідальність суперечитиме закону, хоч би посада, яку обіймає працівник, або робота, яку він виконує, і була зазначена у Переліку № 447. А отже, відповідно до статті 135<sup>1</sup> КЗпП договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність може укладатися, якщо є одночасно дві умови:

- наявність посади, яку працівник обіймає, або роботи, котру він виконує, у Переліку № 447;
- виконання обов'язків згідно з посадою, а також роботи за фахом має бути безпосередньо пов'язане зі збереженням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням чи застосуванням в процесі виробництва довірених працівникові цінностей.

Таким чином, лише формальний підхід (наявність посади або роботи в Переліку № 447) не дає підстав для укладення договору про повну матеріальну відповідальність, якщо у змісті трудової функції працівника нема перелічених обов'язків.

Укладаючи договір про повну матеріальну відповідальність, один оригінальний примірник такого договору передають працівникові, а другий зберігають у його особовій справі.

Слід зазначити, що факт укладення договору про повну матеріальну відповідальність не може бути підставою для притягнення працівника до повної матеріальної відповідальності, якщо він не підпадає під категорію працівників, з якими роботодавець згідно із законодавством може укласти такий договір. З цього приводу Пленум Верховного Суду України в п. 8 постанови «Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками» від 29 грудня 1992 р. № 14 роз'яснив, що, розглядаючи справи про матеріальну відповідальність на підставі письмового договору, укладеного працівником з підприємством, про взяття на себе повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей (нестача, псування), переданих йому для зберігання або інших цілей (п. 1 ст. 134 КЗпП), суд зобов'язаний перевірити, чи належить відповідач до категорії працівників, з якими згідно зі ст. 135<sup>1</sup> КЗпП може бути укладено такий договір, та чи уклали його. Коли нема цих умов, на працівника за заподіяну ним шкоду може бути покладена лише обмежена матеріальна відповідальність, якщо згідно з чинним законодавством працівник з інших підстав не несе матеріальної відповідальності у повному розмірі шкоди.

Заподіяна роботодавцю шкода – це результат винної протиправної поведінки працівника. Крім того, необхідно зазначити, що законодавець цілком справедливо обмежує поняття шкідливих наслідків у дисциплінарному матеріальному правопорушенні – це пряма дійсна шкода (ч. 2 ст. 130 КЗпП). Особливої уваги потребує розуміння об'єкта цього правопорушення. Слід відрізнити його від дисциплінарного проступку і майнового правопорушення в цивільному праві. Предметом дисциплінарного матеріального правопорушення є конкретне майно роботодавця, тобто засоби, що

використовуються на підприємстві, установі, організації для досягнення ними статутних цілей, або засоби, які використовує працівник у роботодавця-фізичної особи для виконання трудової функції. До цих засобів належать будівлі і приміщення, технологічне обладнання, верстати, машини, транспортні засоби, вимірювальні прилади, спеціальний одяг, матеріали, вироби, продукція, паливо, енергія, грошові цінності тощо.

Таким чином, дисциплінарне матеріальне правопорушення - це протиправне, (умисне або необережне) діяння (дія чи бездіяльність) працівника, що посягає на майнові інтереси роботодавця шляхом заподіяння прямої дійсної шкоди засобам, які використовуються на підприємстві, установі, організації для досягнення ними статутних цілей, або засобам, які використовує працівник у роботодавця-фізичної особи для виконання трудової функції.

Розмір шкоди, заподіяної підприємству, установі, організації, визначається відповідно до ст. 135 КЗпП та інших нормативних актів, які встановлюють порядок визначення розміру шкоди, заподіяної працівником:

- Закон України «Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, коштовних каменів і валютних цінностей» від 06.06.1995 р. № 217/95-ВР в редакції від 06.08.1999 р.;

- Розпорядження Президента України "Про заходи з активізації боротьби з корупцією і організованою злочинністю" від 10.02.95 р. № 35/95-рп;

- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 р. № 116.

Розмір заподіяної підприємству, установі, організації шкоди визначається за фактичними втратами на підставі даних бухгалтерського обліку виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами. У разі розкрадання, нестачі або умисного знищення матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за цінами, що діють у цій місцевості на день відшкодування шкоди.

Законодавством передбачено порядок відшкодування шкоди за таких обставин:

- добровільне відшкодування;
- відшкодування за розпорядженням керівника;
- відшкодування шкоди в судовому порядку.

*Добровільне відшкодування.* Відповідно до ст. 130 КЗпП працівник, який заподіяв шкоду, може добровільно покрити її повністю або частково із власних коштів. Порядок визначення розміру завданих збитків підприємству його працівниками передбачає ст. 135 КЗпП. Відповідно до неї розмір заподіяної підприємству прямої шкоди визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами.

У разі розкрадання, нестачі, умисного знищення або умисного зіпсовані матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за цінами, що діють у цій місцевості на день відшкодування збитку. На підприємствах громадського харчування (на виробництві, у буфетах) і в комісійній торгівлі розмір шкоди, заподіяної розкраданням або нестачею продукції і товарів, визначається за цінами, встановленими для продажу (реалізації) цієї продукції і товарів.

Розмір заподіяної з вини кількох працівників шкоди, що підлягає покриттю, визначається для кожного з них пропорційно з урахуванням ступеня вини, виду і межі матеріальної відповідальності.

*Відшкодування за розпорядженням керівника.* Згідно зі ст. 136 КЗпП покриття шкоди працівниками у розмірі, що не перевищує середньомісячного заробітку, здійснюється за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, а керівниками підприємств, установ, організацій та їх заступниками — за розпорядженням вищого органу шляхом відрахування із зарплати працівника.

Розпорядження власника або уповноваженого ним органу має бути видане не пізніше двох тижнів з дня виявлення завданого працівником збитку й виконане протягом семи днів з дня повідомлення про нього працівника. Пунктом 20 Постанови №14 роз'яснено, що днем виявлення шкоди слід вважати день,

коли власникові або уповноваженому ним органу стало відомо про наявність шкоди, заподіяної працівником.

Якщо працівник не згоден з відрахуванням або його розмірами, визначеними керівником у розпорядженні, він має право подати відповідну заяву про вирішення спору до комісії з трудових спорів на підприємстві, де він працює (у разі її створення), або позовну заяву до суду.

При відрахуванні із заробітної плати працівника матеріальної шкоди слід враховувати положення ст. 128 КЗпП та ст. 26 Закону України від 24.03.95 р. №108/95-ВР «Про оплату праці», відповідно до яких при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20 %, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, — 50% заробітної плати, яка належить до виплати працівникові. Крім того, відповідно до ст. 129 КЗпП не допускаються відрахування з вихідної допомоги, компенсаційних та інших виплат, на які згідно із законодавством не накладається стягнення.

*Відшкодування шкоди в судовому порядку.* Якщо керівник бажає покрити шкоду, заподіяну працівником, у розмірі понад його середньомісячний заробіток, то для цього підприємству потрібно звернутися до суду (звернення до суду в таких випадках необхідне незалежно від підстави для застосування відповідальності — тобто навіть за наявності договору про матеріальну відповідальність, одержання цінностей за довіреністю тощо). У такому ж порядку відшкодовується збиток у межах середнього місячного заробітку у випадках, якщо з певних причин відшкодування не може бути проведене за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу шляхом відрахування із заробітної плати.

Стаття 137 КЗпП вказує на обставини, які підлягають врахуванню при визначенні розміру відшкодування. Роботодавець чи суд при визначенні розміру шкоди, що підлягає покриттю, крім прямої дійсної шкоди, повинні враховувати ступінь вини працівника і ту конкретну обстановку, за якої шкоду було заподіяно. До конкретної обстановки, за якої було заподіяно шкоду, слід відносити обставини, що перешкоджали працівникові виконувати належним чином покладені на нього

обов'язки, зокрема відсутність нормальних умов зберігання матеріальних цінностей, неналежна організація праці. Разом з тим необхідно враховувати, чи вживав працівник залежні від нього заходи щодо запобігання шкоди. Коли шкода стала наслідком не лише злочинної поведінки працівника, але й відсутності умов, що забезпечують збереження матеріальних цінностей, розмір покриття повинен бути відповідно зменшений.

Роботодавець повинен додержуватися встановленого ст. 233 КЗпП річного строку позовної давності звернення до суду про відшкодування заподіяної працівником шкоди, який обчислюється з дня її виявлення. Цей строк застосовується і при зверненні з заявою прокурора. Днем виявлення шкоди слід вважати день, коли роботодавцю стало відомо про наявність шкоди, заподіяної працівником. Днем виявлення шкоди, встановленої в результаті інвентаризації матеріальних цінностей, при ревізії або перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації, слід вважати день підписання відповідного акту або висновку. Право регресної вимоги до працівника виникає з часу виплати підприємством, установою, організацією сум третій особі, і з цього часу обчислюється строк на пред'явлення регресного позову.

*Адміністративна відповідальність* — це специфічне реагування держави на адміністративне правопорушення, що полягає в застосуванні уповноваженим органом або посадовою особою передбаченого законом стягнення щодо суб'єкта правопорушення.

Як явище правової дійсності вона характеризується двома видами ознак:

- по-перше, це ознаки, властиві юридичній відповідальності в цілому (основні);

- по-друге, ознаки, що відмежовують адміністративну відповідальність від інших видів юридичної відповідальності (похідні).

Основні ознаки адміністративної відповідальності полягають у тому, що вона:

1) є засобом охорони встановленого державою правопорядку;

2) нормативно визначена і полягає в застосуванні (реалізації) санкцій правових норм;

- 3) є наслідком винного антигромадського діяння;
- 4) супроводжується державним і громадським осудом правопорушника і вчиненого ним діяння;
- 5) пов'язана з примусом, негативними для правопорушника наслідками (морального або матеріального характеру), яких він має зазнати;
- б) реалізується у відповідних процесуальних формах. Похідні ознаки адміністративної відповідальності визначаються її юридичною природою.

Специфічність адміністративного права полягає в тому, що воно регулює суспільні відносини, які виникають у сфері виконавчо-розпорядчої діяльності держави. Внаслідок багатоманітності суспільних відносин, які виникають у даній галузі, всі норми адміністративного права утворюють кілька груп:

- закріплюють порядок утворення і правове положення суб'єктів;
- визначають форми і методи управлінської діяльності;
- встановлюють порядок проходження державної служби, права й обов'язки державних службовців;
- визначають способи і порядок забезпечення законності в державному управлінні;
- регулюють управління окремими галузями (соціально-культурною, адміністративно-політичною тощо), державними функціями і територіями;
- встановлюють права й обов'язки різних категорій фізичних осіб у сфері виконавчої і розпорядницької діяльності держави.

Як правило, адміністративна відповідальність настає за порушення найменшої частини адміністративно-правових норм, а саме за порушення фізичними особами деяких обов'язків у сфері державного управління, тобто за вчинення адміністративних правопорушень (проступків) [25].

Щодо основної маси норм адміністративного права, то порушення встановлених ними правил тягне за собою дисциплінарну відповідальність. Більш того, у ряді випадків окремі категорії фізичних осіб (наприклад, військовослужбовці) при вчиненні адміністративних правопорушень підлягають

дисциплінарній відповідальності, тоді як за загальним правилом встановлена відповідальність адміністративна.

Таким чином, не кожне порушення правил, встановлених адміністративно-правовою нормою, спричиняє адміністративну відповідальність. Адміністративну відповідальність тягне порушення тільки тієї норми адміністративного права, що охороняється адміністративними санкціями.

До того ж адміністративна відповідальність може наставати не тільки за порушення правил, встановлених адміністративно-правовою нормою, а й за порушення норм інших галузей права. Зокрема ст. 51 Кримінального кодексу передбачає можливість притягнення до адміністративної відповідальності особи, що здійснила злочин, який не має великої суспільної небезпеки.

Отже, похідними ознаками адміністративної відповідальності вважаються такі:

- її підставою є не тільки адміністративне правопорушення (проступок), а й порушення норм інших галузей права у випадках, прямо передбачених чинним законодавством;

- вона полягає в застосуванні до винних адміністративних стягнень. У ст. 23 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) зазначено, що адміністративне стягнення є мірою відповідальності;

- право притягнення до адміністративної відповідальності надано багатьом державним органам і їх посадовим особам. Серед них — органи державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, суди (ст. 213 КУпАП). Повний їх перелік міститься в розділі 111 (ст. 218-244) КУпАП;

- законодавством встановлено особливий порядок притягнення до адміністративної відповідальності (складання протоколу, збирання і оцінка доказів, винесення постанови тощо);

- адміністративна відповідальність урегульована нормами адміністративного права, що містить переліки адміністративних стягнень і органів, уповноважених їх застосовувати;

- право встановлення адміністративної відповідальності має досить широке коло суб'єктів: Верховна Рада; Президент України, Кабінет Міністрів; міністерства, наділені правом затвердження загальнообов'язкових правил (наприклад



Міністерство охорони здоров'я затверджує санітарні правила, Міністерство транспорту — правила користування транспортними засобами і т. д.); обласні, міські державні адміністрації, що приймають рішення, які передбачають адміністративну відповідальність за їх порушення (з питань боротьби зі стихійними лихами, епідеміями, епізоотіями) і затверджують правила, за порушення яких передбачена відповідальність ст. 152 (порушення правил благоустрою), ст. 159 (порушення правил торгівлі на колгоспних ринках), ст. 182 (порушення тиші в громадських місцях) КУпАП; районні, районні в містах Києві і Севастополі державні адміністрації, які приймають рішення, що передбачають адміністративну відповідальність за їх порушення (з питань боротьби зі стихійними лихами, епідеміями, епізоотіями).

Реальна юридична відповідальність настає за наявності трьох підстав:

1) нормативної, складовою частиною якої є норма, що закріплює склад;

2) фактичної (правопорушення);

3) процесуальної (правозастосовний, юрисдикційний акт).

Система правових норм, які регулюють застосування адміністративних стягнень, є нормативною основою адміністративної відповідальності. За змістом їх можна поділити на три види:

а) матеріально-правові, що закріплюють загальні питання адміністративної відповідальності (завдання і система законодавства про адміністративні правопорушення, підстави і суб'єкти відповідальності, система адміністративних стягнень та ін.); склади адміністративних проступків;

б) адміністративно-процесуальні, що закріплюють провадження у справах про адміністративні правопорушення;

в) організаційні, що закріплюють порядок створення, правове становище, підвідомчість суб'єктів адміністративної юрисдикції.

Норми, що встановлюють адміністративну відповідальність, розосереджені в різних кодексах і нормативних актах. Основним їхнім джерелом є Кодекс України про адміністративні правопорушення. Паралельно з ним діють Митний, Лісовий,

Повітряний кодекси; закони "Про надзвичайний стан", "Про охорону державного кордону", "Про боротьбу з корупцією" та ін., що містять норми, якими встановлюється адміністративна відповідальність.

*Адміністративне стягнення* – це міра відповідальності, застосовуване з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, у дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами. Види адміністративних стягнень:

- 1) попередження;
- 2) штраф;
- 3) вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення;
- 4) конфіскація:
  - предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення;
  - грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення;
- 5) позбавлення спеціального права, наданого даному громадянину: права керування транспортними засобами, права полювання;
- 6) виправні роботи;
- 7) адміністративний арешт.

Законами України можуть бути встановлені й інші, крім зазначених у цій статті, види адміністративних стягнень. Законами України може бути передбачена депортація за межі України іноземців і осіб без громадянства за вчинення адміністративних правопорушень, які грубо порушують правопорядок.

*Дисциплінарна відповідальність* - вид відповідальності, що полягає в застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Під дисциплінарною провинною розуміється протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх трудових (службових) обов'язків [21]. Для деяких категорій працівників дисциплінарна відповідальність настає за здійснення провини, що ганьбить їх як працівників відповідного підприємства. Для

визнання контролюючим органом такої поведінки працівника дисциплінарною провиною необхідна наявність її складу, а саме:

- суб'єкта - працівника, який знаходиться в трудових відносинах з власником майна або його уповноваженим органом;
- об'єкта - відносини з приводу дисципліни праці і конкретних службових (посадових) обов'язків працівника;
- об'єктивної сторони — невиконання або неналежного виконання своїх службових обов'язків і заподіяння цим шкоди; причинний зв'язок між протиправною поведінкою і шкодою;
- суб'єктивної сторони - провини в навмисній формі або через необачність.

Наявність всіх чотирьох елементів обумовлює обов'язок працівника мати несприятливі для нього правові наслідки особистого, організаційного і матеріального характеру.

Дисциплінарна відповідальність згідно з чинним законодавством України настає за порушення трудової дисципліни й службових обов'язків. Такі порушення можуть бути виражені як у діях, так і в бездіяльності, допускатися як свідомо, так і з необережності. Деякі категорії державних службовців у зв'язку з виконанням своїх повноважень відповідають у дисциплінарному порядку і за проступки, які порочать їх як державних службовців або дискредитують органи, в яких вони працюють (керівники, державні службовці — співробітники правоохоронних органів, військовослужбовці тощо).

Законодавством закріплено такі види дисциплінарної відповідальності: 1) у порядку, встановленому законами України; 2) у порядку, встановленому Кодексом законів про працю України (далі — КЗпП); 3) відповідно до правил внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців; 4) на підставі дисциплінарних статутів і положень, чинних у різних галузях чи сферах державного управління.

Підставою дисциплінарної відповідальності є дисциплінарний проступок, сутність якого полягає в невиконанні або неналежному виконанні працівником покладених на нього трудових чи службових обов'язків.

Нормами адміністративного права встановлюються дисциплінарна відповідальність і порядок її реалізації, коло суб'єктів і повноваження органів управління (посадових осіб), що

наділено «дисциплінарною владою», категорії службовців, відповідальність яких регулює адміністративне право. Стосовно більшості працівників дисциплінарну відповідальність передбачено нормами трудового й адміністративного права, а щодо деяких категорій осіб (військовослужбовців строкової служби, працівників органів внутрішніх справ, Служби безпеки України тощо) — повністю нормами адміністративного права, що пояснюється необхідністю поряд із загальними правилами дисциплінарної відповідальності враховувати особливі вимоги дисципліни до них, встановлення специфіки їх дисциплінарної відповідальності.

Разом з тим незалежно від того, на підставі якого нормативно-правового акта настає дисциплінарна відповідальність, їй притаманні певні загальні ознаки:

- 1) її підставою є дисциплінарний проступок;
- 2) за такий проступок передбачено накладення дисциплінарного стягнення;
- 3) стягнення застосовує уповноважений на те орган (посадова особа) в порядку підлеглості;
- 4) межі «дисциплінарної влади» цього органу (посадової особи) чітко встановлено правовими нормами;
- 5) службовець, на якого накладено дисциплінарне стягнення, може його оскаржити у вищому органі (вищій посадової особи) або в суді;
- 6) за один дисциплінарний проступок може бути накладено лише одне дисциплінарне стягнення.

Більшість службовців за порушення правил дисципліни несуть відповідальність згідно з приписами трудового законодавства, а дисциплінарна відповідальність службовців, що реалізують свої повноваження поза межами трудового договору чи правил внутрішнього трудового розпорядку, регулюється законами, статутами та положеннями, затвердженими повноважними органами.

В основу розмежування дисциплінарної відповідальності на види покладено характер діяльності різних категорій службовців, умови їх роботи, систему дисциплінарних стягнень, порядок їх накладення та оскарження [26].

У законодавстві виділяють загальну та спеціальну дисциплінарні відповідальності. Різниця між ними полягає в порядку відшкодування та видах дисциплінарних стягнень. Стягнення, передбачені законодавством, накладаються органом, якому надано право прийняття на роботу (вибору, призначення, затвердження на посаду) даного працівника. Стягнення, передбачені спеціальними актами про дисципліну (постановами, положеннями), накладаються або особою (органом), що призначила винного на посаду, або вищою посадовою особою – керівником підприємств, начальниками служб. Згідно з законодавством до винної особи може бути застосоване одне з дисциплінарних стягнень – догана або звільнення.

Законом України «Про державну службу» встановлено особливості дисциплінарної відповідальності державних службовців, органів виконавчої влади та їх апарату. Сутність її полягає в тому, що дисциплінарні стягнення застосовують до державного службовця за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, порушення обмежень, пов'язаних із проходженням державної служби, а також за проступок, який порочить його як державного службовця або дискредитує державний орган, у якому він працює.

До службовців цих органів, крім дисциплінарних стягнень, передбачених чинним законодавством про працю України, можуть застосовуватися такі заходи дисциплінарного впливу, як попередження про неповну службову відповідальність, затримка до одного року в присвоєнні чергового рангу або призначенні на вищу посаду.

Службовці державних підприємств, установ, організацій, а також державних органів, на яких не поширюються положення Закону України «Про державну службу», відповідних дисциплінарних статутів чи положень про дисципліну, несуть дисциплінарну відповідальність згідно з КЗпП чи Правилами внутрішнього трудового розпорядку.

Дисциплінарне стягнення застосовує орган (посадова особа), якому надано право прийняття на роботу (обрання, затвердження, призначення на посаду) даного працівника. До застосування дисциплінарного стягнення власник або уповноважений ним

орган повинен вимагати від порушника трудової дисципліни письмових пояснень. У разі відмови працівника дати письмові пояснення складають відповідний акт. Дисциплінарні стягнення застосовує власник або уповноважений ним орган безпосередньо після виявлення проступку, але без урахування часу хвороби працівника або перебування його у відпустці. Дисциплінарне стягнення не може бути накладено пізніше шести місяців з дня вчинення дисциплінарного проступку. За кожне порушення трудової дисципліни накладають тільки одне дисциплінарне стягнення, яке оголошують у наказі (розпорядженні) й повідомляють працівнику під розписку. Якщо протягом року з дня накладення дисциплінарного стягнення працівника не буде піддано новому дисциплінарному стягненню, то його вважають таким, що не мав дисциплінарного стягнення.

Якщо працівник не допустив нового порушення трудової дисципліни, проявив себе як сумлінний робітник, то стягнення може бути зняте до закінчення одного року. Протягом строку дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовують.

Власник або уповноважений ним орган має право замість накладення дисциплінарного стягнення передати питання про порушення трудової дисципліни на розгляд трудового колективу або його органу. Працівник може оскаржити накладене стягнення в комісії з трудових спорів (на підприємствах, де її створено), у вищій посадової особи чи у вищому органі або в суді.

Значні особливості є в порядку застосування та видах дисциплінарних стягнень, передбачених дисциплінарними статутами або положеннями про дисципліну у сфері державного управління, що пов'язано з характером тих функцій і завдань, які виконують відповідні органи та їх службовці. У деяких випадках дисциплінарну відповідальність регулюють відповідні кодекси (Повітряний кодекс, Митний кодекс тощо).

Дисциплінарне стягнення застосовують протягом одного місяця з дня виявлення проступку, не враховуючи часу службової перевірки, тимчасової непрацездатності працівника та перебування його у відпустці, але не пізніше одного року з дня вчинення проступку. Строк проведення службової перевірки не може перевищувати двох місяців.

За один і той самий проступок може бути накладено тільки одне стягнення.

Працівника вважають таким, що не має дисциплінарного стягнення, якщо протягом року з дня його накладення він не піддавався новому дисциплінарному стягненню.

Під моральною шкодою слід розуміти втрати немайнового характеру внаслідок моральних чи фізичних страждань або інших негативних явищ, що були заподіяних фізичній чи юридичній особі незаконними діями або бездіяльністю інших осіб [20].

Моральна шкода може полягати:

1) у фізичному болю та стражданнях, яких фізична особа зазнала у зв'язку з каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я;

2) душевних стражданнях, яких фізична особа зазнала у зв'язку з протиправною поведінкою щодо неї самої, членів її сім'ї чи близьких родичів (незаконного засудження, незаконного притягнення як обвинуваченого, незаконного взяття і тримання під вартою, незаконного проведення у ході розслідування чи судового розгляду кримінальної справи обшуку, вилучення, незаконного накладення арешту на майно, незаконного відсторонення від роботи) (посади);

3) душевних стражданнях, яких фізична особа зазнала у зв'язку зі знищенням чи пошкодженням її майна;

4) приниженні честі, гідності, а також ділової репутації фізичної або юридичної особи.

Тобто, моральна шкода випливає з моральних страждань, які можуть супроводжуватися не тільки фізичним болем, але і бути наслідком приниження, страху та відчаю. Моральною шкодою згідно з діючим законодавством "визначаються страждання, спричинені громадянину внаслідок фізичного чи психічного впливу, що несе погіршення чи позбавлення можливостей реалізації ним своїх звичок і бажань, погіршення відносин з оточуючими людьми, інші негативні наслідки повчального характеру" [32].

Дещо інше значення має немайна шкода, заподіяна юридичній особі, під якою слід розуміти втрати немайнового характеру, що настали у зв'язку з приниженням її ділової репутації, посяганням на фірмове найменування, товарний знак, виробничу марку, розголошенням комерційної таємниці, а також

вчиненням дій, спрямованих на зниження престижу чи підрив довіри до її діяльності. Проте в будь-якому випадку при встановленні факту моральної шкоди потрібно керуватись критеріями загальнолюдських цінностей. З одного боку, це критерії, що визначають суб'єктивні відчуття потерпілого, наприклад честь, гідність, авторитет. Вони оцінюються лише потерпілим, ступенем його сприйняття травми та її наслідків. З іншого боку, це критерії, що характеризують зовнішній прояв наслідків пошкодження здоров'я. Тут моральна шкода виражається в порушенні звичного для конкретної людини способу життя, викликаного нещасним випадком. Моральна шкода може виражатись і в реальній втраті потерпілим можливості нормально спілкуватись з друзями, знайомими, жити повноцінним життям.

Для посадової особи моральна травма несе такі наслідки:

- людина відчуває певний психологічний дискомфорт: вона переживає проблему;
- людина вибита зі звичної життєвої колії;
- вона прикладає додаткові психологічні зусилля, щоб відновити звичний спосіб життя, забути ситуацію, що відбулася;
- людині потрібні певні часові витрати на відновлення статус-кво.

Тому на ліквідацію наслідків моральної травми потрібні певні матеріальні витрати.

Виникнення моральної шкоди, зазвичай, є наслідком звинувачення в заподіянні матеріальної шкоди. Дуже часто посадові особи підприємств, що звинувачуються у правопорушеннях, виявлених у ході ревізії, не визнають своєї вини та доводять протилежне. Якщо карна справа призупинена за реабілітуючими статтями: відсутність події злочину, відсутність складу злочину чи недоведення провини, посадова особа має право на компенсацію моральної шкоди.

Ревізор повинен пам'ятати, що моральна (немайнова) шкода, завдана фізичній чи юридичній особі діяннями іншої особи, яка порушила їх законні права, відшкодовується особою, яка заподіяла шкоду, якщо вона не доведе, що моральна шкода заподіяна не з її вини. Моральна шкода відшкодовується в грошовій чи іншій матеріальній формі за рішенням суду



незалежно від відшкодування майнової шкоди. Уніфікованої формули, визначеної законодавством для розрахунку суми відшкодування моральної шкоди, немає. Законодавством встановлено лише мінімальний розмір компенсації - не менше п'яти мінімальних розмірів заробітної платні. Проте верхня межа не встановлена.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Розкрийте сутність, види, завдання і об'єкти інвентаризації.
2. Яка послідовність стадій інвентаризаційного процесу?
3. Як виконується оцінка стану об'єктів інвентаризації?
4. Форми документів, що підготовлюються в процесі інвентаризації.
5. Як вивчається стан інвентаризаційної роботи в процесі ревізії?
6. Класифікація інвентаризацій.
7. Які існують принципи інвентаризації?
8. Яка періодичність проведення інвентаризації для окремих об'єктів?
9. Розкрийте зміст порушень порядку проведення інвентаризації.
10. Матеріальна шкода як вид зловживання: поняття, види.
11. Матеріальна відповідальність: сутність і види.
12. Виявлення та визначення розміру матеріальної шкоди.
13. У яких випадках настає повна матеріальна відповідальність?
14. У яких випадках настає адміністративна відповідальності?
15. У яких випадках настає дисциплінарна відповідальність?
16. Відповідальність бухгалтера.
17. Розкрийте сутність дисциплінарного проступку.
18. Причини виникнення матеріальної шкоди і доведення вини в ревізійному процесі.
19. Розкрийте сутність умови визнання моральної шкоди.
20. Як визначається розмір заподіяної працівником підприємству шкоди?

## **9. Внутрішньогосподарський контроль основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів**

### **9.1. Завдання та інформаційні джерела контролю операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами**

Методичні вимоги до відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються рядом Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО), а також Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Контроль дотримання вимог відповідних П(С)БО, а отже, облікової політики, встановленої до операції з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами підприємства, є першочерговим завданням внутрішньогосподарського контролю. У табл. 9.1 подано перелік П(С)БО, вимоги яких слід врахувати при веденні операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами, а відповідно і при здійсненні контролю доцільності і законності таких операцій.

Загальні завдання внутрішньогосподарського контролю операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами полягають в такому:

- дати оцінку дотриманню вимог П(С)БО в організації обліку і поданні фінансової та іншої звітності щодо операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами;
- дати оцінку стану збереження, ефективності використання цих активів;
- установити наявні факти порушень чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень

відповідальних працівників підприємства при придбанні, використанні, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів;

- розробити заходи з реалізації результатів контролю: притягнення до відповідальності винних службових осіб з відшкодуванням заподіяної шкоди [40].

Таблиця 9.1

Зміст основних вимог П(С)БО, дотримання яких є завданням внутрішньогосподарського контролю основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів

Назва П(С)БО	Питання дотримання вимог П(С)БО відносно основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що є завданнями контролю
1	2
НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Перевірка правильності: визнання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів елементами фінансової звітності; забезпечення якісної звітності та дотримання принципів її підготовки в частині розкриття операції з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Перевірка дотримання умов: виправлення помилок і зміни в облікових оцінках; зміни в обліковій політиці; визнання подій після дати балансу; розкриття інформації у примітках до фінансових звітів
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Перевірка правильності: визначення первісної вартості основних засобів; групування основних засобів; методів нарахування амортизації основних засобів; витрат на ремонт основних засобів; взаємозв'язків податкової та бухгалтерської вартості основних засобів; переоцінки об'єктів основних засобів; встановлення строків корисного використання основних засобів; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; методів нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів; встановлення вартісної межі віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів тощо

Продовження табл. 9.1

1	2
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Перевірка правильності: визначення первісної вартості нематеріальних активів; правильності застосування методів нарахування амортизації нематеріальних активів; відображення витрат з придбання чи створення нематеріальних активів; умов визнання в обліку досліджень або розробок при створенні нематеріальних активів; встановлення строків корисного використання нематеріальних активів тощо
П(С)БО 9 "Запаси"	Перевірка правильності: визначення вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію; умов перекласифікації запасів у склад основних засобів при зміні вартісної межі віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів
П(С)БО 14 "Оренда"	Перевірка правильності: визначення вартості об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, наданих і прийнятих в оренду; визначення доходів і витрат від оренди; оцінка об'єктів, одержаних у фінансову оренду в орендаря; оцінки мінімальних орендних платежів орендаря орендодавцю
П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінка дебіторської заборгованості в операціях з реалізації основних засобів та інших необоротних активів або в операціях здійснення авансових платежів, з подальшим отриманням основних засобів
П(С)БО 11 "Зобов'язання"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінка зобов'язань в операціях з надходження та реалізації основних засобів та інших необоротних активів або в операціях здійснення авансових платежів з подальшим отриманням основних засобів
П(С)БО 15 "Дохід"	Перевірка дотримання умов визнання доходів від реалізації необоротних активів (інших доходів) і доходів, які виникають у результаті використання активів підприємства іншими сторонами
П(С)БО 16 "Витрати"	Перевірка правильності: класифікації витрат, що виникають в операціях з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами, а також визнання витрат від зменшення корисності необоротних активів; витрат від безоплатної передачі необоротних активів; сум

## Продовження табл. 9.1

1	2
	уцінки необоротних активів; витрат на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкової вартості ліквідованих (списаних) необоротних активів; інших витрат звичайної діяльності
ПСБУ 18 "Будівельні контракти"	Класифікація контрактів, методика розподілення витрат між окремими об'єктами контракту, методи визначення відсотку завершеності контракту, визнання доходів та витрат по окремих періодах протягом виконання будівельного контракту, порядок формування активів, зобов'язань, доходів та витрат за контрактом, оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом, порядок визначення кінцевого фінансового результату за контрактом
П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінки необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу; визнання та оцінка припиненої діяльності і необоротних активів, які є компонентом припиненої діяльності
П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінки зменшення корисності необоротного активу та умови відновлення корисності необоротного активу
П(С)БО 31 "Фінансові витрати"	Визнання активу як кваліфікаційного, методика визначення норм капіталізації фінансових витрат, класифікація займів на такі, що безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу та інші (цільові і нецільові) визначення дати початку, періоду припинення та дати завершення капіталізації фінансових витрат
П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, до якої належать: власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності; умови переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості

Виділяються такі напрями контролю:

- 1) контроль стану збереження основних засобів і нематеріальних активів;
- 2) контроль операцій з надходження та вибуття основних засобів і нематеріальних активів;
- 3) контроль правильності нарахування амортизації (зносу);
- 4) контроль операцій з ремонту основних засобів;
- 5) контроль операцій з визнання нематеріальних активів, створених власними силами.

Об'єктами контролю в даних напрямках стають первинні документи, що містять інформацію про надходження, передачу, реалізацію, інвентаризацію, нарахування амортизації (зносу), ліквідацію об'єктів основних засобів і нематеріальних активів: накладні, акти приймання-передавання основних засобів, акти ліквідації основних засобів, відомості нарахування амортизації (зносу), авізо, довідки, акти переоцінки, дефектні акти, акти виконаних робіт з ремонту основних засобів, кошториси та угоди на капітальний ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями.

Перевірці підлягають реєстри аналітичного і синтетичного обліку: інвентарні картки з обліку по окремих об'єктах основних засобів і нематеріальних активів; описи інвентарних карток з обліку основних засобів; картки групового обліку основних фондів (для нарахування зносу та амортизації по 17 групах основних засобів); інвентарні списки основних засобів і нематеріальних активів, які ведуться матеріально відповідальними особами структурних підрозділів підприємства, де вони використовуються або знаходяться; оборотні відомості в бухгалтерії в розрізі груп, об'єктів основних засобів по матеріально відповідальних особах і підприємству; журнали-ордери № 13, 16, машинограми по кредиту рахунків 10, 12, 13, 15, 422, 972, Книга головних рахунків, Баланс, Звіт про власний капітал.

Нормативно-правова база, яка регулює контроль операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами, крім П(С)БО, включає також:

- Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. №2658-111;

- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 19.12.2006 р. № 1213;

- Інструкція про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння МФУ від 06.04.98 р. № 84;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (із змінами та доповненнями).

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів групи (підгрупи) основних засобів поділяються на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо.

При проведенні ревізії операцій з основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними матеріальними активами перевіряють:

- правильність віднесення матеріальних активів до основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; відповідність оцінки та класифікації основних засобів результатам проведеної переоцінки;

- правильність відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку;

- своєчасність і правильність документального оформлення та відображення в облікових регістрах надходження і вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів; правильність щомісячного нарахування амортизації відповідно до Облікової політики підприємства, своєчасність й повноту включення її до витрат виробництва;

- достовірність відображення залишків основних засобів, інших необоротних матеріальних активів у звітності підприємства;

- відповідність і правильність оформлення операцій списання основних засобів тощо.

Інформаційними джерелами контролю основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів є первинні документи:

- акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форми № 03-1;

- акти приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів форми № 03-2;

- акти на списання основних засобів форми № 03-3;

- акти на списання автотранспортних засобів форми № 03-4;

- акти про установа, пуск і демонтаж будівельної машини форма № 03-5;

- інвентарні картки обліку основних засобів форми № 03-6;

- опис інвентарних карток обліку основних засобів форма № 03-7;

- картки обліку руху основних засобів форми № 03-8;

- інвентарний список основних засобів форми № 03-9;

- розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) форми № 03-14;

- розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) форми № 03-15;

- розрахунок амортизації автотранспорту форми № 03-16;

- акти введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів форми № НА-1;

- акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів форми № НА-3 ;

- інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, реєстри синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку, дані квартальної та річної звітності; податкова, статистична й оперативна звітність [36].

## **9.2. Перевірка стану збереження основних засобів**

Для забезпечення належного обліку й контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту в момент надходження на підприємство присвоюється відповідний



інвентарний номер, що зберігається за об'єктом весь період перебування його на даному підприємстві. Якщо який-небудь об'єкт основних засобів вибуває (реалізація, ліквідація, безоплатна передача й тощо), то його номер не може присвоюватися іншому об'єкту, що надійшов згодом.

Під час контролю стану збереження основних засобів необхідно простежити, чи проставляються інвентарні номери в актах, накладних та інших первинних документах, які служать підставою для прийняття на облік або зняття з обліку окремих об'єктів.

Послідовність і напрями контролю стану збереження основних засобів:

- 1) перевірка дотримання умов збереження основних засобів:
  - контроль повноти закріплення об'єктів основних засобів за матеріально відповідальними особами;
  - оцінка добору кадрів на посади матеріально відповідальних осіб;
  - перевірка стану інвентарного обліку в матеріально відповідальних осіб і бухгалтерії;
- 2) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації основних засобів і відображення її результатів в обліку;
- 3) вибірковий контроль стану збереження основних засобів у структурних підрозділах підприємства [27].

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

Внутрішній ревізор не може приступати до ревізії, якщо аналітичний облік основних засобів перебуває в запущеному стані. Про неможливість проведення ревізії складається акт, у 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 того, ревізор повинен доповісти про це посадовій особі, яка призначила ревізію, або перенести термін проведення ревізії, вирішити питання про відповідальність винних осіб згідно з 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 за рахунком 10 «Основні засоби» з підсумковими даними оборотної відомості про залишки основних засобів у розрізі матеріально відповідальних осіб.

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 в обліку. Повноту об'єктів інвентаризації встановлюють порівнянням інвентарних описів з даними аналітичного обліку в оборотних відомостях.

Ревізор також перевіряє, чи застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх знаходження (експлуатації) інвентарний список основних засобів (форма № 03-9) за матеріально відповідальними особами. Варто також з'ясувати, чи проводилося періодичне звіряння інвентарних списків (не рідше ніж два рази на рік) із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (форма № 03-6).

### **9.3. Контроль операцій надходження і вибуття основних засобів**

При перевірці організації обліку основних засобів ревізор повинен встановити, чи створена на підприємстві (структурному підрозділі) (згідно з Обліковою політикою) за наказом керівника (згідно з вимогами Облікової політики) постійно діюча комісія з інвентаризації необоротних активів, яка здійснює контроль за призначенням і використанням основних засобів, надає

обґрунтовані пропозиції щодо їх поліпшення (модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції, ремонту), ремонту та експлуатації, визначає ліквідаційну вартість основних засобів, здійснює контроль за проведенням інвентаризації основних засобів і їх списанням й інші функції.

Постійно діюча комісія здійснює підготовчу роботу щодо проведення оцінки основних засобів згідно з чинним законодавством України у випадках, встановлених ним, у тому числі при переоцінці основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» зарахування на баланс підприємства основних засобів відбувається за первісною вартістю, яка складається з таких витрат: із суми, сплаченої постачальникам активів, і підрядникам за виконання проектно-вишукувальних і будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); суми державного мита, ввізного мита й аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрат зі страхування ризиків доставки; витрат на транспортування, установлення, монтаж, налагодження і пуск; інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, при якому вони придатні для використання з запланованою метою.

Ревізор повинен перевірити порядок відкриття інвентарних карток, які відкриваються на кожен об'єкт основних засобів на підставі «Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № 03-1), технічної та іншої документації. До картки повинна бути внесена «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта», яку заповнює технічний відділ, зазначаючи основні якісні та кількісні показники, найбільш важливі для даного об'єкта.

Якщо в об'єктах основних засобів є дорогоцінні метали або дорогоцінне каміння, то в інвентарні картки аналітичного обліку обов'язково заноситься інформація щодо назви та кількості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Дані про наявність дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння заносять до картки на підставі технічних паспортів на об'єкт або інших документів на ці вироби.

Бухгалтерія підрозділу розміщує інвентарні картки за групами основних засобів із виділенням окремої групи об'єктів, що тимчасово не експлуатуються (капітальний ремонт, реконструкція, консервація тощо). Реєстрація інвентарних карток обліку основних засобів проводиться в «Описі інвентарних карток з обліку основних засобів», типова форма № 03-7. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

При ліквідації основних засобів (списання з балансу) у разі їх вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або з інших причин постійно діюча комісія на підприємстві здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню, встановлює причини непридатності до подальшої експлуатації, визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації; можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам (виробничо-технологічним підрозділам) або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при ліквідації основних засобів; встановлює їх кількість і вартість, крім старопритатних запасів, на які облікова вартість встановлюється відповідними галузевим управлінням.

Ревізор, перевіряючи обґрунтованість ліквідації основних засобів, повинні перевірити законність списання, визначення результатів при ліквідації і, якщо підприємству було завдано збитків, визначити їх розмір і порядок погашення.

Окремим питанням вивчається порядок і повнота оприбуткування корисних відходів, отриманих при ліквідації: металобрухту, відходів кольорових металів, окремих одиниць обладнання та запасних частин. Ревізор повинен встановити повноту оприбуткування цих відходів, відображення їх у бухгалтерському обліку і первинних документах згідно з порядком на загальних підставах.

Основні напрями ревізії операцій з надходжень і вибуття основних засобів такі:

- 1) перевірка обґрунтованості придбання окремих об'єктів основних засобів (виходячи з виробничої необхідності, спеціалізації підприємства, ефективності подальшого використання);
- 2) перевірка повноти і своєчасності оприбуткування, ураховуючи особливості документального оформлення операцій

по джерелах надходжень (нове будівництво, придбання устаткування, безкоштовне надходження);

3) контроль правильності визначення первісної вартості основних засобів:

– при введенні в експлуатацію від нового капітального будівництва;

– при оренді через викуп державного майна;

– при приватизації державного майна;

– при безкоштовному одержанні;

– при переоцінці основних засобів;

– при створенні основних засобів власними силами;

4) перевірка правомірності розпорядчих документів щодо операцій з вибуття основних засобів:

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

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

– при операціях з незавершеним будівництвом (обґрунтованість оцінки виходячи з фактичної собівартості, наявність дозволу органів технічного нагляду за будівництвом);

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 в первинному документі.

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

Вивчаючи склад основних засобів, ревізор перевіряє, чи всі інвентарні об'єкти обґрунтовано враховуються як основні засоби.

На даному етапі розкриваються факти, коли до складу основних засобів помилково включаються малоцінні та швидкозношувальні предмети.

Основні порушення, що виявляються під час перевірки основних засобів:

1) викривлення первинної оцінки основних засобів 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;

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.

#### **9.4. Контроль правильності нарахування амортизації основних засобів**

Нарахування амортизації здійснюється упродовж терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реструктуризації, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Обліковою політикою підприємства мають бути встановлені строки корисного використання (експлуатації) основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань і методи нарахування амортизації для кожної групи необоротних активів.

Розрахунок амортизаційних відрахувань повинен додаватися до регістрів бухгалтерського обліку. Від правильного обліку нарахування амортизації по об'єктах основних засобів залежить правильне визначення витрат.

Джерелами інформації та об'єктами контролю є відомості нарахування амортизації, картки аналітичного обліку складу об'єктів основних засобів по групах, журнал-ордер №10 чи відповідні машинограми при застосуванні ПЕОМ.

Послідовність й основні напрями контролю:

1. Перевірка правомірності і правильності формування груп основних засобів для нарахування амортизації в податковому і фінансовому обліку на перше число першого ревізованого періоду (місяця, кварталу, року).

2. Перевірка обґрунтованості 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 квартал року).

3. Контроль дотримання обраних методів і норм амортизації по групах основних засобів і правильності визначення сум нарахування амортизаційних відрахувань по звітних періодах.

4. Контроль відображення в обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів як витрат виробництва і витрат діяльності для розрахунку податку на прибуток.

Правильність відображення в обліку амортизації перевіряється методом контролю кореспонденції бухгалтерських рахунків, відображеної в журналі-ордері № 10, на підставі розрахунку нарахування амортизації за звітний період.

Контроль операцій з переоцінки об'єктів є такими:

- перевірка достовірності визначення справедливої вартості активу на дату переоцінки;

- перевірка наявності суттєвого відхилення залишкової вартості активу від справедливої (10% або інший поріг суттєвості, що встановлений обліковою політикою);

- перевірка врахування при переоцінці попередніх дооцінок або уцінок;

- правильність відображення переоцінки на бухгалтерських рахунках.

Коли основні засоби здаються в оренду, перевіряючі встановлюють:

- наявність договорів оренди;

- дозвіл органу вищого рівня на передачу майна в оренду;
- правильність проведених розрахунків орендної плати;
- своєчасність сплати оренди тощо.

## **9.5. Контроль витрат на ремонт основних засобів**

Здійснюючи контроль витрат на ремонт основних засобів, потрібно визначити, чи є ці об'єкти 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.

Головним питанням обліку витрат на ремонти основних засобів є розмежування ремонтів поточного характеру, які створюють витрати поточного періоду, і ремонтів капітального характеру, що подовжують строк корисного використання та/або підвищують віддачу активу, а витрати по таких ремонтах капіталізуються в балансову вартість відремонтованих активів.

Основні напрями і послідовність контролю витрат на ремонт основних засобів:

- 1) перевірка обґрунтованості включення до складу об'єктів для поточного і 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) обґрунтованість капіталізації витрат на ремонт основних засобів;
- 5) перевірка правильності визначення витрат на ремонт, відповідно до вимог Податкового кодексу;
- 6) контроль відображення в обліку операцій по витратах на ремонти.



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

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 ремонти контролюється на підставі даних журналу-ордеру № 10, карток аналітичного обліку, які ведуться по кожному об'єкту ремонту, і первинних документів (актів виконаних робіт з ремонту основних засобів, накладних, відомостей на витрати і т. п.).

Відповідно до чинного податкового законодавства витрати на всі види ремонтів в обсязі 10 % балансової вартості основних засобів на початок року відносяться на зменшення оподаткованого прибутку, а решта відносяться на збільшення балансової вартості відповідних груп основних засобів виробничого призначення, отже, підлягають подальшій амортизації в податковому обліку у складі основних засобів.

При інвентаризації незавершеного капітального будівництва і незавершеного ремонту виконуються наступні дії:

а) в інвентаризаційних описах вказується найменування заділу, стадія або ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт;

б) інвентаризаційна комісія повинна перевірити чи не значиться у складі незавершеного капітального будівництва устаткування, що передане до монтажу, а фактично не розпочате монтажем, а також стан об'єктів, що законсервовані, і будівництво яких тимчасово припинено, виявити причини і підстави для їх консервації;

в) на збудовані об'єкти, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершені, але з якихось причин не введені в дію об'єкти в окремих інвентаризаційних актах вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів.

## 9.6. Перевірка операцій по нематеріальних активах

Первинним питання контролю нематеріальних активів є правильне їх визнання та ідентифікація в обліку відповідно до П(С)БО 8. Нематеріальними вважаються немонетарні активи, які: не мають матеріальної форми; можуть бути ідентифіковані; утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Надходження нематеріальних активів перевіряється з використанням їх аналітичного обліку по кожному об'єкту і матеріально-відповідальних особам.

Нормативно-правова база, яка регулює операції з нематеріальними активами:

- Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. № 2658-Ш;
- Наказ Мінфіну «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242.

Основними інформаційними джерелами ревізії є первинні документи:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».
- Внутрішня ревізія операцій з нематеріальними активами передбачає перевірку :
  - дотримання вимог облікової політики і облікових оцінок в операціях з нематеріальними активами (модель первинній або

модель переоціненій вартості, по якій враховуватимуться різні групи нематеріальних активів);

- порядку зарахування витрат на дослідження і затрат на розробку під час створення нематеріальних активів, враховуючи особливість визначення оцінки нематеріальних активів, які створюються на підприємстві;

- правильності класифікації нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку, віднесення до нематеріальних активів окремих їх видів;

- умов визначення нематеріальних активів у бухгалтерському обліку при їх зарахуванні на баланс і відображенні у фінансовій звітності (первинна вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість тощо);

- виділення в окрему групу нематеріальні активи що не мають терміну корисного використання та дотримання правил тестування таких активів на зменшення корисності (на обезценіння);

- правильність нарахування амортизації нематеріальних активів, своєчасне і повне включення її у витрати діяльності. Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом. Термін корисного використання нематеріального активу при його придбанні (створенні) визначається постійно діючою комісією на підприємстві і затверджується наказом керівника;

- дотримання правил переоцінки нематеріальних активів. Перевіряючи дооцінку або уцінку залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів, ревізор повинен встановити, чи відображена сума дооцінки в складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду;

- своєчасність і правильність документального оформлення й відображення в облікових регістрах операцій з нематеріальними активами;

- правильність відображення операцій з нематеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку;

- доцільність вибуття і правильність оформлення списання нематеріальних активів та інше. Нематеріальний актив списується з балансу (П(С)БО 8 в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання надалі

економічного зиску від його використання. Ревізор повинен встановити причини вибуття нематеріальних активів, визначення результатів від списання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходами від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і втрат, пов'язаних з вибуттям) і їх залишковою вартістю.

### **9.7. Контроль операцій з іншими необоротними матеріальними активами**

Перевіряючи операції з іншими необоротними матеріальними активами, слід звернутися до визначення їх у П(С)БО 7 «Основні засоби», де передбачено, що критерієм віднесення активів до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів є термін їх використання більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік.

Підприємствам надано право встановлювати вартісні ознаки предметів, що належать до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Приклад

Обліковою політикою підприємств зазвичай визначено, що до складу малоцінних необоротних матеріальних активів належать предмети вартістю від 50 до 2500 грн включно, спецодяг і спецвзуття, термін використання яких понад рік і вартість від 50 грн і більше.

До інших нематеріальних активів відносять:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи (інструменти, прилади, пристосування та інвентар, спецодяг і спецвзуття, постільну білизну, зброю);
- тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарну тару;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

Документальне оформлення операцій із малоцінними необоротними матеріальними активами здійснюється з використанням форм первинного обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352.

Обліковою політикою підприємства встановлюються умови нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів:

- для малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів 100 або 50 % в першому місяці використання об'єкта;
- для інших нараховується з застосуванням прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається поділом вартості, яка амортизується, на термін корисного використання цих об'єктів.

При виготовленні та придбанні необоротних матеріальних активів облік витрат на їх виготовлення та придбання (матеріалів, зарплати, електроенергії та інших витрат) здійснюється так, як для основних засобів, але на іншому субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

При інвентаризації бібліотечних фондів:

а) інвентаризаційною комісією визначається спосіб проведення інвентаризації; виявляються помилки, допущені при шифруванні документів, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою, виявляються дублетні документи, документи, що не відповідають профілю комплектування фонду підрозділу чи бібліотеки в цілому, та екземпляри документів, що потребують ремонту, оправи тощо;

б) у разі встановлення факту відсутності документа проводиться його розшук у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше тридцяти днів.

Якщо цехом підсобно-допоміжного виробництва виготовляються малоцінні необоротні матеріальні активи для власного споживання і для реалізації на сторону, то витрати на їх виготовлення (зарплата, матеріали, електроенергія тощо) відображаються на субрахунках 153 «Придбання (виготовлення) інших нематеріальних активів» та субрахунку 23 «Виробництво», а оприбуткування готових виробів на рахунках бухгалтерського обліку відображається за дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи» - вироби, призначені для власного використання, і 26 «Готова продукція» - для реалізації на сторону.

Списання непридатних (зношених) інших необоротних матеріальних активів, у тому числі малоцінних, також відбувається за рішенням комісії підприємства або структурного підрозділу, визначається результат від списання, який повинен бути відображений у бухгалтерському обліку. Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом цих активів.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Сформулюйте завдання, що вирішуються під час ревізії основних засобів.
2. Які напрями контролю реалізуються під час ревізії основних засобів.
3. Дайте перелік джерел інформації в ревізії основних засобів.
4. Які основні нормативні акти використовуються?
5. Які питання з'ясовуються при перевірці фізичного стану основних засобів?
6. Як контролюється виконання умов збереження основних засобів?
7. Розкрийте зміст ревізії операцій надходження основних засобів.
8. Які питання містить ревізія експлуатації та використання основних засобів?
9. Які питання ставить ревізія до вибуття основних засобів при реалізації безкоштовній передачі, списанні, нарахуванні зносу?
10. Які методи викриття можливих порушень при операціях з обліку наявності та руху основних засобів?

## 10. Внутрішньогосподарський контроль операцій із запасами

### 10.1. Завдання та інформаційні джерела контролю операцій з товарно-матеріальними запасами

Методичні вимоги щодо організації відображення в обліку операції з запасами, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Контроль дотримання вимог відповідних П(С)БО, а отже, облікової політики, встановленої до операції з запасами підприємства, є першочерговим завданням внутрішньогосподарського контролю. У табл. 10.1 подано перелік П(С)БО, вимоги яких слід врахувати при веденні операцій з запасами, а відповідно і при здійсненні контролю доцільності і законності таких операцій.

Таблиця 10.1

Зміст основних вимог П(С)БО, дотримання яких є завданням внутрішньогосподарського контролю операцій із запасами

П(С)БО	Питання дотримання вимог ПСБО відносно основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що є завданнями контролю
1	2
НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Перевірка правильності: визнання запасів елементами фінансової звітності; забезпечення якісної звітності та дотримання принципів її підготовки в частині розкриття операції з запасами
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Перевірка дотримання умов: виправлення помилок і зміни в облікових оцінках; зміни в обліковій політиці; визнання подій після дати балансу; розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

1	2
П(С)БО 9 "Запаси"	Перевірка дотримання порядку формування первісної вартості запасів; визначення методів списання запасів під час їх вибуття; умов переоцінки (знецінення) запасів; розрахунок чистої вартості реалізації запасів; оцінки вартості незавершеного виробництва; оцінки готової продукції; перевірка умов перекласифікації запасів у склад основних засобів при зміні вартісної межі віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів
П(С)БО 15 "Дохід"	Перевірка дотримання умов визнання доходів від реалізації запасів (доходів операційної діяльності) і доходів, які виникають у результаті використання активів підприємства іншими сторонами
П(С)БО 16 "Витрати"	Перевірка правильності: класифікації витрат, що виникають в операціях з запасами, собівартості виробництва, а також визнання витрат від зменшення корисності запасів; витрат від безоплатної передачі запасів; витрат на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкової вартості ліквідованих (списаних) необоротних активів; інших витрат операційної діяльності
П(С)БО 31 "Фінансові витрати"	Визнання активу як кваліфікаційного, методика визначення норм капіталізації фінансових витрат, класифікація займів на такі, що безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу та інші (цільові і нецільові) визначення дати початку, періоду припинення та дати завершення капіталізації фінансових витрат

Основними завданнями ревізії операцій з товарно-матеріальними запасами є:

- контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням запасів;



- перевірка первинної вартості запасів (витрати пов'язані з придбанням і створенням);
- транспортно-заготівельні витрати, експедиторські, складські та інші;
- дослідження товарних запасів і контроль за дотриманням встановленого нормативу залишку запасів;
- аналіз виконання завдання з товарообігу, виявлення резервів збільшення його обсягу, зменшення витрат і забезпечення рентабельності;
- перевірка правильності документального оформлення і доцільності здійснення товарних операцій, своєчасне відображення їх в обліку;
- контроль за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасне виявлення її результатів;
- перевірка виконання договірних зобов'язань щодо поставки і збуту (реалізації) товарів;
- виявлення фактів приписок і наднормового списання втрат товарів тощо [20].

Нормативно-правова база, яка регулює операції з матеріальними цінностями:

- Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193;
- Наказ Мінстату України «Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів» від 22.05.96 р. № 145;
- Наказ Держкомстату України «Про затвердження форми №3 первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та інструкцій про порядок їх застосування» від 17.02.98 р. № 74;
- Інструкція «Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей», затверджена наказом Мінфіну України від 16.05.96 № 99р. тощо.

Ревізію починають із інвентаризації товарно-матеріальних цінностей на складі чи в коморі (якщо є можливість, то треба одночасно перевіряти всіх матеріально відповідальних осіб). До проведення інвентаризації варто залучити бухгалтерів, економістів, фінансистів, інших фахівців. Потім ревізор повинен обстежити всі приміщення підприємства, щоб переконатися, що

немає прихованих місць для схованки матеріальних цінностей, перевірити стан складських приміщень і дотримання порядку приймання за кількістю і якістю. Далі ревизор починає документальну ревізію з застосуванням прийомів і способів економічного аналізу.

Ревізію операцій з товарно-матеріальними цінностями здійснюють вибірково. Однак суцільній перевірці підлягають актовані втрати (акти на списання бою, брухту браку, псування товарно-матеріальних цінностей, акти на завищення ваги тари, акти на переоцінку матеріалів), а також порівняльні відомості, розрахунки природних втрат товарів, документи на внутрішнє переміщення і повернення матеріалів.

Суцільним способом перевіряються товарні операції, якщо при їх ревізії встановлені істотні порушення і зловживання. Старанно перевіряється здійснення оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і збут ТМЦ.

Основними інформаційними джерелами ревізії товарних операцій є:

- договори з постачальниками і покупцями, реєстри оперативного обліку і контролю їх виконання (журнал обліку надходження вантажів, книга обліку виконання договорів);
- доручення на одержання і відпускання товарів, книга обліку виданих доручень;
- товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки з рахунків у банках, товарні звіти, звіти касира і касові книги, векселі;
- інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природних втрат, розрахунки витрат на залишок товарів, розрахунки реалізованої торговельної націнки;
- акти на списання матеріальних втрат; реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- журнали-ордери, відомості, картки складського обліку, товарні книги;
- фінансова, оперативна і статистична звітність тощо [19].

## **10.2. Контроль стану складського господарства**

Ревізія підприємства (складу, комори, магазину) починається з інвентаризації запасів. Організація, техніка,

документальне оформлення, проведення інвентаризації встановлені Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства. Для проведення інвентаризації за розпорядженням керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з залученням фахівців. У розпорядженні зазначається склад комісії, обсяг інвентаризації, порядок, початок і термін роботи.

Ревізійна комісія проводить перевірку зберігання ТМЦ як вибіркочну інвентаризацію (повна інвентаризація може бути призначена в тих випадках, коли при вибірковій інвентаризації виявлено значні порушення при зберіганні або в обліку операцій з ТМЦ) і складає інвентаризаційну відомість.

При інвентаризації запасів виконують такі дії:

а) переважування, обмір, підрахунок проводиться у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого. При зберіганні товарно-матеріальних цінностей у різних ізольованих приміщеннях в однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбується і комісія переходить у наступне приміщення;

б) інвентаризаційні описи складаються окремо на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі, не оплачені у строк покупцями відвантажені товари і цінності, і на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

в) кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини вказаних цінностей;

г) на прибуткових документах на товарно-матеріальні цінності, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться

відмітка "після інвентаризації" з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

д) на видаткових документах про товарно-матеріальні цінності, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, і вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

е) допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних і швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в опису.

При інвентаризації незавершеного виробництва виконуються такі дії:

а) в інвентаризаційних описах вказується найменування заділу, стадія або ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт;

б) сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах;

в) кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками у порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

До початку інвентаризації всі операції складу (комори) припиняються, і всі підсобні приміщення та інші місця збереження цінностей, які мають окремі входи й виходи, пломбуються. Комісія повинна взяти від завідувача складом звіт із документами на момент інвентаризації та розписку про здачу всіх документів (її текст наведений на титульних аркушах інвентаризаційного опису).

Звіт і прикладені до нього документи голова інвентаризаційної комісії перевіряє щодо правильності їх складання, правильності цін, наявності підписів матеріально відповідальних осіб на всіх документах. Уважній перевірці підлягають документи на внутрішнє переміщення товарів, при

цьому встановлюють наявність дозволу керівника і головного бухгалтера.

Звіт і додані до нього документи голова інвентаризаційної комісії візує, тобто ставить штамп або робить напис від руки «До інвентаризації на..» (дата) і підписує, що служить для бухгалтерії основою визначення залишків цінностей до початку інвентаризації за обліковими даними.

Кожна назва матеріалу, його особливі ознаки, сорт, артикул тощо записують в опис окремо. Інвентаризаційна комісія здійснює перевірку місць зберігання матеріалів. Матеріал в опис записується з докладною і правильною назвою та повною характеристикою. На вагові матеріали, які перебувають у тарі, відзначаються вага бруто і вага нетто. Якщо матеріали перебувають у ящиках або діжках, то поруч із фактичною наявністю проставляється кількість місць (ящиків, діжок тощо).

Природні втрати описують на складі (коморі) тоді, коли встановлена нестача і в межах цієї нестачі, а на складі – не більше від суми, що залишилася після зарахування пересортиці. Матеріали інвентаризації розглядає керівник підприємства і ухвалює рішення щодо затвердження результатів інвентаризації, яке оформлюється наказом. У ході ревізії рішення приймає керівник ревізійної групи.

Зарахування пересортиці, як виняток, допускається для однорідних матеріалів за один період і в одній матеріально відповідальній особі за умови, що це є наслідком помилок, прорахунку, якщо товари мають подібність щодо зовнішнього вигляду або упаковані в однакову тару при їх відпусканні без розпаковування.

Послідовність ревізії руху й наявності ТМЦ на складах і підприємствах:

- перевірка фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей у складах і коморах;
- перевірка надходження запасів на підприємство;
- перевірка використання та реалізації товарно-матеріальних цінностей;
- перевірка аналітичного та синтетичного обліку запасів;
- особливості контролю окремих видів запасів (паливо, МШП та ін.).

Після проведення інвентаризації товарів і виявлення її результатів ревизор починає документальну перевірку операцій з ТМЦ. Основна мета перевірки операцій із запасами – установити своєчасність і повноту оприбуткування матеріально відповідальними особами запасів, що надійшли на склад, правильність їх обліку, обґрунтованість і правильність списання на витрати і відпущених (відвантажених) матеріалів.

Ревизор з'ясовує:

- наявність договорів на повну матеріальну відповідальність із працівниками, яким передані матеріальні цінності;
- чи не значаться матеріали за звільненими матеріально відповідальними особами;
- встановлює повноту і своєчасність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на склад за період, що підлягає ревізії;
- дотримання нормативів витрат при списанні матеріалів на виробництво та правильність оформлення списання сировини і матеріалів.

Записи в картках складського обліку та первинних документах (вимоги, прибуткові ордери тощо) порівнюють із даними первинних документів і встановлюють правильність бухгалтерського обліку (проставляння кореспондуючих рахунків). Записи повинні бути підтверджені правильно оформленими документами. Ревизор перевіряє в документах правильність таксування, підрахунків і суму до розрахунку.

Перевіряючи картки, ревизор повинен встановити:

- порядок відкриття карток складського обліку матеріалів і МШП;
- своєчасність внесення даних у ці картки;
- чи перевіряють працівники бухгалтерії роботу матеріально відповідальних осіб і чи складаються акти цих перевірок.

Окремим розділом ревізії повинно бути відображено умови зберігання запасів:

- як забезпечені складські приміщення пожежно-охоронною сигналізацією;
- засобами пожежогасіння;
- засобами зважування та обміру тощо.

### 10.3. Контроль операцій з надходження запасів

Перевірка починається з ознайомлення ревизора 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:

а) 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;

б) 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 і відповідних синтетичних рахунків, журнали-ордери, Книга головних рахунків з рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

Ревізію операцій із запасами починають, установивши реальне сальдо на рахунках 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети». Шляхом порівняння ревизорові варто встановити на найближчу до ревізії дату тотожність записів про залишки товарів на вищезгаданих рахунках, зазначених у балансі, даним Головної книги, реєстрів аналітичного обліку й особових рахунків матеріально відповідальних осіб (завідувач складом).

Під час перевірки операцій щодо надходження товарів варто проаналізувати записи по рахунках 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 68 «Розрахунки за іншими операціями». Зокрема з'ясовують:

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

- чи не значаться на зазначених рахунках матеріали, які тривалий час перебувають у «дорозі» (понад установлений термін); які заходи вжиті для їх пошуку;

- чи немає на цих рахунках претензійних сум щодо розрахунків із постачальниками або нестачі матеріалів.

Акти на нестачу матеріалів при їх прийманні повинні бути перевірені повністю, суцільним методом. Особлива увага приділяється актам, на яких є незадоволені претензії, установити причини і винних осіб.

За записами у книзі виданих доручень ревізори перевіряють наявність неповернених і невикористаних довіреностей у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення. У таких випадках з'ясовують, чи не видавалися доручення особам, які не працюють на цьому підприємстві, а також довіреності без заповнення всіх реквізитів. Вибірково ревізор повинен перевірити за звітами завідувача складом і за звітами експедиторів, чи оприбутковуються цінності, отримані за дорученнями, чи ставляться в книзі обліку виданих доручень позначки про їхнє використання (повинні бути зазначені назва документа, його номер і дата).

Суцільним методом перевіряють акти про встановлену розбіжність у кількості і якості на час приймання товару внаслідок виникнення недоліків, пересортиці і псування.

Ревізор перевіряє, чи вчасно і правильно складено претензійні та позовні заяви до постачальників або транспортних підприємств. Якщо допущено часткову втрату або ушкодження вантажу, то ревізор встановлює, чи додаються до позовних заяв (претензій) комерційні акти і транспортні документи (залізничні накладні, вантажні квитанції). Ревізор повинен перевірити, чи повністю відшкодовано збитки на користь підприємства. Крім того, перевіряє правильність заповнення товарно-транспортних накладних і дотримання порядкової нумерації виписаних товарно-транспортних накладних. Відсутність якого-небудь номера націлює ревізора на виявлення безтоварних документів.

В окремих випадках ревізор звертає увагу на обов'язковий додаток до товарно-транспортних накладних на одержання товарно-матеріальних цінностей, копій пакувальних листів, перепусток на вивезення товарно-матеріальних цінностей за територію підприємства.



Ревізор також перевіряє правильність кореспонденції рахунків щодо надходження товарно-матеріальних цінностей.

При будь-якому способі отримання запасів вони враховуються за первісною вартістю. До складу первісної вартості придбаних за оплату запасів залежно від умов договору постачання, способу доставки належать такі витрати:

- сума, що сплачена або підлягає сплаті постачальнику за вирахуванням непрямих податків;

- сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (витрати на придбання запасів, оплату тарифів) вантажно-розвантажувальних робіт і транспортування запасів всіма видами транспорту до місця їх використання і страхування;

- сума ввізного мита;

- вартість посередницьких послуг, пов'язаних із закупівлею;

- інші види витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану, коли вони будуть придатні для використання в запланованих цілях.

Витрати, які не повинні включатися до первісної вартості: наднормові втрати і нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Отже, 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 за дебетом рахунків матеріальних ресурсів).

4. Перевірка відповідності підсумкових даних за місяць у відомостях обліку матеріальних цінностей № 10 записам у журналах-ордерах чи машинограмах за субрахунками до рахунків 20-28.

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-ордера № 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 з розшуку, прийнятих управлінських рішень, які впливають з умов договорів про постачання, нормативна перевірка правомірності відображення в обліку первинних і кінцевих операцій з даних об'єктів такого обліку.

7. Обґрунтованість оформлення актів на розбіжності за кількістю, асортиментом, якістю в документах постачальника і фактично при прийманні, своєчасність висування претензій до постачальників чи транспортної організації.

8. Правильність оцінки матеріальних цінностей (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріальних цінностей, їх розподіл по групах матеріальних цінностей, собівартість при зарахуванні на баланс).

#### **10.4. Контроль операцій з використання запасів**

Велике значення має перевірка правильності відпускання чи продажу матеріалів. Особливу увагу при цьому варто приділити порядку, встановленому на підприємстві, з організації аналітичного обліку щодо правильності і своєчасності складання звітів матеріально відповідальними особами.

Послідовність і основні напрями контролю:

1. Перевірка на кінець місяця відповідності загального підсумку вибуття і залишків матеріалів по всіх структурних підрозділах (матеріально відповідальних особах) з кредитовими оборотами та залишками на кінець місяця по рахунках матеріальних цінностей (20, 22, 26, 28) у Головній книзі рахунків.

2. Перевірка операцій з відпусканням матеріалів у виробництво:

а) документація операцій (відповідно до обраного методу визначення собівартості запасів, що вибувають у межах установлених лімітів по нормах, понад норму, 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 відпусканням 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 і субрахунків 23, 15, 91, 92, 943, 946, 947 і т. ін.

5. Перевірка правильності відображення операцій зі списання матеріальних цінностей в обліку.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» при відпусканні запасів (у т. ч. товарів) у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод оцінки запасів визначається обліковою політикою підприємства.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Окремі підприємства розробляють методику розрахунку нормативу запасів матеріально-технічних ресурсів, де встановлено норми запасів щодо кожного найменування, сорту і розміру з метою їх раціонального використання.

Бувають випадки розкрадання запасів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Про ознаки такого розкрадання можуть свідчити незадоволені постачальником рекамації (комерційні акти) на «недопостачання» товарів з його боку. Механізм скоєння розкрадань полягає в тому, що при надходженні запасів до підприємств оптової торгівлі матеріально відповідальна особа частину запасів, які надійшли від постачальника, навмисно не оприбутковує. На вимогу матеріально відповідальної особи, що хоче замаскувати свої дії, створюється комісія з приймання, що підтверджує факт недопостачання певної кількості матеріалів, про що складається комерційний акт (акт приймання).

Для недопущення розкрадання й установлення фактів нераціонального витрачання запасів варто проаналізувати такі документи:

- договір постачання;
- комерційний акт (акт приймання);
- товарно-транспортну накладну, рахунок-фактуру, подорожні листи;
- рахунок-платіжну вимогу, виписки банку;
- звіт про рух тари тощо.

Наступним етапом контролю є перевірка документального оформлення операцій із запасами згідно з типовими формами первинних документів, що затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193.

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

Основні порушення, які можуть бути виявлені в цьому напрямі контролю, це 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.

### **10.5. Особливості ревізії малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструменту, спецодягу та інвентарю**

На підприємствах значну кількість запасів складають малоцінні та швидкозношувані предмети, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальний одяг і взуття тощо.

Для забезпечення збереження указаних предметів підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом – оперативний облік у кількісному вираженні.

Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах.

При перевірці операцій із МШП треба перевірити виконання розпоряджень керівництва підприємства щодо строків корисного використання малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних і швидкозношуваних предметів; документального оформлення операцій із малоцінними та швидкозношуваними предметами з використанням типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145.

Видані інструменти для використання при роботі і здані назад в інструментальну комору обліковують в оперативному порядку лише в інструментальній коморі без відображення в бухгалтерському обліку, тому необхідно перевірити порядок обліку інструментів і їх зберігання як при внутрішньому переміщенні, так і при користуванні.

Інструменти, видані працівнику на довгострокове використання, обліковуються в картках обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів форми № МШ-2 „Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів”. Картки повинні

заповнюватися комірником на кожного працівника в одному екземплярі і в них працівники розписуються в одержанні цих інструментів. Картка зберігається в картотеці комори до повного їх використання. При поверненні інструменту в комору комірник перевіряє інструмент, робить відмітку в картці про повернення інструменту і розписується в його отриманні.

На підприємствах, де інструментальних комор немає, а інструменти, які знаходяться в експлуатації, не повинні знаходитися в одному приміщенні з новими, а старі повинні зберігатися окремо від нових.

Порядок обліку інструменту у виробничій коморі і видачі їх працівникам для використання та одержання назад такий же, як і в інструментальній коморі.

Інструменти (пристрої) та інші малоцінні і швидкозношувані предмети, які поламалися або загубилися, списуються за актом форми № МШ-4 „Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів” з одночасним встановленням винних.

Списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, інших малоцінних і швидкозношуваних предметів оформляється актом на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів форми № МШ-8 „Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів”.

Спецодяг і спецвзуття видаються як безпосередньо працівникам в індивідуальне користування на весь термін носіння, так і для колективного користування під відповідальність майстрів чи інших матеріально відповідальних осіб на термін виконання визначених видів робіт, для яких вищеназвані предмети передбачені.

Інвентар, спеціальний одяг, які прийшли в непридатність внаслідок зносу або з інших причин, списуються за актом форми № МШ-4 „Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів”, що складається в одному екземплярі постійно діючою комісією, яка призначається наказом начальника структурного підрозділу. В акті зазначається найменування та кількість предметів, які списуються, вартість корисних відходів – брухту та утилю. Для оприбуткування брухту (утилю) виписуються накладні, номери яких відмічаються в акті. Не

придатні для використання предмети здаються в комору для утилізації.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які завдання встановлено для контролю товарно-матеріальних запасів?
2. Назвіть інформаційні джерела та нормативні акти, що використовуються при ревізії товарно-матеріальних запасів.
3. Які напрями контролю товарно-матеріальних запасів?
4. Що повинен вивчити ревізор при перевірці наявності та збереженні ТМЦ?
5. Які питання вивчає ревізор при перевірці складського господарства?
6. Як перевіряються своєчасність і повнота оприбуткування товарно-матеріальних запасів?
7. Які вимоги встановлено щодо обґрунтування і законності списання природних втрат або нестачі ТМЦ?
8. Які питання перевіряються при контролі операцій вибуття товарно-матеріальних запасів?
9. Назвіть основні порушення, які можуть бути виявлені при ревізії товарно-матеріальних запасів.
10. Які особливості контролю строків використання МШП, інструменту, спецодягу?

### **11. Внутрішньогосподарський контроль, виконання виробничої програми, формування виробничої собівартості продукції, робіт (послуг) і собівартості їх реалізації**

#### **11.1. Завдання і напрями контролю формування виробничої собівартості продукції, робіт (послуг)**

Собівартість виробництва продукції, робіт і послуг (або виробничої собівартості) є вагомим показником оцінки якості роботи підприємства, від обґрунтованості її визначення залежать правильність, і об'єктивність оцінки результатів фінансово-господарської діяльності. Тому основні завдання контролю собівартості виробництва — це:

1) виявити порушення щодо достовірності визначення затрат на виробництво продукції, робіт і послуг і щодо методики їх облікового процесу відповідно до П(С)БО 7 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

2) розробити заходи впливу для усунення викривлень собівартості виробництва, внесення відповідних коректив, притягнення до відповідальності винних осіб.

Основні нормативні акти, якими керується ревізор при здійсненні контролю:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», затверджений постановою КМУ від 16.07.99 р. № 996-ХІУ 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 р. № 473;

- Податковий кодекс України;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мініфіну України від 20.10.99 р. № 246 зі змінами і доповненнями;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мініфіну України від 31.12.99 р. № 318, редакція від 10.01.2012 р.

Джерела інформації для контролю собівартості продукції, виконаних послуг і робіт:

а) первинні документи, що складаються за фактами використання відповідних ресурсів: лімітні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпускання матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприємства; розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, відомості розподілу витрат праці і витрат на оплату праці працівників підприємства; відомості нарахування сум загальнообов'язкових внесків до державних соціальних фондів, відомості з нарахування амортизації, авансові звіти підзвітних осіб, рахунки-фактури, акти про одержані послуги від інших підприємств і т. п.;

б) облікові реєстри з аналітичного та потокового синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі номенклатури продукції, яка виготовляється,



групувальні відомості за видами витрат, журнал-ордер № 10). Журнал-ордер № 10 - обліковий реєстр для синтетичного обліку витрат на виробництво, у журналі зведено витрати виробництва. Цей журнал-ордер побудований за принципом шахової відомості: рахунки, що кредитуються, розташовані по вертикалі, а ті що дебетуються, являють собою систему рахунків обліку витрат на виробництво, - по горизонталі. Підсумки зведення по цехах основного і допоміжного виробництв записують у першій його частині. З відомостей № 12 і 15 записують дані загальновиробничих витрат і витрат щодо утримання і експлуатації машин і устаткування. Потім підраховують підсумки по горизонталі і вертикалі. Дані журналу-ордера № 10 служать підставою для розрахунку витрат на виробництво по економічних елементах і розрахунку собівартості товарної продукції. Підсумок витрат по кореспондуючих рахунках з журналу-ордера № 10 переносять в його продовження - журнал-ордер № 10/1, де відображаються обороти по кредиту тих же рахунків, але в кореспонденції з дебетом виробничих рахунків. Підсумки підсумовують і отримують загальну суму оборотів по кредиту рахунків для запису в Головну книгу;

в) положення облікової політики щодо встановленої нормальної виробничої потужності підприємства на поточний рік, вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, нормативні, планові калькуляції, розрахунки до них, кошторис на постійні та змінні загальновиробничі витрати, статистична звітність;

г) дані податкового обліку щодо витрат на виробництво.

Важливою ознакою для організаць контролю є встановлення об'єкта витрат. Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Крім об'єкта витрат, П(С)БО 16 «Витрати» визначає ряд не менш значущих об'єктів контролю: витрати звітного періоду, нормальну виробничу потужність, постійні і змінні загальновиробничі витрати, собівартість реалізованої продукції робіт, (послуг).

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до

зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Саме правильно організований контроль за відхиленнями фактичної потужності від нормальної дозволяє своєчасно прийняти управлінські рішення щодо коригування сум витрат на виробництво.

Собівартість продукції не має одного об'єктивного значення. Величина собівартості залежить від методики її розрахунку. При одних і тих же витратах, при одному і тому самому обсязі виробництва залежно від методики, що використовується, можна отримати різні значення собівартості.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Собівартість реалізованої продукції робіт, (послуг) складається з виробничої собівартості продукції робіт, (послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції робіт, (послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції робіт, (послуг) устанавлюються підприємством.

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 [24].

Далі ревізор вивчає інформацію про структуру і склад затрат на виробництво за елементами і статтями номенклатури витрат. Контрольний процес здійснюється по кожному об'єкту виробничої собівартості, тобто по кожному виду продукції, робіт і послуг.

Для того щоб визначити, чи буде ефективним виробництво продукції, необхідно порівняти очікувану ціну з очікуваними витратами, а підводячи підсумки роботи, - здійснити контроль за отриманими доходами та фактичними витратами на випуск продукції. Без такого контролю можуть бути допущені непоправні помилки при виборі видів підприємницької діяльності, видів і обсягів виробництва продукції робіт, (послуг), а також цін на цю продукцію (роботи, послуги), які призведуть до виникнення збитків і банкрутства підприємства.

Контроль витрат виробництва – це складна обліково-аналітична задача. Складність її полягає в тому, що підприємства, як правило, проводять декілька видів продукції, а витрати при цьому не завжди пов'язані тільки з виробництвом. Тому підприємство повинне виробити спеціальні прийоми угруповання і розподілу витрат, які дозволяють достовірно визначити величину витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції.

Витрати підприємства на виробництво будь-якої продукції робіт, (послуг) прийнято називати собівартістю продукції, а розрахунок її величини (значення) – калькуляцією собівартості.

Кабінет Міністрів України прийняв свого часу п'ять типових положень, які були покликані конкретизувати склад витрат, що підлягають включенню в собівартість продукції з метою оподаткування, а також застосовуватися для планування, ведення обліку і калькуляції собівартості. Наявність декількох типових положень свідчила про визнання об'єктивно існуючих відмінностей в способах обліку і планування витрат. Держкомітет промислової політики наказом від 02.02.2001 р. № 47 затвердив Методичні рекомендації з формування собівартості продукції робіт, (послуг). Призначення Методичних рекомендацій не в тому, щоб обмежити підприємства в методах розрахунку собівартості, а в тому, щоб дати їм методичну основу для такого розрахунку.

Методичні рекомендації покликані надати підприємствам практичну допомогу у визначенні планової і фактичної собівартості продукції робіт, (послуг), у плануванні і аналізі роботи підприємства, а також у бухгалтерському обліку.

Залежно від складу витрат традиційно виділялися такі види собівартості продукції:

а) технологічна собівартість – витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені в процесі виготовлення продукції, плюс безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції витрати на оплату праці з нарахуваннями, і витрати, пов'язані із утриманням і експлуатацією устаткування; всі ці витрати є прямими, тобто безпосередньо пов'язаними з випуском продукції;

б) виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс витрати, пов'язані з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію; останні можуть бути непрямими або непрямими витратами, якщо виробничий підрозділ випускає декілька видів продукції;

в) повна собівартість готової продукції – виробнича собівартість плюс частина постійних витрат, не пов'язаних з виробництвом, які умовно віднесені (є розподіленими) на даний вид продукції;

г) повна собівартість реалізації готової продукції – повна собівартість готової продукції плюс витрати, пов'язані з її доставкою споживачу (покупцю).

Калькуляція, як і будь-який економічний розрахунок, є умовною, не може в умовах ринкової економіки контролюватися державою і повинна проводитися виключно на користь підприємства. Ця проста думка набуватиме все більшого поширення. А отже, у практиці застосовуватимуться найрізноманітніші методики обліку собівартості продукції.

Внутрішньогосподарський контроль собівартості продукції є складовою частиною економічного планування діяльності підприємства [36].

Цілями такого контролю є:

1) контроль даних, необхідних для ухвалення рішення щодо величини цін на продукцію (роботи, послуги) і об'єму їх виробництва;

2) перевірка даних для ведення бухгалтерського обліку;

3) контроль даних для фінансового планування.

Контроль собівартості здійснюється з метою отримання достовірних даних для:

1) для визначення достовірності вартісної оцінки активів підприємства: незавершеного виробництва, готової продукції, виробничого браку і напівфабрикатів;

2) визначення обґрунтованості собівартості реалізованої продукції і величини фінансового результату від господарської діяльності (тобто прибутку);

3) підготовки інформації для аналізу виконання плану по собівартості, оцінки рентабельності випуску продукції.

Перші дві цілі контролю виробничої собівартості продукції досягаються в рамках бухгалтерського обліку, який дає можливість визначити суму витрат на виробництво, вартісну оцінку залишків незавершеного виробництва, виробничу собівартість готової продукції і собівартість реалізованої продукції, а також фінансовий результат.

При цьому дані бухгалтерського обліку дозволяють зіставити повну планову і фактичну собівартість всіх видів продукції, оскільки така собівартість, відображена в бухгалтерському обліку, включає наднормативні витрати, а також витрати на управління виробництвом (адміністративні витрати) і витрати на збут.

Калькуляційна одиниця або об'єкт калькуляції – це вид продукції (роботи, послуги). Всі види належному продажу готової продукції, а також виконувани за замовленнями сторонніх споживачів роботи і послуги, є одиницями калькуляції. Об'єктами калькуляції можуть бути також продукція (товари, робота, послуги), що виробляється для споживання усередині підприємства. При калькуляції послуг, що не дають матеріального результату, об'єктом калькуляції є типова послуга.

Перевірка обґрунтованості виділення об'єктів обліку і калькуляції собівартості є першим етапом внутрішньогосподарського контролю собівартості виробництва.

Перевірка обґрунтованості виділення у складі витрат прямих і непрямих витрат переслідує мету вибору способу їх планування і обліку. Класифікація витрат на змінні і постійні має вирішальне значення для економічного обґрунтування ціни.

Виділення у складі витрат виробничих і невиробничих викликано як потребами планування, так і потребами економічного аналізу.

Відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначено методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. При цьому для цілей аналізу необхідний розрахунок повної собівартості, отже, розподіл витрат на ті, що включаються і не включаються в собівартість, застосовують тільки до виробничої собівартості.

Собівартість реалізованої продукції робіт, (послуг) складається з виробничої собівартості продукції робіт, (послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних витрат і наднормативних виробничих витрат.

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються в собівартість реалізованої продукції, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут і інші операційні витрати.

Угрупування виробничих витрат в бухгалтерському обліку по економічних елементах і статтях калькуляції взаємопов'язані, оскільки вони характеризують одні і ті ж витрати підприємства за складом і цільовим призначенню. Все це дозволяє формувати в бухгалтерському обліку інформацію про витрати на виробництво по підприємству в цілому і в по елементному розрізі, а також деталізувати її за місцями виникнення витрат і видами продукції, робіт, послуг, за статтями калькуляції, більш достовірно обчислювати собівартість продукції, поліпшувати контроль за витратами підприємства.

## **11.2. Контроль формування собівартості реалізованих продукції, робіт (послуг)**

Завданнями ревізії формування собівартості реалізованих продукції, робіт і послуг є такі:

1) дати об'єктивну оцінку підприємницькій діяльності ревізованого підприємства;

2) установити наявні порушення щодо правомірності підприємницької діяльності в частині виробництва продукції, виконання робіт (послуг) і 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) вжити заходів до реалізації матеріалів ревізії:

а) у частині нарахування і 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 джерела контролю формування собівартості реалізованих продукції, робіт (послуг):

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-приймання виконаних робіт, квитанції на надання послуг; первинні документи на відпускання готової продукції зі складу; банківські виписки про рух коштів на розрахунковому рахунку; касові звіти з доданими прибутково-видатковими документами на оплату рахунків; платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції; податкові накладні; книги обліку продажу товарів робіт, (послуг);

3) облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку: картки складського обліку готової продукції (форма М-17), оборотні відомості з номенклатури готової продукції, відомість № 16, журнали-ордери № 1, 2, 3, 4, 6, 10/1, 11, 12 (дебет рахунків 26, 36, 64, 90, кредит рахунків 23, 26, 90, 91, 70). 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.

### **11.3. Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг)**

Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг) організується за такими основними напрямками:

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 і 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 (номер документа, дату, номенклатуру готової продукції, кількість, ціну, вартість) з даними складського обліку та накопичувальної відомості про випуск готової продукції, журналу-ордера № 10/1 або машинограми за дебетом рахунка 26 «Готова продукція». Особлива увага звертається на обґрунтованість бухгалтерських записів щодо наявних виправлень даних у первинних документах, за поточний місяць, а також додаткових внесень 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 ревізором. Якщо виявляються значні відхилення (нестача, надлишок), то призначається повна інвентаризація готової продукції. Крім того, під час інвентаризації здійснюється обстеження дотримання умов збереження готової продукції та 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 рахунка 26 у розрізі відповідальних осіб і номенклатури готової продукції з картками складського обліку, який ведеться в цехах, на складі, а потім — у цілому з рахунка 26 за Книгою головних рахунків. Аналізуються дані виконання контрольної роботи бухгалтерії, її якість, ефективність, ужиті заходи за результатами контролю.

Основні порушення, що впливають на фінансові результати підприємств:

а) наявність не оприбуткованої 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.

#### **11.4. Контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг)**

Ревізія починається з вивчення даних звітності з реалізації та особливостей організації облікового процесу на підприємстві.

Послідовність і напрями контролю:

1. Загальна оцінка виконання плану реалізації підприємством 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, урахуваючи обсяги залишків на складі, візуальна перевірка 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 рахунка 36 «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, доходів по операціях з реалізації продукції робіт, (послуг). Застосовуються методи нормативної перевірки обліку, порівняння й аналізу даних бухгалтерського обліку з кредиту рахунка 64 «Розрахунки за податками».

6. Перевірка достовірності Звіту про фінансові результати (форма 2), 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 можуть бути встановлені при проведенні ревізії:

1) арифметичні помилки в рахунках-фактурах при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати;

2) відвантаження продукції покупцям за наявності в них попередньої значної заборгованості;

3) порушення договорів з термінів або обсягів поставки, асортименту, якості продукції, виконаних робіт чи послуг;

5) фальсифікація обсягів реалізації при готівкових розрахунках з покупцями;

6) заниження обсягів доходів від реалізації продукції, робіт (послуг) у податковому обліку;

7) порушення методики бухгалтерського, оперативного та податкового обліку реалізації продукції, доходів діяльності, особливо при операціях обміну, що загрожує заниженням оподаткування податком на прибуток і ПДВ

### **Запитання для самоконтролю**

1. Сформулюйте завдання, основні напрями контролю витрат на виробництві.

2. Які джерела інформації слід використовувати для проведення ревізії витрат на виробництві?

3. Що розуміють під перевіркою виконання плану виробництва продукції?

4. Які заходи контролю сприяють підвищенню обґрунтованості планування асортименту і номенклатури продукції; можливостей виробничих потужностей; обсягів, якості і резервів виробництва?

5. Напрями і методика перевірки матеріальних витрат у собівартості продукції.

6. Назвіть методичні прийоми контролю, що слід використовувати при ревізії собівартості виробництва

7. Як перевірити правильність оцінки незавершеного виробництва?

8. Які процедури виконуються при перевірці правильності ведення обліку зведених витрат і калькулювання собівартості продукції?

9. Які типові порушення можуть бути виявлені в процесі контролю виконання виробничої програми і реалізації продукції?

10. Які процедури містить внутрішньогосподарський контроль за формуванням затрат і собівартістю продукції?

## **12. Внутрішньогосподарський контроль операцій з грошовими коштами**

### **12.1. Завдання, нормативно-законодавче забезпечення ревізії операцій з грошовими коштами**

Ревізія каси і касових операцій – один з найвідповідальніших етапів внутрішньогосподарського контролю. Головна мета документальної ревізії, що проводиться в такому разі, – виявлення фактів нестач, розтрат і привласнення грошових коштів шляхом застосування методу раптової інвентаризації грошових коштів із подальшим зіставленням отриманих даних із даними відповідних документів і відповідність здійснення готівково-розрахункових операцій чинному законодавству.

Основні завданнями контролю операцій з грошовими коштами:

1) дати оцінку стану збереження та використання грошових коштів;

2) виявити порушення порядку здійснення готівкового та безготівкового обігу грошових 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.

До складу нормативно-правової бази, що регулює операції з грошовими коштами, входять:

- Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями;
- Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями;
- Постанова НБУ "Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку" від 09.02.2005 р. № 32;
- Положення "Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні", затверджене постановою правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637, зі змінами та доповненнями;
- Указ Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки" від 12.06.1995 р. № 436/95, зі змінами та доповненнями;
- Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 07.12.2000 р. № 2121-III, зі змінами та доповненнями;
- Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР, зі змінами та доповненнями;
- Закон України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" від 05.04.2001 р. № 2346-III, зі змінами та доповненнями;
- Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.01р. № 2374-III;
- Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94 –ВР;
- Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій» від 15.02.96 р. № 51;
- Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворого обліку» від 11.03.96 р. № 67;
- Наказ Мінфіну «Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2000 р. № 356;
- Положення «Про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням», затверджене постановою Правління НБУ від 19.04.05 р. № 137;

- Постанова правління НБУ «Про затвердження Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів», затверджена 12.11.03 р. № 496;
- Інструкція «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах», затверджена Постановою Правління НБУ від 12.11.03 р. № 492;
- Інструкція Правління НБУ «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена 21.01.04 р. № 22;
- Порядок реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги), затверджена наказом ДПАУ від 01.12.2000 р. № 614;
- Положення «Про службові відрядження в межах України працівників залізничного транспорту України», затверджене наказом Укрзалізниці від 14.04.99 р. № 109-Ц;
- «Положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 14.02.1996 р. № 29.

## **12.2. Контроль фактичної наявності касової готівки і дотримання умов її збереження**

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

Інвентаризація проводиться за участю касира. За відсутності касира з поважних причин (хвороби) у перевірці бере участь призначена спеціальна комісія у складі керівника, головного бухгалтера, ревізора (аудитора). Склад комісії призначається наказом або розпорядженням керівника підприємства. Якщо касир буде відсутній декілька днів, особа, яка перевіряє, може прийняти рішення щодо опечатування каси і перенесення раптової перевірки після виходу касира на роботу.

Відповідно до правил проведення інвентаризації ревізор (аудитор) повинен одержати від касира останній звіт із документами за поточний день і розписку, в якій зазначено, що гроші, які надійшли в касу, оприбутковані і відповідно

відображені як у прибуткових, так і у видаткових касових ордерах, а всі наявні документи подані ревізору (аудитору).

На наступному етапі перевірки проводиться перерахування готівки в касі, що виконується касиром і фіксується на окремих аркушах ревізором (аудитором) і касиром. Рекомендується після перерахування грошей у касі і зіставлення результатів перерахування в касира і перевіряючого гроші та інші матеріальні цінності класти до сейфа. Як правило, уся готівка в касі перераховується покупюрно. Під час ревізії в касі можуть знаходитися відомості на зарплату, термін виплати за якими не закінчений. У даному випадку ревізор (аудитор) перераховує фактично виплачені суми, в акті ревізії їх відзначають окремими рядками.

Якщо перевіркою було виявлені порушення, то за її результатами складається «Акт про перевірку дотримання порядку ведення операцій з готівкою» (додаток 3 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 637, затвердженим Постановою НБУ від 15.12.2004 р.).

Якщо виявляються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичними даними, то ревізор (аудитор) зобов'язаний узяти пояснення від касира.

У випадку виявлення фактів видачі готівки без належного оформлення первинних документів і через відсутність підписів (керівника, головного бухгалтера) такі дані вказуються в акті окремо з додатком пояснення касира.

Одночасно ревізор (аудитор) перевіряє умови збереження грошей у касі. При цьому з'ясовується:

- наявність сигналізації і охорони касового приміщення;
- забезпечення цілісності збереження грошей при одержанні і здачі їх в установу банку;
- збереження ключів-дублікатів;
- правила ведення касової книги, своєчасність записів у ній;
- наявність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність касира в особовій справі, та підпис щодо ознайомлення з вимогами Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні;
- збереження чекових книжок;
- інші зауваження.



Основними завданнями контролю касових операцій є:

- забезпечення умов збереження готівки, інших цінностей у касі та при їх доставці з банку;
- дотримання правил документального оформлення операцій з руху грошових коштів;
- своєчасність і повнота оприбуткування грошових коштів, отриманих із банку та від інших осіб;
- дотримання касової дисципліни при проведенні касових операцій;
- забезпечення ліміту грошових коштів у касі, дотримання умов їх видачі на поточні потреби та інші цілі;
- дотримання порядку ведення касової книги, книг аналітичного обліку інших цінностей, що зберігаються у касі;
- дотримання обмежень на здійснення готівкових розрахунків.

Обмеження використання готівки, визначених Постановою Правління Національного банку України від 09.02.05 р. № 32 встановлює граничну суму готівкового розрахунку одного підприємства з іншим 10 тис. грн упродовж робочого дня. При цьому кількість підприємств, з якими проводяться розрахунки протягом дня, не обмежується. При порушенні сума, що виплачена понад 10 тис. грн одноразово, додається до фактичного залишку готівки в касі на кінець дня та порівнюється із встановленим лімітом каси.

До розрахунків, на які не поширюються вказані обмеження, належать:

- розрахунки підприємства з фізичними особами, бюджетними та державними цільовими фондами;
- добровільні пожертвування та благодійна допомога;
- розрахунки підприємств за використану ними електроенергію;
- використання коштів, виданих на відрядження;
- розрахунки підприємств між собою при закупівлі сільськогосподарської продукції.

Перевірка дотримання ліміту готівки каси – обов'язкове питання ревізії. Воно регламентується Указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення

норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 р. № 436/95. Відповідно до зазначеного указу передбачені штрафи:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах у подвійному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день до виявлення порушення;

- за неповне та/або несвоєчасне оприбуткування у касах готівки - у п'ятиразовому розмірі неоприбуткованої суми;

- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – штраф у розмірі 25 % виданих під звіт сум.

Джерелами інформації для ревізії касових операцій є:

1. Первинні документи:

- прибуткові і видаткові касові ордери;
- повідомлення на здачу грошових коштів у банк;
- корінці чекових книжок;
- відомості на виплату заробітної плати, відпусток, матеріальної допомоги, компенсацій, відраджень, інших виплат;
- трудові угоди на виконання окремих робіт;
- акти перевірки (інвентаризації) каси.

2. Облікові документи:

- журнали реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів;
- касові книги, звіти касирів;
- журнали-ордери та відомості по рахунках обліку грошових коштів;
- облікові записи на рахунку «Бланки суворої звітності».

3. Звітні документи:

- книга обліку розрахункових операцій;
- Головна книга, баланс підприємства.

Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування виторгу від реалізації продукції проводиться методом порівняння даних за датами і сумами з документів за 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 дослідження, візуальної перевірки оформлення платіжних відомостей, арифметичних підрахунків загальних підсумків виплаченої і

депонованої суми. При виникненні 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 Звіті касира і журналі-ордері № 1 (або відомості по рахунку обліку грошових коштів).

Отже, послідовність проведення ревізії касових операцій така:

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) і 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 покупюрно 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 цих 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 і 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 сейфа.

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 приймання на посаду касира;

– дотримання правил ведення касової книги, здачі звітності до бухгалтерії;

– забезпечення умов збереження касової готівки при доставці грошей з банку, здачі виторгу.

Основні види порушень, що виявляються при ревізії операцій з грошовими коштами:

1. Перевищення ліміту касової готівки.
2. Несвоєчасність здачі працівниками виторгу до каси або касою грошових коштів до банку.
3. Порухення правил розрахунків готівкою з каси підприємства:
  - виплата за неналежним чином оформленими документами;
  - виплата з готівкового виторгу заробітної плати і дивідендів;
  - завищення обсягів видачі готівки з каси на погашення заборгованості заробітної плати за минулий період, звітний місяць.
4. Наявність протиправних, підроблених документів щодо виплати з каси заробітної плати, депонованої заробітної плати тощо (фіктивні документи, додаткові платіжні відомості про подвійну оплату).
5. Неправомірні бухгалтерські записи на рахунках бухгалтерського обліку.

Усі записи про встановлені порушення ревізор (аудитор) відображає у хронологічній послідовності в робочому журналі, а далі, узагальнюючи матеріали ревізії (аудиту) за ревізований період, складає спеціальні групувальні відомості і розрахунки у формі таблиць як додатки до акта перевірки, де систематизує та узагальнює інформацію з однотипних порушень.

### **12.3. Документальний контроль касових операцій**

Після проведення інвентаризації каси ревізор здійснює ревізію касових операцій за ревізований період *суцільним методом*. Якщо бракує часу на суцільну перевірку, можна провести суцільно-вибіркову перевірку, вказавши місяці, які перевірялися, наприклад (липень-вересень 200\_ та січень-березень 200\_). Як виняток прибуткові ордери можуть бути перевірені вибірковою методом. При цьому перевіряється правильність їх оформлення (наявність підписів на одержання, заповнення реквізитів, підписів керівника і головного бухгалтера, номера документа і дати здійснення операції, номера кореспонденції рахунків тощо) і законність здійснення касових операцій.

Необхідно переконатися, чи всі касові прибуткові і видаткові ордери та інші документи заповнені чорнилом темного кольору чітко, без помарок (ніякі підчищення і виправлення в цих документах не припустимі).

У процесі перевірки потрібно встановити, чи не було випадків виконання обов'язків касира бухгалтером, який нараховує заробітну плату та виконує інші розрахункові операції.

Основні напрями документального контролю касових операцій:

- 1) дотримання касової дисципліни:
  - а) дотримання встановленого ліміту готівки в касі;
  - б) своєчасність і повнота здачі виторгу 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 приймання 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 виторгу від реалізації, невикористаних за призначенням сум; доставка і виплата заробітної плати через громадських касирів у структурних підрозділах підприємства.

Прибуткові й видаткові касові ордери повинні бути погашені штампом із написом «Оплачено». («Отримано») із зазначенням дати і підпису касира. І лише в касових ордерах, які оформлюються на загальну суму проведених підприємством касових операцій (видача готівки за видатковими відомостями, платіжними картками, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її у касі тощо) вищезгадані реквізити не заповнюються (п. 3.10 «Положення»). Відсутність штампів погашення створює умови для їх повторного використання. При перевірці прибуткових і видаткових касових ордерів слід також перевіряти додані до них документи.

Під час проведення перевірки касових операцій обов'язково вивчаються матеріали попередніх зовнішніх перевірок, наявність актів раптових інвентаризацій кас (не менше ніж один раз у місяць згідно з Обліковою політикою Укрзалізниці) і при зміні матеріально відповідальної особи, що повинні проводитися комісією підприємства, акти передачі виконання обов'язків касира (на період відпустки касира, тимчасової непрацездатності або звільнення) і наявність наказів по підприємству.

Документальна перевірка повноти і своєчасності оприбуткування готівки по касі проводиться:

- зіставленням прибуткових касових ордерів на одержання готівки з банку із записами в касовій книзі, у тому числі і по валютних коштах, облік яких може вестися окремо, а також із відповідними записами у виписках із банку. Перевірка проводиться за сумами і датами одержання грошей.

- порівнянням сум і дат на оприбуткування виторгу в прибуткових касових ордерах із датами і сумами, проставленими в документах на реалізацію продукції готівкою, основних засобів та інших матеріальних цінностей (за даними складу, цеху тощо) з кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації»;

- порівнянням сум і дат у прибуткових касових документах, касовій книзі з первинними документами на сплату комунальних послуг і документами про надходження від об'єктів соціальної сфери, підрозділів побутового обслуговування і громадського харчування, підсобних господарств, що перебувають на балансі підприємства, з кредитом рахунка 37 «Інша дебіторська заборгованість» і відповідними субрахунками.

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:

- 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) у частині операцій по кредиту рахунка 30 «Каса» та відомості по дебету цього рахунка.

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 поточного виторгу, 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 р., у редакції з доповненнями від 13.10.97 р. № 334).

При здійсненні контролю, залежно від суті господарських операцій і напрямів контрол 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 одного боку, і встановленого ліміту грошей у касі, з іншого боку. Додатна 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 виторгу 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).

#### **12.4. Методика контролю операцій з грошовими коштами підприємств на поточних і валютних рахунках, відкритих в установах банків**

При проведенні контролю за ревізійною програмою ревізор користується, як уже зазначалося, нормативними актами Національного банку України про порядок відкриття суб'єктам підприємницької діяльності поточних рахунків в установах 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 (журналі-ордері № 2 (а, б, в і т. д.) окремо з кожного рахунка, відкритого в банку.

Етапи контролю і методика їх здійснення:

1. Перевірка тотожності залишків у виписках банків з поточного рахунка з даними обліку по рахунку 31 «Поточний рахунок у банку», застосовуючи метод порівняння даних з журналом-ордером № 2, 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. 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 установаження залишків, загальних оборотів по кожній виписці банку.

3. Перевірка своєчасності здійснення операцій з зарахування банком грошових коштів на поточний рахунок підприємства та з перерахування 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 і прирівняних до них платежах.

4. Перевірка обґрунтованості використання грошових коштів з поточного рахунка підприємства. До основних прийомів

контролю слід віднести: аналіз боргових зобов'язань за видами і терміном виникнення;

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 23, 91, 92, 93, 94, та первинні документи, що відображають такі операції, які потрібно контролювати методом перевірки правильності кореспонденції рахунків виходячи із суті конкретних господарських операцій і 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. За 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 рахунка 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 рахунка, але з урахуванням особливостей облікового процесу подібних операцій і валютних розрахунків:

а) в облікових реєстрах операції відображаються в обсягах за видами іноземних валют і 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 виторгу 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.

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

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвіть завдання ревізії операцій з грошовими коштами.
2. Які джерела інформації використовуються при ревізії грошових коштів?
3. Перелічіть нормативні акти, якими керується ревізор при здійсненні ревізії грошових коштів.
4. Яка послідовність інвентаризації каси?
5. У чому полягає перевірка дотримання умов зберігання готівки?
6. Які вимоги до ведення первинного обліку касових операцій?
7. Вкажіть напрями перевірки дотримання касової дисципліни.
8. Назвіть можливі порушення, що припускаються при веденні касових операцій.
9. Якими методами перевіряється дотримання «Порядку ведення касових операцій у національній валюті в Україні»?
10. Напрями і методика перевірки грошових коштів операцій за рахунками в банках.
11. Напрями і методика перевірки операцій з грошовими документами і цінними паперами.
12. Заходи, які санкції застосовуються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо касових операцій, операцій на рахунках у банку.

13. У чому полягає контроль руху грошових коштів на розрахунковому, валютному та інших рахунках у банку?

14. Які прийоми й методи використовуються для викриття зловживань і порушень в операціях з грошовими коштами?

15. Назвіть джерела інформації для контролю руху грошових коштів на розрахунковому, валютному та інших рахунках у банку.

### **13. Внутрішньогосподарський контроль коштів у розрахунках з дебіторами**

#### **13.1. Завдання, нормативно-правове забезпечення та інформаційні джерела контролю коштів у розрахунках з дебіторами**

Методичні вимоги щодо організації відображення в обліку коштів у розрахунках з дебіторами, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Контроль дотримання вимог відповідних П(С)БО, а отже, облікової політики, встановленої до операції з коштом у розрахунках з дебіторами підприємства входить до завдань внутрішньогосподарського контролю. У табл. 13.1 подано перелік П(С)БО, вимоги яких слід врахувати при веденні операцій з дебіторською заборгованістю, а відповідно і при здійсненні контролю доцільності і законності таких операцій.

До основних завдань контролю розрахунків належать:

— перевірка стану розрахунково-платіжної дисципліни по всіх видах розрахунків з дебіторами підприємства;

— встановлення наявності фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників при здійсненні розрахункових операцій з покупцями, підзвітними особами, бюджетом, іншими дебіторами;

— розроблення заходів з реалізації результатів контролю стосовно попередження зловживань і порушень, відшкодування збитків і нарахування штрафних санкцій до бюджету, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

Таблиця 13.1

Зміст основних вимог П(С)БО, дотримання яких є завданням внутрішньогосподарського контролю коштів у розрахунках з дебіторами

П(С)БО	Питання дотримання вимог П(С)БО відносно основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що є завданнями контролю
1	2
НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Перевірка правильності визнання коштів у розрахунках елементами фінансової звітності; забезпечення якісної звітності та дотримання принципів її підготовки в частині розкриття операції з коштами у розрахунках з дебіторами
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Перевірка дотримання умов виправлення помилок і зміни в облікових оцінках; зміни в обліковій політиці; визнання подій після дати балансу; розкриття інформації у примітках до фінансових звітів
П(С)БО 7 "Основні засоби"	Перевірка правильності визначення балансової вартості дебіторської заборгованості, що виникла в операціях з основними засобами
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Перевірка правильності визначення балансової вартості дебіторської заборгованості, що виникла в операціях з нематеріальними активами
П(С)БО 9 "Запаси"	Перевірка правильності визначення балансової вартості дебіторської заборгованості, що виникла в операціях з запасами
П(С)БО 14 "Оренда"	Перевірка правильності визначення вартості дебіторської заборгованості, що виникає в орендодавця від оренди; оцінка об'єктів, одержаних у фінансову оренду в орендаря; оцінка мінімальних орендних платежів орендаря орендодавцю

1	2
П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	Критерії визнання дебіторської заборгованості; оцінка на дату визнання і на дату балансу; поточна і довгострокова дебіторська заборгованість; методика визначення резерву сумнівних боргів
П(С)БО 15 "Дохід"	<p>Особливістю визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що вона визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг. Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу (ПБО 15, п. 8):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);</li> <li>- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);</li> <li>- сума доходу (виторгу) може бути достовірно визначена;</li> <li>- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені</li> </ul>
П(С)БО 18 Будівельні контракти	Перевірка порядку формування активів (у тому числі дебіторської заборгованості), зобов'язань, доходів і витрат за контрактами, порядок визначення кінцевого фінансового результату за контрактом
П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"	Перевірка перерахунку сум авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засо-

1	2
	бів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів робіт, (послуг), у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу; курсових різниць від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей
П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"	Перевірка складу пов'язаних сторін (визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму); методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін

Напрями ревізії коштів у розрахунках:

- 1) розрахунки за векселями отриманими;
- 2) розрахунки з авансів виданих;
- 3) розрахунки з підзвітними особами;
- 4) розрахунки з покупцями і замовниками;
- 5) розрахунки за претензіями, відшкодування матеріальних збитків;
- б) розрахунки з іншими дебіторами.

Нормативно-правова база, яка регулює розрахункові операції, крім П(С)БО, вказаних у табл. 13.1, містить такі документи:

- Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.01 р. №2374-111;
- Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94 – ВР;
- Закон України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" від 05.04.2001 р. № 2346-III, зі змінами та доповненнями;
- Наказ Мінфіну «Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2000 р. № 356;



– Положення «Про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням», затверджене постановою Правління НБУ від 19.04.05 р. № 137;

– Положення «Про службові відрядження в межах України працівників залізничного транспорту України», затверджене наказом Укрзалізниці від 14.04.99 р. № 109-Ц;

– Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 13.03.98 р. № 59;

– «Положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 14.02.1996 р. № 29.

Основними джерелами інформації для контролю є первинні документи по розрахункових операціях, облікові реєстри поточного синтетичного і аналітичного обліку з рахунків 34, 35, 37, 68, журнали-ордери № 6, 8, відомість № 16, Книга головних рахунків, оборотний баланс, баланс.

Перевірку стану розрахунків доцільно починати з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків. Інвентаризація розрахунків полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках бухгалтерського обліку.

При інвентаризації розрахунків:

а) підприємства-кредитори повинні передавати всі підприємствам-дебіторам виписки про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення;

б) на суми заборгованості постачальників з невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна затребувати від постачальників розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов'язані подати покупцям такі документи або повідомити причини щодо їх неподання чи про відсутність такої заборгованості;

в) на рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися виключно погоджені суми.

В окремих випадках, коли до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишились не з'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах, що випливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Зацікавлена сторона зобов'язана передати матеріали про розбіжності на вирішення відповідних органів;

г) суми за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними. Залишення в обліку неурегульованих сум за цими розрахунками не допускається;

д) до акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, із зазначенням осіб, винних у простроченні терміну позовної давності дебіторської заборгованості, а також назви і адреси дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

В акті результатів інвентаризації розрахунків повинні бути вказані назви бухгалтерських рахунків, що були проінвентаризовані, і записані суми неузгодженої й простроченої дебіторської заборгованості та безнадійних боргів. За зазначеними видами заборгованості до акта інвентаризації розрахунків повинна додаватися довідка із зазначенням суми заборгованості, за що вона значиться, з якого часу й на підставі яких документів.

Таким чином, аналіз матеріалів інвентаризації розрахунків дає можливість ревизору зосередити увагу на більш аргументованій перевірці розрахунків, у яких установлено різні розбіжності.

### **13.2. Контроль розрахунків з покупцями і замовниками**

Ревізія починається з інвентаризації розрахунків із покупцями й замовниками. За кожним дебітором варто встановити дату й причини виникнення заборгованості, винних осіб й заходи, які вживаються для стягнення боргів. Крім того, варто перевірити стан справ, переданих у суд або арбітраж, рішення, прийняті відносно них.

Особливу увагу ревизор приділяє випадкам приховування на рахунках дебіторів нестач і крадіжок, псування й браку запасів, віднесення дебіторської заборгованості на інші статті балансу.

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

Виявлені факти нестягненої простроченої дебіторської заборгованості й порушень розрахункової дисциплін бажано узагальнити у відомості відповідної форми.

По кожному дебітору варто перевірити, чи дотримується встановлений порядок оцінки дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Під час перевірки розрахунків по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» слід уточнити правильність ведення аналітичного обліку розрахунків і повноту відображення всіх проведених операцій щодо розрахунків з покупцями та замовниками.

При перевірці дебіторської і кредиторської заборгованості ревизор звертає увагу на позабалансовий рахунок 07 «Списана безнадійна дебіторська заборгованість», перевіряє додержання порядку списання дебіторської заборгованості, термін позивної давності якої минув.

Списання проводиться комісією, склад якої затверджено керівником підприємства.

До основних напрямів контролю *розрахунків з покупцями і замовниками* належать перевірки:

1) реальності і правильності відображення в обліку заборгованості по рахунку 36 «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 у рахунку-фактурі (вартість продукції, робіт, ПДВ, відповідність цін угоді);

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.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин за товарними операціями служать первинні документи з обліку розрахунків з покупцями і замовниками. Порядок і форми розрахунків між постачальником і покупцем визначаються в господарських договорах.

Ревізор, перевіряючи правильність дотримання діючої кореспонденції рахунків щодо розрахунків із покупцями й замовниками, виявляє помилки у відображенні розрахункових операцій і встановлює факти навмисних перекручувань облікових даних.

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 заборгованості, збільшення обсягів заборгованості покупців-боржників.

За актом інвентаризації розрахунків з покупцями та замовниками треба дослідити заборгованість, відображену в балансах на окремі дати 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 ревізор повинен зосередити увагу на визначенні впливу, правомірності операцій з точки зору обґрунтованості подальшого оподаткування при бартерних операціях, вексельних розрахунках, експорті.

Аналітичний облік розрахунків із покупцями й замовниками ведеться за кожним покупцем і замовником і кожним пред'явленим до оплати рахунком.

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

### **13.3. Контроль розрахунків з підзвітними особами**

Ревізію розрахунків із підзвітними особами проводять суцільним або вибіркоким методом. Перевіряють:

- правильність і обґрунтованість видачі грошей;
- законність і доцільність витрачання підзвітних сум;
- правильність оформлення авансових звітів і доданих до них документів;
- своєчасність подання звітів у бухгалтерію підприємства;
- стан обліку розрахунків із підзвітними особами.

Джерелами ревізії є:

- накази й розпорядження по підприємству,
- авансові звіти з підтверджуючими документами;
- дані аналітичного й синтетичного обліку на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (журнал-ордер, відомість, Головна книга, баланс тощо).

Перевірку розрахунків із підзвітними особами слід розпочинати з попереднього розгляду сальдо і місячних боргів з кореспондуючих рахунків до субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Ревізор установлює, чи визначено коло осіб, які можуть одержувати гроші в підзвіт. Список осіб, яким можуть одержувати гроші підзвіт, затверджується наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Аванси в підзвіт видаються на господарські чи службові відрядження. Тому ревізор перевіряє використання підзвітних сум за цільовим призначенням.

При здійсненні такої перевірки ревізор керується Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордон, затвердженою наказом МФУ від 13.03.98 р. № 59, зі змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну від 13.08.98 р. № 165, і постановою Кабінету Міністрів України від 06.09.2000 р. № 1398 «Про внесення змін у постанову Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 р. № 663».

Для вивчення методики контролю треба використати набуті знання з методики бухгалтерського обліку стосовно документального оформлення операцій і 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.

Послідовність і основні напрями контролю розрахунків з підзвітними особами:

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 особи, яка направлялася у відрядження, цільового завдання і строків відрядження.

3. Контроль авансових звітів на повноту та достовірність відображення витрат, які підлягають відшкодуванню підзвітним особам, якість оформлення документів та авансових звітів. Проводиться 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. 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, адміністративні витрати, витрати збуту чи за рахунок інших джерел).

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.

5. 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 в журналі-ордері в наступному місяці, а також даним книги Головних рахунків щодо обсягів оборотів за дебетом і кредитом рахунка 71 та залишків.

6. Перевірка стану контролю бухгалтерії за своєчасністю розрахунків (контроль термінів здачі авансових звітів і 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, ревизор 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.

### **13.4. Контроль розрахунків за претензіями**

Заборгованість за претензіями виникає у підприємств внаслідок невиконання договірних зобов'язань.

Перевірці підлягають розрахунки за претензіями:

- 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 до якості та кількості товарів пред'являють постачальнику не пізніше 10 днів після складання комерційного акту. Постачальник повинен в 10-денний термін розглянути одержану претензію і повідомити покупця про згоду задовольнити претензію або про відмову з 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 діб з дня закінчення терміну за угодою постачання. День подачі претензії визначається за датою розписки про отримання або при пересиланні через пошту за поштовим штемпелем про приймання листа відділенням зв'язку.

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.

Джерелами інформації для контролю є претензійні листи, протоколи розгляду претензійних справ в 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 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 необґрунтовані збитки.

Джерелами ревізії по субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» є журнал реєстрації претензійних, судових та арбітражних справ; договори на поставку продукції (товарів), разові угоди, комерційні акти, акти на приймання вантажу; рішення судових органів (арбітражу); письмова угода постачальника (підрядника) на пред'явлені претензії; виписки установ банку; платіжні доручення, претензії, позови проти арбітражного суду й т. п.

На дебеті рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» відображаються суми належних підприємству платежів, за кредитом надходження, використання й повернення сум. Дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості.

По кожній сумі заборгованості ревізорів варто перевірити:

- чи правильно віднесено суми на рахунок дебіторів за претензіями і чи підтверджено претензії відповідними сумами; за претензіями до транспортних організацій - наявністю

комерційних актів на нестачу матеріальних цінностей або відповідних позначок на транспортних накладних; до постачальників - наявністю правильно оформлених актів;

- реальність одержання сум, віднесених на рахунок дебіторів за претензіями;

- правильність і своєчасність оформлення претензій, пред'явлення позовів. Відповідальність за оформлення претензій покладено на керівника і головного бухгалтера підприємства;

- як здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення рекламацій і позовів, по строках проходження позовів у судах й арбітражах, а також стягнення боргів за виконавчими документами;

- які рішення прийнято стосовно претензійних справ в органах суду й арбітражу. У випадку відмови або неповного задоволення позовів варто вивчити причини й виявити винних у завданні підприємству матеріальної шкоди (за несвоєчасно подані або неправильно складені позивні документи);

- чи є наявними по кожному списаною суми необхідні підтвердження.

Дебіторська заборгованість може бути списана на збитки лише за наказом по підприємству (рішенням вищого органу) і за наявності висновків або інших документів, які підтверджують безнадійність одержання боргу (банкрутство).

Усі суми, що незаконно й необґрунтовано віднесені на збитки, повинні бути відновлені і стягнені.

При вирішенні питань щодо строків позовної давності варто керуватися ст. 71 Цивільного кодексу України. Загальний строк для захисту права за позовом особи, право якої порушено (позовна давність), установлюється на три роки.

Скорочені терміни позовної давності тривалістю шість місяців передбачені ст. 72 Цивільного кодексу (ЦК) України:

- про стягненні недотримки (штрафу, пені);
- коли позови впливають із поставки продукції неналежної якості (ст. 249 ЦК);
- при наявних недоліках у роботі, виконаної за договором підряду (ст. 343 ЦК).

Термін позовної давності по сумах кредиторської заборгованості визначається за часом зарахування суми на

рахунок підприємства або прийняття на облік товарно-матеріальних цінностей.

Під час ревізії варто перевірити обґрунтованість кожної претензії, своєчасність і правильність оформлення документації й подання її за призначенням.

Реальність заборгованості за субрахунком 374 «Розрахунки за претензіями» повинна бути підтверджена по кожному дебіторові документами, обґрунтованими претензіями, рекламаціями, пред'явленими для стягнення. Ретельно перевіряються випадки відмови суду або арбітражу в задоволенні позову й з'ясовуються причини відмови. Ревізор може провести звірення розрахунків за претензіями й оформити її відповідним актом. Розрахунки за претензіями ревізор перевіряє разом із юрисконсультом, якого рекомендується включати до складу комплексної перевірки. У випадку затримки виконання рішень суду або арбітражу за позовами варто з'ясувати причини такої затримки і заходи, які вживаються позивачем із цього приводу.

У бухгалтерії підприємства відкривають претензійні справи на кожну претензію окремо. Для цього в бухгалтерії всі справи повинні реєструватися у спеціальному журналі з позначками про термін проходження позовів в арбітражі й подальше стягнення за виконавчими документами або про мотиви відмови й рішення керівника щодо списання безнадійного боргу.

### **13.5. Контроль розрахунків з відшкодування матеріальних збитків**

Матеріальними збитками вважаються нестача матеріальних цінностей, виявлена під час інвентаризації, псування, втрати, крадіжки, знищення, погіршення або зменшення цінності майна. Нестача понад норми втрат і знецінення від псування, бою, брухту товарно-матеріальних цінностей відображається за рахунок винних осіб за рішенням комісії на виробництві або правоохоронних органів на підставі Законів «Про міліцію» та «Про прокуратуру».

Перевіряючи такі розрахунки, ревізор, насамперед, аналізує їх, з'ясовує причини виникнення недоліків, розтрат, крадіжок; чи дотримувалися строки й порядок їхнього розгляду; чи суми

нестач повністю віднесені на винних осіб; як забезпечується їхнє відшкодування.

При перевірці розрахунків з відшкодування матеріальних збитків (шкоди) як джерела інформації використовують: дані аналітичного обліку з субрахунка 375 «Розрахунки з відшкодування матеріальної шкоди», письмові пояснення винних матеріально відповідальних осіб, дані первинних документів, на підставі яких в обліку відображено операції за дебетом і кредитом субрахунка 375 (документи про результати інвентаризації матеріальних цінностей, рішення суду, документи про погашення цієї заборгованості, службове листування з правоохоронними органами).

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

Важливо перевірити правильність визначення обсягів матеріальної шкоди, що підлягає відшкодуванню матеріально відповідальними особами на державних підприємствах. Застосовуючи прийоми нормативної перевірки, треба пересвідчитися у правомірності оцінки обсягів матеріальної шкоди згідно з постановою КМУ від 22.01.96 р. № 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 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).

Особливу увагу звертають на факти списання зіпсованих товарно-матеріальних цінностей з метою приховування випадків складання фіктивних актів на їх списання та можливе приховування нестач і крадіжок.

Крім того, ревизорові необхідно перевірити реальність віднесення на дебет рахунка витрат нестач і крадіжок, щодо яких суд відмовився задовольнити позови через їхню необґрунтованість.

По кожній сумі боргу варто встановити:

- чи вчасно застосовано заходи щодо відшкодування заподіяних збитків;
- чи складені та заявлені у встановленому порядку позови;
- чи не виконують роботи, пов'язані з матеріальною відповідальністю, працівники, які не викликають довіри;
- чи вчасно подано термінові повідомлення про встановлені недоліки керівництву вищого органу та правоохоронним органам;
- чи своєчасно і правильно показано нестачі в обліку та звітності;
- чи своєчасно і якісно оформлені матеріали про виявлені недоліки й втрати.

Важливо також з'ясувати, чи всі виконавчі листи пройшли реєстрацію на підприємстві, де проводиться ревізія; чи узяті на облік і представлені для стягнення; чи регулярно надходять утримувані суми та у яких розмірах. Якщо місцезнаходження боржника невідоме, виконавчий лист повертається до суду.

Суми нестач і крадіжок, списані через безнадійність для утримання, перевіряються з точки зору наявності всіх підстав для цього: відповідних рішень, актів про неможливість боржників, завірених судами, тощо.

Ревізор перевіряє, чи погашаються дрібні нестачі в тому місяці, у якому вони були виявлені (особливо це стосується нестачі грошей).

Типові порушення, що виявляються в процесі перевірки:

- а) 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 з застосуванням методу перевірки кореспонденції рахунків з даними 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 субрахунка 375 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.

За 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.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які завдання і напрями контролю розрахункових операцій?

2. Які джерела інформації та нормативні акти контролю розрахункових операцій?

3. Яка послідовність контролю розрахунків з підзвітними особами?

4. Які питання вивчаються при перевірці розрахунків по претензіях?

5. Що вивчається під час перевірки розрахунків з відшкодування матеріальних збитків винними особами?

6. Які порушення і зловживання можуть бути виявлені при контролі розрахункових операцій?

7. За допомогою яких прийомів господарського контролю можна визначити недостачі грошових коштів у підзвітних осіб?

## 14. Внутрішньогосподарський контроль операцій із зобов'язаннями

### 14.1. Завдання, нормативно-правове забезпечення і інформаційні джерела контролю операцій із зобов'язаннями

Методичні вимоги щодо організації відображення в обліку операцій із зобов'язаннями, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Контроль дотримання вимог відповідних П(С)БО, а отже, облікової політики, встановленої до операцій із зобов'язаннями підприємства, входить до завдань внутрішньогосподарського контролю. У табл. 14.1 наведено перелік П(С)БО, вимоги яких слід врахувати при веденні операцій із зобов'язаннями, а відповідно і при здійсненні контролю доцільності і законності таких операцій.

Таблиця 14.1

Зміст основних вимог П(С)БО, дотримання яких є завданням внутрішньогосподарського контролю операцій із зобов'язаннями

П(С)БО	Питання дотримання вимог ПСБО відносно операцій із зобов'язанням, що є завданнями контролю
1	2
П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Перевірка правильності визнання зобов'язань елементами фінансової звітності; забезпечення якісної звітності та дотримання принципів її підготовки в частині розкриття операцій із зобов'язаннями
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Перевірка дотримання умов виправлення помилок і зміни в облікових оцінках; зміни в обліковій політиці; визнання подій після дати балансу; розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

1	2
П(С)БО 7 "Основні засоби"	Перевірка правильності визначення балансової вартості зобов'язань, що виникли в операціях з основними засобами
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Перевірка правильності визначення балансової вартості зобов'язань, що виникли в операціях з нематеріальними активами
П(С)БО 9 "Запаси"	Перевірка правильності визначення балансової вартості зобов'язань, що виникли в операціях з запасами
П(С)БО 14 "Оренда"	Перевірка правильності визначення вартості зобов'язань, що виникають в орендаря від оренди; оцінка об'єктів, одержаних у фінансову оренду в орендаря; оцінка мінімальних орендних платежів орендаря орендодавцю
П(С)БО 11 "Зобов'язання"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінка зобов'язань в операціях з надходження та реалізації основних засобів та інших необоротних активів або в операціях здійснення авансових платежів з подальшим отриманням основних засобів
П(С)БО 15 "Дохід"	Особливості визнання доходу за умов втрати зобов'язаннями критеріїв визнання
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Перевірка поточного податку на прибуток, що визнається зобов'язанням у сумі, яка підлягає сплаті; перевірка поточного податку на прибуток і відстроченого податку на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи), які визнаються витратами або доходом
П(С)БУ 18 «Будівельні контракти»	Перевірка порядку формування активів, зобов'язань, доходів і витрат за контрактами, порядок визначення кінцевого фінансового результату за контрактом
П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"	Перевірка перерахунку сум авансу в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних ак-



1	2
	тивів тощо) і отримання робіт і послуг при включенні до вартості цих активів робіт, (послуг), у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу; перевірка курсових різниць від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей
П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"	Перевірка складу пов'язаних сторін (визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму); методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін

Реальність бухгалтерського балансу може бути забезпечена лише після ретельної перевірки (інвентаризації) всіх його статей. У зв'язку з цим, проводячи ревізію або перевірку фінансово-майнового стану, слід приділити особливу увагу розрахунково-платіжній дисципліні.

До основних завдань контролю розрахунків належать:

— перевірка виконання зобов'язань по розрахунках з 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 кредиторами;

— розроблення заходів з реалізації результатів контролю стосовно попередження зловживань і порушень, відшкодування збитків і нарахування штрафних санкцій до бюджету, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

Напрямами ревізії операцій із зобов'язаннями є:

а) контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності та послуги;

б) контроль розрахунків з оплати праці;

- в) контроль розрахунків зі страхування працівників;
- г) контроль розрахунків по податках;
- д) контроль розрахунків з учасниками (власниками, акціонерами)
- е) контроль внутрішніх розрахунків.

## **14.2. Контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками**

При здійсненні такої перевірки ревизор 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 розрахунків з постачальниками та підрядниками:

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 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 37 «Розрахунки по авансах виданих»).

3. Контроль правомірності виникнення боргу, реальності причин і строків виникнення заборгованості (не сплаченої 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 рахунка 60 в Книзі головних рахунків даним поточного обліку в журналі-ордері № 6 з цього рахунка в цілому виходячи з даних аналітичного обліку по постачальникам. За наявності відхилень треба перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості по кожному постачальнику. Причинами відхилень можуть бути запусненість обліку розрахунків або зловживання.

У разі запусненості 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, і проводити ревізію за поновленим ними ж обліком.

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

- 1) не сплачена в строк (до 1 місяця, до 3 місяців, до 6 місяців, більше року);
- 2) з простроченим терміном позовної давності;
- 3) суперечна;
- 4) безнадійна до погашення.

Джерелами інформації для контролю розрахунків по товарних операціях є:

- договори на поставку матеріальних цінностей і виконання робіт чи надання послуг;
- первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками й підрядниками (накладні, рахунки-фактури,

товарно-транспортні накладні, пакувальні аркуші, акти прийнятих робіт (послуг));

- податкові накладні, товарно-транспортні накладні іноземних постачальників;

- документи про сплату мита (зборів і податків);

- вантажні митні декларації;

- довідки бухгалтерії про курсові різниці;

- рекламаційні акти тощо.

Під час ревізії застосовують спосіб вибіркової перевірки документів і записів в облікових регістрах. Однак рахунки з обліку доходів і витрат, втрат, резервів, торговельної націнки перевіряють суцільним методом, оскільки зловживання переважно бувають на зазначених рахунках. Основним документом, що визначає правовий режим розрахункових відносин постачальників і підприємств-споживачів щодо поставки товарів, є договір. Тому перевірці розрахунків із кожним постачальником і підрядником повинно передувати вивчення договірних відносин, зокрема правильності оформлення договорів, проектно-кошторисної документації, титульних списків.

Ревізор вибірково, шляхом перевірки записів у журналі-ордері № 6 (або документі, що його замінює) по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та в розрахунково-платіжних документах, виявляє дату виникнення і характер кожної операції, правильність застосування цін, тарифів і торговельних націнок, своєчасність і повноту оприбуткування матеріальних цінностей, своєчасність розрахунків й обґрунтування пред'явлених претензій. Якщо виникне потреба, може застосувати контрольну інвентаризацію матеріальних цінностей, які надійшли, зустрічне звіряння розрахунково-платіжних документів і документів щодо оприбуткування цінностей. Таке саме зустрічне звіряння документів й облікових записів може бути зроблено і в постачальників.

У всіх випадках варто встановити реальність кредиторської заборгованості постачальникам, її відповідність даним фінансової звітності. Щодо заборгованості по кожному постачальнику і підряднику виявляють дотримання строків позовної давності.

Ревізорів варто встановити правильність відображення на статтях балансу відповідних залишків заборгованості. Для цього

зіставляють залишки по кожному виду розрахунків на одну й ту саму дату за даними аналітичного обліку з залишками по синтетичних рахунках 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками», Головною книгою й балансом. У випадку розбіжностей варто перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості по кожному постачальнику і підряднику окремо. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок занедбаності обліку розрахункових операцій або зловживань.

Порядок списання прострочених дебіторської і кредиторської заборгованостей встановлено Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.06.97р. (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 відобразитися 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 і 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 того, потрібно впевнитися в повноті оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від постачальників. 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. 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.

### **14.3. Контроль розрахунків з оплати праці**

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

Нормативно-правова база, яка регулює операції з обліку праці та її оплати:

- Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-УШ;
- Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435- IV;
- Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-1V;

- Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР;
- Закон України "Про колективні договори і угоди" від 01.07.93 р. № 3356-ХІІ;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" від 02.03.2000 р. № 1533 –ІІІ;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 23.09.99 р. №1105- ХІV;
- Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" від 18.01.01 р. № 2240 – ІІІ;
- Закон України "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" від 11.01.01 р. № 2213-ІІІ;
- Законом України "Про відпустки" від 15.11.96 р. № 504/96 - ВР (зі змінами та доповненнями);
- Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. № 889-ІV;
- Наказ Міністерства праці та соціальної політики України "Про методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці" від 16.04.99 р. № 69;
- Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати» від 21.02.01 р. № 159;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджений Наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.03 р. № 601;

- Інструкція «З статистики заробітної плати», затверджена Наказом Державного комітету зі статистики України від 13.01.04 р. № 5;

- Положення «Про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням», затверджене Постановою правління НБУ від 19.04.05 р. № 137;

- Положення «Про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати», затверджене постановою КМУ від 20.12.97 р. № 1427;

- Постанова КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» від 26.09.01 р. № 1266;

- Галузева угода між Державною адміністрацією залізничного транспорту України та Радою профспілок на 2012-2016 рр.

Послідовність і напрями контролю:

1) перевірка стану заборгованості і відповідності даних про залишки на субрахунку 661 «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-ордера № 10 у частині узагальнення даних по субрахунку 661. За 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, понадурочні роботи, щорічні основні та додаткові відпустки;

6) перевірка розрахунку утримань з нарахованої заробітної плати (прибуткового податку з 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 прирівняних видів оплати, утримання із заробітної плати і фактичних обсягів виплат працівникам (аванси за другу половину місяця, заборгованості за минулі періоди, премії, допомоги при тимчасовій непрацездатності тощо);

9) перевірка розрахунків з депонентами з заробітної плати. Облік розрахунків з оплати 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 працівників, місячних ставок заробітної плати, видів та обсягів утримань із заробітної плати, надання пільг при оподаткуванні прибутковим податком, звільненні з роботи.

Установлення форм і систем оплати праці, умов запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород, інших заохочувальних компенсаційних виплат і гарантій входить до компетенції підприємств (виробничо-технологічних підрозділів) і носить договірний характер.

Система укладання колективних договорів передбачає такий механізм регулювання оплати праці, при якому основні умови оплати праці встановлюються на вищому рівні і є обов'язковими для виконання на нижчих рівнях господарювання.

Оплата праці працівників структурних підрозділів визначається їхнім особистим трудовим внеском з урахуванням

кінцевих результатів роботи підрозділів і максимальними розмірами не обмежується.

Конкретні розміри тарифних ставок і окладів визначаються колективним договором у межах наявних коштів на оплату праці, але не нижче від встановленого державою розміру мінімальної заробітної плати. Крім тарифних ставок працівникам можуть встановлюватися надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів.

Згідно з Положенням про умови оплати праці працівників залізничного транспорту керівникам структурних підрозділів за погодженням з профспілковими комітетами надано право запроваджувати доплати за результатами атестації робочих місць у розмірах, передбачених цим Положенням. Нарахування доплат здійснюється за час фактичної зайнятості працівника на таких роботах.

Наступним етапом перевірки розрахунків з оплати праці є:

- утримання податку з доходів фізичних осіб;
- утримання і нарахування єдиного соціального внеску.

Утримання страхових внесків проводиться з усіх видів заробітної плати як у грошовій, так і в натуральній формі.

Крім того, із нарахованої заробітної плати повинні утримуватися видані аванси, суми на користь третіх осіб за виконавчими документами або за заявою працівника (аліменти, суми в погашення заподіяної матеріальної шкоди, заборгованості по квартплаті, штрафи, кредити, утримання за отриманий формений одяг, вартість неповерненого інструменту та інших предметів, виданих працівнику в тимчасове користування і неповернених, та ін.).

Інформація щодо утримання використовується при розрахунку заробітної плати, що належить до виплати кожному працівнику, а також для одержання узагальнених даних по підрозділу в цілому, необхідних для складання бухгалтерських проводок на утримання.

Порядок виплати заробітної плати з каси проводиться за належним чином оформленими платіжними відомостями. Одноразові виплати заробітної плати можуть проводитися на підставі видаткових касових ордерів. Платіжні відомості та

видаткові касові ордери реєструються в переліку платіжних документів, який відкривається на кожний календарний рік.

Одним із складних етапів контролю є перевірка правомірності віднесення на собівартість продукції робіт, (послуг) витрат на заробітну плату, нараховану персоналу суб'єкта господарювання, і нарахувань до соціальних фондів. При перевірці цього питання необхідно керуватися П(С)БО 16 "Витрати", затвердженим наказом Мінфіну від 31.12.1999 р. № 318, і наказом Укрзалізниці «Про введення в дію номенклатури витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України» від 10.02.2000 р. № 57-Ц.

Ревізору необхідно проконтролювати види оплат, що входять до об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб і Єдиним соціальним внеском (далі – ЄСВ).

У разі якщо в розрахункових документах або документах на переказ готівки сума єдиного внеску менша за 1/3 суми коштів для виплати зарплати, банки приймають від платників єдиного внеску розрахункові документи (платіжні доручення, грошові чеки тощо) на видачу (перерахування) коштів для виплати зарплати разом з оригіналом довідки-розрахунку, погодженої з Пенсійним фондом України за місцем взяття на облік платника єдиного внеску.

Територіальний орган ПФУ застосовує до платника єдиного соціального внеску такі штрафні санкції:

- у разі ухилення від взяття на облік або несвоєчасного подання заяви про взяття на облік платниками ЄСВ, на яких не поширюється дія Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців», — штраф у розмірі 10 н. м. д. г. (170 грн);

- за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) ЄСВ — штраф у розмірі 10% своєчасно не сплачених сум;

- за donaraxування територіальним органом Пенсійного фонду України або платником своєчасно не нарахованого ЄСВ — штраф у розмірі 5% зазначеної суми за кожен повний або неповний базовий звітний період, за який donaraxувано таку суму, але не більш як 50% суми donaraxуваного ЄСВ;

- за неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності, передбаченої цим Законом, територіальним органом ПФУ — штраф у розмірі 10 н. м. д. г. (170 грн);

- за неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується ЄСВ, — штраф у розмірі від 8 до 15 н. м. д. г. (від 136 до 255 грн);

- за несплату, неповну сплату або несвоєчасну сплату суми ЄСВ одночасно з видачею сум виплат (авансових платежів), на які нараховується ЄСВ, — штраф у розмірі 10% таких несплачених або несвоєчасно сплачених сум.

#### **14.4. Контроль розрахунків з бюджетом**

В Україні Податковим Кодексом встановлено перелік платежів до бюджету і позабюджетних фондів, порядок нарахування платежів податків у розрізі їх видів і розрахунків з бюджетом.

Узагальнююча інформація по розрахунках із бюджетом береться з аналітичного обліку рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами», який призначений для обліку операцій з усіх видів платежів у бюджет, включаючи податки працівників підприємства.

Основними джерелами ревізії є декларації, довідки і розрахунки по окремих видах платежів, виписки банку з прикладеними до них документами про перерахування належних сум у бюджет та у державні цільові фонди, бухгалтерські записи по рахунках 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати», 90 «Собівартість продукції», відомості, «авізо», Головна книга і баланс по рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», акти перевірок тощо.

Розрахунки з фінансовими органами за податками й платежами обліковуються на рахунку 64 „Розрахунки за податками і платежами". За кредитом цього рахунка відображають суми, що належать перерахуванню до бюджету, за дебетом вказують фактичне перерахування коштів до бюджету.

Кредитове сальдо відображає заборгованість підприємства бюджету, дебетове – переплату бюджету.

Аналітичний облік за субрахунком 641 „Розрахунки за податками" здійснюється за видами платежів у бюджет, що дозволяє забезпечити контроль за правильністю розрахунків за будь-яким видом платежів.

Насамперед ревизор перевіряє правильність здійснених бухгалтерських записів щодо розрахунків по податках. Слід також уточнити правильність підсумків оборотів і сальдо по кожному виду платежів на кінець звітного періоду, для чого дані аналітичного обліку зіставляють із записами в аналітичному обліку по рахунках синтетичного обліку і Головній книзі.

Одним із важливих завдань ревизора є перевірка правильності нарахування й повноти сплати податку на прибуток. Дані Декларації повинні бути підтверджені первинними документами, даними бухгалтерського обліку.

Книга обліку продажу товарів робіт, (послуг) може вестися за допомогою комп'ютера або іншим способом відповідно до інструкції „Про порядок ведення книги обліку продажу товарів робіт, (послуг)", затвердженої наказом ДПА України від № 165 із змінами, внесеними наказом ДПА України від № 469.

При перевірці правильності нарахування податку на прибуток підприємства ревизор перевіряє розрахунок за наростаючим підсумком з початку року та правильність відображення у фінансовій звітності податку на прибуток згідно з П(С)БО 17 „Податок на прибуток".

Нарахування податку на прибуток в обліку відображається за дебетом рахунка 98 „Податок на прибуток" і кредитом субрахунка 6410 „Податок на прибуток".

Податок із доходів з громадян утримується відповідно до Закону України від 22.05.03 р. № 889-1У „Про податок з доходів фізичних осіб " (далі Закон), введеного в дію з 1.01.04 р.

Відповідно до ст. з цього Закону об'єктом оподаткування є:

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;

- доходи за джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
- іноземні доходи.

На підприємствах до загального місячного оподаткованого доходу за місцем основної роботи включаються виплати і доходи, що отримує працівник від даного підприємства:

- заробітна плата, премії та інші винагороди, нараховані платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору, пов'язані з виконанням трудових обов'язків;
- суми матеріальних і соціальних пільг, що надаються працівнику підприємством, у т. ч. оплата проїзду, абонементів;
- оплата за навчання;
- пільги на паливо;
- надання безоплатного житла;
- дотації на харчування;
- вартість подарунків, інші види доходів згідно з п. ст. 4 Закону.

Перелік податкових соціальних пільг, порядок їх застосування викладено в ст. 6 Закону. Порядок надання документів та їх склад при застосуванні податкової соціальної пільги визначено Кабінетом Міністрів України, який затверджений Постановою від 26.12.03 р. № 2035.

Податок, утриманий з доходів працівників, перераховується за місцем реєстрації підрозділу в податкових органах і підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Податкового кодексу України.

Ревізор при перевірці розрахунків з оплати праці повинен перевірити порядок ведення облікових операцій з нарахування і сплати податку з доходів фізичних осіб. А платник податку зобов'язаний:

- вести облік доходів і витрат в обсягах, достатніх для визначення суми загального річного оподаткованого доходу, у разі коли такий платник податку зобов'язаний Законом подавати декларацію або має право на таке подання з метою повернення надміру сплаченого податку, у тому числі при застосуванні права на податковий кредит;

- отримувати та зберігати упродовж терміну давності, встановленого законом, документи первинного обліку, на підставі яких формується податковий кредит платника податку;

- на вимогу податкового органу та в межах його компетенції, визначеної законодавством, пред'являти документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкового кредиту, обчисленням і сплатою податку, і підтверджувати необхідними документами достовірність відомостей, зазначених у декларації з цього податку.

Відповідно до п. 2, б ст. 19 Закону підрозділи, як і податкові агенти, щоквартально надають податковій інспекції податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку за формою №1 ДФ (далі податковий розрахунок).

Порядок заповнення та подання податкового розрахунку затверджено наказом ДПА України від 29.09.03 р. № 451.

Основні напрями контролю розрахунків по податках:

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; контроль відображення в бухгалтерському обліку операцій по цих видах розрахунків;

3) перевірка своєчасності і правильності складання встановленої податкової звітності в розрізі видів податків і державних позабюджетних фондів.

У процесі ревізії треба уточнити правильність визначення оборотів і залишків на рахунку 64 у розрізі видів податків. 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 і прикладених до них платіжних документів по датах платежів і обсягах нарахувань з бухгалтерськими записами в журналах-ордерах, Книзі головних рахунків.

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 з нарахування та сплати різних податків, прирівняних до них платежів (місцеві податки і збори), штрафних фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвіть завдання контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками.
2. Які питання організації операцій із зобов'язаннями перевіряються відповідно до вимог П(С)БО?
3. Які порушення і зловживання можуть бути виявлені при контролі операцій із зобов'язаннями?
4. За допомогою яких прийомів господарського контролю можна визначити помилки в нарахуванні заробітної плати?
5. Які питання вивчаються при контролі розрахунків з бюджетом, органами соціального страхування?
6. Розкрийте склад джерела інформації та нормативні акти для контролю витрат на оплату праці.
7. Які питання вивчаються під час ревізії розрахунків з працівниками і службовцями?

## **15. Внутрішньогосподарський контроль доходів, витрат і фінансових результатів**

### **15.1. Завдання та інформаційні джерела контролю правильності визначення доходів, витрат і фінансових результатів**

Методичні вимоги до відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат і фінансових результатів, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі –



П(С)БО), а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Контроль дотримання вимог відповідних П(С)БО, а отже, облікової політики, встановленої до доходів, витрат і фінансових результатів підприємства, є першочерговим завданням внутрішньогосподарського контролю. У табл. 15.1 наведено перелік П(С)БО, вимоги яких слід врахувати при веденні операцій з доходами, витратами і фінансовими результатами, а відповідно і при здійсненні контролю доцільності і законності таких операцій.

Таблиця 15.1

Зміст основних вимог П(С)БО, дотримання яких є завданням внутрішньогосподарського контролю доходів, витрат і фінансових результатів

П(С)БО	Питання дотримання вимог ПСБО відносно доходів, витрат і фінансових результатів, що є завданнями контролю
1	2
П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Перевірка правильності визнання доходів, витрат і фінансових результатів елементами фінансової звітності; забезпечення якісної звітності та дотримання принципів її підготовки в частині розкриття доходів, витрат і фінансових результатів
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Перевірка дотримання умов виправлення помилок і зміни в облікових оцінках; зміни в обліковій політиці; визнання подій після дати балансу; розкриття інформації у примітках до фінансових звітів
П(С)БО 7 "Основні засоби"	Перевірка правильності визначення доходів, витрат і фінансових результатів в операціях з основними засобами
П(С)БО 9 "Запаси"	Перевірка правильності визначення доходів, витрат і фінансових результатів в операціях із запасами

1	2
П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінка дебіторської заборгованості, що відбувається одночасно з визнанням доходу
П(С)БО 11 "Зобов'язання"	Перевірка дотримання умов визнання та оцінка зобов'язань, що відбувається одночасно з визнанням витрат
П(С)БО 14 "Оренда"	Перевірка правильності визначення вартості доходів, витрат і фінансових результатів в орендаря і орендодавця в операціях фінансової і операційної оренди
П(С)БО 15 "Дохід"	Перевірка дотримання умов визнання доходів від всіх видів діяльності
П(С)БО 16 "Витрати";	Перевірка правильності класифікації витрат, визнання витрат і їх віднесення до статей звітності
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Перевірка правильності застосування вимог щодо відображення поточного податку на прибуток і відстроченого податку на прибуток (відстрочених податкових зобов'язань, відстрочених податкових активів), відображення витрат і доходів Звіті про фінансові результати
П(С)БО 24 "Прибуток на акцію"	Перевірка правильності визначення показників: «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» і «скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію»

Найбільш важливим і узагальнюючим показником роботи підприємства є чистий прибуток (збиток), у якому органічно поєднані всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Тому найвідповідальнішою ділянкою контрольно-ревізійної роботи є перевірка фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності.

До початку перевірки ревізор повинен ознайомитися з балансом і звітом про фінансові результати (форма № 2), що дасть можливість зорієнтуватися в джерелах формування прибутку ревізованого підприємства, мати загальну оцінку виконання фінансового плану та ефективності виробництва.

Ревізія фінансових результатів починається з перевірки відповідності показників звітності про доходи й результати фінансово-господарської діяльності даним реєстрів синтетичного й аналітичного обліку. Потім контроль фінансових результатів проводиться в послідовності їх формування [15].

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фінансовий результат визначається в такій послідовності:

- валовий прибуток – результат реалізації готової продукції, робіт, послуг (чистий дохід від реалізації, зменшений на собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг);

- фінансовий результат від операційної діяльності – валовий прибуток (збиток), зменшений/збільшений на результат діяльності з передачі в оренду основних засобів, нематеріальних активів, витрати адміністративної і збутової діяльності;

- фінансовий результат від звичайної діяльності – результат операційної

- діяльності, збільшений/зменшений на результат інвестиційної і фінансової діяльності;

- чистий прибуток (збиток) - результат після оподаткування і врахування впливу непередбачених доходів і витрат.

Операційна діяльність підприємства — виробничо-господарська — визначена в його засновницьких документах, є регулярною і постійною протягом календарного року, на який припадає звітний період.

Основними завданнями ревізії фінансових результатів є перевірка:

- правильності обчислення й відображення у звітності доходу, прибутку й рентабельності;

- реальності кожного запису на аналітичних рахунках до рахунків 70 "Доходи від реалізації" і 79 "Фінансові результати";

- достовірності формування фінансових результатів і розподілу їх за цільовим призначенням згідно з чинними нормативами;

— правильності списання збитку за кожний календарний рік;

— законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, недотримки тощо.

Джерелами ревізії є:

— баланс, звіт про фінансові результати; декларація про доходи підприємства;

— реєстри аналітичного й синтетичного обліку результатів фінансово-господарської діяльності (Головна книга, журнали-ордери й відомості до них за рахунками 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати");

— первинні документи, розрахунки тощо.

Під час ревізії ревізор керується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996, законодавством про фінансово-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, іншими нормативно-правовими актами з обліку і звітності, бізнес-планом і розрахунками до його обґрунтування, а також Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290.

Головна мета ревізії — перевірити правильність відображення у фінансовій звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та своєчасності й повноти перерахування податків. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність розподілу прибутків і створення додаткового, резервного та інших видів капіталу [30].

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи й витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, бухгалтерський облік ведуть, а звітність складають на основі облікового принципу нарахування: доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції, виконанням робіт незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців.

Одержані передоплати (аванси) не визнаються доходами, а видані – витратами, оскільки не призводять до зміни власного капіталу підприємства.

Таким чином, фінансова звітність, складена згідно з принципом нарахування, інформує користувачів не лише про операції, що відбулися та супроводжувалися виплатою чи одержанням грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому та про ресурси у грошовому вираженні, які будуть одержані в майбутньому

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Витрати слід відображати у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Зміст і форма звіту про фінансові результати визначена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”.

Контроль визначення фінансового результату проводять за такою послідовністю розрахунку:

а) визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт) (ЧД):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ}, \quad (15.1)$$

де Д – дохід (виторг) від реалізації продукції;  
 ПДВ – податок на додану вартість;

б) розрахунок валового прибутку (ВП(З)):

$$\text{ВП(З)} = \text{ЧД} - \text{СР}, \quad (15.2)$$

де ЧД – чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СР – собівартість реалізації продукції;

в) визначення собівартості готової продукції, виробленої за звітний період (СВП), и розраховується за показниками балансу:

$$\text{СВП} = \text{ЗНВ}_{\text{П}} + \text{В}_{\text{ЗП}} - \text{ЗНВ}_{\text{К}}, \quad (15.3)$$

де ЗНВ<sub>П</sub> – залишок незавершеного виробництва на початок звітнього періоду (рядок 120, графа 3 форма № 1);

В<sub>ЗП</sub> – витрати на виробництво звітнього періоду;

ЗНВ<sub>К</sub> – залишок незавершеного виробництва на кінець звітнього періоду (рядок 120 гр. 4 ф. № 1);

г) визначення собівартості реалізаційної продукції (СРП):

$$\text{СРП} = \text{ЗГП}_{\text{П}} + \text{СП}_{\text{З}} - \text{ЗГП}_{\text{К}}, \quad (15.4)$$

де ЗГП<sub>П</sub> – залишок готової продукції на початок звітнього періоду;

СП<sub>З</sub> – собівартість продукції, виробленої за звітний період;

ЗГП<sub>К</sub> – залишок готової продукції на кінець звітнього періоду;

д) визначення фінансового результату від операційної діяльності (ФР<sub>од</sub>):

$$\text{ФР}_{\text{од}} = \text{ВП(З)} + \text{ІОД} - (\text{АВ} + \text{ВЗ} + \text{ІОВ}), \quad (15.5)$$

де ВП(З) – валовий прибуток (збиток),

ІОД – інші операційні доходи;

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут;

ІОВ – інші операційні витрати;

е) розрахунок фінансових результату прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування ( $\Phi P_{зд}$ ):

$$\Phi P_{зд} = \Phi P_{од} + [(ДК + ІФД + ІД) - ФВ + ВК + ІВ], \quad (15.6)$$

де  $\Phi P_{од}$  – фінансовий результат від операційної діяльності;

ДК – дохід від участі в капіталі;

ІФД – інші фінансові доходи;

ІД – інші доходи;

ФВ – фінансові витрати;

ВК – витрати від участі в капіталі;

ІВ – інші витрати;

ж) розрахунок фінансового результату прибутку (збитку) від звичайної діяльності ( $\Pi(З)$ ):

$$\Pi(З) = \Pi_{Зд} - З_{Зд} - \Pi\Pi, \quad (15.7)$$

де  $\Pi$  – прибуток від звичайної діяльності до оподаткування;

$З_{Зд}$  – збиток від звичайної діяльності до оподаткування;

$\Pi\Pi$  – податок на прибуток;

и) розрахунок чистого прибутку або збитку ( $\text{ЧП}(З)$ ):

$$\text{ЧП}(З) = \Phi P_{звичайн.Д} - \Phi P_{надзв.Д}. \quad (15.8)$$

Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів організується виходячи з класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями відповідно до побудови системи рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати. Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій планом рахунків передбачено рахунок 79 “Фінансові результати”, який ведеться за субрахунками:

791 “Результат основної діяльності”;

792 “Результат фінансових операцій”;

793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

По закінченні звітного періоду всі доходи і витрати операційної діяльності списуються на субрахунок 791.

Основні порушення стосуються заниження фінансового результату: 1) через зменшення обсягів реалізації за кредитом рахунка 70 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 заниження оцінки залишків готової продукції на складі на кінець місяця; завищення виробничої собівартості через включення у витрати виробництва невиробничих витрат; заниження собівартості незавершеного виробництва шляхом неправильного розподілу відхилень від облікових цін; завищення видів витрат, які належать до позавиробничих комерційних (відшкодування транспортних витрат покупцем, відшкодування неповерненої тари).

Значний вплив на обсяг фінансового результату можуть мати фінансові результати від іншої діяльності. 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, чи достовірними є документи, чи визначено фінансові результати).

У ході ревізії фінансових результатів важливе значення приділяється доходам від фінансових вкладень підприємства в цінні папери; пайової участі в спільних підприємствах; здачі майна в оренду; депозитних коштів, штрафу, пені одержаної; виявлених у поточному році прибутків минулих років, надходження раніше списаних боргів (безнадійна дебіторська заборгованість); простроченої кредиторської заборгованості підприємств недержавної форми власності; одержання безповоротної фінансової допомоги, доплат чи внесків у фонди спеціального призначення від покупців і замовників чи постачальників; страхових відшкодувань при страхуванні майна підприємства.

Напрями контролю:

1. Перевірка достовірності облікових даних про доходи (методи візуальної перевірки та обстеження наявності і достовірності первинних документів, метод зустрічної перевірки при підозрі на недостовірність документів).



2. Перевірка достовірності облікових даних про витрати. Перевірка дотримання вимог Облікової політики щодо класифікації витрат підприємства. Треба знати, що всі визнані підприємством чи присуджені арбітражем штрафи, пені, недоутримки, 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.

## 15.2. Контроль доходів діяльності

Основними завданнями ревізії доходів є :

- перевірка правильності обчислення і відображення у звітності доходу, прибутку та рентабельності;
- перевірка реальності кожного запису на аналітичних рахунках: 70 «Доходи від реалізації»; 71 «Інший операційний дохід»; 72 «Дохід від участі в капіталі»; 73 «Інші фінансові доходи»; 74 «Інші доходи»; 75 «Надзвичайні доходи» 79 «Фінансові результати»;
- вірогідності формування фінансових результатів і розподілу їх за цільовими призначеннями відповідно до діючих нормативів;
- правильності списання збитку по кожній операції;
- законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, недоутримки тощо.

Ревізія доходів починається з перевірки відповідності показників звітності про доходи й результати фінансово-господарської діяльності даним реєстрів синтетичного й аналітичного обліку.

За даними звіту про фінансові результати ревізор аналізує виконання плану прибутків за звітний період.

Ревізору слід враховувати, що норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" стосуються звітів підприємств усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ. У статті звіту про фінансові результати "Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" показується загальна сума доходу без

вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, податку на додану вартість, акцизного збору.

Для визначення чистого доходу (виторгу) від реалізації продукції чи наданих послуг слід із доходу (виторгу) від реалізації вирахувати податки, збори, знижки тощо.

Оцінювання за середньозваженою собівартістю здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів. Причому собівартість реалізованих підприємствами роздрібною торгівлі товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари слід визначати як добуток продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартістю залишку товарів на кінець звітного місяця та продажною (роздрібною) вартістю одержаних у звітному місяці товарів.

Перевіряючи правильність визначення доходу (виторгу) від реалізації продукції, слід пам'ятати, що цей дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості вважається витратами підприємства, що передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість".

Відповідно до цього Положення *безнадійна дебіторська заборгованість* — це поточна заборгованість, відносно якої є впевненість про її неповернення боржником або з якої минув строк позовної давності. *Довгострокова дебіторська заборгованість* — це сума заборгованості, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і яку буде погашено через дванадцять місяців з дати балансу.

*Сумнівна дебіторська заборгованість* за продукцію (товари, послуги) — це така заборгованість, щодо якої є невпевненість у її погашенні.

Таким чином, дохід у бухгалтерському обліку показується в сумі справедливої вартості активів, які отримані або мають бути отримані.

Перевірці також підлягають доходи, що враховуються з метою оподаткування.

З метою одержання достовірних даних про доходи (прибутки) для оподаткування підприємствам слід створювати резерви сумнівних боргів щодо розрахунків з іншими підприємствами з наступним віднесенням їх наприкінці року на рахунок 79 "Фінансові результати".

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" передбачено, що дохід визнається за умови збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Однак не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

— сума ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

— сума попередньої оплати продукції;

— сума авансу в рахунок оплати продукції;

— сума завдатку під заставу в погашення позики, якщо передбачено договором;

— надходження, що належать іншим особам, тощо.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією.

Під час перевірки фактичного прибутку слід встановити насамперед правильність відображення у звітності фактичного виторгу (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Для цього ревизор використовує такі джерела інформації:

— звіт про фінансові результати;

— журнали-ордери № 1, 2, 11 тощо;

— первинні документи на відвантаження (реалізацію) готової продукції зі складу;

— виписки з рахунків у банках;

— прибуткові касові ордери на оприбуткування готівки за оплачену продукцію;

— платіжні доручення (вимоги-доручення) на оплату відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг) тощо.

По-перше, на підставі вищевказаних документів ревізор зіставляє дані Звіту про фінансові результати за статтею "Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" з даними Головної книги з рахунка 70 "Доходи від реалізації". Сума розбіжностей повинна дорівнювати сумі податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (коди рядків 015, 020, 030 звіту про фінансові результати). Якщо встановлено невідповідність суми, відображеної в Головній книзі й оборотній відомості за синтетичними рахунками з кредиту рахунка 70 "Доходи від реалізації", сумі, одержаній після зменшення суми виторгу у Звіті про фінансові результати на суму ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань з доходу, то ревізор з'ясовує причину такої невідповідності та вживає разом із головним бухгалтером заходів щодо її виправлення відповідно до чинного законодавства.

По-друге, ревізор перевіряє правильність відображення у звітності фактичних витрат на виробництво реалізованої продукції. З цією метою слід зіставити дані Головної книги (оборотної відомості за синтетичними рахунками) з записами в журналах-ордерах за рахунками 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

По-третє, перевіряють правильність і законність оформлення операцій щодо відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) у первинних документах: слід зіставити за накладними, рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними та пропусками на вивезення продукції відповідність дат. При розбіжності дат слід порівняти період відображення операції щодо відвантаження продукції в обліковому реєстрі з датою оплати відвантаженої продукції за випискою банку й платіжним дорученням чи видатковим касовим ордером.

У випадках виявлення розбіжностей здійснюють перерахунок виторгу від фактичної реалізації продукції й визначають суму прихованого від оподаткування прибутку.

### 15.3. Контроль витрат діяльності

Напрями внутрішньогосподарського контролю витрат:

- визначення порядку документування витрат;
- достовірне і своєчасне визначення розміру фактичних витрат на виробництво;
- своєчасне, повне і достовірне відображення витрат на відповідних рахунках бухгалтерського обліку; групування витрат за об'єктами обліку згідно з нормативними документами;
- дотримання норм і нормативів витрат;
- правильність розподілу витрат між готовою продукцією й незавершеним виробництвом;
- дотримання кошторису витрат на обслуговування виробництва;
- виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві та попередження їхнього виникнення в майбутньому.

Послідовність проведення ревізії:

- досліджування питання формування витрат за елементами;
- перевірка правильності й обґрунтованості кошторисів за окремими видами витрат;
- правильність складання калькуляції собівартості на окремі види продукції та послуг за статтями витрат;
- вивчення складових собівартості продукції та надання пропозицій щодо зниження собівартості.

Основними інформаційними джерелами контролю є:

- первинна документація, кошторис витрат, бухгалтерські записи на рахунках витрат діяльності (90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 98 «Податок на прибуток» тощо);
- реєстри бухгалтерського фінансового обліку;
- дані фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати, звітна форма №14-зал), статистична й оперативна звітність;
- дані податкового обліку й звітності тощо.

Під час ревізії витрат необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене-

ним Наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318, Обліковою політикою підприємства та іншими нормативними документами.

Перевіряючи витрати, ревізорів варто встановити склад операційних витрат, а також допоміжного виробництва за відповідний звітний період, які віднесені на витрати виробництва за елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати (за видами витрат);
- інші витрати (за видами витрат).

Витрати за елементами розподіляються за окремими статтями номенклатури витрат. Крім того, вони поділяються і за місцями їх виникнення (підрозділами). Усі витрати підрозділів поділяються на прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом виробництва (аналітичний облік витрат ведеться на рахунку 23 «Виробництво»), загальновиробничі (рахунок 91), до складу яких входять витрати на управління виробництвом, адміністративні (рахунок 92 - загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підрозділами).

До витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, належать також витрати на збут (рахунок 93) та інші витрати операційної діяльності (рахунок 94).

Крім того, є витрати, що виникають під час звичайної діяльності, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом, це фінансові та інші витрати, а при виникненні надзвичайних подій, виникають надзвичайні витрати. Перевіряючи правильність віднесення витрат за певними ознаками, ревізор повинен спиратися на номенклатуру витрат.

Досліджуючи витрати за елементами, з'являється можливість установити не лише загальну суму витрат, а і їхню структуру, питому вагу окремих витрат.

Витрати матеріалів – це всі види виробничих запасів, які заготовляються і використовуються для виконання виробничого процесу: матеріали, запасні частини, паливно-мастильні, підбивні та обтиральні матеріали, будівельні матеріали, витрачені для ремонту і утримання споруд, та інші витрачені матеріали.

Також до елемента „Матеріали” належать вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, що списуються на витрати при передачі їх в експлуатацію, термін корисного використання яких не більше одного року.

Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини і матеріалів ревизорові необхідно досліджувати первинні документи постачальника (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), в яких визначена ціна, зокрема націнки (надбавки), транспортні та інші витрати, пов'язані із придбанням матеріалів. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку, у яких показана кількість отриманих матеріалів і їхня вартість. Витрати на сировину та матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм їх використання.

Не менш вагомою статтею витрат є «Заробітна плата», що включається до собівартості продукції, робіт чи послуг. Тому доцільно не лише перевірити витрати на оплату праці, нараховану відповідно до встановлених тарифних ставок і посадових окладів, а й доплати та надбавки, премії й заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, а також інші витрати на оплату праці, передбачені законодавством і колективними договорами.

Наступним елементом витрат є „Відрахування на соціальні заходи”, що включають відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи в розмірах, передбачених чинним законодавством. Порядок здійснення відрахувань на соціальні заходи визначено законодавством України.

Елемент „Амортизація” включає суму нарахованої амортизації. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає такі витрати операційної діяльності: витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, надбавка

за роз'їзний характер роботи, оплата рахунків за виконаний капітальний і поточний ремонт машин і механізмів тощо.

Так, усі витрати, пов'язані з управлінням виробництвом: виробничі накладні витрати на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва структурного підрозділу, узагальнюються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”.

Загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління виробничо-технологічним підрозділом (адміністративні), відображаються на рахунку 92 „Адміністративні витрати”, до якого відкрито два субрахунки: 921 „Адміністративні витрати з перевезень”, 922 „Адміністративні витрати з допоміжної діяльності”. За дебетом цього рахунка визначається сума адміністративних витрат, за кредитом – списання витрат на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Витрати, пов'язані зі збутом готової продукції, обліковуються на рахунку 93 „Витрати на збут”. До них належать витрати на оплату праці працівникам відділу збуту та продавцям; витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; транспортування продукції, товарів; витрати на маркетинг і рекламу; амортизація, ремонт і утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт, послуг, та інші витрати.

За дебетом рахунка 93 „Витрати на збут” відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Облік інших витрат ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Інші витрати операційної діяльності – це витрати операційної діяльності підрозділів залізниці, які не включаються до виробничої собівартості. До них належать собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні та безнадійні борги, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, інші штрафи, пені, недоутримки; витрати з операційної оренди основних засобів; витрати на здешевлення побутового палива, відпущеного непрацюючим, інші витрати.



Перевіряючи ці витрати, ревизор вибірково співставляє правильність і законність віднесення цих витрат на окремі субрахунки, для чого вивчається порядок здійснення витрат, їх фактичний розмір, а також співставлення з окремими видами доходів, на що були зроблені відповідні витрати.

На окремому субрахунку обліковуються втрати, пов'язані зі знеціненням запасів. Вони повинні відображатися в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась чи вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на дороблення та збут. Тому перевіряючи ці витрати, ревизор повинен упевнитися, що під цим не приховується списання сум із нестачі матеріальних цінностей.

Також ретельно перевіряється списання на витрати сум, що пов'язані з нестачею і втратами від псування цінностей та оплатою штрафів, пені, недоутримки.

Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться за видами витрат та економічними елементами.

На рахунку 95 „Фінансові витрати" ведеться облік витрат фінансової діяльності. Облік витрат фінансової діяльності – це залучення кредитів, фінансова оренда, випуск цінних паперів.

На субрахунку 951 „Відсотки за кредит" ведеться облік витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків за користування отриманих у банках кредитів, тому, перевіряючи не лише доцільність використання кредиту, ревизор повинен встановити порядок сплати відсотків за користування ним щодо своєчасності і повноти.

На субрахунку 952 „Інші фінансові витрати" ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позик, нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з виконанням послуг із перевезень чи допоміжним виробництвом, ведеться на рахунку 97 „Інші

витрати". До цих витрат належать такі витрати: собівартість реалізованих необоротних активів, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів, інші витрати звичайної діяльності.

Перевіряючи витрати, що пов'язані з реалізацією основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, ревізор повинен перевірити правильність визначення собівартості реалізованих необоротних активів, до якої повинна входити залишкова вартість реалізованих необоротних активів і витрати, пов'язані з їх реалізацією.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби» підприємства можуть переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Тому перевіряючи склад витрат, врахованих на субрахунку 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", ревізор повинен установити законність та обґрунтування здійснення уцінки, а також визначення витрат.

При перевірці витрат від списання необоротних активів перевіряється їх склад, до яких входить залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їх ліквідацією. Усі ці операції повинні знайти своє відображення на субрахунку 976 «Списання необоротних активів».

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток" податок на прибуток визнається витратами.

На рахунку 98 „Податок на прибуток" ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За дебетом рахунка відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – списання до фінансових результатів на рахунок 79 „Фінансові результати".

На рахунку 99 „Надзвичайні витрати" ведеться облік витрат і витрат, пов'язаних із подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності. Це такі події, як стихійне лихо (повінь, землетрус, град), техногенні катастрофи, аварії та інше (якщо місцевість, де знаходиться залізниця або її окремих підрозділ, визначена зоною стихійного лиха чи техногенною катастрофою).

До витрат від надзвичайних подій належать як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією таких наслідків (відшкодування, оплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаної сировини та матеріалів тощо).

Важливим питанням ревізії є вивчення відхилень по статтях, встановлених кошторисом витрат або плановою калькуляцією статей витрат, яку зіставляють із нормативами витрат і фактичним рівнем витрат за аналізований період. Таким порівнянням можна виявити значні відхилення планових показників від фактичних (перевитрату або економію). У цьому випадку ревізорів варто з'ясувати причини цих відхилень.

#### **15.4. Перевірка операцій з розподілу прибутку і формування фондів і резервів**

Цільове ефективне використання прибутку має важливий вплив на фінансовий стан підприємства, створюючи джерела розвитку виробництва. Усе це зумовлює значущість об'єкта контролю. При здійсненні перевірки операції з використання прибутку контролюються ревізорами під основним кутом зору (зв'язку), а саме на користь яких фізичних і юридичних осіб здійснюється виділення коштів, джерелами яких є прибуток підприємства [27].

Основні напрями контролю:

1. Контроль обґрунтованості розподілу прибутку здійснюється методом нормативної перевірки обсягів податку на прибуток по звітних періодах року за даними декларації на прибуток, розрахунків до податкової звітності і журналу-ордера № 15. Особлива увага звертається на правомірність визначення бухгалтерських записів, якщо за результатами попередніх перевірок податковою інспекцією донараховано податки з застосуванням штрафних санкцій за минулий і звітний роки. Треба враховувати, що всі донарахування за минулий звітний рік відносяться на дебет рахунка 44, а за поточний рік (якщо це не податок на прибуток) — у сумі донарахування платежів у

спеціальні позабюджетні фонди, ПДВ, штрафні економічні санкції — завжди за рахунок прибутку (дебет рахунка 79).

2. Особливістю перевірки акціонерних товариств, спільних підприємств і товариств з обмеженою відповідальністю 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 і перерахуванні чи виплаті їх засновникам (фізичним або юридичним особам) обов'язково проводиться нарахування податку на прибуток з одночасним перерахуванням нарахованих платежів у дохід бюджету.

3. Контроль правомірності розподілу прибутку, що залишається після розрахунків з бюджетом, проводиться за методом нормативної перевірки застосування нормативів відрахувань у різні спеціальні фонди (розвитка 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.

4. За наявності на балансі підприємства структурних підрозділів невиробничого призначення (дитсадків, клубів, профілакторіїв, медпунктів, жилих будинків) треба перевірити, чи списуються щоквартально, особливо за звітний рік, їх витрати за рахунок прибутку на дебет рахунка 79.

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, резервні фонди, гарантійні фонди та ін.

Джерела інформації для контролю:

- первинні документи, облікові реєстри на витрати з фондів, поточного синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 40 «Статутний фонд», «Інший додатковий капітал», «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Резервний фонд» (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.

Контроль здійснюється в певній послідовності.

1. Після ознайомлення з особливостями виробничо-господарської діяльності, засновницькими або установчими, документами, балансом підприємства і Книгою головних рахунків з рахунків 40 «Статутний фонд» та 46 «Несплачений капітал» ревізор здійснює контроль повноти надходжень внесків засновників методом порівняння даних аналітичного обліку з рахунків 40 і 46 про суми внесків з первинними документами про їх оплату (прибутковими касовими ордерами, виписками банку з поточного рахунка, 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 перевірці підлягає повнота, своєчасність і достовірність внесків іноземних засновників у конвертованій валюті виходячи з засновницьких документів.

4. Варто звернути увагу на внески у вигляді нематеріальних активів (майнові права, торгові знаки, гудвіл, ноу-хау, права на користування природними ресурсами, землею, інтелектуальну власність). 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 за кредитом рахунка 40 і 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 40, 46.

7. Особливість контролю на підприємствах державної форми власності зумовлена тим, що на рахунку 40 «Статутний фонд» відображається вартість основних і оборотних фондів, єдиним власником яких є держава.

Протягом поточного року на ньому відображаються операції, пов'язані з надходженням і 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 засабів 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 від залишкової вартості, нижче від 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 того, 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.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які джерела інформації використовуються у внутрішньогосподарському контролі фінансових результатів?
2. Як перевірити правильність визначення чистого прибутку? Яку інформацію використовує для цього ревізор?
3. Який порядок перевірки правильності визначення чистого доходу від реалізації?
4. Який порядок перевірки правильності визначення собівартості реалізованої пародукції?
5. Який порядок перевірки правильності визначення валового прибутку?
6. Які питання перевіряються при контролі операційних витрат?
7. Як пов'язаний контроль формування фінансового результату і контроль формування фондів і резервів?
8. Розкрийте методику перевірки правильності формування і використання резервного капіталу.
9. За рахунок чого здійснюється списання збитків (за рахунок яких видів капіталу)?

### **16. Галузеві особливості внутрішньогосподарського контролю на підприємствах залізничного транспорту**

Поряд із перевіркою касових, банківських операцій витрачання грошових коштів і матеріалів, використання основних засобів, нематеріальних активів, інших питань, які є загальними для усіх господарських підрозділів залізниць, треба перевірити окремі види господарських операцій, що стосуються особливості діяльності структурних підрозділів [29].

## **16.1. Особливості внутрішньогосподарського контролю в локомотивному депо**

Основним завданнями локомотивного (моторвагонного) депо є утримання у справному стані локомотивів і їхнє технічне обслуговування в усіх видах руху.

При проведенні ревізії локомотивного депо перевіряється ефективність використання локомотивного парку, організація технологічного процесу ремонту локомотивів, дотримання локомотивними бригадами норм витрачання полива та електроенергії, виконання капітального ремонту рухомого складу [29].

Ревізор перевіряє відповідність експлуатаційного парку локомотивів (поїзних, маневрових) виконуваному обсягу роботи; правильність оформлення постановки локомотивів у резерв та задачі в оренду; дотримання норм несправних локомотивів і норм міжремонтних пробігів; організацію ремонту локомотивів, якість і собівартість ремонту, виконання норм простою в ремонті: заходи, вжиті щодо ліквідації втрат, пов'язаних із відшкодуванням відсутніх запасних частин, а також причини виникнення цих втрат.

При проведенні такого аналізу необхідно вияснити причини невиконання завдання з технічної швидкості, що є однією із найважливіших якісних оцінок роботи локомотивного депо. На цей показник негативно впливають такі чинники: несвоєчасна подача локомотива під поїзд і поломка локомотива на шляху прямування в результаті неякісного ремонту і порушення технології експлуатації; порушення режиму праці і відпочинку локомотивних бригад; невиконання технічно обґрунтованих норм пробігу. Обґрунтуванням для перевірки є первинні документи (звіти, маршрути машиніста, настільний журнал чергового по депо тощо). Тому ревізор обов'язково повинен перевірити правильність їх заповнення і відповідність записів один одному. Для цього потрібно звірити дані маршруту машиніста; настільного журналу чергового по станції; швидкостеміра і визначити реальність даних роботи машиніста: тобто явки на роботу, час початку і закінчення приймання і здавання локомотива, дані про вагу поїзда та його склад з даними натурного листа – форма ДУ-1.



При такому вивірянні можна встановити розрив показників у різних звітних формах шляхом аналізу виконання пробіжних норм. Ревізор визначає відповідність парку поїзних і маневрових локомотивів виконаному обсягу роботи та розкриває резерви поліпшення якісних і кількісних показників роботи депо.

Стан локомотивного парку і парку моторвагонного рухомого складу характеризується відсотком несправних локомотивів і секцій електро-, дизель-поїздів та автотрис.

Порядок ведення первинної документації щодо наявності, стану, використання, ремонту, технічного обслуговування, вилучення з інвентарного парку, передачі, відкладені у запас Укрзалізниці і введення в експлуатацію з запасу, контролю за роботою, ремонтом, технічним обслуговуванням, визначення відсотка несправних локомотивів і МВРС регламентується Інструкцією щодо обліку, наявності, стану й використання локомотивів і моторвагонного рухомого складу, затвердженою наказом Укрзалізниці від 20.02.02 р. № 72-Ц.

Важливим розділом при ревізії локомотивного господарства є перевірка правильності списання тягового рухомого складу і повноти оприбуткування корисних залишків при його ліквідації.

Списання з балансу тягового рухомого складу регламентується Інструкцією про порядок вилучення з інвентарю залізниць тягового рухомого складу, затвердженою наказом Генерального директора Укрзалізниці від 15.02.95 р. № ЦТ-002.

Локомотиви, вагони, електро- та дизель-поїзди, автотрис і тендери паровозів, що підлягають вилученню з інвентарю, оглядаються. За результатами огляду складаються акти у двох екземплярах встановлених форм на вилучення з інвентарю: ТУ-43 паровозів, ТУ 44 тендерів паровозів, ТЕУ-38 „Акт № \_ на виключення з інвентарю електровоза, тепловоза, моторного, головного, причіпного вагона електропоїзда, електросекції, дизель-поїзда, автотрис", затверджений наказом Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц.

У тексті актів і на ескізах деталей кольоровою тушшю повинні бути вказані характер і розміри пошкоджень (площа, довжина, глибина), тріщин або спрацювань основних частин, які вимагають заміни. У необхідних випадках до активів прикладаються завірені комісією фотографії. До актів прикладаються:

- розрахунки вартості відновлення одиниць тягового рухомого складу, що підлягають виключенню з інвентарю;
- калькуляція витрат на ліквідацію тягового рухомого складу;
- опис комплектних запасних частин, вузлів, агрегатів, деталей і матеріалів, які підлягають демонтажу з тягової одиниці, що виключається з інвентарю.

Тому ревизор повинен перевірити повноту оприбуткування вказаних в описі ТМЦ і правильність відображення в обліку витрат на ліквідацію рухомого складу згідно з калькуляцією.

При перевірці виконання ремонтів з'ясується дотримання порядку реєстрації локомотивів, що надходять у ремонт; складання дефектних відомостей; дотримання норм витрат на ремонтні роботи; наявність випадків приховування заходу локомотивів на непланові ремонти.

Проведенню ремонту передують складання спеціалістами первинних документів, форми яких викладено в Альбомі форм первинної документації з локомотивного господарства, затвердженому наказом Генерального директора Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц. За ними визначається попередній опис несправностей локомотивів, їхній технічний стан, перелік деталей, що забраковані через тріщини, виявлені дефектоскопами, та ін.

Організація бухгалтерського обліку ремонту локомотивів (рухомого складу) здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із виконанням капітального (деповського) ремонту за окремими одиницями об'єктів рухомого складу, затверджених Наказом Укрзалізниці від 31.12.03 р. № 671 -ЦЗ.

При надходженні об'єктів рухомого складу в ремонт у депо, яке є виконавцем ремонту, на кожний об'єкт відкривається Картка аналітичного обліку витрат із капітального ремонту об'єктів рухомого складу, де зазначається номер картки, найменування об'єкта, інвентарний (заводський) номер об'єкта, депо-власник, вид ремонту, витрати за нормою (планом), фактичні витрати, вартість ремонту, дата початку та закінчення ремонту тощо за зразком додатка 1 до Наказу Укрзалізниці від 31.12.03 р. № 671-ЦЗ.

Вилучені під час ремонту зношені запасні частини, деталі, вузли тощо не зменшують вартості ремонту об'єкта рухомого складу, а є активами і можуть принести певну економічну вигоду при їх подальшому використанні або можуть бути віднесені як металобрухт чи паливо до складу запасів.

При приведенні старопридатних матеріальних цінностей до стану, в якому вони придатні для використання, витрати на їх ремонт включаються до їх вартості (лист Міністерства фінансів України від 30.07.03 р. № 04220-109).

Для забезпечення стабільної роботи локомотивів на шляху прямування кожний локомотив повинен бути обладнаний інструментами та інвентарем згідно зі встановленими технічними вимогами відповідно до Інструкції з технічного обслуговування електровозів і тепловозів в експлуатації, затвердженої і введеної у дію наказом Укрзалізниці від 27.12.02 р. № 670-Ц.

При прийманні локомотива машиніст повинен перевірити наявність інвентарю і ходового інструменту відповідно до переліку, а також наявність пломб на інструментальному ящику з неходовим інструментом, візуально через скло або захисні ґрати переконатися в наявності інструменту під пломбою.

При виявленні на прибулому в депо (пункт обороту) локомотиві загублення чи ушкодження інструменту або інвентарю відповідальними особами, призначеними Наказом начальника депо, складається акт форми ТУ-156 „Акт на втрату інструменту, інвентарю, сигнального приладдя і запасних частин“, затверджений Наказом Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц, за підписами працівників, які приймають і здають інструмент та інвентар. Заповнений акт зберігається на локомотиві до моменту поповнення інструменту або інвентарю, після чого він висилається керівнику відповідного депо для стягнення заподіяного збитку з винного працівника. Незаповнені бланки актів повинні зберігатися в чергового по депо (пункту обороту локомотива).

Контроль за станом інструменту та інвентарю, які знаходяться на локомотиві, а також за своєчасним його поповненням здійснюється працівниками інструментального цеху депо при технічному обслуговуванні та проведенні поточних ремонтів. Таким чином, ревизору доцільно перевіряти

повноту стягнення з винних працівників суми збитків від втрати або пошкодження інструменту.

Необхідно також перевіряти правильність обліку модусних запасних частин, які поставляються Укрзалізниці комплектно разом з новим рухомим складом.

Постачання модусних запасних частин до вітчизняного рухомого складу здійснюється безпосередньо заводами-виробниками згідно з договором, а до імпортного рухомого складу - постачальниками через ДП „Укрзалізничпостач”.

Модусні запасні частини постачаються згідно з номенклатурою і нормами модусних запасних частин для електровозів, тепловозів, дизель-поїздів, моторвагонного рухомого складу.

Ревізор повинен перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій з оприбуткування, ремонту, використання у виробничій діяльності старопридатних запасів, облік операцій із яких регламентується Порядком бухгалтерського і податкового обліку, операцій із старопридатними запасами, затвердженого наказом Укрзалізниці від 29.12.05 р. № 786-ЦЗ.

Забезпечення залізниць паливом здійснюється централізованим порядком і облік операцій з розрахунків за паливо зосереджений у локомотивній службі.

Використовується паливо переважно (понад 80 %) на тягу поїздів. На локомотиви паливо відпускається за добовими відомостями, записи в яких проводять протягом оперативної доби на підставі пред'явлених машиністами маршрутів, у яких відмічається кількість відпущеного на локомотиви палива. Тому необхідно перевірити тотожність записів добових відомостей і маршрутів машиніста.

Відпускання палива на прохідні локомотиви інших залізниць на шляху прямування їх на заводи в ремонт та з ремонту здійснюється за вимогами. Виписка вимог проводиться на підставі відрядного посвідчення машиніста локомотива. При цьому у верхній частині вимоги вказується номер відрядного посвідчення машиніста і номер маршруту машиніста. Кількість відпущеного палива відмічається в маршруті машиніста. Також паливо відпускається в порядку регулювання локомотивного парку, які виписуються працівникам складу палива в трьох

екземплярах. Ревізору необхідно перевірити своєчасність проведення розрахунків за відпущене паливо.

При перевірці відпускання палива пільговим категоріям по талонах за умовами колективних договорів залізниць ревізор повинен перевірити законність такого відпускання і правильність відображення в обліку різниці між вартістю палива, за якою воно враховане на балансі, і ціною палива, відпущеного пільговим категоріям працівників і непрацюючим.

Склади палива, крім аналітичного обліку на картках складського обліку, ведуть оперативний облік надходження і витрат палива у Відомості обороту палива та змащувальних матеріалів на складі палива форми ТХУ-11 «Відомість обертання палива та змащувальних матеріалів на складі палива», затвердженій наказом Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц. Ця відомість складається за добу і за місяць окремо по вугіллю, дизельному паливу, паливному мазуту, дизельному мастилу. По інших мастильних матеріалах і пічному побутовому паливу вона складається щомісячно.

Дані відомостей використовуються складами для складання звіту форми СН (ТХО-16) про залишки, надходження і витрати палива і звіту форми ТХО-Іба про наявність, рух і витрати мастильних матеріалів.

У процесі зберігання деяких видів палива відбуваються їхні природні втрати (вивітрювання, витік, розтруска). Розмір природних втрат визначається на підставі затверджених норм. Ревізор повинен перевірити правильність і законність застосування таких норм. Так, списання палива в межах норм природних втрат проводиться за розпорядженням керівника виробничо-технологічного підрозділу (локомотивного депо) у випадку, якщо при інвентаризації або інших перевірках фактичної наявності палива виявиться його нестача проти даних бухгалтерського обліку. Якщо виявлена нестача менше норми природних втрат, то списання проводиться лише на суму виявленої нестачі.

Також при постановці в ремонт локомотивів перевіряється повнота оприбуткування палива, злитого з локомотивів.

В організації проведення залізницею розрахунків за відпущену електроенергію на тягу поїздів беруть участь такі служби: локомотивна, пасажирська, електропостачання.

Організація розрахунків за спожиту електроенергію на тягу поїздів, враховану лічильниками тягових підстанцій, проводиться згідно з укладеними договорами між залізницями та експлуатаційними погодженнями в межах залізниці.

При перевірці обліку витрачання палива та електроенергії на тягу поїздів встановлюють:

- за особовим рахунком локомотива послідовність у здачі і прийманні палива машиністами;
- за особовим рахунком тепловозів і електровозів, присланих з інших депо, правильність і послідовність записів при здачі і прийманні палива та записів показань лічильників;
- правильність складання звіту про результати витрат палива або електроенергії для роботи локомотивів.

Шляхом зустрічної перевірки даних особових рахунків локомотивів, маршрутів машиніста і бортових журналів локомотивів виявляють факти перекручування інформації окремими машиністами.

Ревізор перевіряє порядок відображення в обліку і звітності всіх видів витрат за елементами, місцями виникнення та видами діяльності, а також правильність розподілу загальновиробничих і адміністративних витрат між ними.

## **16.2. Особливості внутрішньогосподарського контролю в дистанції колії**

Дистанція колії (далі - ПЧ) є основним підрозділом колійного господарства, основною діяльністю якої є утримання верхньої будови колії в належному стані. Для ПЧ основними показниками є обсяг виконаного ремонту колії (у приведених кілометрах) і стан колії в балах. Для дистанції колії встановлюють план на обсяг капітального ремонту колії, здійснюваний самою дистанцією або на умовах підряду разом з колійною машинною станцією, стан колії оцінюється у балах.

У ході ревізії необхідно перевірити щомісячну надпланову витрату матеріалів при одиночній заміні елементів верхньої

будови колії, наявність приписок при витраті матеріалів; співставити кількість укладених у колію елементів з кількістю знятих з колії за звітами форми ФМУ № 54 та акту форми ПУ-1, перевірити правильність цін на укладені матеріали.

Характеристика стану колії відображається в технічному паспорті дистанції (форми АГУ М 4). На підставі цього паспорта визначаються потреби в ремонті колії та перевіряється обґрунтованість і правильність планування його обсягу (у кілометрах) за видами і дільницями.

Обсяги ремонту колії згідно з наказом Укрзалізниці від 21.11.96 р. № 233-Ц плануються керівником дистанції з подальшим погодженням його зі службою колії і Головним управлінням колійного господарства та затвердженням начальником залізниці.

Приймання дільниць, на яких виконана модернізація колії, проводиться відповідно до «Положення про порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів залізничного транспорту і метрополітенів», затвердженого Наказом Міністерства транспорту України від 21.10.99 р. № 507.

Приймання інших видів виконаних ремонтно-колійних робіт повинно проводитися відповідно до «Правил приймання робіт з ремонту залізничної колії», затверджених наказом Укрзалізниці від 21.11.96 р. № 233-Ц.

Відповідно до цього наказу приймання відремонтованих кілометрів колії в експлуатацію замовником і здача їх виконавцем проводиться особисто керівниками замовника і виконавця або виконуючими їх обов'язки.

Якщо замовником є служба колії, то приймання здійснюється керівником служби або особою, ним уповноваженою. Приймання виконаних робіт проводиться комісією у складі представника служби колії залізниці, начальника організації, що виконувала роботи, начальника дистанції колії, шляхового майстра, бригадира колії в межах його відділення відповідно до «Правил приймання відремонтованої колії» (ЦП/0019) і «Положення про проведення планово-запобіжних ремонтно-колійних робіт на залізницях України» (ЦП/0059).

Результати приймання – оцінка виконаних ремонтних робіт і стан окремих елементів верхньої та нижньої будови колії відремонтованого кілометра - вказуються у спеціальному розділі акта.

Акт підписується представником дистанції колії й виконавцем двічі: при здачі кілометра в ремонт та при прийманні його з ремонту. Акт складається у трьох примірниках і зберігається: перший - у виконавця робіт, другий - у дистанції колії, третій - у службі колії залізниці. Якщо виконавцем робіт є сама дистанція колії, то акт складається у двох примірниках.

Форми документів, які складаються при виконанні колійних робіт, затверджені окремими наказами Укрзалізниці.

Наказом Укрзалізниці від 24.04.01 р. № 235-Ц затверджено форми актів ПУ-48 «Акт здачі кілометра для виконання робіт і приймання виконаних робіт» і ПУ-48а «Акт приймання робіт».

Акт форми ПУ-48 складається на кожний окремий кілометр колії при оформленні здачі його в один із таких видів робіт: капітальний, капітальний із використанням старопридатних матеріалів верхньої будови колії, середній, комплексно-оздоровчий ремонт, суцільна заміна рейок. При одночасному виконанні на об'єкті одного з видів ремонту і суцільної заміни рейок може складатися один акт форми ПУ-48.

До актів форми ПУ-48 додають виконавчі калькуляції, у яких, окрім обсягу ремонту колії (у кілометрах), указують фактичні витрати матеріалів верхньої будови колії, використання робочої сили й механізмів. Проведення ремонтно-колійних робіт регламентується галузевим «Положенням про проведення планово-запобіжних ремонтно-колійних робіт на залізницях України», затвердженим Наказом Укрзалізниці від 10.08.04 р. № 630-ЦЗ. Проведенню ремонту передуює складання спеціалістами (працівниками техвідділу, майстрами та іншими) дефектної відомості.

Приймання виконаного середнього й піднімального ремонтів колії проводить служба колії залізниці, тому акти на виконані роботи повинні бути підписані її представником (приймальником). Акт форми ПУ-48а складається при оформленні приймання таких виконаних капітальних робіт: капітальний ремонт переїзду; обладнання переїзду пристроями автоматики; заміна перевідних брусків; заміна баласту під стрілочним переводом; улаштування постійних загорож колії тощо.

Після завершення робіт складаються виконавча калькуляція та акт форми №-2 «Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», типова форми



№ 03-2, затверджена Наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352, що підписується представником служби колії і є підставою для оплати рахунка дистанції за виконаний ремонт. Лише за наявності вказаних документів фактичні обсяги ремонту приймаються до обліку. Фактична бальність колії визначається на підставі даних колієвимірювального вагона. Показники колієвимірювального вагона заносять у відомість оцінки колії форми ПУ-32.

Необхідно встановити, чи здійснювалися термінові заходи щодо поліпшення стану колії за даним колієвимірювального вагона, а також причини тривалої дії повідомлень про обмеження швидкості руху поїздів на окремих ділянках.

При ревізії необхідно перевірити:

- правильність ведення технічної документації;
- своєчасність оформлення змін у стані колії та споруджень у відповідних технічних документах;
- стан колійного господарства, організацію й виконання обсягів робіт у цілому по дистанції, а також на відділках (дільницях);
- виконання завдання з бальності колії на утримання штучних споруд і земляного полотна.

Важливо звернути увагу на постановку обліку витрат у дистанціях, правильність віднесення витрат на балансові рахунки залежно від характеру виробництва й джерел фінансування; чи не допускається за рахунок коштів поточного утримання колії виконання робіт капітального ремонту; зіставити витрати матеріалів верхньої будови колії по видах ремонту з даними форми ПУ-74 і в матеріальних звітах форми ФМУ № 54.

Для визначення впливу рівня виконання техніко-виробничих показників на фінансові результати дистанції порівнюють отримане дистанцією «право» на фінансування з експлуатації з планом і фактичними витратами з експлуатації; перевіряють, чи не допускалося приховування даних про фактичний стан колії.

Перевіряють правильність визначення норм витрат праці на поточне утримання колії, у тому числі станційних, стрілочних переводів, штучних споруд і земляного полотна, використовуючи при цьому технічні паспорти, шпальні книги, рейкові і шпальні

карти, і встановлюють, чи не допускалося за рахунок неправильного застосування коефіцієнтів завищення заробітної плати монтерів колії.

При ревізії виконання плану поточного, комплексно-оздоровчого, середнього та капітального ремонтів колії необхідно зіставити звітні дані з актами форми № 2 і ПУ-48 на виконаний обсяг, а також із виконавчими калькуляціями. За розрахунками зі службою колії за виконані види ремонту колії перевіряють пред'явлені рахунки з актами форми № 2 і виконавчими калькуляціями на кожен об'єкт, правильність включених витрат у виконавчих калькуляціях, відповідність кількості покладених матеріалів верхньої будови колії даним актів форми ПУ-48 і матеріальних звітів форми ФМУ № 54 та суми заробітної плати за затвердженими розцінками, транспортні й інші витрати по довідках про фактичні витрати.

При перевірці необхідно встановити наявність і правильність оформлення технічної документації на виробництво капітального ремонту, а також на виробництво проектних і дослідних робіт. Ці документи варто зіставити з затвердженим планом завантаження, щоб з'ясувати, чи не допускалося виконання безоплатних робіт. Необхідно звернути увагу на правильність відображення обсягів робіт в обліку. При перевірці документів на капітальний ремонт колії (середній і піднімальний) потрібно зіставити обсяги й види робіт, зазначені в нарядах на відрядні роботи (форми ФТУ № 11 і ФТУ № 12), в актах приймання виконаних робіт (форми № 2) і у виконавчих калькуляціях, а якщо буде потреба, й у матеріальних звітах (форми ФМУ № 54).

При ревізії дистанцій колії, що здійснюють капітальний ремонт власних основних засобів і будівництво житлових будинків господарським способом, потрібно пам'ятати, що на практиці мають місце випадки приписок ремонтних і будівельних робіт. Для їх виявлення зіставляють обсяги оплачених робіт з нарядами і обсягами, передбаченими до виконання. Якщо весь обсяг робіт ще не виконаний, то на місці потрібно зробити контрольне обмірювання виконаних робіт і зіставити його з оплаченим. Щоб установити, чи не завищений обсяг робіт у проектно-кошторисній документації, необхідно зробити експертизу правильності складання відповідної проектно-

кошторисної документації. Якщо з'ясувалося завищення, то в акті ревізії вказати розмір завищення обсягу робіт і незаконно нараховану і сплачену суму витрат.

Перевіряють правильність визначення вартості деяких видів матеріалів (щебеню, гравію, залізобетонних виробів тощо); чи не допускалося завищення вартості виконання робіт з капітального ремонту внаслідок завищення в калькуляціях вартості матеріалів.

У витратах дистанції колії значну питому вагу становлять накладні витрати, тому слід перевірити, чи відповідають нараховані накладні витрати встановленим нормативам.

Важливо звернути увагу на стан обліку старопритатних матеріалів верхньої будови колії. При цьому необхідно перевірити своєчасність і правильність оформлення актів на їх сортування (притатні та не притатні для подальшого укладання в колію), організацію ремонту й використання старопритатних матеріалів, а також реалізацію старопритатних матеріалів, не притатних для подальшого укладання в колію, і відображення її в обліку.

Перевіряють обґрунтованість списання матеріалів верхньої будови колії, тому що шпали, перевідні й мостові бруси, зняті з мостів і з головного ходу, практично можуть бути використані на другорядних коліях. По старопритатних матеріалах верхньої будови колії повинні складатися матеріальні звіти за формою ФМУ № 54. Правильність оприбуткування знятих з колії старопритатних матеріалів варто визначати звірянням цих звітів із графіком форми ПУ-74 (при поточному ремонті) і актами форми ПУ-81 (при капітальному ремонті), а також складені на непридатні матеріали.

У разі приведення старопритатних матеріальних цінностей до стану, у якому вони притатні для використання, витрати на їх ремонт включаються до їх вартості (лист Міністерства фінансів України від 30.07.03 р. № 04220-109).

Подальше використання старопритатних матеріальних цінностей для ремонту об'єктів основних засобів відображається за дебетом відповідних субрахунків рахунка 23 «Виробництво» та кредитом відповідних субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси».

В обов'язковому порядку необхідно контролювати постановку на облік і фактичну наявність незниженого

покілометрового запасу рейок, його витрату й поповнення; чи відображено в собівартості використання нових рейок покілометрового запасу.

Необхідно також перевіряти діяльність дистанційних майстерень, обсяг їх продукції, собівартість і фінансові результати, собівартість відремонтованих і виготовлених для власного споживання матеріалів і запасних частин.

Також треба перевірити правильність нарахування амортизації на земляне полотно й штучні споруди, верхню будову колії; своєчасність зміни вартості колії при зміні її видів і в інших випадках, передбачених «Положенням про проведення планово-запобіжних ремонтно-колійних робіт на залізницях України», затверджених Наказом Укрзалізниці 10.08.04 р. № 630-ЦЗ.

При контролі витрат зі сніго-, водо-, піскоборотьби необхідно ретельно перевірити рахунки, пред'явлені дистанцією службі колії, виявити, чи не здійснювалися інші види робіт за рахунок витрат зазначених статей, установити, чи правильно оформлені наряди на відрядні роботи із сніго-, водо-, піскоборотьби, чи обґрунтовані виплати заробітної плати (оплата тимчасовим працівникам); чи не допускалися приписки обсягів робіт. Для цього потрібно звірити наряди форми ФТУ № 11 з табелем обліку робочого часу форми ФТУ № 3 або ФТУ № 4 і рахунками, пред'явленими у службу колії. Важливо також перевірити правильність обліку роботи й оплати рахунків за оренду механізмів, рухомого складу, маючи на увазі, що кошти на оплату роботи локомотивів, що обслуговують снігоочисники і снігові поїзди, належать локомотивному депо за планом експлуатації в господарському русі.

Ревізоріві необхідно звернути увагу на постановку обліку кінофотоматеріалів, використовуваних у швидкісних колієвимірювачах, перевірити, чи витрачаються ці матеріали строго за цільовим призначенням.

### **16.3. Особливості внутрішньогосподарського контролю в колійній машинній станції**

При проведенні ревізії діяльності колійної машинної станції (КМС) необхідно звітні дані про виконання плану капітального ремонту колії за певний період зіставити з планом обсягових і

фінансових показників, затвердженим керівництвом залізниці. При цьому потрібно пам'ятати, що фактичний обсяг капітального ремонту колії в кілометрах дистанції колії оплачують по рахунках з додатком актів форми ФПУ № 32 і виконавчих калькуляцій, а підлягаюча оплаті сума встановлюється з урахуванням вартості безоплатно переданих і укладених матеріалів верхньої будови колії. У випадках, коли на окремих кілометрах колії виконаний обсяг робіт більше передбаченого кошторисною калькуляцією, пред'являються два рахунки: один на роботи в межах кошторисної калькуляції, інший – на роботи понад обсяги, нею передбачені, тобто на різницю між обсягами, зазначеними в кошторисній (плановій) і виконаній (фактичній) калькуляціях.

Забезпечення програми ремонтних робіт технічною й кошторисною документацією є обов'язком для замовника. Тому в ході ревізії перевіряють, яка документація і в який термін підлягала передачі і коли фактично передана, її якість і комплектність, вплинула несвоєчасна видача технічної документації на виконання плану; установлюють відповідність обсягів робіт фактично виконаним обсягам, передбаченим проектно-кошторисною документацією, характеристикою ремонту і виконавчих калькуляцій; з'ясовують, чи правильно оформлені акти на виконання робіт з оздоровлення земляного полотна й чи підписані вони всіма зацікавленими в цьому особами.

Ревізор перевіряє, чи оформлені актом форми ПУ-48 капітальний або середній ремонт залізничної колії (звертається увага на дату його складання) і чи підписаний він начальником дистанції колії, колійною машинною станцією або заступниками, а також приймальником з якості ремонту колії. Акт, не підписаний приймальником, вважається недійсним, а рахунок колійної машинної станції за виконану роботу оплаті не підлягає, і вона повинна бути виключена з обсягу виконаного ремонту. Для перевірки правильності та своєчасності оформлення й пред'явлення виконаних робіт необхідно обсяги робіт, показані у відрядних нарядах і змінних рапортах про роботу механізмів і машин важкого типу, зіставити з обсягами робіт, показаних в акті форми ФПУ № 32 і виконавчих калькуляціях.

При ревізії перевіряють своєчасність розрахунків за виконані роботи, звіряючи документи на здані замовнику роботи

(акт форми ФПУ № 32) і пред'явлені рахунки з датою фактичної їх оплати через банк (або через внутрішні розрахунки).

Виходячи з фактичного виконання обсягових і якісних показників необхідно перевірити виконання фінансових показників, затверджених для КМС залізницею: прибутку, рентабельності, платежів, асигнувань, а також по розрахунках за роботу машин важкого типу, експлуатації хопер-дозаторних вертушок.

Перевіряючи витрати з модернізації колії для дистанцій колії інших залізниць України та на сторону, ревізор повинен встановити, як відображені ці витрати в колійній машинній станції (усі витрати відображаються окремо на субрахунках рахунка 23 «Модернізація колії»), а потім правильність закриття цих витрат на рахунок «Собівартість реалізованих робіт і послуг допоміжної діяльності» і віднесення вартості виконаних робіт з модернізації колії на сторону на «Дохід від послуг з модернізації колії». У суму доходів від реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг включається податок на додану вартість.

Особлива увага повинна приділятися визначенню собівартості робіт і послуг, достовірності облікових даних. При цьому слід перевірити правильність списання на виробництво вартості витрачених матеріалів верхньої будови колії, які у вартості робіт становлять основну частину витрат, а також повноту й своєчасність оприбуткування староприслужних матеріалів верхньої будови колії, знятих при ремонті, за актами, підписаними посадовими особами дистанції колії й КМС, по кілометрах колії, на яких провадився капітальний ремонт. По окремих кілометрах варто зробити зустрічну перевірку за обліковими даними в дистанції колії про кількість шпал, що значаться на даному кілометрі за шпальними книгами, кількість оприбуткованих шпал, а також перевірити порядок зберігання й витрату матеріалів верхньої будови колії на виробничій базі, на фронтах робіт із ремонту колії.

Ревізор повинен перевірити роботу майстерень і ланкоскладальної бази для встановлення ефективності їх роботи, правильності відображення витрат у собівартості ремонтно-колійних робіт. Необхідно також установити повноту оприбуткування, правильність визначення придатності знятих староприслужних матеріалів, дотримання умов зберігання, а також

правильність відображення в собівартості ремонтно-колійних робіт витрат за змістом ланкоскладальної бази.

Розглядаючи питання постановки обліку й документального обґрунтування господарських операцій, необхідно звернути особливу увагу на правильність ведення обліку матеріалів, палива, запасних частин малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатації, повноту оприбуткування знятих з колії й правильність списання укладених у колію елементів верхньої будови колії, цінностей від ліквідації основних засобів, правильність оцінки матеріалів, прийнятих на облік.

#### **16.4. Особливості внутрішньогосподарського контролю на залізничній станції**

Виробниче завдання для станцій встановлює начальник залізниці на підставі затверджених планів навантаження вантажів за узгодженням із відправниками вантажу.

Планування оперативної роботи станції передбачає забезпечення в конкретних умовах на добу й зміну виконання заданих розмірів руху поїздів, урегульованих завдань із приймання, здачі й переміщення порожніх вагонів, плану навантаження й вивантаження, а також основних якісних вимірників роботи станції. Робота з місцевими вагонами на станції здійснюється на підставі технологічних процесів станції й парків. Тому розглядають виконання технології обробки складів на станції, зокрема застосування найбільш вигідних маневрових засобів і передових методів обробки вагонів; дотримання послідовності й паралельності операцій, їх тривалість.

При ревізії станцій перевіряють обсяг і якість переробки вагонопотоків, виконання завдання з експлуатаційної та вантажної робіт, графік руху й плану формування поїздів, ступінь використання постійних пристроїв і механізмів, вантажно-розвантажувальних фронтів, парків, колій, гірок тощо. Розглядають також причини перепростою вагонів під основними видами робіт, наявність браку й недоліків у роботі й чим вони викликані.

Вантажна робота станції визначається кількістю відправлень вантажів, обсягом відправлення й прибуття вантажів у тоннах, кількістю відвантажених і вивантажених вагонів. Від якості вико-

нання вантажної роботи залежить потреба у вагонах і збереження перевезених вантажів.

Відправлення вантажів – це найважливіший показник роботи станції. Щодобовий облік навантаження вантажів дозволяє систематично контролювати виконання оперативного плану перевезень. Перевірки здійснюють шляхом зіставлення звітів про навантаження й відправлення вантажів форми ФО-4 і звітів про породове навантаження форми ГО-2. Якщо виявлено розбіжності між цими звітами, то насамперед перевіряють правильність заповнення звіту форми ФО-4 про вантажі, прийняті до відправлення й відвантажені у вагони. Цей звіт можна звірити також із корінцями дорожніх відомостей, копіями вагонних листів, здавальними списками або натурними листами. Виконання плану відправлення вантажів розглядають у цілому й за найважливішими найменуваннями. Особливу увагу приділяють тим групам вантажів, за якими план навантаження не виконаний. Облік виконання плану навантаження здійснюють по облікових картках ГУ-1. Правила ведення облікової картки виконання плану перевезень викладено у «Правилах перевезення вантажів».

При перевірці використання вантажопідйомності й місткості вагонів потрібно проконтролювати виконання завдання зі статичного навантаження, що обчислюється на момент навантаження, вивантаження й виражається кількістю тонн вантажу, що припадають у середньому на один вагон. Рівень статичного навантаження перевіряють за окремими видами вантажів. Якщо цей показник виявився нижче планового, необхідно встановити, за рахунок яких вантажів і з яких причин відбулося недовиконання, а також які є резерви для поліпшення використання вантажопідйомності й місткості вагонів. Необхідно перевірити також виконання плану контрольних переважувань вантажів. Це роблять за книгою переважувань вантажу ГУ-36. Перевіряють, чи всі випадки недовантаження оформлені актами форми ГУ-22, а також чи стягуються з клієнтури штрафи за недовантаження вагонів.

Особлива увага звертається на стан обліку простою вагонів на під'їзних коліях клієнтури, своєчасність вивозу порожніх вагонів із під'їзних колій, а також на простої вагонів безпосередньо на станції.



При перевірці виконання норм простою вагонів під вантажними операціями необхідно:

- за даними обліку й звітності визначити під'їзні колії, на яких систематично затримувалися вагони понад встановлену норму;

- перевірити записи у відомостях подачі й прибирання вагонів, пам'ятках прийомоздавачів за певний період, звірити їх із записами в книгах прибуття й приймання вантажів до відправлення (або з даними звіту форми ФО-4). Усі розбіжності в записах варто розглянути разом із працівниками станції й установити причини;

- зіставити фактичний час простою місцевих вагонів за 2-3 місяці з установленими нормами, проаналізувати простій місцевих вагонів, скласти відомість простою вагонів за елементами, розглянути прийняті працівниками станцій заходи до збільшення кількості здвоєних вантажних операцій;

- установити, чи достатньо застосовується засобів механізації на вантажних операціях.

Ревізор перевіряє організацію вивозу вантажів зі станційних складів і місць загального користування, повноту стягнення плати за зберігання вантажів і використання вагового господарства, цілісність перевезених вантажів, організацію обліку й зберігання хлібних щитів, стандартних металевих стяжок, піддонів й іншого інвентарю, а також роботу товарних контор.

При ревізії організації обліку й зберігання хлібних щитів, стандартних металевих стяжок, стропів, піддонів необхідно керуватися Інструкцією з контролю доходів на залізничному транспорті, затвердженою Наказом Укрзалізниці від 14.09.01 р. № 496-Ц, а також Правилами перевезення вантажів.

У процесі ревізії перевіряють повноту надходження доходів від перевезень і різних зборів, правильність укладання договорів й угод на здачу в оренду земельних ділянок і вагонів, своєчасність внесення всіх платежів і зборів.

На ревізію станцій до складу ревізійних бригад включають ревізорів із комерційної роботи. При перевірці організації пасажирської роботи на станції (відокремлений структурний підрозділ - «Вокзал») необхідно розглянути якість обслуговування пасажирів на вокзалі, роботу квиткових кас, довідкових бюро,

кімнат відпочинку матері й дитини, камер схову ручної поклажі. Особливу увагу потрібна звертати на виявлення причин порушення графіка відправлення й прибуття поїздів.

Ревізор повинен перевірити виконання інструкції для експлуатації квитководрукувальних машин, організацію зберігання ключів від машин, обліку витрат квиткових стрічок, погашених пробних і зіпсованих квитків, пломбування монетозбірників, складання актів при введенні машин в експлуатацію, при здачі в ремонт і поверненні з ремонту, а також збору виторгу й забезпечення його цілісності. Саме при цих операціях найчастіше бувають випадки шахрайства.

Роботу квиткових, багажних кас, кас різного збору, складу реалізації перевіряють за правилами, викладеними в Інструкції контролю доходів на залізничному транспорті, затвердженій Наказом Укрзалізниці від 14.09.01 р. № 496-Ц.

По станціях і вокзалах встановлюється план надходження місцевих доходів і план витрат цих коштів, тому необхідно перевірити порядок і повноту надходження коштів місцевих доходів, порядок і доцільність зроблених за рахунок цих коштів витрат. Необхідно перевірити, як обліковуються і оподатковуються операції з придбання інвентарю за рахунок коштів місцевих доходів залізничних станцій.

### **16.5. Особливості внутрішньогосподарського контролю у вагонному депо**

При ревізії вагонного депо потрібно пам'ятати, що основним завданням його є технічне обслуговування вантажних поїздів та утримання парку вантажних, рефрижераторних вагонів у робочому стані, підготовка їх під навантаження, поточний, деповський і капітальний ремонт вантажних вагонів, а також розроблення і здійснення заходів щодо покращання конструкції вагонів і збереження парку вантажних вагонів.

При ревізії вагонного господарства необхідно визначити порядок обліку вагонного парку. Вагони експлуатуються на всіх залізницях, задіяних у перевізному процесі, але приписані до окремої залізниці і враховуються на її балансі.

Крім залізниць, вантажні вагони враховуються на балансах таких державних підприємств Укрзалізниці (далі УЗ): ДП УДЦТС «Ліски», ДП УДЦЗРП «Укррефтранс», ДП «Укрспецвагон».

Аналітичний облік вантажних вагонів ведеться у вагонній службі (далі – службі В) або у фінансово-економічній службі (далі - НФ) узагальнено за типами вагонів і кількістю осей, на інвентарних картках обліку основних засобів, типова форми № 03-6, затверджена Наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352.

При ревізії вагонної служби ревізор повинен встановити порядок та організацію ведення аналітичного (пономерного) обліку вантажних вагонів. Документальне оформлення руху вантажних вагонів та організація реєстрації цих операцій регламентується «Тимчасовим порядком документального оформлення операцій з надходження, переміщення та модернізації вантажних вагонів», затвердженим Наказом Укрзалізниці від 13.02.98 р. № 344.

При надходженні нового вагона, збудованого заводом-виробником, складається технічний паспорт вагона – форма ВУ-4М, затверджена Наказом Укрзалізниці від 30.09.98 р. № 240-Ц (далі - форма ВУ-4М), що складається в одному примірнику. У цій формі відображаються основні технічні та конструктивні характеристики, а також первинна вартість вагона. Технічне приймання вантажного вагона оформляється актом форми ВУ-1 «Акт про технічне приймання нових вантажних вагонів у кінцевому готовому вигляді», затвердженим Наказом Укрзалізниці від 30.09.98 р. № 240-Ц, і складається заводом у чотирьох примірниках. Вагони, що належать Україні, підлягають реєстрації в Автоматизованому банку даних парку вагонів (АБД ПВ) СНД. Передача заводом нового вантажного вагона на станцію оформляється відомістю форми ВУ-13 «Відомість на передачу заводом нових вагонів залізничній станції», затвердженою Наказом Укрзалізниці від 30.09.98 р. № 240-Ц. Датою реєстрації вагона в АБД ПВ є дата, передана в повідомленні на реєстрацію та складання акта форми ВУ-1, що підписується начальником станції, який у цю ж добу телеграфом повідомляє ІСЦ залізниць про пономерне надходження нових вагонів.

На підставі акта форми ВУ-1, відомості форми ВУ-13 та договору завод виписує рахунок у трьох примірниках за поставлені нові вагони, а також податкову накладну, яка надсилається безпосередньо на залізницю приписки вагона.

Придбання вантажних вагонів, що були в експлуатації у підприємств-власників, здійснюється на підставі дозволу головного управління вагонного господарства (далі – ЦВ), що визначає вагонне депо (далі – ВЧД), якому доручається прийняти вантажні вагони: у договорі вказується рік побудови, вид, тип, кількість, договірна ціна, порядок оплати і пункт передачі вагонів покупцю.

ЦВ після укладення договору з продавцем телеграфом дає вказівку ВЧД (копія В, НФ, ЦС, ПОЦ) щодо приймання вагонів. Отримавши вказівку про приймання вагонів, що купує УЗ, комісія у складі начальника вагонного депо, начальника станції і представника підприємства-продавця на кожен прийнятий вагон складає акт форми ВУ-70М «Акт передачі (приймання) вагона на баланс», затверджений Наказом Укрзалізниці від 30.09.98 р. № 240-Ц, у чотирьох примірниках, замовляючи в ПОЦ через ІСЦ залізниць номери на прийнятті вагони.

Якщо за ревізований період вагонне депо отримало вагони від продавця, з ними повинен бути переданий технічний паспорт за формою ВУ-4М на кожен вагон, у якому вказана балансова вартість (це може бути договірна ціна), сума зносу, старий номер вагона і причина його перенумерації (наносяться нові номери парку залізниць і підприємств Укрзалізниці і встановлюються нові трафарети).

Після підписання акта форми ВУ-70М на всіх його екземплярах повинні бути проставлені печатки ВЧД і підприємства-продавця, а також календарний штампель станції.

Згідно з Наказом Укрзалізниці від 11.05.05 р. № 151-ЦЗ затверджені та введені в дію правила виключення вантажних вагонів з інвентарного парку (далі правила).

Вимоги правил поширюються на вантажні вагони приписки залізниць України, у тому числі рефрижераторні вагони, а також на вагони з восьмизначною нумерацією інвентарного парку, приписані до підприємств залізничного транспорту, підпорядкованих Укрзалізниці. Правилами також визначено

порядок документування списання вагонів і відображення цих операцій в облікових документах.

Вибуття вагонів з інвентарного парку здійснюється за терміном служби, технічним станом або при пошкодженні, якщо його відновлення недоцільне. На вагон, який підлягає вилученню з інвентарного парку, складається акт форми ВУ-1 ОМ у чотирьох примірниках, який підписується всіма членами комісії у передбачених графах, і завіряється круглою печаткою вагонного депо (заводу, підприємства Укрзалізниці).

При вилученні з інвентарного парку пошкодженого вагона до акта форми ВУ-1 ОМ додається копія акта пошкодження вагона форми ВУ-25М.

На вагон, пошкоджений у результаті пожежі, до актів форми ВУ-1 ОМ та ВУ-25М додається копія протоколу оперативної наради при керівництві залізниці. Документи на вилучення вагонів з інвентарного парку вантажних вагонів повинні бути направлені до Головного управління вагонного господарства не пізніше одного місяця з дня випадку. Одночасно складається акт форми ВУ-1 ОМ з описом запасних частин і матеріалів, які при розбиранні вагона підлягають зняттю для подальшого використання, визначається їх вартість за розцінками, діючими на час складання акта форми ВУ-1 ОМ, а також планові витрати на розбирання й розрізування вагона (опис підписується всіма членами комісії). Частини вагона: колісні пари, бокові рами візків і надресорних балок, придатні для подальшого використання, повинні зазначатися в акті форми ВУ-1 ОМ.

Служба вагонного господарства перевіряє правильність оформлення документів, підписує акти і надає їх керівництву залізниці для розгляду, після підпису якого направляє акти до Головного управління вагонного господарства для затвердження керівництвом Укрзалізниці. Потім у встановленому правилами порядку інформаційно-обчислювальний центр приймає затвердені акти для контролю за вилученням вагонів. При перевірці служби вагонного господарства ревизор (вибірково) перевіряє порядок списання вагонів і оприбуткування окремих частин вагона для подальшого їх використання, визначення розміру оприбуткування металобрухту, недопущення непередбачених втрат і визначення результатів від списання вагонів.

У разі пошкодження вагона винуватець (вантажовідправник або вантажоодержувач) зобов'язаний відшкодувати збитки, зазанані залізницею приписки вагона від його втрати, що визначається окремими нормативними документами Державної адміністрації залізничного транспорту України.

Перевіряючи доходи і витрати від ліквідації вагонів, ревізор повинен користуватися Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» і 16 «Витрати» та Наказом Укрзалізниці від 31.03.05 р. № 096-ЦЗ, яким затверджуються Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списанням із балансу вантажних вагонів при їх вилученні з інвентарного парку.

Проведення ремонту основних засобів, що враховуються на балансі підрозділів вагонного господарства, регламентується відповідними галузевими інструкціями.

Особливу увагу слід звернути на питання ремонту вантажних вагонів.

Усі несправні вагони, які знаходяться в межах обслуговування вагонного депо, оформляються «Повідомленням на ремонт вагонів» (форма ВУ-23М) із зазначенням типу відчеплювального ремонту (капітального, деповського).

Вагонне депо або ВРЗ за всіма вагонами, які надходять у капітальний ремонт, передає до ІСЦ залізниці повідомлення. Після отримання з ІСЦ протоколу відповіді, яка засвідчує приналежність вагона та містить дані про необхідність перетрафаретчення вагона, складання технічного паспорта, вагони, які належать Україні, направляються в ремонт, а ті, що належать іншим країнам, направляються до країни-власниці.

Вагони, номери яких відсутні в АБД ПВ, підлягають реєстрації.

Після того як вагон буде зареєстрований в АБД ПВ, він підлягає ремонту. На цей вагон складається паспорт форми ВУ-4М.

При надходженні об'єктів рухомого складу в ремонт здійснюється їх технічний огляд і складається Дефектна відомість (форма ВУ-22). На підставі дефектної відомості визначається обсяг необхідних ремонтних робіт конкретного об'єкта. Враховуючи обсяг ремонтних робіт і технічні умови виконання

ремонту, визначається потреба у трудових, матеріальних та інших витратах.

Бухгалтерський облік витрат із ремонту вагонів повинен надавати своєчасну, повну і достовірну інформацію про фактичні витрати, пов'язані з визначенням собівартості ремонтних робіт. При перевірці ремонтних робіт ревізор повинен встановити правильність використання матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів, виділених на проведення ремонту, розподілення витрат між видами ремонту та об'єктами.

Використання матеріалів, запасних частин на ремонт підтверджується первинними документами (лімітно-забірні картки, акт-вимога на заміну (додаткове відпускання матеріалів тощо), які виписуються на ремонт конкретного об'єкта. При цьому матеріали, запасні частини, на які встановлено норми витрат на одиницю або запланований обсяг роботи, відпускаються зі складу за лімітно-забірними картками. Відпускання матеріалів, запасних частин понад встановлений ліміт і заміна одних матеріалів іншими допускається тільки з дозволу начальника підрозділу, головного інженера або осіб, на це уповноважених. На таке відпускання оформляється акт-вимога на заміну (додаткове відпускання) матеріалів.

Для узагальнення всіх фактичних витрат, пов'язаних з ремонтом конкретного об'єкта, підприємством (підрозділом) - виконавцем ремонту на кожен об'єкт, що ремонтується, відкривається картка аналітичного обліку витрат з капітального (деповського) ремонту об'єктів рухомого складу.

Зазначена картка відкривається майстром цеху, у якому виконується ремонт. Майстер цеху проставляє номер картки, заповнює загальну інформацію про об'єкт, вид ремонту, дату початку та закінчення ремонту, фактичні матеріальні витрати згідно з первинними документами.

При виконанні ремонту об'єктів рухомого складу, які враховуються на балансах інших структурних підрозділів своєї або іншої залізниці, ця картка заповнюється у двох примірниках. Один примірник залишається в бухгалтерії структурного підрозділу, який виконав ремонт, а другий надсилається разом з повідомленням (авізо) підрозділу – власнику об'єкта, що ремонтувався.

Здійснюючи аналіз фактично зазначених витрат на ремонт вагона, ревізор порівнює їх із витратами та нормами, а також дефектною відомістю. Виявлена розбіжність обов'язково повинна бути підтверджена оформленими належним чином первинними документами.

Старопридатні матеріальні цінності оприбутковуються за обліковою ціною, встановленою Головним управлінням вагонного господарства та доведеною до залізниць для використання в роботі листом від 28.05.04 р. № ЦВ -19/534.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій зі старопридатними матеріальними цінностями здійснюється згідно з Наказом Укрзалізниці від 29.12.05 р. № 786-ЦЗ.

При аналізі обсягових і якісних показників діяльності вагонного депо слід оцінити його діяльність і зробити висновки. Для встановлення фактів приховування негативних явищ (неправильна реєстрація вагонного парку, видів ремонту) ревізор може провести натурний опис (вибірково) несправних вагонів і випущених із ремонту і тих, що знаходяться на території депо або його ремонтних коліях, і звірити з книгами обліку. При цьому можуть бути встановлені факти невідповідності виконаних ремонтних робіт або знеособлений ремонт вагонів. Для виявлення фактів приписок виконаного деповського ремонту (особливо в кінці місяця, кварталу чи року) можна зробити вивіряння подачі вагонів після ремонту шляхом зіставлення з даними звітності по станції.

До неякісного ремонту вагонів можна віднести рекламації, що надійшли до депо, на відчеплення вагонів від поїзда через технічну несправність, наприклад нагрівання букси. Вагонним депо підпорядковані пункти технічного огляду, технічного обслуговування з відчепленням вагонів, контрольні пункти автогальм, колісні майстерні тощо. При перевірці цих підрозділів депо ревізор повинен встановити порядок виконання робіт, якими займалися ці підрозділи, і відображення їх у відповідних документах.

Серед вагонів, що є на території вагонного депо, можуть бути вагони, вилучені з інвентарного парку, що використовуються вагонним депо для внутрішніх виробничих потреб у вигляді складів, майстерень тощо. Ревізор повинен



встановити відповідність списування цих вагонів і присвоєння їм інвентарного номера об'єкта структурного підрозділу.

Вагонними депо виконуються окремі операції, супутні при виконанні основної діяльності. Так, на цистерни, які прибули на промивально-пропарювальну станцію з залишками нафтопродуктів, повинні бути складені акти про нафтопродукти, що злиті з цистерн. Акт складається прийомоздавачем станції в трьох примірниках і підписується прийомоздавачем і оглядачем вагонів. Нафтопродукти, злиті з цистерн, після неповного зливання вантажоодержувачем обов'язково повинні бути оприбутковані. Згідно зі встановленим порядком акт складається у двох примірниках: перший примірник акта, завірений печаткою або штампом станції, разом із пересильною накладною направляється до комерційної служби залізниці, другий екземпляр передається до промивально-пропарювальної станції і служить підставою для обліку залишків нафтопродуктів, недозлитих із цистерн. Третій екземпляр залишається у справах начальника станції.

У бухгалтерському обліку вагонних депо, на балансі яких знаходяться промивально-пропарювальні станції, на підставі актів оприбутковуються залишки нафтопродуктів, злитих із цистерн. При цьому дебетується субрахунок 2030 «Нафтопродукти» і кредитується субрахунок 7461 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Витрати з очищення вагонів, промивання критих та ізотермічних вагонів враховуються за ст. 140. До цієї статті також належать витрати на промивання вагонів у дезпромстанціях і дезпромпунктах. За окремими статтями враховуються витрати з ремонту хлібних і овочевих щитів, решіток для худоби, а також із переобладнання вантажних вагонів для перевезення людей, швидкопсувних і негабаритних вантажів і живності, а також витрати з перестановки вагонів із широкої колії на вузьку та європейську колії.

Бухгалтерський облік виробничих витрат у ДП УДЦЗРП «Укррефтранс» здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» та на відповідних субрахунках, встановлених планом рахунків. Для обліку прямих витрат з перевезень застосовується субрахунок 2314 «Вагонне господарство». На дебеті цього субрахунка

враховуються витрати за елементами (матеріальні, трудові та інші витрати), пов'язані з обслуговуванням і ремонтом рефрижераторного рухомого складу, його амортизацією, а з кредиту цього рахунка стісується у дебет субрахунка 9030 «Собівартість реалізованих послуг з перевезень».

За окремими статтями ведеться облік витрат із поточного ремонту рефрижераторних вагонів, секцій та інших типів вагонів, а також враховуються витрати на обслуговування, огляд внутрішнього обладнання автономних рефрижераторних вагонів і поїздів (секцій), витрати з деповського та капітального ремонту рефрижераторних вагонів і рефрижераторного рухомого складу, а також змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати, що включаються до виробничої собівартості послуг із перевезень рефрижераторних вагонних депо.

Нарахування дохідних надходжень від перевезень у ДП УДЦЗРП «Укррефтранс» провадиться згідно з Методичними рекомендаціями про порядок бухгалтерського обліку дохідних надходжень, виторгу та доходів від перевезень на залізничному транспорті України, затвердженими Наказом Укрзалізниці від 30.03.04 р. № 222-ЦЗ.

## **16.6. Особливості внутрішньогосподарського контролю вокзалу**

Структурні підрозділи пасажирського господарства виконують важливу роль у діяльності залізничного транспорту. Усі вони забезпечують організацію перевезень пасажирів і багажу, здійснюють приймання, відправлення і пропускання поїздів, формування і розформування пасажирських составів.

Пасажирському господарству, основним завданням якого є обслуговування пасажирів, підпорядковані пасажирські станції і вокзали, пасажирські вагонні депо та вагонні дільниці, усі вони не мають прав юридичної особи, тобто є структурними підрозділами залізниці.

Оскільки пасажирська станція організує роботу на підставі затвердженого технологічного процесу відповідно до вимог типових технологічних процесів роботи, то при ревізії станції вивчаються основні техніко-економічні показники, встановлені

залізницею. Згідно з даними фінансової, статистичної та іншої звітності проводиться аналіз господарської діяльності, метою якого є оцінка діяльності станції й пошук резервів збільшення доходів і зниження витрат.

До основної діяльності пасажирської станції належить виконання операцій з розформування і формування поїздів; виконання операцій з пропусканням поїздів без переробки; технічне обслуговування, комерційний огляд рухомого складу і усунення виявлених несправностей вагонів; зміна локомотивів і локомотивних бригад тощо. Але головною роботою залишається обслуговування пасажирів, окрім основного виробництва (перевезень), на вокзалах надається ряд послуг пасажирам, підприємствам й організаціям, які враховуються як допоміжне виробництво. До цих робіт належать надання послуг із попереднього продажу квитків, оформлення прямої плацкарти, зворотного виїзду, доставка квитків, багажу та вантажобагажу за місцем проживання пасажира, попереднє приймання від організацій і установ колективних заявок на резервування місць у поїздах, зберігання ручної поклажі в автоматичних стаціонарних і пересувних камерах схову, зберігання ручної поклажі та багажу, попереднє приймання від пасажира багажу та вантажобагажу, зберігання прибулого багажу та вантажобагажу понад встановлений термін, перевезення носієм вокзалу ручної поклажі або багажу з вагона поїзда до місця зупинки міського автотранспорту в межах вокзалу та привокзальної площі, надання послуг пасажирам у кімнатах відпочинку, кімнатах матері та дитини, надання послуг з користування залами очікування особам, які не мають проїзного квитка або посвідчення на право безкоштовного проїзду, передача в оренду приміщень вокзалу під перукарні, ресторани, буфети, кіоски, ігрові автомати, відеосалони, надання рекламно-інформаційних, поліграфічних і дизайнерських послуг, інших послуг пасажирам, зазначених у Положенні про станцію (вокзал).

Перевіряючи облік доходів, ревизор повинен враховувати порядок формування доходів і їх розподіл від пасажирських перевезень у внутрішньодержавному сполученні, який ведеться на рівні ПОЦ згідно з затвердженням Наказом «Про порядок розподілу між залізницями України дохідних надходжень від

перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу та пошти у внутрішньодержавному сполученні» від 23.12.02 р. № 647-Ц.

Прямі витрати з виконання основної діяльності (обслуговування пасажирів у прямому, місцевому та приміському сполученні) повинні відноситися на субрахунок 2310 «Пасажирське господарство» за економічними елементами та статтями Номенклатури витрат. Перевіряючи порядок віднесення цих витрат на відповідний рахунок і за статтями номенклатури витрат, ревізор перевіряє відповідність розподілу витрат між видами виробництва, місцями виникнення, статтями витрат.

Для покриття витрат із перевезень станції (вокзали) отримують від служби пасажирського господарства доходи (право) на фактичні витрати від перевезень.

Доходи, отримані від пасажирів, підприємств і організацій за надані їм додаткові послуги, враховуються на субрахунку 7052 «Дохід господарства станцій», для чого станцією (вокзалом) ведеться аналітичний облік доходів за видами наданих послуг, витрати враховуються на субрахунку 2336 «Господарство станцій» за економічними елементами та ст. 360 Номенклатури витрат.

Ревізор перевіряє порядок розподілу витрат (окремих видів), пов'язаних з основною і допоміжною діяльністю. Це витрати на опалення, освітлення, водопостачання вокзалів, амортизацію, а також утримання в чистоті і не поточний ремонт приміщень вокзалів, які належать як до перевезень і враховуються на субрахунку 2310 «Пасажирське господарство», так і до допоміжної діяльності – субрахунок 2336 «Господарство станцій», і повинні розподілятися пропорційно площі вокзалів, що зайняті роботами з перевезень і допоміжної діяльності. Також спільно з ревізорами з контролю доходів необхідно перевірити порядок здачі в оренду приміщень станції (вокзалу) і прилеглих територій.

### **16.7. Особливості внутрішньогосподарського контролю пасажирського вагонного депо**

Діяльність пасажирського вагонного депо направлена на дотримання вимог технологічного процесу і технічного обслуговування вагонів. Як і весь рухомий склад, вагони підлягають

технічному обслуговуванню, викликаному технічними несправностями, наявність яких перешкоджає нормально експлуатувати вагони, знижує їх продуктивність, а в деяких випадках не забезпечує безпечних умов праці. Своєчасне поліпшення основних засобів є однією з умов ефективного їх використання.

Залежно від обсягів і характеру розрізняють поточний і капітальний ремонт. При перевірці виконання ремонтних робіт слід провести аналіз ремонтних робіт. Перед проведенням ремонту спеціалістами (працівниками техвідділу, майстрами, іншими працівниками) складається дефектна відомість (форма ВУ-22). На підставі дефектної відомості визначається обсяг необхідних ремонтних робіт конкретного вагона. Ремонт може виконуватися господарським або підрядним способом.

Фактичну вартість ремонту (незалежно від способу його виконання) визначають за даними бухгалтерського обліку та відповідно до «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із виконанням капітального (деповського) ремонту за окремими одиницями об'єктів рухомого складу», затверджених Наказом Укрзалізниці від 31.12.03 р. № 671-ЦЗ. По кожному об'єкту, що ремонтувався, обов'язково вказується його номер (у даному випадку номер вагона).

Приймання об'єкта після завершення ремонту оформляється «Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (форма № 03-2), який надається в бухгалтерію. Ревізор повинен перевірити (вибірково) відповідність виконаних робіт і повноту відображення витрат по окремому об'єкту. Підставою служать первинні документи, які відкриваються виконавцем ремонту на кожен об'єкт, що ремонтується, а також картка аналітичного обліку витрат із капітального (деповського) ремонту об'єктів рухомого складу. Позначки про виконання ремонтних робіт повинні бути вказані на інвентарній картці об'єкта. Проведення ремонтів пасажирських вагонів регламентується відповідними галузевими інструкціями.

Перевірка строків знаходження пасажирських вагонів на ремонтних коліях депо та звіряння їхньої кількості з журналом диспетчера потрібні для встановлення відповідності випущених вагонів із деповського ремонту звітним даним.

Особливістю ревізії пасажирського вагонного депо, що займається експлуатацією (перевезенням пасажирів і багажу), є перевірка використання постільної білизни, іншого знімного майна пасажирських вагонів, продуктів чайної торгівлі. До комплектної постільної білизни відносять простирадла, підодіяльники, наволочки, пакети для білизни; до некомплектної - різні чохли, занавіски, рушники, серветки, халати, куртки, хустинкаї, килимові доріжки та покриття для килимових доріжок, пакувальні мішки.

У пасажирському вагонному депо повинен вестись відокремлений облік нової постільної білизни та інших предметів, запасу постільної білизни, вилученої з обороту, а також тієї, що знаходиться в комплектуванні. Відокремлений облік білизни повинен вестись при її здачі з рейсу поїзними бригадами і в пральні. Ревізор повинен перевірити порядок передачі білизни з однієї комори до іншої, правильність застосування первинних документів при прийманні і передачі від однієї матеріально відповідальної особи до іншої. Важливо провести вибіркочу інвентаризацію по коморах, що дасть змогу виявити факти розбіжностей у фактичному обліку постільної білизни та бухгалтерському (складському) обліку.

При перевірці постільної білизни слід звернути увагу на те, щоб на ній був штамп даного вагонного депо (вагонної дільниці), що записано в накладній, а також вона не повинна мати пошкоджень. Перевірці підлягає і списана білизна, яка знаходиться в окремому приміщенні. У ході такої перевірки ревізор може встановити порушення порядку ліквідації інвентарю (особливо постільної білизни).

Ревізор повинен перевіряти порядок оформлення нестачі білизни і своєчасного утримання грошей у рахунок її погашення.

Для повного екіпірування вагонів відповідно до вимог видається інвентар для вагонів за встановленими нормами відповідно до типу вагона, категорії поїзда і тривалості рейсу. Комірник, який несе матеріальну відповідальність, у книзі знімного майна пасажирського вагона форми ФІУ № 11 (у двох екземплярах) відображає наявність знімних предметів у кожному вагоні. Книга є постійним обліковим документом наявності майна у вагоні. Другий екземпляр, контрольний, знаходиться в

комірника в картотеці. Ревізор (вибірково) повинен встановити, як ведуться ці книги (вони повинні бути пронумеровані, прошнуровані і скріплені печаткою), чи є в них підписи провідників. Якщо встановлено випадки часткового екіпірування вагонів, ревізор повинен встановити, чим вони зумовлені. Для часткового екіпірування застосовується акт форми ФМУ № 73, складений на нестачу предметів, і разом з інформацією про зміну категорії поїзда і тривалості рейсу в ньому також повинна бути вказана дата, прізвище комірника, прізвище провідника (начальника поїзда), їхні табельні номери, номер посвідчення, номер маршруту, номер поїзда і вагона, точне найменування предметів і їх кількість.

Ревізор повинен встановити, чи звіряються щомісячно дані бухгалтерського обліку з даними залишку в картках складського обліку форми М-12, що підтверджуються підписом бухгалтера.

При перевірці м'якого (ковдри, подушки, матраци, занавіски, штори, скатерки, килимові доріжки та інше) і твердого інвентарю (чайники, склянки, підстаканники, підноси, тарілки, ложки, виделки, ножі столові, ножі консервні; господарський інвентар: графини для води, вази для квітів, пілососи, щітки для одягу і взуття, папки для квитків, шахи, шашки, доміно) ревізор повинен визначити порядок видачі його з комор у вагон провіднику. На кожний вид інвентарю виписується вимога (форми ФІУ № 4, ФІУ № 9), у якій повинен поставити підпис провідник. Для вивіряння закріпленого інвентарю за провідниками ревізор повинен звірити два екземпляри документів, одержаних від комірника, і той, що надійшов у бухгалтерію. Таку саму перевірку вибірково можна зробити і при знаходженні вагона в парку відстою вагонів між рейсами.

## **16.8. Особливості внутрішньогосподарського контролю допоміжного виробництва**

Доходи і витрати допоміжного виробництва складаються з коштів за виконання ремонту вагонів для депо інших залізниць, виготовлення продукції промислового характеру, надання послуг громадського харчування, інших видів робіт.

Ревізор повинен встановити характер робіт, що належать до допоміжного виробництва, порядок планування і виконання цих робіт, калькулювання собівартості та визначення фінансового результату. Облік витрат допоміжного виробництва у вагонних депо (дільницях) повинен вестись на окремих субрахунках, передбачених Номенклатурою витрат. За дебетом цих субрахунків відображаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Усі ці витрати складають виробничу собівартість продукції робіт, (послуг) допоміжного виробництва.

За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжного виробництва відображаються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт і послуг для реалізації на сторону та собівартість виготовленої в допоміжному виробництві готової продукції для реалізації на сторону.

Перевіряючи облік витрат із ремонту пасажирських вагонів (інших основних засобів), виконаних для інших залізниць і стороннім підприємствам, ревізор повинен перевірити, який порядок реєстрації надходження в ремонт вагонів, які документи складаються при визначенні ступеня ремонтних робіт, як оформлюються договірні зобов'язання між «Замовником» і «Виконавцем» і як виконуються ці зобов'язання.

Аналітичний облік допоміжної діяльності повинен вестись за видами ремонтів (поточний, капітальний, деповський) на субрахунку 2330 «Ремонт основних засобів». За дебетом цього субрахунка відображають витрати за елементами, за кредитом – закриття витрат з ремонту.

Окремі вагонні депо мають промислове виробництво, що включає у себе виготовлення та ремонт запасних частин, деталей, інструментів, інвентарю, приладів, пристосувань, інших видів продукції для власного використання та на сторону. Усі витрати цього виду допоміжного виробництва обліковуються на субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру». Вироби, призначені для реалізації на сторону та відпускання підрозділам своєї залізниці, оприбутковуються на рахунку 26 «Готова продукція».



Також повинні бути відокремлені в обліку витрати з ремонту старопридатних колісних пар та інших запасних частин на субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру». Після прийняття з ремонту старопридатних колісних пар та інших запасних частин вартість ремонту відноситься на вартість відремонтованих і оприбуткованих колісних пар і запасних частин.

До складу допоміжної діяльності вагонного депо належать підрозділи громадського харчування (їдальні для харчування працівників депо). Якщо підрозділи громадського харчування знаходяться на балансі вагонного депо, то витрати згідно з Номенклатурою витрат враховуються за окремими видами витрат на дебеті субрахунка 2381 «Громадське харчування». За кредитом цього субрахунка відображається вартість готової продукції в кореспонденції з дебетом рахунка 26 «Готова продукція» за фактичною виробничою собівартістю виготовлених блюд і виробів.

Перевіряючи порядок визначення собівартості окремих видів блюд, ревізор повинен перевірити порядок калькулювання в підприємствах громадського харчування.

Одержаний виторг від реалізації готової продукції громадського харчування відображається за дебетом субрахунків 301 «Каса в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитом субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

## **16.9. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції електропостачання**

При ревізії роботи дистанції необхідно перевірити:

- виконання плану реалізації та відпускання електроенергії, виробленої електропідстанціями, а також отриманої зі сторони з переробкою тяговими підстанціями і трансформаторами залізниць і підприємств залізничного транспорту, отриманої зі сторони і доведеної до споживачів лінійних підприємств залізниці без переробки та без включення вартості у витрати на вироблення електроенергії;

- дотримання правил використання електричної енергії та електростанцій, підстанцій у мережі залізниці, а також

відпускних цін і тарифів, встановлених відповідними вказівками Укрзалізниці;

- виконання завдання по бальній оцінці стану і роботи контактних мереж, проведення заходів щодо зниження втрат електроенергії в мережах і трансформаторах, зниження браку і забезпечення безаварійної роботи пристроїв електрифікації та енергетики, а також з виконання норми витрат електроенергії;

- забезпеченість відновлювальних засобів запасними частинами і матеріалами; впровадження нової техніки, дотримання правил охорони праці; виконання ремонтних робіт за рахунок амортизаційних відрахувань; витрати нових матеріалів для ремонтних робіт і повернення старопридатних, використання матеріалів за призначенням; впровадження прогресивних норм витрат матеріалів і запасних частин; відповідність кількості матеріалів, списаних на витрати виробництва, встановленим нормам витрат, а також фактичній кількості витрачених матеріалів.

Окремим питанням при перевірці є розрахунки за електропостачання. Тому, перевіряючи, ревізор повинен користуватися такими нормативними документами:

- «Правила здійснення підприємницької діяльності» з передачі електроенергії місцевими (локальними) електричними мережами, затвердженими постановою Національної комісії регулювання електроенергетики України від 13.06.96 р. № 15;

- Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку з ліцензованої діяльності залізниць з передачі та постачання електроенергії, затвердженими наказом Укрзалізниці від 15.07.05 р. № 304-ЦЗ.

Згідно з законодавством України енергопостачання і закупівля електроенергії здійснюється споживачем:

- від обласної енергопостачальної організації за роздрібним тарифом;

- з оптового ринку електроенергії за нерегульованим тарифом через незалежного енергопостачальника.

Тарифи на передачу і постачання кожній електропередавальній та енергопостачальній компанії встановлює (регулює) Національна комісія регулювання електроенергетики України (далі – НКРЕЕУ).

Контроль за укладанням договорів, їх супровід, контроль місячних обсягів закупівлі електроенергії та проведення розрахунків за закуплену електроенергію покладено на виробничо-технологічний підрозділ «Енергозбут». Перевіряючи цей підрозділ, треба встановити порядок укладання договорів на постачання електроенергії та розрахунки за неї.

Постачання електроенергії залізничним споживачам здійснюється «Енергозбутами» через електромережі дистанцій електропостачання (ЕЧ) залізниць. Розрахунки за електроенергію, спожиту залізничними підрозділами, що входять до структури залізниці, і розрахунки між залізницями здійснюються за допомогою повідомлень (авізо) або грошовими коштами.

Ревізор повинен обов'язково перевірити розрахунки за використання електроенергії сторонніми транспортними організаціями і встановити, чи вживаються штрафні санкції до користувачів, які допускають перевитрати електроенергії.

Перевіряючи витрати на утримання електромереж, слід дотримуватися кошторису. При складанні кошторису повинні застосовуватися нормативи, затверджені для електропередавальної організації.

Облік відпущеної електроенергії споживачам і кількість транзитної електроенергії повинні обліковуватися за допомогою лічильників електроенергії.

При перевірці дистанції електропостачання звертають увагу на те, що все постачання електроенергії в грошовому вимірі повинно бути оплачено. Тому об'єктами перевірки є вся первинна та зведена документація, а саме акти звіряння показників лічильника, книги реєстрації цих показників, рапорти про відпущену на електротягу поїздів, рахунки чи повідомлення (авізо) для локомотивної служби та служби електропостачання.

#### **16.10. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції сигналізації та зв'язку**

При ревізії дистанції сигналізації та зв'язку перевіряють:

- виконання планових завдань у прийнятих умовних технічних одиницях і по бальній оцінці, вжиті заходи для скорочення кількості і тривалості перерв через несправності в

роботі внутрішньостанційного та поїзного радіозв'язку, забезпечення безперебійної роботи телефонної і телеграфної станцій, облаштування сигналізації, централізації, блокування механізованих і автоматизованих гірок та інших видів автоматики, телемеханіки і зв'язку;

- своєчасність і якість виконання планових ремонтів і модернізації пристроїв СЦБ і зв'язку, впровадження нової техніки, прогресивних технологічних процесів; виявлення та використання внутрішніх резервів із підвищення продуктивності праці, ощадливої витрати матеріалів, зниження собівартості виконання робіт;

- забезпеченість працівників дистанції необхідними для виконання робіт інструментами, приладами, матеріалами, запасними частинами, а також технічною документацією;

- обсяг ремонтних робіт за рахунок коштів, що виділяються залізницею. При цьому звертають особливу увагу на витрати, пов'язані з ремонтними роботами;

- нові матеріалів і повернення старопридатних; правильність аналітичного обліку тари (барабанів) і своєчасність повернення її постачальникам; організацію обліку, зберігання і здачі відходів (брухту) дорогоцінних металів;

- виконання Правил технічної експлуатації залізниць, заходи з попередження й недопущення з вини господарства зв'язку й СЦБ катастроф, аварій і браку в роботі, своєчасність підготовки дистанції до роботи в зимових умовах;

- повноту і своєчасність розрахунків дистанції з управлінням залізниці;

- правильність розрахунків з абонентами за користування телефонним зв'язком (перевіряються по абонентах розрахунки за телефон форм ФРУ № 6 або ФРУ № 6а);

- виконання Наказу Укрзалізниці від 25.10.00 р. № 32-ЦЗ «Про затвердження переліку категорій працівників, яким надається право безкоштовного користування службовим телефоном, установленим у квартирі»;

- повноту і своєчасність стягнення плати за користування телеграфом (перевіряють квитанційну книгу приймання платних телеграм форми ШУ-14 і квитанції, за якими здійснюється приймання телеграм);

- своєчасність стягнення плати за установлення телефона приватним особам;
- достовірність статистичної звітності за формами ШО-7 «Звіт про виконання плану ремонту устроїв СЦБ і зв'язку та про устаткування переїздів устроями автоматики», ШО-8 «Звіт про кількість і характер порушень дії устроїв автостопів», ШО-13 «Звіт про несправності в роботі устроїв внутрішньостанційного і поїзного радіозв'язку, що викликали перерви зв'язку тривалістю понад 30 хв»;
- правильність і своєчасність обліку й передачі, переоцінки та списання телефонних апаратів.

### **16.11. Особливості внутрішньогосподарського контролю дистанції захисних лісонасаджень**

Згідно зі ст. 12 Закону України «Про залізничний транспорт» дистанції захисних лісонасаджень (далі – ПЧЛ) займаються охороною лісонасаджень і природних лісів від самовільного вирубування, озелененням станцій, інших виробничих приміщень, розробленням і застосуванням прогресивних методів ведення лісокультурних і агролісомеліоративних робіт. При ревізії виробничо-фінансової діяльності дистанції захисних лісонасаджень необхідно перевірити:

- рівень використання механізмів на роботах зі створення, догляду й поточного утримання лісонасаджень, лісорозсадників, оранжерейно-парникового господарства; достовірність звітності щодо виробітку в гектарах умовної оранки на трактор шляхом порівняння звітних даних виробничих ділянок зі звітними даними дистанції, правильність включення у зведений звіт відомостей по видах робіт;
- чи дотримується календарний план-графік розчищення смуги відводу від чагарнику і чи застосовуються пристосування для механізованого рубання чагарнику;
- чи реалізуються матеріали, отримані від вирубування лісонасаджень, і як відображається дохід від реалізації;
- як здійснюється аналітичний облік витрат з вирощування продукції розсадників і оранжерей (по дільницях посівів, найменуваннях порід дерев, видах квіткових культур, іншій продукції).

При перевірці роботи розсадників й оранжерейно-парникового господарства варто звертати увагу на організацію обліку посадкового матеріалу в розсадниках і теплицях (незавершеної й готової продукції), дотримання оптових і роздрібних цін при реалізації насіння, посадкового матеріалу деревинно-чагарникових порід і декоративних рослин, а також квіткової продукції теплиць.

При контролі нарахування заробітної плати потрібно перевірити правильність застосування тарифікації механізованих робіт.

Окрім вищевказаних робіт, у дистанції захисних лісонасаджень виконується ряд послуг: реалізація деревини, дров; розпилювання деревини; послуги з озеленення територій; послуги транспортних засобів, інші роботи і послуги, тому ревізор повинен ретельно перевірити облік доходів і витрат від цієї діяльності.

Ревізор також зобов'язаний проаналізувати непродуктивні витрати й установити, чи повністю відшкодовано збитки винними особами, якщо вони були допущені.

### **Запитання для самоконтролю**

1. У чому полягають особливості контролю діяльності локомотивного депо?

2. Назвіть основні особливості контролю діяльності в дистанції колії.

3. У чому полягають особливості контролю діяльності в колійній машинній станції?

4. У чому полягають особливості контролю діяльності на залізничній станції?

5. У чому полягають особливості контролю діяльності у вагонному депо?

6. У чому полягають особливості контролю діяльності вокзалу?

7. У чому полягають особливості контролю діяльності пасажирського вагонного депо?

8. У чому полягають особливості контролю діяльності дистанції електропостачання?

9. У чому полягають особливості контролю діяльності дистанції сигналізації і зв'язку?

10. У чому полягають особливості контролю допоміжної діяльності?

## Бібліографічний список

1. Андреев, В.Д. Практический аудит [Текст] / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
2. Базась, М.Ф. Методика і організація фінансового контролю [Текст]: підруч. для студ. вищих навч. закладів. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.
3. Бардаш, С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація [Текст] / С.В. Бардаш. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
4. Белобжетский, И.А. Ревизия и контроль в промышленности [Текст]: учеб. пособие / И.А. Белобжетский. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
5. Білуха, М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [Текст] / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 2000. – 680 с.
6. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит [Текст] / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
7. Білуха, Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства [Текст]: учебник / Н.Т. Білуха. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 368 с.
8. Борисенко, М.В. Аудит [Текст]: конспект лекцій / М.В. Борисенко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – 33 с.
9. Бутинець, Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? [Текст] / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. – 2009. – Вип. 2 (14). – С. 5-20.
10. Бутинець, Ф.Ф. Контроль і ревізія [Текст]: підруч. для студ. вищих навч. закладів спец. «Облік і аудит» / за ред. Ф.Ф. Бутинця, В.П. Бондар, Н.Г. Виговської, Н.Г. Петренка. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.
11. Виговська, Н.Г. Господарський контроль в соціально-орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології [Текст]: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
12. Виговська, Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

13. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства [Текст]: навч. посібник для студ. вищих навч. закладів / за ред. М.Д. Корінька. – Фастів: «Поліфаст», 2006. – 440 с.

14. Державний фінансовий контроль [Текст]: навч.-метод. посібник для сам ост. вивч. дисципліни / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.

15. Дерій, В. Внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль за витратами і доходами у рослинництві [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 2. – С. 10-12.

16. Дикань, Л.В. Контроль і ревізія [Текст]: навч. посібник / Л.В. Дикань. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 327 с.

17. Дикань, Л.В., Внутрішньогосподарський контроль [Текст] / Л.В. Дикань, Н.М. Шульга. – Харків: ХНЕУ, 2005. – 60 с.

18. Жила, В.Г. Ревізія та аудит [Текст] / В.Г. Жила. - К.: МАУП, 1998. - 96 с.

19. Калюга, Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст]: монографія / Є.В. Калюга. - К.: Ельга: Нина-Центр, 2002. - 375 с.

20. Контроль і ревізія [Текст]: підруч. для студ. вузів / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

21. Корінько, М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємств [Текст] / М.Д. Корінько, В.П. Бондарь, В.П. Пантелеєв. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.

22. Костирко, Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація [Текст]: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

23. Крамаровский, Л.М. Ревизия и контроль [Текст]: учебник / Л.М. Крамаровский. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.

24. Крисюк, В.І. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві [Текст] / В.І. Крисюк, М.Н. Каленський. – К.: Видавництво Європейського університету, 2006. – 126 с.



25. Кулаковська, Л.П. Основи аудиту [Текст]: навч. посібник для студ. вищих закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: «Каравела»: Львів: «Новий світ – 2000», 2002. – 504 с.

26. Лукшин, В.А. Контроль і ревізія підприємств [Текст]: навч. посібник / В.А. Лукшин, В.Д. Панікаров, І.В. Ялдин, А.Є. Ачкасов. – Житомир, 2000. — 368 с.

27. Максимова, В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: монографія / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.

28. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст] / пер. з англ. О.В. Селезньова. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ" СТАТУС", 2007. – 1172 с.

29. Нападовська, Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст]: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

30. Облік, контроль і аналіз у міжнародному бізнесі управлінський аспект [Текст]: монографія / за заг. ред. Л.О. Сухаревої. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – 213 с.

31. Пантелеєв, В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст]: монографія / В.П. Пантелеєв; [Державна академія статистики, обліку та аудиту]. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.

32. Петренко, С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем [Текст]: монографія / С.М. Петренко.— Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.

33. Рибалко, Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.09 / Л.В. Рибалко. – К., 2009. – 21 с.

34. Романів, М.В. Державний фінансовий контроль і аудит [Текст] / М.В. Романів. – К.: ТОВ "НІОС" 1998. – 224 с.

35. Рудницький, В.С. Методологія і організація внутрішньогосподарського контролю [Текст] / В.С. Рудницький. Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 192 с.

36. Смержанюк, Т.П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом [Текст]: навч. посібник / Т.П. Смержанюк, Т.В. Шрам, В.Є. Труш.; за ред. В.Є. Труша. – К., 2009. – 284 с.

37. Соколов, Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) [Текст] / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
38. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит [Текст] / Л.В. Сотникова. – М.: Финстатинформ, 2004. – 239 с.
39. Усач, Б.Ф. Контроль і ревізія [Текст]: підручник \ Б.Ф. Усач. — 4-те вид., стер. — К.: Знання прес, 2002. — 253 с.

Перелік нормативно-законодавчих актів, що використовуються при проведенні внутрішньогосподарського контролю (у тому числі для підприємств залізничного комплексу)

1. Податковий кодекс України від 2.12.10 р. № 2755-VI.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV.
3. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV.
4. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-УШ.
5. Закон України "Про господарські товариства" від 12.09.1991 р. (зі змінами і доповненнями).
6. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.93 р. (зміни і доповнення від 17.06.93 р.).
7. Закон України "Про державну податкову службу в Україні» від 24.12.93 р.
8. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 р. № 514-V.
9. 16.07.99 р. № 996-XIV.
10. Закон України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань» від 22.11.96 р. № 543/96 ВР.
11. Закон України "Про відпустки" від 15.11.96 р. № 504/96-ВР (зі змінами та доповненнями).
12. Закон України "Про застосування реєстрів, розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг» від 06.07.95 р. № 265/95-ВР.
13. Закон України "Про колективні договори і угоди" від 01.07.93 р. № 3356-XII.
14. Закон України "Про обіг векселів в Україні» від 05.04.01 р. № 2374-Ш.
15. Закон України "Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР.
16. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. № 2658-Ш.
17. Закон України "Про підприємництво» від 07.02.91 р. № 698-XII.

18. Закон України "Про підприємства в Україні» від 27.03.91 р.

19. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. № 889-IV.

20. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94-ВР.

21. Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.95 р. № 436/95.

22. Указ Президента України «Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України» від 04.10.94 р. № 566/94.

23. Указ Президента України «Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни в народному господарстві України» від 16.03.95 р. № 227/95.

24. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.93 р. № 15-93.

25. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України "Про методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці" від 16.04.99 р. № 69.

26. Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Порядку розгляду звернень підприємств, установ та організацій, які входять до сфери управління МТЗУ, щодо розпорядження майном» від 20.11.06 р. № 1095.

27. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 19.12.06 р. № 1213.

28. Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193.

29. Наказ Мінстату України «Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів» від 22.05.96 р. № 145.

30. Наказ Мінфіну «Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.00 р. № 356.

31. Наказ Мінфіну «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.04 р. № 732.

32. Наказ Укрзалізниці „Про матеріальну відповідальність працівників підприємств, установ, організацій залізничного транспорту України" від 05.11.99 р. № 315-Ц.

33. Наказ Укрзалізниці «Про вдосконалення організації заробітної плати і введення нових тарифних ставок та посадових окладів працівників залізничного транспорту України» від 10.11.06 р. № 415-Ц.

34. Наказ Укрзалізниці «Про видання нормативних актів з охорони праці, норми безплатної видачі спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту працівникам залізничного транспорту України» від 15.03.04 р. № 166-ЦЗ.

35. Наказ Укрзалізниці «Про застосування класифікатора матеріально-технічних ресурсів, які використовуються на залізничному транспорті України» від 20.12.01 р. № 716-Ц.

36. Наказ Укрзалізниці «Про затвердження строків корисного використання малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношувальних предметів в експлуатації» від 14.07.03 р. № 172-Ц.

37. Наказ Укрзалізниці «Про затвердження строків корисного використання (експлуатації) основних засобів» від 29.12.00 р. № 625-Ц.

38. Наказ Укрзалізниці «Про матеріальну відповідальність працівників підприємств, установ, організацій залізничного транспорту України» від 05.11.99 р. № 315-Ц.

39. Наказ Укрзалізниці «Про методику розрахунку нормативу запасів матеріально-технічних ресурсів на залізничному транспорті» від 28.12.01 р. № 738-Ц.

40. Наказ Укрзалізниці «Про нормативи технологічного незнижувального запасу товарно-матеріальних цінностей в розрізі господарств та залізниць» від 01.07.04 р. № 512-ЦЗ.

41. Наказ Укрзалізниці «Про особливості регулювання робочого часу і часу відпочинку» від 10.03.94 р. № 40-Ц.

42. Наказ Укрзалізниці «Про формений одяг та знаки розрізнення працівників залізничного транспорту» від 22.07.05 р. № 219-Ц.

43. «Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю», затверджена постановою Держарбитражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 р. № П-6.

44. «Інструкція о порядке приемке продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству», затверджена постановою Держарбитражу при Раді Міністрів СРСР от 25.04.66 р. № П-7.

45. Інструкція «Зі статистики заробітної плати», затверджена наказом Державного комітету зі статистики України від 13.01.04 р. № 5.

46. Інструкція «Про облік наявності, стану й використання локомотивів та моторвагонного рухомого складу», затверджена наказом Укрзалізниці від 20.02.02 р. № 72-Ц.

47. Інструкція «Про порядок виключення з інвентарю залізниць тягового рухомого складу», затверджена Генеральним директором Укрзалізниці від 15.02.95 р. № ЦТ - 0002.

48. Інструкція «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах», затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.03 р. № 492.

49. Інструкція «Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей», затверджена наказом Мінфіну України від 16.05.96 р. № 99.

50. Інструкція «Про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена наказом Мінфіну України від 13.03.98 р. № 59 зі змінами та доповненнями.

51. Інструкція Правління НБУ «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена постановою від 21.01.04 р. № 22.

52. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена Наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.

53. Інструкція «Про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння», затверджена МФУ від 06.04.98 р. № 84.

54. Інструкція «Про службові відрядження в межах України та за кордоном», затверджена наказом Мінфіну України від 13.03.98 р. № 59.

55. «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з виконанням капітального (деповського) ремонту за окремими одиницями об'єктів рухомого складу», затверджені наказом Укрзалізниці від 31.12.03 р. № 671-ЦЗ.

56. «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту», затверджені наказом Укрзалізниці від 31.01.03 р. № 29-ЦЗ, погоджені МФУ листом від 14.02.03 р. № 053 -3915.

57. «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561 (із змінами та доповненнями).

58. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджені наказом Укрзалізниці від 03.07.00 р. № 254-Ц (зі змінами та доповненнями).

59. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Укрзалізниці від 30.12.99 р. № 379-Ц (зі змінами та доповненнями).

60. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджені наказом Укрзалізниці від 30.12.99 р. № 379-Ц.

61. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджені наказом Укрзалізниці від 15.02.00 р. № 62-Ц (із змінами та доповненнями).

62. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджені наказом Укрзалізниці від 24.03.00 р. №109-Ц (із змінами та доповненнями).

63. «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджені наказом Укрзалізниці від 15.05.01 р. № 280-Ц (із змінами та доповненнями).

64. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджені наказом Укрзалізниці від 24.03.00 р. № 109-Ц (із змінами та доповненнями).

65. Методичні рекомендації про порядок бухгалтерського обліку дохідних надходжень, виторгу та доходів від перевезень на залізничному транспорті України, затверджені наказом Укрзалізниці від 30.03.04 р. № 222-ЦЗ.

66. Методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту, офіц. текст станом на 22.03.08 р.

67. Наказ Укрзалізниці «Про методику розрахунку нормативу запасів матеріально-технічних ресурсів на залізничному транспорті» від 28.12.01 р. № 738-Ц.

68. Наказ Укрзалізниці «Про нормативи технологічного незнижувального запасу товарно-матеріальних цінностей в розрізі господарств та залізниць», від 01.07.04 № 512-ЦЗ.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (ПСБО) 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 (із змінами та доповненнями).

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 18.10.99 р. № 242.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну України від 31.01.00 р. № 20.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене Наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.03 р. № 601.



75. Положення «Про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням», затверджене Постановою правління НБУ від 19.04.05 р. № 137.

76. Положення «Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637.

77. «Положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 14.02.96 р. № 29.

78. Положення «Про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушення термінів її виплати», затверджене Постановою КМУ від 20.12.97 р. № 1427.

79. Положення «Про службові відрядження в межах України працівників залізничного транспорту України», затверджене наказом Укрзалізниці від 14.04.99 р. № 109-Ц.

80. Положення «Про порядок виплати надбавки за вислугу років працівникам підприємств і організацій залізничного транспорту України», затверджене наказом Укрзалізниці від 28.12.01 р. № 743-Ц із змінами та доповненнями, затвердженими наказом від 27.11.07 р. № 559-Ц.

81. Порядок реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги), затверджений наказом ДПАУ від 01.12.00 р. № 614.

82. Постанова «Про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпускання та обліку нафтопродуктів на базах палива Укрзалізниці», затверджена наказом Укрзалізниці від 03.03.05 р. № 50-Ц.

83. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати" від 8.02.95 р. № 100.

84. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати» від 21.02.01 р. № 159.

85. Постанова Кабінету Міністрів України від 6.09.00 р. № 1398 «Про внесення змін у постанову Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон».

86. Постанова Кабінету Міністрів України «Про перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту, та Порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту» від 16.02.98 р. № 173.

87. Постанова КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковими державними соціальними страхуваннями» від 26.09.01 р. № 1266. Галузева угода між Державною адміністрацією залізничного транспорту України та (радою) профспілкам на 2002-2006 рр. (продовжена на 2007-2011 рр.).

88. Постанова Правління НБУ «Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку», затверджена постановою від 09.02.05 р. № 32.

89. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів», затверджена постановою від 12.11.03 р. № 496.

90. Примірне положення про постійно діючу комісію про організацію обліку необоротних активів, затверджене наказом Державної адміністрації залізничного транспорту України від 03.07.00 р. № 254-Ц.

