

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

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

**Опорний конспект лекцій з дисципліни
«Контроль і ревізія»
(назва дисципліни)**

Галузь знань: **0305 „Економіка і підприємництво”**

Напрямок підготовки/спеціальності **6.03050901 «Облік і аудит»**

Автор:
доцент Будник Л.А.

Тернопіль – 2017

Тема 1. Зміст контролю і ревізії в умовах ринкових відносин

1. Суть і значення фінансово-господарського контролю в умовах формування ринкових відносин.
2. Форми фінансово-господарського контролю, їх характеристика.
3. Ревізія як форма фінансово-господарського контролю. Мета і завдання ревізії.
4. Проблеми державного фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення.
5. Класифікація ревізій.
6. Організація контрольно-ревізійної роботи.
7. Планування і облік в контрольно-ревізійній роботі.
8. Взаємовідносини органів ДАС у процесі формування і виконання планів з іншими контролюючими органами.
9. Звітність про контрольно-ревізійну роботу.

1. Суть і значення фінансово-господарського контролю в умовах формування ринкових відносин

Контроль – це функція системи управління суспільними процесами. Призначення контролю відповідає меті управління, яка визначається економічними і політичними закономірностями розвитку суспільства. Функції економічного контролю зумовлюються дією основного економічного закону і діями суспільства, інтереси якого він забезпечує.

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

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень. Системний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості програм, розпоряджень, нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, які породжують ці недоліки.

Відсутність ефективного контролю - одна з причин обвального падіння економіки, інтенсивного зростання неплатежів, тіншової економіки, а також мало результативної діяльності інституту державної служби контролю.

В широкому розумінні:

контроль – це системна сукупність процесів за допомогою яких забезпечується спостереження за керованим об'єктом з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів і вжиття заходів з усунення та ліквідації негативних явищ.

Головним завданням державної аудиторської служби (ДАС) є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний фінансовий контроль реалізується державною аудиторською службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Порядок проведення державною аудиторською службою державного фінансового аудиту та інспектування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів державної аудиторської служби не проводиться.

Державний фінансовий аудит проводиться також Рахунковою палатою у порядку та у спосіб, що визначені законом.

2.Форми фінансово-господарського контролю, їх характеристика

Важливою ознакою державного фінансового контролю є форма його здійснення.

Форма контролю – це засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, охоплених контрольними діями. Тобто під формами державного фінансового контролю потрібно розуміти способи конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю.

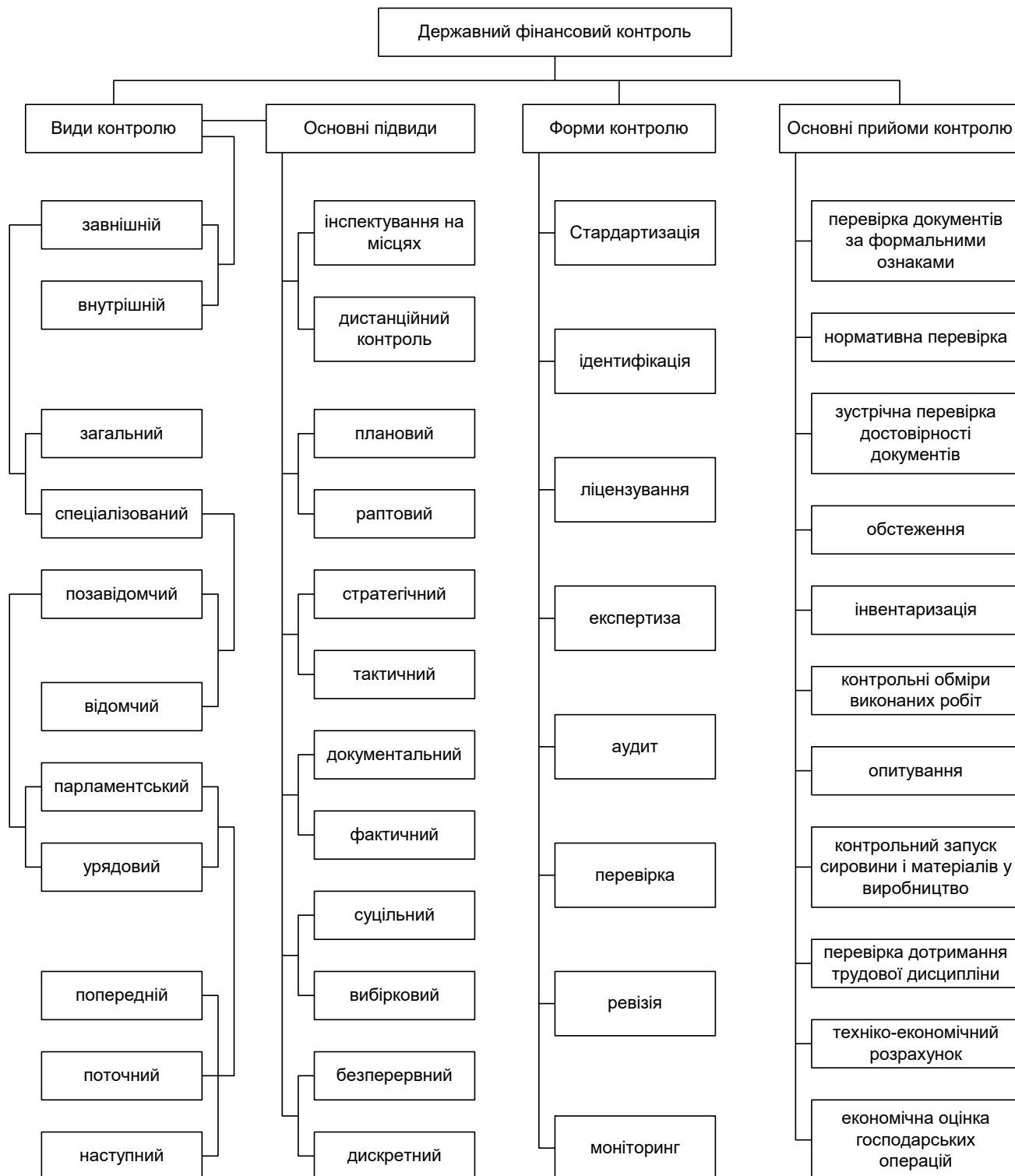


Рис. 1.1. Класифікація державного фінансового контролю за основними ознаками

3. Ревізія як форма фінансово-господарського контролю. Мета і завдання ревізії

Слово “ревізія” – від латинського „ревізійон” – перегляд.

Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Ревізія, як форма контролю, має такі особливості:

- за часом здійснення ревізія відноситься до послідуочого контролю;

- в ході ревізії вивчають всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється, що не є обов'язковим при здійсненні інших видів фінансово-господарського контролю;

- ревізія має чіткий правовий статус, визначені межі її розповсюдження, терміни проведення, порядок оформлення, розгляду;

- у процесі ревізії фіксують лише документально підтверджені факти зловживань і порушень;

- виявлені недоліки і порушення мають адресність в межах матеріальної та юридичної відповідальності;

- для ревізії характерна конкретність у визначенні розміру збитків, втрат, нестач та їх обґрунтованість системою доказів (первинні документи, облікові реєстри, відомості інвентаризації та ін.).

Метою ревізії є перевірка дотримання законності, фінансової дисципліни, виявлення і попередження порушень та зловживань.

Основними завданнями ревізії є:

1. Виявлення господарських і фінансових зловживань і порушень.
2. Визначення причин і умов, які сприяють цим порушенням і зловживанням, а також винних посадових осіб.
3. Прийняття заходів щодо відшкодування нанесених збитків, як в процесі ревізії так і після неї.
4. Профілактика правопорушень і зловживань і виявлення невикористаних резервів діяльності.

Залежно від того на якому економічному суб'єкті проводиться ревізія завдання ревізії можна визначити таким чином.

Якщо ревізії проводяться у фінансових органах, органах Державного казначейства, в апаратах державних адміністрацій, органах місцевого самоврядування завданнями є:

- перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів, стану роботи відповідних органів;

- наявність і правильність розрахунків та обґрунтувань доходів і видатків бюджету і позабюджетних фондів;

- правильність утворення і використання резервного фонду місцевих держадміністрацій, органів місцевого самоврядування;

- стан виконання бюджетів усіх рівнів;

- дотримання діючого порядку фінансування установ і організацій та ін.

При проведенні ревізій установ і організацій, які фінансуються з бюджету перевіряють:

- наявність єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, правильність і обґрунтованість його формування;

- правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей по кожній із статей кошторису, правильність ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, їх достовірність;

- законність формування та правильність використання спеціальних коштів;

- ефективність і законність використання бюджетних коштів.

При проведенні ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів перевіряють:

- ✓ забезпечення виконання положень про міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, в частині деталізації державної політики у сфері фінансів та контролю,

- ✓ законність і правильність утворення в міністерстві централізованих фондів, правильність спрямування та використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів та фінансової допомоги, отриманої за рішенням уряду та Міністерства фінансів України.

- ✓ правильність розрахунків витрат на утримання апарату міністерства, ефективність витрачання коштів на його утримання.

На підприємствах і в організаціях державної та комунальної власності перевіряють дотримання чинних нормативних актів щодо цільового та ефективного використання коштів, матеріальних цінностей, достовірність бухгалтерського обліку та звітності.

Завдання ревізії підприємств недержавного сектора економіки визначаються органом, який доручив проведення ревізії.

4. Проблеми державного фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення

Формування системи державного фінансового контролю у швидкозмінних умовах становлення правової держави і ринкової економіки є складним процесом.

Зумовлено це тим, що на початковому етапі ринкових перетворень багато зв'язаних з державним фінансовим контролем питань не одержали необхідного наукового, правового і методологічного обґрунтування, а сам контроль у значній мірі був ослаблений.

Проте державний фінансовий контроль був і є важливою функцією держави, який забезпечує умови нормального функціонування економічної системи. Ринкові відносини не відміняють необхідності моніторингу і періодичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств і установ всіх форм власності, особливо тих, які використовують бюджетні кошти і державне майно, а також вжиття заходів по усуненню і попередженню вад.

Але в ринкових умовах ми маємо справу не зі спрощенням, а з ускладненням фінансових аспектів діяльності держави, в тому числі й у зв'язку з активним залученням до задоволення суспільних потреб комерційних структур, використанням для обслуговування державних коштів банківської інфраструктури і інфраструктури інших фінансово-кредитних установ. Це ускладнює розв'язання завдань з удосконалення системи державного фінансового контролю.

Крім того, при визначенні напрямів підвищення ефективності державного фінансового контролю потрібно враховувати такі передумови.

По-перше, трансформацію поняття «фінансові інтереси держави» в умовах формування ринкової системи господарювання.

По-друге, наявність конституційної норми, згідно якої органи державного фінансового контролю, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені законами.

По-третє, зміну вимог до державного фінансового контролю, який нині має здійснюватися не тільки у межах, визначених законодавством (відповідати закону), але й бути доцільним, ефективним.

По-четверте, зміну природи об'єкта державного фінансового контролю. Фактично повсюдно поряд з коштами і майном фінансовому контролю слід піддавати операції з фінансовими інвестиціями і нематеріальними активами, а демократизація, роздержавлення, лібералізація цін викликали до життя нові сфери підприємницької діяльності (робота з коштами приватних осіб (ті ж трасти), обслуговування боргових зобов'язань юридичних осіб, аудиторські і консалтингові послуги тощо), щодо яких контрольні функції держави не були законодавчо закріплені (звідси вибух вседозволеності і фінансового шахрайства). Крім того, започатковано діяльність об'єднань суб'єктів господарювання різних форм власності без створення юридичної особи (наприклад, технопарки) та самоврядних некомерційних організацій (наприклад, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності).

По-п'яте, зміну пріоритетів, які забезпечують поступальний рух економіки України.

Основою вирішення фінансових проблем держави тепер визначено не адміністративні методи управління і фіскальні функції, а першочергове зміцнення фінансів суб'єктів підприємницької діяльності, інших юридичних осіб та домашніх господарств через застосування методів правового і економічного регулювання.

По-шосте, посилення вимог до прозорості роботи органів державного фінансового контролю, в тому числі щодо контролю за використанням бюджетних коштів і державного майна.

З огляду на зазначені вище передумови **реформування державного фінансового контролю розв'язання його проблем доцільно здійснювати в таких напрямках:**

- формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, виходячи з сучасних умов розвитку економіки України;
- створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій;
- формування нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю;
- удосконалення методик державного фінансового контролю;
- оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково-дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками;
- створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури;
- покращання матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю.

5. Класифікація ревізій

Ревізія класифікуються за певними ознаками.

1.Залежно від органів, які проводять ревізію:

- відомча;
- позавідомча;
- внутрішньогосподарська;
- мішана.

2.За організаційною ознакою:

- планові;
- позапланові;
- перманентні (постійні, безперервні).

3.Залежно від повноти перевірки господарських операцій розрізняють ревізії:

- суцільні;
- вибіркові;
- комбіновані.

4.Залежно від повноти перевірки діяльності підприємства ревізії бувають:

- комплексні;
- тематичні.

Всі види ревізій перебувають у взаємозв'язку, спрямовані на вдосконалення діяльності підприємств, об'єднань, організацій, установ.

6. Організація контрольно-ревізійної роботи

Слід розрізняти поняття "організація контрольно-ревізійної роботи" і "організація ревізійної процесу".

Організація контрольно-ревізійної роботи – це комплекс заходів направлених на здійснення контролю на підвідомчих підприємствах, установах, організаціях.

Для правильної організації необхідно в першу чергу здійснити планування контрольно-ревізійної роботи.

Водночас, неможливо оцінювати якість фінансового контролю без вивчення його впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання, змін у його фінансовій діяльності, тобто кількісних і якісних параметрів звітності.

Облік результатів контролю або показники звітності потрібні передусім для визначення «вкладу» його в поліпшення дисципліни фінансової системи і, по-друге, звітні показники свідчать про негативні тенденції в фінансовій діяльності підконтрольних об'єктів та у використанні державних ресурсів.

Забезпечення належного рівня організаційно - методологічної роботи в органах ДАС є досить важливим фактором дієздатності та позитивного розвитку державного контролю. Удосконалення даного напрямку діяльності ДАС безпосередньо тягне за собою покращення всієї системи контрольно-ревізійної роботи.

1. Заходи, пов'язані з діяльністю ДАС поза межами її структури:

1.1. Інформування органів державної влади та самоврядування про результати контрольно-ревізійної роботи.

1.2. Координація роботи з органами відомчого контролю.

1.3. Проведення роботи по удосконаленню законодавчих актів, що регламентують права та функції органів ДАС.

1.4. Інформування громадськості через засоби масової інформації про заходи щодо здійснення контролю за додержанням фінансової дисципліни.

2. Внутрішні заходи:

2.1. Розробка методик, програм здійснення ревізій та перевірок.

2.2. Контроль за роботою підпорядкованих

підрозділів та аналіз і оцінка роботи окремих підрозділів, працівників органів ДАС.

2.3. Здійснення заходів по підвищенню професійного рівня працівників органів ДАС.

Виходячи з вищевикладеної структури, можна зробити висновок, що організаційно-методологічна робота в органах ДАС є комплексом заходів, спрямованих на забезпечення належної якості і ефективності державного контролю. Вдосконалення та розвиток даного напрямку роботи може забезпечити не тільки виживання системи ДАС, а й забезпечити її успішний розвиток.

7. Планування і облік в контрольно-ревізійній роботі

Планування є першим і найбільш важливим етапом організації контролю, бо від цього здебільшого залежить раціональне використання кадрового потенціалу служби, ефективність і результативність контролю, а також оперативне реагування на його результати.

Метою планування контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю є:

- забезпечення оптимальної концентрації трудових, фінансових та матеріальних ресурсів суб'єктів державного фінансового контролю при реалізації визначених напрямів контролю;
- усунення паралелізму та дублювання в роботі суб'єктів державного фінансового контролю шляхом забезпечення належного виконання вимог законодавства щодо державної регуляторної політики.

Залежно від часу здійснення плани поділяють на стратегічні, основних напрямів (річні), плани контрольно-ревізійної роботи (піврічні).

Стратегічні плани, зазвичай, складають на 3–5 років і містять заходи фаз запровадження досконаліших форм і методів контролю, поліпшення і розробки нових

правових, організаційних, методологічних і кадрових підходів з питань контрольно-ревізійної роботи.

План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи (річний) складається на наступний календарний рік і містить такі контрольні заходи:

— перелік тем аудитів та/або інспектування з питань виконання державних (бюджетних) програм, використання бюджетних коштів, збереження державного майна у визначених галузях, сферах економічної діяльності та регіонах;

— інспектування окремих питань фінансово-господарської діяльності окремих підприємств, установ, організацій;

— перевірок стану контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади.

До кожної теми затверджуються терміни інформування Кабінету Міністрів України про результати контролю та інспектування підприємств, установ, організацій (об'єкти контролю).

Питання, які вносять до Плану основних напрямів, визначаються з урахуванням їхньої актуальності, соціального значення, обсягів коштів державного бюджету, забезпечення принципу регулярності в організації контролю за використанням бюджетних коштів і можливостей (штатної чисельності) органів ДАС для проведення таких перевірок.

Основними підставами для внесення контрольних заходів до Плану основних напрямів є:

— по-перше, закони, акти та доручення Президента України, Кабінету Міністрів і накази Міністерства фінансів, які не потребують термінового виконання без внесення до планів;

— по-друге, звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення контрольних заходів, які можливо виконати у плановому порядку;

— по-третє, пропозиції Рахункової палати, Мінфіну, Мінекономіки, ДФС, Державного казначейства прийняті ДАС до виконання;

— по-четверте, ініціатива, виявлена органами ДАС, з урахуванням таких критеріїв, як:

— економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково вносять до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

— значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

— публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

— ймовірність виникнення фінансових порушень, зокрема внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього фінансового контролю, правової неврегульованості економічної діяльності;

— періодичність проведення контрольних заходів у бюджетних установах відповідно до закону.

Зазначені критерії враховують контрольно-ревізійні підрозділи всіх рівнів у визначенні питань та об'єктів, які вони вносять до планів контрольно-ревізійної роботи за власною ініціативою.

Сформований проект Плану основних напрямів ДАС погоджує з Міністерством фінансів України і до 1 грудня поточного року подає на затвердження Кабінету Міністрів України. План затверджується до 20 грудня поточного року.

До плану контрольно-ревізійної роботи ДАС на півріччя вносять:

— контрольні заходи, визначені Планом основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби;

— контрольні заходи, доручення та пропозиції щодо проведення яких надійшли від органів, яким надано право їх ініціювати, після затвердження Плану основних напрямів і які можливо провести у плановому порядку;

— контрольні заходи, ініційовані органами державної контрольно-ревізійної служби і які не було внесено до Плану основних напрямів;

— питання регулювання внутрішнього фінансового контролю у системі міністерств, інших центральних органах виконавчої влади, організаційної, методологічної, кадрової та фінансової роботи ДАС.

Управління ДАС, які здійснюють контроль у певних сферах економіки, подають Управлінню організаційної роботи ДАС пропозиції до Плану контрольно-ревізійної роботи на півріччя, яке їх узагальнює та подає на затвердження Голові ДАС.

Інформація щодо внесення до планів контрольно-ревізійної роботи конкретних об'єктів контролю надається тільки на обґрунтовані запити органів державної влади відповідного рівня за рішенням керівництва ДАС.

Для обліку виконання планів контрольно-ревізійної роботи і результатів ревізій і перевірок ведеться журнал реєстрації проведених ревізій і прийнятих по них рішень. В журналі передбачено такі показники: підприємство де проводиться ревізія, період фінансово-господарської діяльності за який проводиться ревізія, склад ревізійної бригади, вид контролю, дата подання акту ревізії, результат проведення ревізії, зміст прийнятих рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень. Дані які містяться в журналі дають змогу аналізувати роботу органу контролю та його вплив на результат фінансово-господарської діяльності підприємства. На основі даних обліку складається звітність про виконання контрольно-ревізійної роботи.

Слід зазначити, що на кожен об'єкт контролю систематизується справа, де групуються всі матеріали, як правило на 5 – 10 років.

8. Взаємовідносини органів ДАС у процесі формування і виконання планів з іншими контролюючими органами

Ефективності фінансового контролю можна досягти тільки за умови поєднання зусиль всіх контролюючих органів з метою забезпечення виявлення, попередження зловживань та порушень фінансової дисципліни.

Враховуючи наведене вище та з метою координації проведення контрольних заходів органи ДАС повинні узгоджувати:

- з органами ДФС – терміни проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності в разі, якщо останні такі заходи планують. Органи ДАС визначають дати виходу на об'єкти, визначені органами ДФС, згідно з узгодженими з ними планами-графіками;

- з Рахунковою палатою – терміни проведення спільних контрольних заходів і дати виходу на об'єкти;

- з контрольно-ревізійними відділами міністерств, інших центральних органів влади та їх територіальними органами – терміни і дати здійснення одночасних (спільних) контрольних заходів.

Зокрема, передбачено обмін Планами контрольних заходів, визначено порядок підготовки спільних довідок та надання пропозицій, запроваджено щомісячний обмін інформацією про результати контрольних заходів.

9. Звітність про контрольно-ревізійну роботу

Показники існуючої звітності про контрольно-ревізійну роботу можна умовно поділити на три категорії:

- результативності;
- дієвості;
- економічності.

Критерій результативності містить показники:

- кількість підприємств, установ, організацій, на яких встановлено фінансові порушення;
- виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, зокрема недоотримано фінансових ресурсів, здійснено видатків, що призвели до збитків;
- виявлено інших порушень фінансової дисципліни.

Зазначені показники свідчать: по-перше, про системність контролю, завантаженість служби, її активність та ініціативність; по-друге, про масовість і характер фінансових порушень, можливість визначення причин, які призводять до втрат фінансових ресурсів.

Критерій дієвості складається з вжитих заходів за результатами контролю:

— надійшло до бюджетів і на рахунки державних установ та державних підприємств і організацій донрахованих фінансових ресурсів;

— відшкодовано і відновлено незаконних видатків фінансових та матеріальних ресурсів;

— усунуто інших порушень фінансової дисципліни;

— прийнято рішень, постанов, наказів за поданнями ДАС, спрямованих на попередження фінансових порушень.

Співвідношення вжитих заходів щодо усунення наслідків фінансових порушень свідчатиме про силу впливу контролю на якість управління державними ресурсами.

Критерій економічності визначається співвідношенням обсягів фінансових ресурсів, повернутих державі, до обсягів бюджетних коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю, а також затрат часу на одну перевірку порівняно з її результативністю.

За правильної організації контролю витрати на фінансовий контроль повинні бути відповідно незначними. Водночас, практика свідчить, що через недостатню якість управління є факти проведення перевірок дріб'язкових, безрезультативних, але із залученням значної кількості працівників.

Коло критеріїв оцінки роботи органів ДАС можливо розширювати залежно від рівня управління, зокрема:

— критерій інтенсивності – кількість контрольних заходів на одного ревізора, підрозділ;

— критерій динамічності – співвідношення пред'явлених вимог, рішень до кількості перевірених об'єктів або рівень прийнятих чи реалізованих вимог, пропозицій до загальної кількості наданих ревізором.

Таким чином, показники звітності можуть слугувати критерієм ефективності фінансового контролю і управлінської функції, і для оцінки роботи підрозділів, окремих працівників служби.

Водночас, дані звітності про результати контрольно-ревізійної роботи дають можливість оцінити рівень ефективності, законності та цільового використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

ТЕМА 2. Стратегія і тактика ревізійного процесу, його планування та процедури здійснення

1. Поняття контрольно-ревізійного процесу.
2. Підготовка до ревізії, складання програми і плану контрольно-ревізійної перевірки.
3. Суть основного етапу проведення ревізії.
4. Характеристика методичних прийомів проведення ревізії.

1. Поняття контрольно-ревізійного процесу

Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснених за допомогою певних процедур становить контрольне ревізійний процес. Будь - який динамічний процес складається з організаційної, технологічної та завершальної стадій. Щодо контрольного - ревізійного процесу такими стадіями є:

- підготовчий етап(організаційний);
- основний(дослідний);
- заключний (узагальнення, реалізація результатів ревізії; контроль за виконанням прийнятих рішень).

Підготовчий етап включає вибір об'єкта ревізії та організаційно - методичну її підготовку.

Виходячи з характеру діяльності підприємства, зміст контролю визначає потребу в спеціалістах, яких слід залучати до ревізії, тобто формується ревізійна бригада. Після цього видається організаційно розпорядчий документ-наказ керівника контрольно – ревізійного відділу ДАС Організаційно методична підготовка ревізії передбачає:

- вивчення стану фінансове - господарської діяльності об'єкта ревізії;
- розробка програми ревізії;
- вибір методики ревізії;
- розробка плану ревізії.
- складання робочого плану ревізора

Основний етап - безпосереднє проведення ревізії на підприємстві (обстеження підприємства, корегування програми ревізії, уточнення плану , виконання контрольно - ревізійних процедур.

Заключний етап - передбачає узагальнення результатів ревізії (групування і синтезування виявлених недоліків; узагальнення і викладання результатів ревізії в акті), реалізація результатів ревізії (обговорення результатів ревізії, розробка проекту профілактичних дій, прийняття рішень за результатами ревізії; контроль за виконанням прийнятих рішень.

2. Підготовка до ревізії, складання програми і плану контрольно-ревізійної перевірки

За 10 днів до проведення планової ревізії письмово повідомляють про це підприємство. До початку ревізії керівник ревізійного органу назначає наказом ревізію фінансове - господарської діяльності підприємства.

Наказ - це організаційно розпорядчий документ, в якому вказують назву підприємства, що ревізують, вид ревізії, період за який перевіряють діяльність підприємства, ПІБ, посаду кожного члена ревізійної бригади, визначають її керівника, термін проведення ревізії.

Ревізійна бригада, до виїзду на об'єкт контролю вивчає плани виробничої і фінансове господарської діяльності підприємства, акт попередньої ревізії та рішення по ній, документи тематичних ревізій, обстежень і іншу інформацію.

На підставі вивчення економіки підприємства, яке ревізує керівник ревізійної бригади (на цю роль , як правило призначають працівника органу контролю, який має спеціальну освіту і практичний досвід роботи) розробляє програму ревізії

Потім вибирають методику ревізії - визначають методичні прийоми і контрольно - ревізійні процедури, їх застосування при перевірці різних об'єктів контролю, використання засобів обчислювальної техніки, тощо.

Для того, щоб програму ревізії виконати в термін, призначений наказом і в повному обсязі керівник ревізійної бригади складає план - графік проведення ревізії, який погоджує з керівником контрольне - ревізійного підрозділу.

Керівник ревізійної групи повинен ознайомити всіх членів групи з розподіленням обов'язків. На основі одержаних завдань члени ревізійної бригади складають робочі плани проведення ревізій одержаних ними ділянок, які затверджує керівник групи.

3. Суть основного етапу проведення ревізії

Перед початком ревізії посадові особи ДАС та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику органу служби видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику **направлення** та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду).

Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу служби для ознайомлення. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Посадові особи ДАС зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його наявності). Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується у вступній частині акта ревізії.

Керівники об'єкта контролю та суб'єкта господарювання, у якому проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам служби місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою

Проведенню ревізії повинно передувати обслідування підприємства, яке ревізується. Для цього ревізор вивчає розміщення апарата управління, окремих служб, усіх та інших структурних підрозділів, місць зберігання обладнання, ТМЦ.

Під час обслідування підприємства керівник ревізійної групи повинен вирішити де і які ТМЦ необхідно піддати контрольній інвентаризації.

Контрольні інвентаризації проводять на початку ревізії.

Потім ревізійна група приступає до проведення безпосередньо ревізії в ході якої використовується способи документального і фактичного контролю.

Для систематизації матеріалів ревізії ревізор повинен мати робочий зошит, в якому реєструвати всі наявні недоліки.

За умов виявлених ревізією грубих порушень чинних нормативних актів ревізор має визначити обсяг заподіяної шкоди, знайти причини допущених порушень та винних у цьому конкретних осіб, від кожної винної особи треба отримати відповідне письмове пояснення. У разі виявлення зловживань ревізор має одержати від посадових осіб підприємства, що ревізується копії документів, які свідчать про зловживання.

Копії оригіналів документів ревізор отримує лише за умови, що сам зміст документа є доказом факту порушень. Кожна копія документа має бути завірена печаткою та підписом посадової особи підприємства, що ревізується. Копія з оригіналу знімається в двох примірниках.

В деяких випадках ревізор на підставі первинних документів, даних обліку і звітності складає: довідки (розрахунки) лише за своїм підписом, але ці довідки не мають безперечної доказової сили.

Тому дані аналізу звітних та інших документів мають бути підписані керівником та головним бухгалтером об'єкта, що ревізується.

4. Характеристика методичних прийомів проведення ревізії

До прийомів фактичного контролю відносять: інвентаризацію, контрольний обмір виконаних робіт, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, дослідження об'єкту, контрольні перевірки, лабораторний аналіз.

Джерелами інформації документального контролю є первинні документи, облікові реєстри, нагромаджувальні відомості, розробні таблиці, звітність, програми, кошториси та інші документи.

Документи перевіряють за різними ознаками, використовуючи методичні прийоми документального контролю.

Використання у контрольному процесі розрахунково-аналітичних методичних прийомів дає змогу встановити загальний стан об'єктів контролю: неритмічність виробництва, збитковість окремих видів продукції, платоспроможність, фінансовий стан .

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми об'єднують прийоми економічного аналізу, статистики, економіко-математичні методи.

ТЕМА 3. Використання інформаційних технологій в контрольно – ревізійній роботі

1. Використання інформаційних технологій при проведенні контролю.
2. Інформаційно-аналітична система органів ДАС
3. Особливості контролю в комп'ютерному середовищі.

1. Використання інформаційних технологій при проведенні контролю

Великий обсяг інформації і кількості операцій з використання матеріалів і руху готової продукції, наприклад у сфері матеріального виробництва, не дають можливості проводити обробку інформації і здійснювати контроль вручну, що створює необхідність застосування комп'ютерної техніки. Обумовлюється це і тим, що значно розширюються масштаби господарської діяльності підприємств, ускладнюються їх зв'язки і значно збільшуються обсяги інформації. У зв'язку з цим доцільно:

- визначити роль і значення комп'ютерної техніки при проведенні господарського контролю;
- дати сучасну оцінку використання комп'ютерної техніки в середовищі, що контролюється;
- окреслити перспективні напрями застосування комп'ютерної техніки при проведенні господарського контролю.

Зміст, форми і методи господарського контролю в умовах застосування комп'ютерної техніки базуються на інформації, отриманій при вирішенні функціональних завдань матеріальних, виробничих, розрахункових, кредитних та інших операцій. Для успішного функціонування контролю важливо забезпечити зв'язок між господарськими, фінансовими операціями і процесами, що здійснюються на підприємствах у різних його підсистемах. Відповідно це вимагає забезпечення інтеграції різних видів (попереднього, поточного і наступного) господарського контролю на тих об'єктах, де є дублювання контрольних функцій.

Завдання господарського контролю в умовах застосування комп'ютерної техніки можуть вирішуватися:

- в різних підсистемах (підсистема контролю у цьому випадку відсутня),
- в окремо виділеній підсистемі господарського контролю (деякі завдання контролю вирішуються в інших підсистемах)
- або всі контрольні функції об'єднано в підсистемі господарського контролю.

Для підсистеми господарського контролю варто розробити типові програми і рішення, що забезпечують комплексне виконання завдань контролю, здійснити ув'язування контролю цієї підсистеми з контрольними функціями, що ще виконуються в інших підсистемах.

Одним з важливих питань контролю в умовах застосування комп'ютерів є правильне використання інформації при здійсненні процедур контролю. В умовах застосування комп'ютерної техніки поряд із паперовими носіями інформації створюються свої, машинні носії первинної і вихідної інформації. Крім того, використовуються термінальні пристрої для введення інформації і створення первинних облікових документів на машинообліковуваних носіях з наданням таким документам юридичної сили. У зв'язку з цим органи, що здійснюють контроль, повинні чітко знати зміст комп'ютерних носіїв та іншої інформації, вміти одержувати і розшифровувати зафіксовані дані, користуватися відеограмами тощо. Для цього необхідні знання технології обробки інформації на комп'ютері. При цьому технічні носії інформації повинні мати однакову юридичну силу порівняно з іншими документами.

В умовах застосування комп'ютерної техніки в системі управління звужуються рамки контролю за допомогою документації і розширюється сфера автоматизованих контрольних дій, що знаходить відображення в алгоритмах. Це вимагає від працівників контролю необхідної професійної підготовки в області інформаційної обробки економічної інформації. Поряд з цим, в умовах застосування комп'ютерної техніки варто розробити пакети прикладних програм на алгоритмічних мовах із тим, щоб можна було забезпечувати контрольні функції. Для цього потрібна єдина система класифікації і кодування обліково-аналітичної інформації, що є частиною інформаційного забезпечення, комплекс взаємозалежних загальнодержавних класифікаторів техніко-економічної інформації, пристосованих для безпосередньої обробки засобами комп'ютерної техніки.

2. Інформаційно-аналітична система органів ДАС

Результатом використання сучасних інформаційних технологій у системі органів ДАС стало створення інформаційно-аналітичної системи.

Інформаційно-аналітична система (далі – ІАС) органів ДАС – це сукупність інформаційних ресурсів органів ДАС і комплекс організаційного, нормативно-правового та технологічного забезпечення, за допомогою якого реалізується державна політика щодо їх створення, користування, зберігання та поширення з урахуванням вимог національної безпеки.

Основними складниками єдиної ІАС органів ДАС є такі інформаційні ресурси:

- технічне забезпечення (сервери, робочі станції, локальні обчислювальні мережі, принтери, тощо);
- загальносистемне (операційні системи та системи управління базами даних) і прикладне програмне забезпечення;
- засоби телекомунікацій і зв'язку (як транспортна інфраструктура ІАС ДАС зараз використовується мережа Інтернет);
- комплексна система захисту інформації.

На сьогодні на рівні Головки КРУ функціонують, а також впроваджено в режимі дослідної експлуатації такі функціональні підсистеми:

1. Підсистема «Інформаційна карта», основними функціональними властивостями якої є:

- накопичення інформації про результати проведених ревізій і перевірок і зведення їх на центральному рівні;
- формування статистичних форм звітності в автоматичному режимі;
- аналіз зведеної інформації з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Треба зазначити, що зараз проводиться робота щодо вдосконалення зазначеної підсистеми в напрямі деталізації даних форми інформаційної карти з метою поглибленішого аналізу результатів діяльності органів ДАС на всіх рівнях.

2. Підсистема аналізу взаємодії з правоохоронними органами, основні функціональні

властивості якої полягають у:

- змістовному аналізу звернень;
- обліку звернень;
- оперативному контролю ходу опрацювання звернень;
- статистичній звітності.

Функція змістовного аналізу звернень, що надійшли до ДАС, полягає в інформаційній підтримці процесу їх попереднього розгляду.

Процес попереднього розгляду будь-якого звернення виконується з метою підготовки проекту обгрунтованого рішення щодо нього. На цій фазі опрацювання звернення стає особливо важливим швидке отримання працівниками ДАС якісної, достовірної та максимально повної інформації, необхідної для цього.

Водночас функція змістовного аналізу звернень забезпечує пошук у центральній базі даних (БД) органу ДАС потрібної інформації за заданими користувачем підсистеми параметрами. Пошук, в найбільш загальному випадку, виконується для отримання даних такого характеру:

- чи є об'єкт звернення підконтрольним, чи ні;
- чи внесено об'єкт звернення до плану контрольно-ревізійної роботи, чи ні;
- чи виконувалися раніше на об'єкті звернення контрольні заходи, чи ні.

Функція обліку звернень полягає в первинній реєстрації і накопиченні в БД органу ДАС інформації, що надходить за ними та виникає під час їх опрацювання.

Реєстрація звернень у підсистемі виконується спеціально призначеним для цього користувачем з відповідними повноваженнями. У межах органу ДАС внутрішній реєстраційний номер звернення є унікальним.

Відображенням звернення в підсистемі є його інформаційна картка, реквізити якої зберігають у формалізованому вигляді дані звернення.

Під час опрацювання звернень забезпечується можливість введення до їх інформаційних карток відповідних додаткових даних, що виконується користувачами підсистеми, відповідальними за поточне виконання прийнятих за ними рішень. Корегування даних, занесених до інформаційної картки звернення, на попередніх стадіях його опрацювання забороняється.

Функція оперативного контролю ходу опрацювання звернень полягає в можливості отримання відповідним користувачем підсистеми в довільний момент часу інформації про поточний стан виконання прийнятих щодо нього рішень.

Інформація про хід опрацювання звернень надається підсистемою інтегровано – в розрізах тих чи інших класифікаційних ознак звернень, а також за заданими користувачем окремими зверненнями з використанням їхніх реєстраційних номерів.

Функція статистичної звітності припускає можливість отримання різноманітних звітних форм статистичного характеру, що можуть бути використані для аналізу тих чи інших аспектів контрольної-ревізійної роботи органу ДАС за зверненнями правоохоронних органів.

Передбачається можливість отримання і заздалегідь визначеного переліку уніфікованих звітних форм, які формуються у регламентному режимі (день, місяць, квартал тощо), і певних звітних форм нерегулярного характеру, що формуються нерегламентовано, за потребами користувачів.

3. Підсистема планування контрольної-ревізійної роботи, основні функціональні можливості якої:

— формування, наповнення та супроводження розподіленої бази даних видатків щодо підконтрольних органам ДАС установ, організацій і підприємств, які отримували кошти державного та місцевих бюджетів;

— формування тематичних баз за визначеними для розробки плану основних напрямів контрольної-ревізійної роботи органів ДАС пріоритетними темами контролю;

— формування та ведення баз даних піврічних планів контрольної-ревізійної роботи;

— інформаційна підтримка прийняття рішень щодо проведення позапланових ревізій і перевірок;

— пошук у базах даних за заданими параметрами;

— формування звітів за запитом користувача.

4. Підсистема електронного документообігу. Підсистема призначена для автоматизації процесу документообігу за переліком таких функцій:

— реєстрація та облік за єдиним принципом нумерації в межах усіх підрозділів вхідних, вихідних і внутрішніх документів у вигляді реєстраційних карток встановленого зразка;

— обмін документами між структурними підрозділами;

— забезпечення технологічних процедур передачі та опрацювання документів у визначеному порядку;

— автоматизоване заповнення назв, кодів і стандартних текстів з використанням довідкової інформації;

— оперативний відбір і пошук документів у базі даних і в архіві електронних документів за довільними умовами з використанням реквізитів реєстраційних карток і повнотекстового пошуку;

— контроль за виконанням і проходженням документів;

— формування аналітичних і статистичних довідок;

— автоматизована підготовка описів справ документів щодо передачі їх на архівне зберігання та ведення архіву документів.

У цілому інформаційно-аналітичну систему органів ДАС треба розглядати як складник Єдиної інформаційно-аналітичної системи органів виконавчої влади. Створення єдиної розподіленої бази даних дає змогу оперативно проводити інтеграцію (налагодження інформаційного обміну) з ІАС інших органів виконавчої влади.

2. Особливості контролю в комп'ютерному середовищі

Якщо облік на підприємстві ведеться за допомогою ПК, то контролеру необхідно оцінити такі чинники:

1. Організаційна структура системи електронної обробки інформації.
2. Характер діяльності на ЕОМ.
3. Проектні та процедурні аспекти.

Оцінка організаційної структури системи електронної обробки інформації включає розгляд таких питань:

- чи має персонал, зайнятий обробкою даних детальні знання про взаємозв'язок джерел інформації, процесу її отримання, розподілу і використання;
- чи існує можливість доступу по сторонніх осіб до комп'ютерних програм і загроза зміни самих програм.

При вивченні характеру діяльності на ЕОМ необхідно оцінити такі моменти:

1. Можливість введення даних без підтверджуючих документів.
2. Недостатність виходу даних у візуальній формі.
3. Можливість доступу до даних і комп'ютерних програм.

Оцінка проектних і процедурних аспектів ґрунтується на вивченні таких питань:

- чи правильно складена комп'ютерна програма;
- чи не приводить введення інформації в систему до помилок в обліку в цілому;
- чи правильно виконуються операції, які проводить комп'ютер самостійно;
- яка ступінь захисту засобів зберігання даних і програм.

ТЕМА 4. Ревізія використання коштів і майна у суб'єктів підприємницької діяльності

1. Організація і методика ревізії грошових коштів.
 2. Ревізія розрахункових та кредитних операцій.
 3. Організація і методика ревізії операцій з необоротними активами
 4. Ревізія операцій з виробничими запасами.
 5. Організація і методика ревізії операцій по обліку витрат і формуванню собівартості продукції.
 6. Ревізія праці та заробітної плати
 7. Ревізія доходів і результатів діяльності.
 8. Організація і методика ревізії власного капіталу і забезпечення зобов'язань.
 9. Оцінка фінансового стану підприємства.
1. Організація і методика ревізії грошових коштів

1.1. Ревізія касових операцій

Основна мета ревізії касових операцій – оцінка законності, достовірності та господарської доцільності операцій, які відображають рух і зберігання грошових коштів у касі.

Завданнями ревізії касових операцій є перевірка:

- дотримання умов зберігання готівки та інших цінностей у касі;
- своєчасності і повноти оприбуткування отриманих з банку, від юридичних і фізичних осіб готівкових грошових коштів і виручки;
- дотримання правил документального оформлення операцій з оприбуткування і видачі готівки;
- дотримання визначеного ліміту зберігання готівки в касі;
- правильності обліку касових операцій, ведення касової книги і книги аналітичного обліку за іншими цінностями, які зберігаються в касі;
- дотримання касової дисципліни;

Під час ревізії касових операцій використовують такі джерела інформації: прибуткові і видаткові касові ордери; квитанції на внесення готівки до банку або на оплату послуг інших організацій; корінці чекової книжки; розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати; чеки, розрахунки на придбання матеріальних цінностей за готівку та накладні на отримання цінностей та послуг; журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів; касову книгу; звіти касира; журнал 1, відомість 1.1, Головну книгу (рахунки 30 “Каса”, 33 “Інші кошти”, 331 “Грошові документи в національній валюті”, 332 “Грошові документи в іноземній валюті”; записи на збалансованому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”); звітність: Баланс (ф №1), “Звіт про рух грошових коштів(ф.№3), акти інвентаризації готівки в касі, договір про матеріальну відповідальність касира.

Ревізію касових операцій починають з раптової інвентаризації каси. Інвентаризацію проводять на основі наказу керівника підприємства. Перед початком інвентаризації ревізор зобов'язаний вивести, чи складено з касиром зобов'язання про матеріальну відповідальність.

Касиру пропонують скласти (в присутності ревізора) звіт по операціях в касі за поточний день. В звіт включаються всі прибуткові і видаткові документи, як є в касі. Розписки та інші документи невстановленої форми до уваги не приймають. Касир повинен вивести залишок грошей в касовій книзі. У платіжних відомостях, за якими не повністю виплачено зарплату чи інші виплати, ставлять прочерк у графі “розписка про одержання” і до звіту включають суми фактично проведених виплат, тобто відомості закривають.

Відповідно з правилами інвентаризації ревізор повинен отримати від касира розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові касові документи включені у звіт і не оприбуткованих чи невиданих грошових коштів нема. Така процедура необхідна для попередження заяв касира після інвентаризації про наявність документів, які він не включив у звіт.

Ревізор перевіряє правильність складання звіту касира і виведення залишків готівки в касі на момент інвентаризації. Особливу увагу ревізор звертає на дотримання послідовності номерів у

прибуткових і видаткових касових ордерах зазначених у звіті касира, порівнює номери останніх прибуткових і видаткових касових документів, поданих до звіту із записами в журналі реєстрації касових ордерів. Після перевірки звіту касира ревизор робить запис на ньому “До інвентаризації на ... (дату) і передає в бухгалтерію для виведення залишку на рахунок 30 “Каса”.

Інвентаризацію каси проводить комісія до складу якої входять ревизор, головний бухгалтер і касир. Якщо касир відсутній, то призначають наказом керівника підприємства комісію, в присутності якої проводять інвентаризацію. На час інвентаризації касові операції не виконують. Гроші та інші цінності в касі перераховує касир в присутності ревизора і головного бухгалтера. Грошові кошти перераховують по кожній купюрі окремо (як правило, починаючи з купюр вищого номіналу). При наявності значної кількості купюр складають опис, в якому вказують номінал купюр, їх кількість і суму. Опис підписують всі члени інвентаризаційної комісії. Одночасно з перевіркою готівки встановлюють наявність цінних паперів, грошових документів, бланків суворої звітності. Перевірку готівки в касі оформляють актом інвентаризації. Касир повинен дати розписку про те, що всі вказані в акті суми грошових коштів, документи та інші цінності прийняті ним на відповідальне зберігання.

При виявленні розбіжностей фактичних залишків грошових коштів із даними обліку, ревизор вимагає в посадових осіб (касир і головного бухгалтера) письмових пояснень про причини цього. Якщо виявлено недостачу, то ставиться питання про негайне її відшкодування. Ревизор перевіряє своєчасність і правильність відображення недостачі в бухгалтерському обліку. Лишки грошових коштів оприбутковують.

Касові операції перевіряють суцільним порядком, тобто касові документи перевіряють з дня закінчення попередньої ревізії.

При ревізії касових операцій ревизор вивчає:

- дотримання порядку заповнення касових документів, ведення касової книги;
- дотримання касової дисципліни;
- достовірність і законність здійснення операцій з готівкою і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку;

При проведенні контролю за правильністю оформлення прибуткових і видаткових касових ордерів, найчастіше виявляють такі порушення: відсутність обов'язкових реквізитів (назви організації, дати проведення операції, нумерації (або вона поставлена не правильно), підписів посадових осіб, кореспонденції рахунків); непогашення чи несвоєчасне погашення касових ордерів, що створює умови для повторного їх використання, відсутність виправдовуючі документів до касових ордерів.

При ревізії дотримання касової дисципліни, необхідно вяснити:

- дотримання ліміту залишку готівки в касі;
- повноту і своєчасність оприбуткування готівки в касу;
- дотримання нормативів розрахунків підприємства готівкою;
- своєчасність і повноту повертають в банк невикористані грошові кошти, отримані для виплати зарплати, премій і т. п.

Щоб перевірити, як дотримується встановлений ліміт коштів в касі, необхідно співставити фактичні залишки грошових коштів за касовою книгою на певну дату з лімітом, який встановило підприємство.

Своєчасність і повнота внесення в банк невикористаних грошових коштів на виплату зарплати перевіряється шляхом співставлення дати і суми зарахування грошей на відповідний рахунок згідно виписки банку з датою закінчення виплати грошей і сумою невикористаних коштів.

При ревізії касових операцій ретельно перевіряють повноту і своєчасність оприбуткування в касу грошей з банку. Цього досягають шляхом зустрічної перевірки даних банківських виписок з рахунків підприємства, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів в касовій книзі.

При виявленні випадків не оприбуткування грошей, виправлень, підчисток, не співпадання дати одержання коштів, ревизор бере пояснення у касира і головного бухгалтера з метою виявлення причин цього.

Одночасно перевіряють повноту та своєчасність відображення по касі готівки, внесеної в банк і її зарахування на рахунки підприємства. Ревізор повинен перевірити операції з оприбуткування в касу виручки за реалізовану продукцію і надані послуги, оскільки за цими операціями найчастіше зустрічаються зловживання, пов'язані з повним чи частковим не оприбуткуванням коштів, які надійшли в касу. Для цього необхідно звірити звіти про рух ТМЦ, а також записи на рахунках їх реалізації.

Крім цього, перевіряють, чи не використовувало підприємство, яке має податкову заборгованість перед бюджетом, на виплату зарплати чи поточні потреби і чи повно і своєчасно здавало до банку отриману виручку для зарахування на рахунки.

Контролюючи касові операції, слід виявляти правильність кореспонденції рахунків. Такий контроль проводять за всіма касовими операціями на основі даних звітів касира і доданими до них виправдовуючі документів, а також записів в облікових регістрах. Він дозволяє виявити господарські операції з неправильною кореспонденцією, які тягнуть за собою перекручення облікових і звітних даних, та списання викрадених сум.

Необхідно перевірити правильність підрахунку оборотів в звітах касира, визначення залишків на кінець звітного періоду, відповідність залишків за звітом касира на кінець місяця залишкам на рахунку 30 в головній книзі.

На основі акту інвентаризації каси і даних групувальних відомостей про порушення касової дисципліни та інші зловживання складають відповідний розділ акту ревізії, де наводять виявлені факти недоліків ат зловживань з посиланням на додані відомості, таблиці і т. п.

Контроль і ревізія операцій на рахунках в банках у національній валюті

До початку контрольного заходу ревізор повинен одержати у головного бухгалтера довідку і перевірити, які рахунки і в яких банках відкриті підприємством.

Об'єктом контролю ревізора повинні бути:

1. Повнота відображення виручки, яка надійшла а рахунок в банку;
2. Операції по переказу грошових коштів на рахунки фізичних осіб;
3. Точність підрахунку підсумків записів в облікових регістрах і обґрунтованість проставлення кореспонденції;

Джерелами інформації ревізії є: виписки банків з рахунків з доданими виправдовуючими документами; облікові регістри по рахунку 31 (журнал №1, відомість 1.2, Головна книга), акти звірок з установами банків, баланс підприємства (Ф№1), звіт про рух грошових коштів (Ф№3); для бюджетних установ: меморіальний ордер № 2 “Нагромаджувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (зкладах банку)”; меморіальний ордер № 3 “Нагромаджувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (зкладах банку)”.

Ревізія операцій на рахунках в національній валюті проводиться суцільним порядком.

1. Ревізор повинен спів ставити залишки коштів, відображених у виписках по рахунку 31 із залишками коштів, які відображені в обліку. Однак ця рівність не гарантує тотожності оборотів по виписці банку і балансовому рахунку, оскільки при опрацюванні виписок може бути зменшення оборотів на одну і ту ж суму по Д-ту і К-ту рахунку з метою приховати зловживання. Тому необхідно перевірити відповідність оборотів по Д-ту і К-ту рахунку по виписках банку оборотам в облікових регістрах.

2. Обов'язком ревізора є перевірка повноти і достовірності банківських виписок і доданих до них документів.

Повноту банківських виписок встановлюють за їх нумерацією і перенесенням залишків коштів на рахунок (залишок на кінець попередньої виписки дорівнює залишку на початок наступної виписки). Достовірність виписок виявляється шляхом перевірки їх реквізитів. Якщо в виписці встановлені необумовлені виправлення і підчистки (а виправлення повинні затверджуватися підписом головного бухгалтера і круглою печаткою банку), чи у разі відсутності окремих виписок необхідно звернутися до установи банку (зустрічна перевірка).

3. Далі необхідно впевнитись, що всі проведені через банк операції є достовірними і підтверджуються відповідними документами. У випадку виникнення сумнівів в правдивості

документів (відсутність банківського штамп, виправлення перерахованих сум, назви одержувача грошей і дати) необхідно провести зустрічну перевірку платіжних документів підприємства з платіжними документами в банках чи в контрагента по операції.

4. Одночасно з перевіркою достовірності операцій виявляється правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових регістрах. Деколи зловживання можуть бути приховані через неправильні кореспонденції рахунків, неправильні записи в облікових регістрах, сторнуванням записів без документального підтвердження і необхідності, неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з однієї сторінки регістра на іншу.

1.3. Особливості ревізії на поточних рахунках в банках в іноземній валюті

Джерелами інформації є: виписки з рахунків в іноземній валюті з доданими підтверджуючими документами, розрахунки і довідки бухгалтерії, журнал №1-в, відомість 1.2-в, записи на рахунках 312, 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”, 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”, 714, 744, 945, 974, Головна книга підприємства, Баланс (Ф№1), Звіт про рух грошових коштів (Ф№3), Звіт по фінансові результати (Ф№2), декларації валютних цінностей, доходи і майно, які належать резиденту і розміщені за межами України тощо. В бюджетних установах: м/о №2, м/о №3, рахунок 318 “Поточні рахунки в іноземній валюті”, 442 “Інша переоцінка” – відображають курсові різниці.

Ревізію операцій на валютному рахунку проводять аналогічно ревізії операцій на рахунках в банках в національній валюті. Визначають:

1. Правильність вхідного залишку.
2. Відповідність залишків і оборотів коштів, відображених у виписках банку, залишкам і оборотам за даними бухгалтерського обліку.
3. Повноту і достовірність банківських виписок і доданих виправдовуючи документів.
4. Достовірність господарських операцій, оплачених через банк.
5. Правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових регістрах.

Однак, організація обліку і контролю коштів на рахунках в іноземній валюті має свої особливості:

1. Операції і кошти в іноземній валюті відображаються в бух. обліку в національній грошовій одиниці України в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції (виписки розрахунково-платіжного документу). Одночасно облікові записи за цими операціями проводять у валюті розрахунків і платежів.

2. Необхідно перевірити правильність визначення відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць.

3. Контролюють своєчасність відображення в обліку зарахування на рахунок в іноземній валюті асигнування з загального фонду бюджету, зараховано благодійні внески в іноземній валюті

4. Перевіряють правильність відображення в обліку операцій з купівлі та продажу іноземної валюти.

5. Здійснюють перевірку того, чи не порушило підприємство терміну перерахування валютних коштів, які воно придбало на УМВР. Куди віднесено витрати (якщо така ситуація була) і чи своєчасно перераховано дохід від збільшення валютних курсів до бюджету.

6. Контролюють своєчасність і повноту декларування валютних цінностей. Декларації про валютні цінності, доходи і майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами.

2. Ревізія розрахункових та кредитних операцій

2.1. Ревізія розрахунків з підзвітними особами

Завданням ревізії розрахунків з підзвітними особами є:

- 1) контроль за дотриманням правил видачі авансів підзвітними особами;
- 2) перевірка правильного і цільового використання підзвітних сум;
- 3) виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат;

4) оцінка стану внутрішньогосподарського контролю за своєчасністю розрахунків.

Джерелами інформації є: накази і розпорядження по підприємству; авансові звіти з доданими підтверджуючими документами; дані аналітичного і синтетичного обліку по 372 рахунку, журнал №3, відомість аналітичного обліку 3.2, записи в Головній книзі по цьому рахунку, журнал №1, звіти касира.

Розрахунки з підзвітними особами перевіряють, як правило, суцільним способом. В процесі ревізії:

Здійснюють контроль за дотриманням правил видачі авансів. При цьому звертають увагу чи є затверджений список працівників яким видають під звіт гроші, визначають чи не видавалось кошти під звіт особам які мали заборгованість за раніше отриманими підзвітними сумами. Відповідно до Указу Президента за видачу під звіт коштів працівнику який мав заборгованість накладається штраф в розмірі 25% від одержаної під звіт готівки.

Перевіряють доцільність, правомірність та правильність оформлення відряджень окремих працівників (вивчають компетентність особи яку відправляють у відрядження, поставлені завдання, виконання, термін відрядження).

Здійснюють контроль авансових звітів і доданих до них підтверджуючих документів. Особливу увагу звертають на те чи нема в них виправлень, чи вони не фіктивні.

Перевіряють правильність визначення розмірів відшкодування витрат на відрядження по авансових звітах при цьому звертають увагу на дотримання норм добових, а також відшкодування витрат на проживання.

Здійснюють контроль за обґрунтованістю бухгалтерських записів в журналі №3 і відомості 3.2. При цьому перевіряють відображення операцій з видачі авансів, повернення невикористаних підзвітних сум, списання за рахунок відповідних джерел коштів, правильність кореспонденції рахунків. Особливу увагу звертають на правомірність і обґрунтованість внесених виправлень, коригування помилок за минулий період.

Перевіряють стан контролю бухгалтерії підприємства за своєчасністю розрахунків. Контролюють терміни повернення авансів та здачі авансових звітів.

2.2. Ревізія розрахунків з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками

Основними завданнями ревізії розрахунків є:

1. Перевірка достовірності і законності облікових даних про стан розрахунків.

2. Оцінка дотримання розрахунково – платіжної дисципліни і її впливу на платоспроможність підприємства.

3. Встановлення реальної заборгованості.

Джерелами інформації є: угоди з постачальниками, підрядчиками, покупцями, замовниками; первинні документи по обліку розрахунків; записи на рахунках 36,63 у журналі №3, Головній книзі, відомостях аналітичного обліку 3.1, 3.3, Баланс.

Ревізія розрахунків з постачальниками, покупцями і замовниками починається з інвентаризації, тобто вивчаються реальні заборгованості. Якщо у ревізора виник сумнів реальної суми заборгованості, проводиться зустрічна перевірка у контрагента, результат якої оформляють проміжним актом.

На наступному етапі перевіряють чи правильно визначені по статтях балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього порівнюють дані по кожному розрахунку на одну і ту ж дату за показниками аналітичного обліку і залишками на рахунках 36, 63, у журналі №3, Головній книзі, балансі.

Проводять аналіз інформації договорів постачання, договорів з покупцями на предмет чинного законодавства у розрізі правової відповідальності.

Вивчають вибірково заборгованості з точки зору реальності, причини і давності її утворення. З цієї точки зору заборгованість поділяють на такі групи:

поточна – виникнення цієї заборгованості не є порушенням платіжної дисципліни, вона є неминуча в процесі господарської діяльності;

заборгованість не оплачена в термін – при ревізії необхідно визначити причини виникнення такої заборгованості, і також згрупувати таку заборгованість у відповідні групи;

заборгованість для якої минув термін позовної давності необхідно визначити чи направлялись листи нагадування, чи виставлялись претензії, чи були передані матеріали для виставлення позову;

спірна заборгованість – це заборгованість по претензіях пред'явлена постачальникам, підрядчикам, при цьому необхідно звернути увагу на необґрунтовані претензії які складені з таким розрахунком, щоб відмову в їх задоволенні використати для списання не реальної заборгованості на збитки.

2.3. Контроль розрахунків по претензіях

Завданнями ревізії розрахунків по претензіях є:

1. Перевірка обґрунтованості претензій.
2. Контроль за правильним оформленням і своєчасним пред'явленням претензій.
3. Перевірка обґрунтованості відображеної в бухгалтерському обліку розрахунків по претензіях.

Джерелами інформації є: претензійні листи, комерційні акти, протоколи розгляду претензійних справ в арбітражних судах, господарські договори за якими виникли претензії, товарно транспортні документи, записи на рахунку 374 в журналі №3, в Головній книзі, звітність підприємства.

По кожній претензії перевіряється її обґрунтованість, своєчасність і правильність оформлення претензійних документів. Аналіз інформації про наявність спірної заборгованості дає можливість виявити порушення термінів пред'явлення претензій (дуже часто недотримання термінів пред'явлення претензії використовують для приховування фактів крадіжок товарно – матеріальних цінностей).

Якщо у ревізора виникають сумніви в правомірності виставлення претензій то необхідно зробити зустрічну перевірку в контрагента.

Ревізор уважно перевіряє правильність оформлення документації про пред'явлення претензії для розгляду в господарський суд, визначає причини відмови в задоволенні претензій при розгляді в суді і необґрунтовані збитки.

Правомірність відображення операцій на розрахунках по претензіях в бухгалтерському обліку визначається шляхом перевірки кореспонденції рахунків за даними журналу №3, по кредиту рахунка 374 та дебету рахунку на які списані заборгованість по претензіях, виходячи із змісту первинного документа, який є підставою для бухгалтерського запису. Особливу увагу звертають на операції із списання претензій на витрати підприємства чи збитки і на коригування обсягів претензій як помилкових записів минулих періодів.

2.3 Ревізія розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Джерелами інформації ревізії розрахунків по відшкодуванню завданих збитків є: документація по інвентаризації; записи на рахунках №947, 375, 072, аналіз записів по рахунках №30, 66 в журналі – ордері №3, Головній книзі, у відомості аналітичного обліку №3.5, баланс підприємства.

При дослідженні цього питання ревізор повинен ознайомитись з результатами інвентаризації, проаналізувати правильність визначення результатів інвентаризації, дотримання порядку заліку пересортиці, перевірити наявність розрахунків природних втрат.

Потрібно перевірити правомірність віднесення сум виявлених недостач на матеріально відповідальних осіб за даними аналітичного обліку і Головної книги (рах. 375).

При цьому насамперед необхідно перевірити правильність виведення залишків по рахунку 375 для цього дебетові обороти по цьому рахунку перевіряють з порівняльними відомостями або актами інвентаризації, а кредитові обороти спів вставляють з дебетовими оборотами по рахунку 30, 66.

Сума нестач списаних як безнадійні для утримання перевіряють з точки зору наявності всіх підстав для цього.

2.5. Ревізія розрахунків з бюджетом

Завданням ревізії розрахунків з бюджетом є:

Визначення по всіх видах платежів в бюджет правильність розрахування їх сум.

Перевірка своєчасності перерахунку податків і платежів до бюджету.

Вивчення причин не своєчасного і неповного перерахування податків і платежів до бюджету.

Аналіз санкції які застосовувались до підприємства і вивчення доходів які застосовувались до осіб винних в допущенні порушень.

Застосування фінансових санкції до підприємства і винних осіб.

Джерелами інформації є: довідки, розрахунки, декларації по окремих видах податків і платежів; записи по рахунку 64 в журналі – ордері №3, відомості аналітичного обліку 3.6, в головній книзі; банківські виписки з доданими платіжними документами і записи по рахунку 31; акти перевірки органами державної податкової служби; податкова звітність підприємства.

3. Організація і методика ревізії операцій з необоротними активами

3.1. Організація і методика ревізії основних засобів

Збереження основних засобів, забезпечення їх нормального стану та раціональне використання є основним завданням колективу підприємства. Звідси у програмі проведення ревізії основною є перевірка операцій, пов'язаних із основними засобами. Важливими завданнями ревізії основних засобів є:

1. Перевірка дотримання умов, що забезпечують зберігання основних засобів.
2. Перевірка законності та правильності операцій, пов'язаних із рухом основних засобів, та їх документальним оформленням.
3. Перевірка правильності віднесення активів до основних засобів.
4. Перевірка правильності і своєчасності нарахування та включення у витрати виробництва амортизаційних витрат.
5. Перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів.
6. Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.
7. Перевірка своєчасності освоєння виробничих потужностей, виконання показників ефективності використання обладнання.
8. Виявлення невикористовуваного обладнання, обстеження його стану, умов збереження.
9. Перевірка операцій, пов'язаних з орендою основних засобів.

Джерелами інформації під час перевірки основних засобів є: наказ про облікову політику організації; первинні документи, які відображають операції по основних засобах: - Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) (№ОЗ-1). - Акт здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2). - Акт на списання основних засобів (№ ОЗ-3). - Акт на списання автотранспортних засобів (№ ОЗ-4). - Акт на установку, пуск, демонтаж будівельних механізмів (№ ОЗ-5). - Інвентарну картку обліку основних засобів (№ ОЗ-6). - Опис інвентарних карток з обліку основних засобів (№ ОЗ-7). - Картку обліку руху основних засобів (№ ОЗ-8). - Інвентарний список основних засобів (№ ОЗ-9). - Розрахунок зносу основних засобів (№ ОЗ-14); протоколи інвентаризаційних комісій; інвентаризаційні описи та порівняльні відомості з інвентаризації; реєстри синтетичного й аналітичного обліку руху основних засобів - облікові реєстри по рахунках 10, 11, 12, 13, 42, Головна книга; Баланс (Форма № 1).

У ході ревізії основних засобів перевіряють:

- забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів (правильність віднесення об'єктів до основних засобів, правильність класифікації основних засобів, правильність оцінки і переоцінки основних засобів, питання організації аналітичного обліку і матеріальної відповідальності за основні засоби, інвентаризація основних засобів, відповідність даних звітності синтетичному і аналітичному обліку);

- документальне оформлення і відображення в обліку операцій надходження і вибуття основних засобів (використання уніфікованих форм первинної облікової документації, відображення операцій надходження і вибуття основних засобів у реєстрах синтетичного обліку, питання оподаткування операцій при надходженні і вибутті основних засобів);

- нарахування і відображення в обліку амортизації основних засобів (правильність встановлення терміну корисного використання, правомірність і обґрунтованість використовуваних методів нарахування амортизації, правомірність застосування прискореної амортизації, правильність розрахунків амортизаційних відрахувань, правильність відображення амортизаційних відрахувань в обліку);

- відображення в обліку відновлення основних засобів — ремонту, модернізації і реконструкції (документальне оформлення операцій, способи проведення ремонту, правомірність віднесення витрат з ремонту на собівартість, відображення операцій з реконструкції і модернізації в обліку).

3.2. Ревізія нематеріальних активів

Проведення ревізії починають з визначення правильності віднесення об'єктів, що обліковуються на рахунку 12 до складу нематеріальних активів.

Потім проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, тобто наявності документів на підставі яких оформлені придбані майнові права та інші нематеріальні активи.

Разом з цим перевіряють правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Ревізор повинен перевірити чи достовірно визначена вартість придбаних нематеріальних активів і яку економічну вигоду від реалізації або використання їх має підприємств. Придбання нематеріальних активів зараховують за первісною вартістю. Отримані безоплатно, внаслідок об'єднання підприємств оцінюють за справедливою вартістю.

Ревізор повинен з'ясувати чи правильно проводиться переоцінка тих нематеріальних активів, що до яких існує активний ринок. При цьому слід врахувати, що переоцінена первісна вартість і знос об'єкта нематеріального активу визначається як добуток первісної вартості або зносу на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється на його залишкову вартість.

При інвентаризації нематеріальних активів комісії слід врахувати наступне:

- Перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому вартісному вираженні на підставі первинних документів. До останніх відносяться акти приймання передачі, платіжні документи, ліцензійні угоди, патенти та інші свідоцтва, що підтверджують факт придбання або створення нематеріальних активів;

- Перевіряються відповідність нематеріальних активів вимогам, викладеним в П(С)БО 8;

- Визначається можливість отримання в майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на рахунку 12, а саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, тобто наявності документів, на підставі, яких оформлені придбані майнові права.

По всіх нематеріальних активах інвентаризаційна комісія перевіряє наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного терміну їх використання. Також інвентаризаційна комісія повинна бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Програмні продукти перевіряють за їх наявністю на відповідних носіях та експлуатаційною пробою.

В інвентаризаційному описі комісія обов'язково повинна зазначити:

- Інвентарний номер об'єкта нематеріального активу;
- Його назву та стислу характеристику;
- Місце знаходження (експлуатація), тобто назву структурної одиниці підприємства, де використовується даний інвентарний об'єкт;

- Первісну вартість і суму нарахованого зносу;

- Строк корисного використання.

3.3. Ревізія капітальних інвестицій

Завдання контролю капітальних інвестицій:

- перевірка забезпеченості інвестицій проектно-кошторисною документацією;
- перевірка своєчасного, повного і достовірного відображення витрат за видами і об'єктами капітальних інвестицій;
- перевірка збереження обладнання, що потребує і не потребує монтажу;
- перевірка правильності визначення інвентарної вартості об'єктів будівництва, що вводяться в дію та їх включення в склад основних засобів підприємства;
- перевірка правильності обліку і звітності по інвестиційній діяльності.

Джерела інформації: договори підряду і поставок обладнання, титульні списки, акти прийому виконаних робіт, первинні документи по обліку матеріальних витрат, праці і заробітної плати, журнал обліку №4 II розділ, відомість 4.1. Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій, записи на рахунку 15, Баланс підприємства.

Вивчення операцій з капітальними інвестиціями проводяться таким чином:

1. Ревізія капітальних інвестицій починається з інвентаризації незакінчених капітальних робіт за кожним об'єктом окремо. В описі таких об'єктів зазначається назва об'єкту, детальний опис стадії робіт, обсяг виконаних робіт. При інвентаризації незавершеного капітального будівництва і незавершеного ремонту слід пам'ятати, що :

- необхідно перевірити, чи не обліковуються у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, передане до монтажу, який фактично не розпочатий;
- слід перевірити стан об'єктів які законсервовані та будівництво яких тимчасово припинено, встановити причини і підстави для їх консервації;
- на побудовані об'єкти, які фактично введені в експлуатацію повністю або частково, але прийняття яких не оформлене належними документами, а також на завершенні, але з будь-яких причин не введення в експлуатацію об'єкти в окремих інвентаризаційних актах вказуються причини затримання оформлення передачі в експлуатацію зазначених об'єктів.

У випадку встановлення невідображених в бухгалтерському обліку підприємства виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будинків та споруд (ліквідація окремих конструктивних елементів), інвентаризаційна комісія визначає суму збільшення або зменшення первісної вартості об'єкта.

2 Перевіряють правильність ведення обліку витрат на капітальне будівництво і формування вартості капітальних робіт. Для цього встановлюють наявність і правильність оформлення платіжних вимог пред'явлених до оплати підрядними та проектними організаціями, актів виконаних робіт, довідок про їх вартість, що є підставою для відображення таких витрат в обліку. Слід перевірити чи немає приписок в актах за допомогою яких навмисно завищують обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт.

3 Перевіряють виконання зобов'язань перед підрядними організаціями. Для цього порівнюють дані платіжних вимог, виписок банку, рахунків 31 і 63 (журнали 1 і 3). В окремих випадках доцільно провести інвентаризацію розрахунків з підрядниками, яка полягає в детальній перевірці сум, що обліковуються на рахунках 15,63,31 і відповідних облікових регістрах.

4 У ході перевірки витрат аналізують обґрунтованість здійснення цих витрат, їх відповідність кошторисам та правильність віднесення по об'єктах. Якщо ревизор підозрює необґрунтоване завищення витрат та має право залучити експерта для підтвердження обґрунтованості витрат. Особливу увагу звертають на віднесення витрат з оплати праці до витрат будівництва.

В процесі перевірки правильності визначення інвентарної вартості закінчених будівництвом слід звернути увагу на дотримання умов договору підряду в частині порядку введення об'єктів в експлуатацію. Перевіряється виконання термінів введення, програм випробування обладнання та безпосереднє дотримання порядку приймання, порівнюються між собою підрядний договір, титульні списки, проектно-кошторисна документація, акт виконаних робіт, довідка про їх вартість, акт приймання - передачі, а також прикладення до нього документу обліку витрат за об'єктами, що вводяться в експлуатацію із зазначенням інвентарної вартості.

Необхідно звернути увагу на дати вказані в перерахованих джерелах і на правильність обчислень інвентарної вартості.

3.4.Ревізія фінансових інвестицій

Ревізія операцій з фінансовими інвестиціями починається з їх інвентаризації, тобто визначення фактичної наявності інвестицій та відповідності їх даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація фінансових інвестицій проводиться шляхом перевірки наявності цінних паперів, перевірки в установчих та інших документах даних про паї та внески до статутних капіталів спільно створених підприємств і депозитаріїв.

Під час інвентаризації цінних паперів встановлюється:

- ◆ Правильність оформлення цінних паперів;
- ◆ Реальність вартості цінних паперів, що знаходяться на балансі;
- ◆ Збереження цінних паперів (шляхом співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку);
- ◆ Своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку отриманих доходів по цінних паперах.

Інвентаризація цінних паперів проводиться за їх окремими видами, і складанням акту, в якому наводяться: номінальна та фактична вартість, строки погашення та їх загальна сума. Крім того перевіряється наявність обов'язкових реквізитів, щоб запобігти їх навмисній фальсифікації. Реквізити кожного цінного паперу порівнюються з даними опису (регістрів, книг), що зберігаються в бухгалтерії підприємств.

Якщо такі цінні папери зберігаються в установі банку, то комісія проводить інвентаризацію за документами банку, що підтверджують їх прийняття.

Інвентаризація цінних паперів, зданих на зберігання до спеціальних організацій (банків-депозитаріїв, тобто до спеціалізованих сховищ цінних паперів тощо), полягає в звірці залишків сум, які обліковуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок банку-депозитарія.

Фінансові інвестиції до статутних капіталів інших підприємств, а також позики що надаються іншим організаціям, при інвентаризації повинні бути підтвердженні відповідними документами.

Дані як про довгострокові так і короткострокові фінансові інвестиції в цінні папери (акції, облігації, тощо), депозити, статутні капітали інших підприємств наводяться в окремих інвентаризаційних актах, в яких вказується назва фінансової інвестиції (акції, облігації, паї, депозити, тощо), дата і строк вкладення, номер і серія цінних паперів, назва документу, що підтверджує фінансові інвестиції (установчий договір, інші домовленості, виписки банків, накладні на передачу обладнання тощо), сума, вид вкладення.

При вивченні операцій з фінансовими інвестиціями контролеру необхідно перевірити:

- Наявність документів, які підтверджують право власності на фінансові інвестиції;
- Правильність віднесення активів підприємства до фінансових інвестицій та відповідність термінів їх погашення (строків отримання доходу);
- Правильність розмежування в обліку довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також за іншими відповідними ознаками їх класифікації;
- Правильність формування вартості фінансових інвестицій при їх постановці на облік (за вимогами П(С)БО 12);
- Відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку фінансових інвестицій;
- Правильність проведення та оформлення результатів попередніх інвентаризацій фінансових інвестицій;
- Дотримання податкового законодавства по операціях, пов'язаних з фінансовими інвестиціями;
- Дотримання зазначеного в наказі про облікову політику методу списання фінансових інвестицій;
- Правильність обчислення податку з доходів фізичних осіб, що утримується при виплаті заробітної плати цінними паперами, при продажу цінних паперів фізичним особам, в т.ч. своїм працівникам за ціною нижче ринкової або балансової;

➤ Правильність відображення в обліку операцій з погашення, викупу та продажу цінних паперів.

4. Ревізія операцій з виробничими запасами

Ревізія операцій із виробничими запасами здійснюється з метою встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.

Ревізія операцій із запасами здійснюється для виконання таких завдань:

- перевірка фактичної наявності запасів;
- перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- перевірка повноти оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання;
- перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні;
- перевірка правильності оформлення надходження та відпуску запасів;
- перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей;
- перевірка законності списання запасів при втратах;
- перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;
- перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
- перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів;
- визначення правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), які включаються до собівартості;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг);
- оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Джерелами інформації для ревізії операцій із запасами є: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів, акти і довідки попередніх ревізійних перевірок, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природних втрат, книги складського обліку, Головна книга.

Ревізія виробничих запасів можна поділити на частини:

- перевірку їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації;
- перевірку правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

Ревізія операцій із запасами слід розпочинати з інвентаризації. Це дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення, якщо такі мають місце. Крім того ревізор повинен вивчити стан складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності.

При проведенні перевірки правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні ревізору слід враховувати, що в синтетичному обліку придбання запасів може здійснюватись в оцінці за фактичною вартістю придбання або за обліковими цінами (за плановою, нормативною собівартістю придбання тощо).

При перевірці руху матеріалів, в першу чергу, слід перевірити правильність їх оприбуткування. При перевірці повноти оприбуткування запасів та наявності документів, що підтверджують їх придбання досліджують:

- чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання запасів;
- чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);
- чи відповідає якість запасів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

Під час перевірки операцій з оприбуткування запасів, по яких було виявлено розбіжності в якості та кількості з характеристиками та кількістю, вказаними в документах постачальника, необхідно встановити наявність акту про виявлені невідповідності. На суму недостачі продукції підприємство-одержувач пред'являє відправнику (постачальнику) претензію. Для перевірки своєчасності пред'явлення претензії ревизору слід перевірити наявність:

- супровідних документів або порівняльних відомостей фактичної наявності продукції з даними, які вказані в документах постачальника;
- квитанцій станції про перевірку ваги вантажу, якщо вона здійснюється;
- актів про виявлену недостачу продукції;
- інших документів, які засвідчують причини виникнення недостачі (аналіз показників вологості продукції, комерційні акти тощо).

У ході перевірки операцій з відпуску матеріалів необхідно перевірити відпуск матеріалів у виробництво і обґрунтованість їх списання на витрати. Також необхідно переконатись, чи не списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування і без оформлення по них видаткових документів.

У деяких випадках за даними бухгалтерського обліку не проводиться списання запасів. Тому, перевіряючи факти списання запасів, ревизор повинен знати, чи використовуються зазначені запаси у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання на виготовлення одиниці продукції. Якщо встановлено факти списання запасів в обсягах, не передбачених технологічним процесом, ревизор повинен перерахувати і собівартість на суму незаконно списаних запасів та поставити питання про відшкодування їх вартості.

При ревізії операцій із запасами необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. Також необхідно перевірити, чи не було випадків реалізації виробничих запасів за низькими цінами під виглядом відходів.

При реалізації матеріалів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації, надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок або в касу підприємства з дотриманням встановленого ліміту розрахунків готівкою.

При перевірці документів на витрачання запасів особливу увагу потрібно звернути на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та відповідність нормам і порядку оформлення документів.

Окрема увага ревизором приділяється перевірці правильності оцінки запасів при їх вибутті.

5. Організація і методика ревізії операцій по обліку витрат і формуванню собівартості продукції

Підприємства самостійно визначають обсяги і строки випуску відповідних видів продукції з метою виконання зобов'язань і завдань по поставках продукції відповідно до укладених договорів. Основними завданнями ревізії собівартості готової продукції є:

- перевірка витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями;
- перевірка дотримання норм витрат матеріалів та випуску готової продукції;
- правильність визначення залишку незавершеного виробництва;
- виявлення внутрішніх ресурсів збільшення обсягу випуску продукції та підвищення її якості;
- дотримання ритмічності випуску продукції.

Джерела ревізії: 1) первинні документи щодо руху готової продукції (накладні, приймально-здавальні акти, акти про брак, планові та звітні калькуляції); 2) калькуляції собівартості продукції, кошториси витрат; 3) договори про постачання продукції; 4) рекламації, державні стандарти; 5) техніко-виробничі звіти, акти інвентаризації незавершеного виробництва; 6) реєстри бухгалтерського обліку; 7) бухгалтерська та оперативна звітність;

Ревізію собівартості готової продукції доцільно проводити в такій послідовності:

1. Спочатку перевіряють правильність та обґрунтованість кошторисів за окремими видами витрат. Ревізор повинний простежити за тим, щоб вихідна база — собівартість планованого обсягу товарної продукції, — була «очищена» від непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат у базовому році.

2. Здійснюють контроль за формуванням витрат виробництва за елементами. Основними джерелами інформації для ревізії служать первинна документація і бухгалтерські записи на рахунках 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», на рахунках 8-го класу. Для забезпечення обліку витрат основного виробництва вони групуються за видами виготовленої продукції на рахунку 23. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, базується на первинній документації, складеній у встановленому порядку, якою оформляються всі операції з випуску продукції.

3. Перевіряють правильність складання калькуляції собівартості продукції за статтями витрат. Основною метою перевірки калькуляції собівартості продукції є перевірка правильності віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції, тому що собівартість продукції — один з основних оціночних показників, що визначають якість роботи підприємства. Величина собівартості (ріст і зниження її) впливає на формування прибутку і рентабельності, і отже, на платежі в бюджет і виплату дивідендів власникам.

Під час проведення ревізії витрат виробництва ревізору необхідно керуватися П(С)БО 16 «Витрати». Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат (наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші витрати, що складають собівартість продукції, визнаються як витрати в момент відображення доходу від реалізації продукції).

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Ще однією обов'язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка. Слід відзначити, що не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати: 1) погашення отриманих позик; 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг; 3) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента або принципала; 4) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку; 5) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведеним у пункті б П(С)БО 16.

4. Предметом перевірки є також загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати відображають за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Мета ревізорської перевірки — визначити, чи правильно розподілені ці витрати на собівартість кожного конкретного виду продукції. При цьому ревізору варто враховувати, що в організації можуть застосовуватися різні способи розподілу загальновиробничих витрат, зокрема: - пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників чи кількості випущеної продукції, витратам з переділу; - пропорційно кошторисним чи нормативним ставкам. Застосування того чи іншого способу розподілу загальновиробничих витрат залежить від галузі промисловості, умов технології і виробництва, що навіть в одній галузі можуть бути різні. Однак ревізор під час перевірки повинен проаналізувати таке: наскільки обраний спосіб відповідає конкретним умовам роботи організації і сприяє систематичному і постійному контролю за загальновиробничими витратами; наскільки чітко налагоджена розробка нормативів витрат на експлуатацію і ремонт різних груп устаткування, лімітів споживання електроенергії, палива, інструментів, мастильних матеріалів, а також лімітів чисельності обслуговуючого персоналу.

5. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревизору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревизору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників підприємства, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів).

6.Ревізія праці та заробітної плати

Завданнями ревізії праці і заробітної плати є:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни;
- контроль за дисципліною праці і використанням робочого часу;
- перевірка правильності і своєчасності нарахування і виплати заробітної плати, дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні зарплати;
- контроль за дотриманням законодавства при утриманнях із заробітної плати.

Джерелами інформації ревізії є: дані оперативного обліку особового складу у відділі кадрів (трудові договори, накази про прийом на роботу, звільнення з роботи, про переведення на іншу роботу, особові картки обліку кадрів та ін.); штатний розпис, посадові оклади, розцінки, тарифні сітки; первинні документи по обліку використання робочого часу (табелі чи відомості використання робочого часу), по обліку виробітку (наряди, маршрутні листи, розкрійні карти та ін.), документи по обліку відхилень від нормальних умов праці (акт про простої, акт про брак та ін.), особові рахунки; розрахункові, розрахунково-платіжні відомості; записи по рахунку 66 (додатково 30, 65, 64) у Головній книзі та інших облікових реєстрах; баланс підприємства, дані статистичної звітності. Для бюджетних установ: меморіальний ордер №5 “Нагромаджувальна відомість по заробітній платі і стипендіях”, записи на рахунках 66, 671 “Розрахунки з депонентами”.

Ревізія розрахунків по заробітній платі починається із перевірки штатної дисципліни, організації праці і ведення особових справ працівників.

При ревізії штатної дисципліни необхідно перевірити:

- чи є затверджений штатний розпис;
- чи забезпечене підприємство працівниками різних професій і кваліфікації;
- як змінилася чисельність працівників за період, що ревізується і причини цього;
- чи є утримання працівників понад затверджений штат;
- чи відповідає посада, яку займає працівник функціям, які він виконує;
- чи не завищені розміри посадових окладів.

Ревізор перевіряє як організована робота відділу кадрів, вибірково дивиться на ведення особових справ працівників.

Рівень дисципліни праці характеризується такими показниками, як втрати робочого часу через прогули, цілоденні і внутрішньо змінні простої.

Використання робочого часу перевіряють за даними табеля обліку робочого часу, юридично оформлених документів про відхилення від встановленого порядку використання робочого часу.

Ревізор перевіряє:

- чи є розпорядження по підприємству про встановлення контролю за використанням робочого часу;
- хто конкретно контролює використання робочого часу протягом дня;
- чи відповідають дійсності дані обліку робочого часу (в цьому випадку проводять раптову перевірку по місцях обліку використання робочого часу, а також за даними табелів обліку робочого часу);
- чи правильно і своєчасно роблять записи у табелях обліку робочого часу;

- чи дотримується встановлений порядок обліку відхилень від нормальних умов праці і використання робочого часу.

Документальну перевірку при проведенні такого контролю можна доповнити даними фактичного контролю (дослідження об'єкта, фотографія робочого дня та ін.).

Ревізію нарахувань і виплати заробітної плати починають із співставлення показників аналітичного обліку по заробітній платі з даними синтетичного обліку і звітності. Для цього необхідно звірити сальдо по рахунку 66 в Головній книзі і балансі на кінець звітного періоду з підсумковими сумами до видачі розрахунково-платіжних відомостей. Якщо є розбіжності, то слід виявити їх причини.

На наступному етапі ревізії вибірково перевіряють правильність нарахування заробітної плати. Ця перевірка проводиться окремо по працівниках-погодинниках і працівниках-відрядниках.

При перевірці погодинної оплати праці контролюють правильність застосування тарифних ставок чи умов контрактів і обліку відпрацьованого робочого часу; відрядної – виконання кількісних та якісних показників роботи, правильність застосування норм та розцінок.

При перевірці первинних документів по обліку праці та її оплати встановлюють наявність підписів посадових осіб, відповідальних за облік виконаних робіт чи використання робочого часу, заповнення всіх реквізитів, чи немає необумовлених виправлень, підчисток, перевіряють чи немає випадків включення в документи при нарахуванні зарплати підставних осіб, правильність арифметичних підрахунків.

Для того, щоб визначити, чи немає випадків включення підставних осіб в документи по нарахуванню заробітної плати слід спів ставити прізвища осіб в нарядах і табелях обліку робочого часу з даними обліку особового складу у відділі кадрів. Особливо уважно перевіряють наряди на осіб, які не були в списковому складі підприємства чи пропрацювали нетривалий час.

При перевірці розрахунково-платіжних відомостей здійснюють перерахунок підсумків по нарахуванню заробітної плати, утримань з неї, сум до видачі. Вибірково перевіряють правильність запису сум, що підлягають видачі окремим працівникам. При встановленні розбіжностей сум, що підлягають видачі, перевіряють всіх працівників. Така перевірка зумовлена тим, що ревізори виявляли випадки, коли за домовленістю з окремими одержувачами обліковці з метою крадіжки грошей механічно збільшували їм суми, що підлягали видачі з відповідним зменшенням їх у інших працівників. Збільшення і зменшення здійснювалося на однакову суму, і таким чином не впливало на загальний підсумок документа.

Вивчають своєчасність виплати заробітної плати, причини її затримання.

Можуть бути випадки розкрадання грошей шляхом привласнення депонованих сум. Для цього касир з бухгалтером можуть підробити підпис депонента у відповідних документах. У цьому випадку слід звірити депоновані суми за такими документами: реєстр депонованих сум; відомість депонованих сум; видатковий касовий ордер; особовий рахунок депонента; касова книга; особову справу депонента у відділі кадрів; розрахунково-платіжні відомості за попередній період з підписами депонентів.

Ревізори можуть викликати окремих депонентів для підтвердження окремих одержаних ними сум. Прострочена депонентська заборгованість належить до перерахування в дохід бюджету до 10 числа наступного місяця.

Контролюють правильність розрахунку щодо нарахування відпускних. Перевіряють своєчасність надання відпусток (особливо щодо матеріально-відповідальних осіб і при цьому звертають увагу чи не було випадків фіктивної передачі цінностей); чи є резерв працівників для заміни осіб, які будуть у відпустці; чи правильно визначено сума відпускних. При цьому керуються Порядком обчислення середньої заробітної плати.

Перевіряють також виплати у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю і пологами. Ці виплати здійснюються на основі лікарняних листків, які слід перевірити за формою.

При проведенні ревізії необхідно перевірити правильність утримань із заробітної плати, своєчасність розрахунків з бюджетом і органами соціального страхування за даними платежами.

7.Ревізія доходів і результатів діяльності

Завданнями контролю і ревізії є:

1. Перевірка законності і обґрунтованості визначення фінансових результатів.
2. Контроль за правильним розподілом прибутків і списанням збитків.
3. Контроль за правильним нарахуванням і своєчасним перерахуванням податку на прибуток.
4. Аналіз формування і розподілу фінансових результатів і визначення резервів оптимізації прибутку.

Джерелами інформації є: первинні документи по обліку формування і використання фінансових результатів, журнали 5, 6, записи по рахунках класу 7, 8, 9, рахунках 44 "Нерозподілені прибутки і непокриті збитки", 98 "Податок на прибуток", 17 "Відстрочені податкові активи", 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", 64 "Розрахунки за податками і платежами" в Головній книзі, Балансі, Звіті по фінансові результати, податковій декларації.

Основними напрямками ревізії фінансових результатів в умовах діючого законодавства і нормативної є:

1. Оцінка доцільності й обґрунтованості обраних підприємством методів обліку, які обумовлені його обліковою політикою і впливають на величину фінансового результату.

2. Вивчення видів діяльності, які здійснюються підприємством у звітному (що перевіряється) періоді.

3. Ознайомлення з напрямками діяльності підприємства. Які приносять йому основний дохід (прибуток).

4. Перевірка правильності відображення в обліку і звітності доходів і витрат згідно з П(С)БО 15 "Дохід" і П(С)БО 16 "Витрати" за наступними критеріями:

- повнота відображення: чи враховані всі доходи і втрати;
- приналежність: чи дійсно відбиті доходи і втрати належать до господарських операцій даного підприємства;
- оцінка: чи дійсно доходи і витрати оцінювалися згідно з оголошеною обліковою політикою на прийнятній основі з дотриманням принципу наступності;
- об'єктивність відображення: чи об'єктивно відбиті доходи і витрати.

Для визначення достовірності кінцевого результату необхідно розмежувати і вивчити види доходів і витрат підприємства (фінансовий результат від основної діяльності, від операційної діяльності, від іншої звичайної діяльності, від надзвичайної діяльності).

5. Перевірка пов'язування показників звіту про фінансові результати з даними залишків і оборотів за відповідними рахунками (субрахунками) в облікових регістрах (журнал 6), Головній книзі.

6. Перевірка розподілу прибутку. Ревізор повинен перевірити наявність рішень керівництва про розподіл чистого прибутку за рік з визначенням цільового направлення після обов'язкових платежів, а також розрахунок нарахувань дивідендів учасникам, засновникам підприємства та акціонерам.

Обов'язково перевіряють, чи не занижений розмір нарахування дивідендів, якщо серед засновників є державні підприємства чи організації.

Звертають увагу на бухгалтерські довідки, якими відображають виправлення помилок минулих років в звітному році.

8. Організація і методика ревізії власного капіталу і забезпечення зобов'язань

8.1. Ревізія власного капіталу

Для узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу (статутного, пайового, резервного, вилученого, додаткового, неоплаченого) використовують рахунки класу 4.

Завдання ревізії статутного капіталу є:

1. Перевірка формування статутного капіталу, відносно до установчих документів.
2. Контроль за своєчасністю і повнотою внесків засновників у статутний капітал.
3. Перевірка правильності, законності ведення обліку статутного капіталу.
4. Оцінка дотримання принципу стабільності статутного капіталу.

Джерелами інформації є:

первинні документи по обліку внесків у статутний капітал (прибуткові касові ордени, виписки банку, акти приймання передач, ін.), установчі документи, записи на рахунках 40,41,42,43,45,46, в журналі №7, Головній книзі, Баланс(ф №1), Звіт про власний капітал (ф №4).

При проведенні ревізії статутного капіталу треба виходити з того, що він формується на основі вкладів засновників у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріалів, в розмірах як визначені установчими документами. Кожен вклад підтверджується документально, де обов'язково робиться посилання “На формування статутного фонду”.

Надходження внесків контролюють на основі даних документів і записів по К-ту 41, 42,43,46 і-ту рахунків основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, тощо. За даними прибуткових касових ордерів і виписок банків з доданими платіжними документами перевіряють повноту і своєчасність внесків засновників у вигляді грошових коштів, використовуючи інформацію актів приймання - передачі основних засобів і дебетових оборотів по рахунку 10 визначають вартість переданих основних засобів. При цьому звертають увагу на правильність оцінки основних засобів, отриманих, як внесок в статутний капітал. Аналогічно перевіряють внески у вигляді нематеріальних активів, ТМЦ і т.п.

Наступним етапом контролю є перевірка своєчасності внесення вкладів у статутний капітал. Моментом фактичного надходження є:

- для грошових коштів – дата фактичного зарахування на рахунки підприємства, чи внесення в касу;
- для майна – дата складання первинних документів, які підтверджують факт надходження внесків.

Повнота вкладів засновників у статутний капітал контролюється шляхом співставлення його розміру, зафіксованого установчими документами і суми, що є на рахунку 40 з величиною заборгованості по рахунку 46 і встановленими термінами її погашення. Законодавством передбачено окремі вимоги до формування статутного капіталу.

Одним з важливих завдань контролю є перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу і її відповідності засновницьким документам. Тому при проведенні ревізії статутного капіталу необхідно перевірити наявність та обґрунтованість змін у статутному капіталі і в установчих документах.

8.2. Контроль і ревізія забезпечення майбутніх витрат і платежів

Завдання ревізії забезпечення майбутніх витрат і платежів є:

- перевірка формування забезпечення майбутніх витрат і платежів, правильність розрахунку суми забезпечень;
- контроль за цільовими використанням забезпечення майбутніх витрат і платежів;
- оцінка правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Для ревізії використовують: записи по рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів, який має такі субрахунки”:

471 “Забезпечення виплат відпусток”

472 “Додаткове пенсійне забезпечення”

473 “Забезпечення гарантійних зобов'язань”

474 “Забезпечення інших виплат і платежів”

в журналі №7, відомість 7.3, показники аналітичного обліку за видами платежів, первинні документи по обліку формування і використання зарезервованих сум на забезпечення майбутніх витрат і платежів, баланс підприємства

Найпоширенішим явищем є формування забезпечення для оплати відпустки. Ревізору необхідно перевірити чи проводилася в кінці року інвентаризація невикористаних відпусток. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка на оплату відпусток, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Ревізоріві необхідно особливу увагу звернути, якщо з року в рік спостерігається перехід значних сум нарахованого забезпечення відпусток. При цьому слід перевірити правильність розрахунку сум, які резервують на оплату відпусток. Суми зайво створених резервів відпусток приводять до завищення собівартості продукції.

Необхідно перевірити правильність використання сум на рахунку 471 для оплати відпусток. При цьому ревізор використовує інформацію ревізії нарахування відпускних і робить самостійну перевірку правильності нарахування відпускних.

8. 3. Ревізія цільового фінансування і цільових надходжень

Перевіряючи підприємства, які отримують кошти цільового фінансування, в т.ч. і за рахунок бюджету необхідно використати дані обліку на рахунку 48 цільове фінансування і цільові надходження, журнал №7, первинні документи, які відображають витрати і їх відшкодування за рахунок коштів державного бюджету чи інших цільових надходжень.

Починаючи ревізію треба з'ясувати на які цілі та від кого підприємство запланувало цільове фінансування а також чи є кошторис, щодо використання цих коштів. Слід врахувати, що кошти цільового фінансування повинні використовуватися тільки за призначенням.

Ревізією встановлюють характер здійснення цільових витрат, правильність їх обліку, обґрунтованість їх проведення в планових чи облікових обсягах, що відповідають необхідності і наявним джерелом фінансування. Шляхом перевірки первинних документів, зустрічної звірки облікових записів про виконанні роботи і кошти, що надійшли на їх фінансування, контрольного обліку виконаних робіт, опитування окремих посадових осіб з'ясовують реальність облікових даних, які характеризують обсяги виконаних робіт, витрати і їх відшкодування за рахунок відповідних джерел.

8. 4. Контроль і ревізія формування і використання страхових резервів

При проведенні ревізії резервів необхідно звернути увагу на:

- а) наявність на підприємстві рішення про створення резервів і яких саме;
- б) правильність розрахунку суми резерву на наступний рік;
- в) чи змінилася сума створеного резерву на кінець року порівняно з даними на початок року;
- г) причини, за якими не було використано резерв наприкінці року та як ці суми можуть бути використані в наступному році;
- д) доцільність створення резервів у тому разі, якщо із року в рік спостерігається перехід значних сум нарахованих резервів.

Оскільки створення резерву впливає на зменшення прибутку підприємства, необхідно проаналізувати доцільність його створення і напрями використання.

При ревізії створення резервного фонду перевіряють правильність його створення і цільовий характер використання коштів. Особливу увагу звертають на реальність і правильність нарахування і оформлення збитків від стихійного лиха. Для цього перевіряють акти загибелі майна та записи на рахунках обліку.

У разі виявлення фіктивних актів і завищення обсягів збитків, складають спеціальну відповідність виявлених приписок з допомогою якої потім вживають заходів щодо повернення незаконно одержаних сум і поновлення резервного фонду.

9. Оцінка фінансового стану підприємства

Завдання аналізу активів і пасивів підприємства:

- загальна оцінка (наявність, склад, структура, динаміка, якість) активів підприємства і джерел їх формування (капіталу) в цілому і в розрізі їх виді.
- виявлення причин, що зумовили цю зміну, оцінка наслідків зміни.
- оцінка ефективності використання капіталу в цілому і окремих його елементів.
- оптимізація складу капіталу в розрізі його видів (основний, оборотний, власний, позичений).

- визначення шляхів росту капіталу, підвищення його віддачі та зміцнення фінансової стійкості підприємства.

ТЕМА 5. Порядок проведення контролю за використанням коштів і майна в бюджетній сфері

1. Статус бюджетної установи як підконтрольного об'єкта.
2. Контроль за правильністю складання і затвердження кошторису бюджетної установи
3. Перевірка виконання кошторису бюджетної установи
4. Орієнтований перелік обов'язкових дій у разі виявлення ознак порушень.
5. Спрямованість контролю в установах охорони здоров'я.
6. Спрямованість перевірок в установах освіти і культури.
7. Спрямованість перевірок в установах освіти.

1. Статус бюджетної установи як підконтрольного об'єкта

У бюджетній сфері основним суб'єктом господарювання є бюджетна установа.

Згідно зі статтею 2 [Бюджетного кодексу України](#), «бюджетна установа» – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Що власником майна і коштів, які використовуються в діяльності бюджетної установи, є не безпосередньо бюджетна установа (в особі органу управління чи трудового колективу), а держава в особі Верховної Ради України, або адміністративно-територіальна одиниця в особі обласної, районної, міської, селищної чи сільської ради, або територіальна громада села, селища, міста чи району.

Таким чином бюджетна установа щодо наявних у неї коштів і майна, зокрема бюджетного фінансування і залучених власних доходів, завжди ними володіє і користується, однак не завжди розпоряджається (керівник установи не має права на власний розсуд визначати юридичну або фактичну долю речі).

Закріплення повноважень керівника бюджетної установи щодо права управління коштами і майном у положеннях про устанovu чи організацію і є важливою відправною точкою для здійснення у бюджетній установі державного фінансового контролю.

З огляду на це в процесі підготовки до ревізії чи перевірки або безпосередньо на початку контрольних дій потрібно ознайомитися з повноваженнями посадових осіб бюджетної установи з управління коштами і майном, після чого проаналізувати наявні розпорядчі документи (накази, розпорядження тощо), що тією чи іншою мірою стосуються обігу фінансових, матеріальних і нематеріальних активів, з метою виявлення протиправних дій розпорядника бюджетних коштів.

Такими діями можуть бути рішення про відчуження майна без згоди відповідного міністерства, надання майна у безоплатне користування, перерахування бюджетних коштів на депозитні рахунки в банки, кредитування бюджетними коштами суб'єктів підприємницької діяльності, перерахування бюджетних коштів на рахунки профспілкової організації

2. Контроль за правильністю складання і затвердження кошторису бюджетної установи

Наступним кроком у здійсненні контролю в бюджетній установі є перевірка дотримання законодавства під час складання, розгляду, затвердження та виконання кошторису.

Кошторис бюджетної установи є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Потрібно пам'ятати, що кошторис має два складники:

— загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій;

— спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

Передусім треба встановити, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік і перевірити його відповідність вимогам. Зокрема потрібно визначити:

— чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис конкретної бюджетної установи;

— чи відповідає сума надходжень із загального фонду бюджету, зазначена в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної до головного розпорядника чи розпорядника нижчого рівня Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим чи місцевим фінансовим органом;

— чи підтверджена дохідна частина спеціального фонду кошторису розрахунками доходів за всіма їх джерелами;

— чи врахована у видатковій частині кошторису об'єктивна потреба в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту, які встановлено для бюджетної установи (кількості класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і визначених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді;

— чи забезпечено першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи (видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень, культурні заходи тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат і відсутності заборгованості);

— чи обґрунтовано показники видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації;

— чи правильно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які здійснюються за рахунок власних надходжень (повинні плануватися в такій послідовності: за визначеною метою, на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду).

Водночас під час перевірки правильності складання і затвердження кошторису необхідно перевірити:

— чи складено і затверджено разом з кошторисом (на підставі лімітної довідки) план асигнувань і штатний розпис установи;

чи увідповіднено чисельність працівників установи визначеного фонду оплати праці, а інші видатки – до інших встановлених асигнувань таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій

3. Перевірка виконання кошторису бюджетної установи

Наступним етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису.

У цій частині методами контролю необхідно дослідити, чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Для цього потрібно перевірити:

а) чи не допущено порушень під час взяття бюджетних зобов'язань:

— взяття бюджетних зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань;

— взяття бюджетних зобов'язань понад обсяги встановлених бюджетних асигнувань;

— взяття бюджетних зобов'язань без належних повноважень;

— нереєстрація, неповна або несвоєчасна реєстрація фактично взятих бюджетних зобов'язань;

б) чи не допускається нецільове використання бюджетних коштів:

- витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет;
- витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису;
- витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції;
- витрачання бюджетних коштів не у відповідності з нормами, встановленими [Бюджетним кодексом](#) в частині відповідності напряму видатків рівню бюджету;

в) чи не має випадків невиконання вимог законодавства щодо зарахування доходів:

- несвоєчасне та неповне зарахування доходів до спеціального фонду кошторису;
- надходження коштів до спеціального фонду кошторису з джерел, не визначених законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет або нормативно-правовими актами, що регламентують законні джерела позабюджетних доходів бюджетних установ;
- акумулювання доходів державного та місцевих бюджетів на рахунках установи, що є органом стягнення платежів до бюджетів;

г) чи не допускається порушень порядку проведення операцій з бюджетними коштами:

- невиконання вимог законодавства щодо повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі;
- невиконання вимог законодавства щодо застосування тендерних процедур у закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання граничних норм витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів і комп'ютерів;
- неповернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року;
- розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою Державного казначейства України), якщо інше не передбачено законом;
- проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджету з порушенням законодавства;

- недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань;

д) чи не допускаються інші бюджетні правопорушення на стадії виконання кошторису бюджетної установи:

- здійснення бюджетною установою запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позички юридичним і фізичним особам;
- отримання коштів фінансування і здійснення впродовж бюджетного періоду видатків на своє утримання одночасно з різних бюджетів, якщо інше не передбачено законом;
- використання коштів на утримання інших бюджетних установ, які фінансуються з бюджетів інших рівнів;
- створення будь-яких позабюджетних фондів;
- зарахування відновлених сум видатків загального фонду на спеціальний фонд кошторису;
- недотримання вимог щодо використання коштів з резервного фонду бюджету.

На етапі перевірки правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетної установи необхідно:

- пересвідчитися в наявності об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи;
- перевірити, чи внесено попередньо відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету, помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та бюджетного розпису з урахуванням особливостей спеціального фонду;
- проаналізувати, чи затверджено зміни до кошторису і плану асигнувань уповноваженими на це особами;

— перевірити, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Кінцевим етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка достовірності даних, внесених у звіт про його виконання.

Зокрема потрібно перевірити, чи дотримано розпорядником бюджетних коштів терміну подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у цій звітності, даним бухгалтерського обліку.

4. Орієнтовний перелік обов'язкових ревізійних дій у разі виявлення ознак порушень

З метою забезпечення належного дослідження суті господарських операцій, які мають ознаки порушень, ревизору потрібно здійснити такі ревізійні дії:

1. За наявності ознак неопробування грошових коштів чи матеріальних цінностей:

1) поставити вимоги про проведення інвентаризації грошових коштів, які згідно з попередньою інформацією не були опробувані; за можливості взяти участь в інвентаризації;

2) невідкладно отримати пояснення від матеріально відповідальної особи, у підзвіті якої мали перебувати неопробувані грошові кошти, на предмет повноти пред'явлення їх до інвентаризації та від бухгалтера – щодо їх опробування;

3) поставити вимоги посадовим особам щодо опробування за бухгалтерськими регістрами на підставі наявних документів неопробуваних грошових коштів;

4) запропонувати вивести за бухгалтерським обліком новий залишок грошових коштів шляхом складання звіту про їх рух на час проведення інвентаризації за підписами матеріально відповідальної особи та бухгалтера;

5) звірити фактичні дані інвентаризації з уточненими даними бухгалтерським обліку та проконтролювати правильність виведення в порівняльній відомості кінцевих результатів інвентаризації;

6) у разі наявності за кінцевими результатами інвентаризації недостачі або лишків отримати письмове пояснення щодо цього від матеріально відповідальної особи та/або особи, яка вела облік грошей;

7) якщо за результатами інвентаризації грошових коштів, що не були опробувані, було виявлено відхилення від уточнених даних бухгалтерського обліку, провести документальну перевірку повноти опробування грошових коштів за період від дати останньої інвентаризації, але не пізніше дати надходження їх на підконтрольний об'єкт, до дати поточної інвентаризації, та правильності їх списання на витрати за той же період;

8) провести зустрічну перевірку на підтвердження чи спростування достовірності отримання грошових коштів, що не були опробувані, з метою підтвердження їх кількості;

9) у разі виявлення розбіжностей з попередніми поясненнями осіб, винних у неопробуванні або незаконному використанні грошових коштів, отримати від них додаткові пояснення.

2. За наявності ознак нецільового використання бюджетних коштів:

1) перевірити наявність і достовірність документів, які визначають цільове призначення видатків бюджетних коштів (наявність затвердженого кошторису, лімітної довідки або відповідного рішення органу влади);

2) встановити, за чийм розпорядженням, на підставі яких повноважень і за якими документами здійснено використання бюджетних коштів не відповідно до їхнього цільового призначення (наказ, посадова інструкція або положення, платіжні доручення тощо);

3) здійснити заходи фактичного контролю (провести інвентаризацію, зустрічну перевірку, контрольні обміри, обстеження або інші прийоми контролю) на предмет встановлення загальних обсягів виконання робіт (наданих послуг, закуплених товарно-матеріальних цінностей), які впродовж ревізійного періоду можна було фінансувати за рахунок бюджетних коштів;

4) провести документальну перевірку правильності визначення вартості виконаних робіт (наданих послуг, придбаних товарів), на які установа в ревізійному періоді могла законно списати бюджетні кошти;

5) порівняти уточнену вартість виконаних робіт (наданих послуг, придбаних товарів), обсяги яких фінансувалися за рахунок бюджетних коштів, з фактично списаною на видатки за цей період сумою бюджетних коштів;

6) якщо на видатки списано бюджетних коштів більше, ніж становить вартість робіт (послуг, товарів), виконання (придбання) яких фінансувалося за рахунок бюджетних коштів, то за одночасного визначення розміру нецільового використання бюджетних коштів потрібно зазначити, які захищені статті бюджету установи не фінансувалися і в якому розмірі;

7) перевірити, чи підтверджуються нецільові видатки відповідними записами в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

8) отримати пояснення посадових осіб, які на порушення вимог чинного законодавства або своїх посадових інструкцій надали дозвіл на нецільове використання бюджетних коштів і здійснили господарські та бухгалтерські операції.

3. За наявності ознак про понаднормативне списання матеріальних цінностей (сировини чи матеріалів):

1) поставити вимоги про проведення інвентаризації матеріальних цінностей, за якими ревізійними діями виявлено застосування завищених норм списання матеріальних цінностей, і виведення її результатів;

2) якщо за результатами інвентаризації не встановлено лишків матеріальних цінностей, за якими виявлено завищення норм, у кількості, що необґрунтовано списана із зазначеної причини, зробити висновок про завдання установі збитків підзвітною особою, яка допустила понаднормове витрачання матеріальних цінностей у їх використанні на суму вартості незаконно витрачених матеріальних цінностей;

3) отримати пояснення у посадової чи матеріально відповідальної особи на предмет причин застосування завищених проти звичайних норм списання;

4) у разі зазначення в поясненні обставин, які виправдовують застосування норм вищих від звичайних, запропонувати керівництву установи (або правоохоронному органу, як ініціатору ревізії) провести контрольні випробування, лабораторні аналізи, експерименти або документальні розрахунки з метою підтвердження чи спростування необхідності застосування цих норм (у разі відмови у проведенні контрольних випробувань ревізору потрібно зробити розрахунки допущених незаконних видатків);

5) якщо внаслідок проведених контрольних випробувань, лабораторних аналізів, експериментів або документальних розрахунків спростовано необхідність застосування підвищених норм списання, потрібно провести перерахунок витрат відповідного виду матеріальних цінностей (сировини чи матеріалів) за уточненими нормами за період від початку застосування завищених норм списання до дати поточної інвентаризації;

6) у разі встановлення за результатами інвентаризації лишків матеріальних цінностей, за якими виявлено завищення норм, запропонувати керівництву установи їх оприбуткувати з одночасним зменшенням суми проведених за обліком витрат.

4. За наявності ознак про неправильне нарахування заробітної плати чи інших соціальних виплат:

1) перевірити наявність і достовірність нормативних документів, згідно з якими здійснювалися нарахування зарплати, соціальних виплат (штатний розпис, накази, угоди, розцінки тощо);

2) порівняти фактично застосовані у нарахуванні норми (ставки, оклади, розцінки, доплати тощо) з наказами керівника і фінансово-правовими нормами;

3) у виявленні розбіжностей у застосуванні норм, отримати пояснення у відповідної посадової особи та перевірити наявність і достовірність документів, які послугували підставою для прийняття на роботу, встановлення ставок, окладів чи розцінок, надбавок чи доплат або для інших нарахувань;

4) на підставі первинних документів (табелів про відпрацьований робочий час, нарядів, актів виконаних робіт) перевірити документально, чи фактично відпрацьовано робочий час або чи виконано роботу, що оплачується відрядно;

5) провести порівняння списку працюючих за даними платіжно-розрахункових документів із наявними в установі трудовими книжками та наказами на прийом на роботу, у разі виявлення розбіжностей між ними опитати працівників відповідного підрозділу на предмет наявності «підставних» осіб;

6) ознайомившись із встановленим в установі порядком преміювання, перевірити, чи не має випадків преміювання працівників у період їхньої тимчасової відсутності через відпустки, хвороби чи перебування на екзаменаційно-лабораторних сесіях у навчальних закладах, за умови накладення дисциплінарних стягнень; перевірити своєчасність скасування надбавок, доплат у разі погіршення показників роботи, зміни умов праці, відсутності економії з фонду заробітної плати;

7) перевірити правильність утримання прибуткового податку, звертаючи увагу на повноту внесення до місячного заробітку з метою оподаткування премій, матеріальних допомог, в тому числі виданих матеріальними цінностями;

8) за наявними даними провести уточнення суми заробітної плати чи інших соціальних виплат, які належало виплатити одержувачу, та порівняти їх із зазначеними у платіжно-розрахункових документах;

9) у разі виникнення сумнівів щодо достовірності отримання конкретною особою грошових коштів (відмінності підписів однієї і тієї самої особи на різних документах тощо) отримати підтвердження шляхом відбору письмового пояснення від одержувача коштів, щодо оплати праці якого є сумнів, у достовірності суми проведеної йому виплати;

10) якщо одержувач коштів не підтвердить отримання коштів у сумах, зазначених у платіжно-розрахункових документах, отримати пояснення в касира про обставини виплати заробітної плати або інших соціальних виплат і невідкладно вилучити ці документи для подальшої виїмки їх правоохоронними органами з метою організації судово-бухгалтерської або почеркової експертизи.

5. За наявності ознак про зниження належних бюджетам або державним цільовим фондам обов'язкових (неподаткових) платежів:

1) отримати у керівника установи належно завірену копію розрахунку з відповідного платежу (збору) за податковий період, в якому є ознаки зниження платежу, або довідку про стан розрахунків на час проведення ревізії (перевірки) з цього платежу;

2) здійснити заходи документального контролю щодо встановлення правильності відображення в реєстрах бухгалтерського обліку господарських операцій, які впливають на розрахункову базу відрахувань; у разі виявлення розбіжностей зобов'язати посадових осіб установи внести до бухгалтерського обліку відповідні уточнення;

3) згідно з уточненими обсягами бази для визначення відрахувань провести перерахунок розміру платежу до бюджету або фонду в окремому розрахунку;

4) зіставити належні до сплати (уточнені під час контролю) суми обов'язкових платежів і фактично подані до сплати у банкові установи;

5) перевірити, чи відповідають дані розрахунку, наданого на початку перевірки, про суми сплачених за призначенням обов'язкових платежів фактичній їх сплаті (підсумувати проведені банком платіжні доручення тощо);

6) звірити дати фактичної сплати обов'язкових платежів з встановленими законодавством термінами; на суми донарахованих платежів та в разі виявлення фактів їх несвочасної сплати нарахувати пеню в порядку, встановленому законодавством;

7) взяти пояснення у посадових осіб, які допустили порушення.

5. Спрямованість перевірки в установах охорони здоров'я

Ревізія (перевірка) цільового та ефективного використання бюджетних коштів і стану збереження матеріальних цінностей, придбаних у рахунок виконання бюджетних програм у сфері охорони здоров'я, проводиться за загально встановленим порядком із застосуванням вимог всіх основних нормативних документів, що стосуються бюджетних коштів. Водночас у проведенні таких ревізій (перевірок) під час перевірки виконання бюджету необхідно звернути увагу на такі питання:

1. Чи не було випадків, коли головні розпорядники коштів бюджетів різних рівнів усуваються від організації програмних заходів, а укладають угоди на виконання цих заходів із сторонніми підприємствами та організаціями. У таких випадках потрібно звернути особливу увагу на повноту виконання профінансованих заходів і наявність фактів сплати винагороди за надані послуги, зокрема посередницькі, за рахунок бюджетних коштів.

2. Якщо розпорядник бюджетних коштів або їх одержувач у межах виконання цільової бюджетної програми укладає угоди на надання послуг або поставку матеріальних цінностей, необхідно проаналізувати, чи має постачальник послуг відповідний дозвіл (ліцензію) на здійснення такої діяльності, наприклад, поставку ліків, надання медичних послуг тощо.

3. У разі закупівлі медичного обладнання потрібно перевірити дійсну потребу в конкретних видах обладнання відповідно до Табелів оснащення виробами медичного призначення структурних підрозділів закладів охорони здоров'я.

4. У разі закупівлі медикаментів проаналізувати, наскільки забезпечується потреба лікувального закладу в цих медикаментах. Чи не створюються багаторічні запаси одних медикаментів за відсутності інших. Чи враховуються у придбанні медикаментів їх запаси, а також надходження централізованих поставок Міністерства охорони здоров'я або благодійної допомоги. Проаналізувати обґрунтованість придбання дорогого медичного обладнання та ефективність його використання. Чи не було випадків понаднормативного придбання витратних матеріалів для цього обладнання, що внаслідок прострочення термінів їхньої придатності до використання може призвести до збитків.

5. Чи не було випадків відволікання коштів, призначених на виконання бюджетних програм, на утримання самих установ – розпорядників бюджетних асигнувань: відшкодування комунальних послуг, видатків на відрядження працівників апарату, проведення різного роду семінарів, нарад, а також фактів витрачання коштів на оплату рахунків, які за датами не відповідають датам проведення заходів.

6. Під час інвентаризацій в установах охорони здоров'я особливу увагу звернути на медикаменти, які тривалий час рахуються на бухгалтерському обліку цих установ, а фактично перебувають на відповідальному зберіганні в комерційних структурах або інших суб'єктах господарювання. Для підтвердження їх фактичної наявності провести зустрічні перевірки на таких об'єктах. Чи не було випадків, коли внаслідок недотримання умов і термінів зберігання медикаменти стали непридатними для використання.

8. Чи не було випадків безпідставного (надлишкового) списання медикаментів, придбаних за бюджетні кошти, у випадку лікування хворих, які є членами лікарняної каси та отримують медикаменти з неї.

6. Спрямованість перевірки в установах культури

Під час проведення ревізій (перевірок) у сфері культури треба керуватися Примірною програмою ревізії підприємств, установ і організацій культури і мистецтва та Методичними рекомендаціями до Примірної програми, підготовлених Управлінням контролю у сфері освіти і культури.

Крім того, належить:

1. Проаналізувати стан залучення додаткових коштів (спеціального фонду) організаціями культури для погашення заборгованості з оплати праці та соціальних виплат.

2. Перевірити порядок встановлення плати за проживання в гуртожитках організацій культури, що фінансуються із місцевих бюджетів.

3. Перевірити надання театральньо-видовищними підприємствами (ТВП) регіону (театри, концертні організації) залів для проведення видовищних заходів різними організаціями, звернувши увагу на те, що проведення таких заходів сторонніми організаціями у робочі дні театральньо-видовищного підприємства може розглядатися не тільки як оренда, а й як спільна діяльність або відміна запланованої вистави (концерту). В останньому випадку орендар (організатор заходу) сплачує орендодавцеві не орендну плату, розраховану за методикою, а відшкодовує втрату доходів від відміни запланованої вистави (концерту). Тобто сума доходу від такого заходу розраховується виходячи із затвердженої розцінки місць (аншлагового збору) на

конкретно заплановану виставу (концерт) і встановленого планового відсотка заповнюваності зали.

4. Проаналізувати ефективність використання власних коштів на виплату відрахувань до Державного агентства України з авторських і суміжних прав.

Відрахування до Державного агентства України з авторських і суміжних прав складаються з двох частин: авторської винагороди та відрахувань до фондів творчих спілок (літературний, музичний, театральний, художній фонди). Розмір авторської винагороди встановлюється у відсотках до валового збору від проведення вистави (концерту) і сплачується за рахунок власних (а не за рахунок бюджетних) коштів.

Потрібно також врахувати, що відрахування до фондів творчих спілок як такі, що не є обов'язковими, сплачуються на добровільних засадах винятково за рахунок прибутку (і не належать до валових витрат).

5. Перевірити правильність визначення суми дотацій з бюджету на покриття різниці між плановими доходами і видатками театрів. При цьому особливу увагу звернути на те, що театри в розрахунках до бюджетних запитів вказують лише доходи від реалізації квитків і не враховують інші надходження (від оренди, продажу буклетів тощо).

6. Проаналізувати ефективність фінансово-господарської діяльності госпрозрахункових (збиткових) дотаційних підприємств культури.

7. Перевірити законність використання бюджетних коштів на створення та утримання пам'ятників.

8. Спрямованість перевірки в установах освіти

Послідовність проведення контрольних заходів у сфері освіти описано в Методичних рекомендаціях щодо проведення ревізій установ (закладів) освіти з використанням елементів аудиту.

При цьому обов'язково потрібно перевірити:

1. Дотримання законодавства з питань ліцензування, атестації та акредитації навчальних закладів.

Для цього треба керуватися законами України «Про освіту» та «Про вищу освіту», Положеннями про Державну акредитаційну комісію, про ліцензування навчальних закладів, про акредитацію вищих навчальних закладів і про атестацію професійно-технічних навчальних закладів, затверджених. Необхідно перевірити дотримання порядку обліку отриманих ліцензій на освітню діяльність, сертифікатів про акредитацію та свідоцтв про атестацію закладу, який повинен здійснюватися на субрахунку 122 «Нематеріальні активи». Треба мати на увазі, що вартість зазначених дозволів визначається сумою затрат на їх придбання.

В обов'язковому порядку підлягає перевірці відповідність фактичного обсягу прийому на навчання ліцензованому (у розрізі видів, напрямів і рівнів освітньої діяльності) та дотримання порядку переведення учнів і студентів, які навчаються на умовах контракту, до контингенту осіб, які навчаються за державним замовленням.

Під час проведення ревізій треба пам'ятати, що вищий навчальний заклад визнається акредитованим за певним рівнем і статусом, якщо за відповідним рівнем акредитовано не менш як 75 відсотків напрямів (спеціальностей), за якими здійснюється підготовка фахівців. При цьому прийом студентів до вищих навчальних закладів з неакредитованих напрямів (спеціальностей) припиняється.

В обов'язковому порядку підлягає перевірці відповідність сертифіката акредитації фактичному стану навчального закладу за рівнем і статусом, рівням акредитації напрямів (спеціальностей), за якими здійснюється підготовка фахівців. Для цього до перевірки залучаються: накази керівника навчального закладу з прийому (відрахування) студентів, слухачів, учнів; журнали обліку відвідування занять тощо.

Атестація професійно-технічних навчальних закладів, навчальних підрозділів підприємств, установ, організацій (професійно-технічні навчальні заклади) незалежно від їх підпорядкування та форми власності є складником системи державного контролю за якістю підготовки робітничих

кадрів та службовців і спрямована на визначення спроможності навчального закладу здійснювати освітню діяльність на рівні державних вимог (стандартів). Суб'єктами атестації є лише ліцензовані професійно-технічні навчальні заклади. Необхідно пам'ятати, що курсові форми професійного навчання без присвоєння кваліфікації не атестуються.

Атестованим вважається професійно-технічний навчальний заклад, якщо в ньому атестовано 75 і більше відсотків напрямів (професій, спеціальностей), за якими здійснюється підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації робітничих кадрів і службовців.

За наявності видатків бюджетних коштів на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи потрібно перевірити, чи оприбутковано в установі освіти чи науки патенти, отримані за результатами наукових досліджень, проведених за бюджетні кошти.

2. Виконання навчальними закладами доведених завдань державного замовлення і зобов'язань за контрактами з підготовки фахівців і забезпечення документами про освіту.

3. Стан розрахунків студентів за навчання.

4. Повнота надходження та стан обліку батьківської плати в дитячих дошкільних установах.

5. Розрахунки за оренду приміщень і за проживання у студентських гуртожитках.

6. Діяльність підсобних господарств і виробничих підрозділів навчальних закладів.

7. Стан оприбуткування та обліку гуманітарної допомоги.

8. Стан забезпечення підручниками загальноосвітніх шкіл регіону. Відповідність асортименту отриманих підручників заявкам на потребу в них.

9. Повнота оприбуткування батьківської плати за користування підручниками та подальше перерахування її за належністю.

10. Наявність випадків та правові підстави для спрямування бюджетних коштів навчальним закладам недержавної форми власності.

11. Цільове та ефективне використання бюджетних коштів, виділених на оздоровлення дітей.

12. Цільове та ефективне використання бюджетних коштів, спрямованих на комп'ютеризацію загальноосвітніх шкіл.

ТЕМА 6. Оформлення і реалізація результатів ревізії фінансово – господарської діяльності підприємства.

1. Основні вимоги до узагальнення і оформлення результатів ревізії.
2. Порядок складання акту комплексної ревізії, вимоги до акту.
3. Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії.

1. Основні вимоги до узагальнення і оформлення результатів ревізії

За результатами документальної ревізії складається акт - документ в якому повинні бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, наведено перелік фактів виявлених порушень у їх роботі. Форма складання акту затверджена відомчими положеннями та інструкціями.

Розрізняють два види актів - **проміжні і загальні**.

За проміжними актами оформляють результати інвентаризації коштів, ТМЦ, розрахунків ін.

Загальний акт ревізії повинен бути складений ревізійною бригадою із закінченням терміну проведення ревізії.

Акт ревізії містить:

вступну частину, в якій зазначаються підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії;

констатуючу частину, в якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства.

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції контролюючого органу, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами контролюючого органу та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою контролюючого органу чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

2. Порядок підписання акту ревізії

Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку (далі - головний бухгалтер), а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі проведення посадовими особами контролюючого органу і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю, зокрема колишніми керівником і головним бухгалтером, що є відповідальні за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягає ревізії, визначається посадовою особою контролюючого органу самостійно.

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший - для контролюючого органу, другий - для об'єкта контролю, третій - для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених цим Порядком та Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою

контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, контролюючий орган повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

Після складення акта ревізії посадова особа контролюючого органу підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій, форма якого визначається Держфінінспекцією.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із таких способів:

- а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;
- б) через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;
- в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути контролюючому органу у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після отримання. У разі ненадходження до контролюючого органу підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного строку посадові особи контролюючого органу засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю способом, визначеним у пункті 39 цього Порядку.

Після складення акта про відмову від підпису контролюючий орган має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування..

. Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії.

Правильність обґрунтувань, фактів, викладених у поясненнях посадових осіб, ревізуючи повинні ретельно перевірити і в строк не пізніше 15 робочих днів з дня отримання заперечень по них дати письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу.

Про результати ревізії або перевірки інформуються вищі органи управління (по підпорядкованості), відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках матеріали ревізій чи перевірок надсилаються правоохоронним органам.

У міру виявлення ревізією порушень законодавства посадові особи контролюючого органу, не чекаючи закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, контролюючим органом у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього - не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний контролюючий орган з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

Про результати ревізії, якою виявлено порушення законів та інших нормативно-правових актів, інформуються органи управління об'єкта контролю та за необхідності відповідні органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

У разі проведення ревізії на підставі звернення правоохоронних органів, а також коли ревізією, проведеною з інших підстав, виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, матеріали таких ревізій у визначені строки передаються до правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють контролюючому органу протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення.

Якщо виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, контролюючий орган у визначені строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

У разі коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, контролюючий орган ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходів для забезпечення:

притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За спільним рішенням контролюючого органу та об'єкта контролю або його органу управління інформація про результати ревізії виноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю. Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

Контролюючі органи здійснюють контроль за усуненням об'єктами контролю порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи, а також під час наступних ревізій цих об'єктів контролю, систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їх узагальнення вносять відповідним органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенням законодавства.

Тема 8. Координація діяльності контрольно – ревізійних і правоохоронних органів щодо здійснення контролю і попередження зловживань

1. Порядок призначення і організації органами ДАС ревізій за зверненням правоохоронних органів
2. Порядок виділення спеціаліста для участі у перевітках, що проводяться правоохоронними органами
3. Особливості оформлення і подання акту ревізії за зверненням правоохоронних органів
4. Взаємне інформування органів ДАС та правоохоронних органів

1. Порядок призначення і організації органами ДАС ревізій за зверненням правоохоронних органів

Посадові особи служби, які проводять ревізії, виконують доручення й підпорядковуються безпосередньо керівнику органу ДАС. Посадові особи служби при проведенні ревізій одноосібно здійснюють документальну і фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на предмет наявності фактів порушення законодавства і несуть визначену законом відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Працівники правоохоронних органів не мають права зобов'язувати посадових осіб служби здійснювати інші ревізійні дії, вимагати від них надання інформації про результати ревізій у спосіб, що суперечить вимогам законодавства.

При проведенні за зверненнями правоохоронних органів ревізій у підконтрольних установах органи ДАС перевіряють питання використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

При проведенні позапланової виїзної ревізії на підставі постанови слідчого, прокурора або особи, що проводить дізнання, винесеної для забезпечення розслідування кримінальної справи (далі — постанова про призначення ревізії) або з інших установлених законом підстав, у суб'єкта господарювання, який не віднесено Законом до підконтрольних установ, посадові особи служби перевіряють питання використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, стан і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Органи ДАС не проводять ревізій з інших питань, якщо це не передбачено законами, та з питань дотримання вимог законодавства, перевірку яких віднесено до компетенції інших органів державної влади.

Звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії повинно містити такі відомості:

- повну назву об'єкта контролю, його місцезнаходження, код ЄДРПОУ, дані про організаційно-правову форму;
- інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ — чи одержував об'єкт контролю у періоді, що підлягає ревізії, бюджетні кошти або кошти державних фондів та/або використовував державне чи комунальне майно;
- обґрунтування необхідності проведення ревізії — коротку суть фактів, що свідчать про порушення об'єктом контролю законів України, контроль за додержанням яких віднесено Законом до компетенції органів ДАС;
- конкретні питання, які підлягають перевірці органом ДАС в межах його компетенції;
- період, за який слід перевірити діяльність об'єкта контролю з визначених питань;
- найменування підрозділу правоохоронного органу, номер телефону і прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу.

За умови, якщо ці дані викладені в постанові про призначення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу, до якого додається ця постанова.

Звернення правоохоронного органу повинно містити дані (за наявності), у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання — зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням

місцезнаходження об'єктів зустрічних звірок). Забезпечення проведення зустрічних звірок за межами регіону здійснюється правоохоронним органом — ініціатором ревізії.

Позапланова виїзна ревізія на об'єкті контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

- постанови про призначення ревізії та відповідного рішення суду, яке є дозволом для органу ДАС на проведення ревізії, у якому зазначаються: підстави проведення ревізії, дата її початку та дата закінчення, номер, дата та підстави порушення кримінальної справи, орган, що порушив кримінальну справу, — для ревізії у суб'єкта господарювання, який не віднесено Законом до підконтрольних установ;
- постанови про призначення ревізії, винесеної після порушення кримінальної справи проти посадових (службових) осіб об'єкта контролю — підконтрольної установи. Якщо справу порушено не проти цих осіб, а за певним фактом, що стосується діяльності підконтрольної установи, до постанови додається дозвіл суду на проведення ревізії;
- інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю — підконтрольною установою законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, який надає органам ДАС право на проведення ревізії, у якому зазначаються підстави проведення ревізії, дата її початку та дата закінчення. Правоохоронний орган у робочому порядку (усно) узгоджує орієнтовну дату початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу ДАС, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії. У разі отримання правоохоронним органом дозволу суду на проведення позапланової виїзної ревізії цей дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, надається відповідному органу ДАС.

Звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії розглядаються головою Головки КРУ України (його заступниками), начальниками контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі (їх заступниками), які за результатами розгляду приймають одне з таких рішень:

- прийняти до виконання звернення, організувати та провести позапланову виїзну ревізію;
- прийняти до виконання звернення, провести планову виїзну ревізію;
- повідомити про неможливість проведення ревізії;
- повідомити правоохоронний орган про необхідність уточнення звернення.

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про дозвіл органу ДАС на проведення позапланової виїзної ревізії та при відсутності в зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення законів, контроль за додержанням яких віднесено Законом до компетенції органів ДАС, можливе включення ревізії на об'єкті контролю — підконтрольній установі до плану роботи органу ДАС на наступний плановий період, за умови, що така установа не ревізувалася органами ДАС у плановому порядку. Натягом поточного календарного року. Ревізії за такими зверненнями можуть включатися в плани роботи органу ДАС в порядку черговості їх надходження та в залежності від важливості порушених питань.

Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції органу ДАС програма ревізії на підставі питань, що містяться у відповідному зверненні, постанові про призначення ревізії, рішенні суду, яка до початку ревізії письмово погоджується з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія.

У разі недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії (зустрічної звірки), перешкоджання будь-яким іншим чином у її проведенні правоохоронний орган у межах своєї компетенції вирішує питання допуску на об'єкт контролю, надання необхідних документів, забезпечує усунення перешкод та притягнення осіб, які перешкоджали у проведенні ревізії (зустрічної звірки), до відповідальності і застосування інших передбачених законодавством заходів. Орган ДАС вживає заходів для притягнення цих осіб до відповідальності згідно з вимогами Закону та іншими нормативно-правовими актами.

Органи ДАС проводять ревізії за оригіналами документів об'єкта контролю або завіреними належним чином об'єктом контролю їх копіями за місцезнаходженням об'єкта контролю. Якщо відсутність бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю дозволяє проводити ревізію з інших питань програми, то така ревізія проводиться за цими питаннями.

Органи ДАС проводять позапланові виїзні ревізії за вилученими правоохоронними органами документами за таких умов:

- пред'явлення посадовою особою служби керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку направлення на ревізію та копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової ревізії, у якому мають міститись всі дані, передбачені частиною 14 статті 11 Закону;
- представлення правоохоронним органом до ревізії вилучених документів за місцезнаходженням об'єкта контролю.

У разі відсутності керівника об'єкта контролю чи його заступника та незабезпечення правоохоронним органом їх явки для ознайомлення під розписку з передбаченими Законом документами, відсутності вилучених документів за місцезнаходженням об'єкта контролю посадові особи служби не вправі приступати до проведення ревізії, а можуть бути залучені в установленому порядку до перевірки, що проводиться правоохоронним органом, лише як спеціалісти.

За відсутності умов для проведення ревізії, наявності загрози знищення документів або якщо об'єкт контролю, на якому потрібно провести позапланову ревізію, знаходиться за місцем проживання фізичної особи, то така ревізія може проводитись в узгодженому між органом ДАС та правоохоронним органом місці з повідомленням про це об'єкта контролю.

Перед початком проведення ревізії за вилученими документами правоохоронний орган знайомить посадових осіб служби з реєстром (переліком) цих документів.

Збереження вилучених правоохоронним органом документів забезпечує правоохоронний орган.

2. Порядок виділення спеціаліста для участі у перевірках, що проводяться правоохоронними органами

Працівники органів ДАС за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевірках, що проводяться правоохоронними органами у підконтрольних установах (з питань, визначених в абзаці першому пункту 2.2 цього Порядку) та на інших об'єктах контролю (з питань, визначених в абзаці другому пункту 2.2 цього Порядку) — як спеціалісти.

Підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДАС стосовно виділення працівників як спеціалістів є норми законів України «Про прокуратуру», «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», «Про Службу безпеки України», Кримінально-процесуального кодексу України, Працівники органів ДАС направляються для участі в перевірках, що проводять правоохоронні органи, на підставі листа відповідного органу ДАС

Залучення працівників органів ДАС як спеціалістів до участі в перевірках, що проводять правоохоронні органи, може здійснюватися на строк до 10 робочих днів. За письмовим зверненням правоохоронного органу цей строк може бути подовжений службовою особою органу ДАС, визначеною в пункті 2.5 цього Порядку.

У ході участі у перевірці спеціаліст використовує свої спеціальні знання і в межах компетенції надає консультації та відповіді на порушені питання, при цьому фіксує факти порушення законодавства з питань використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначає розмір заподіяної матеріальної шкоди (збитків) та посадових (службових) осіб, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки).

Результати участі спеціаліста у перевірці оформляються довідкою, яка складається на чистому аркуші та підписується спеціалістом із зазначенням посади та назви органу, у якому він працює. Довідка складається удвох примірниках, один з яких після підписання спеціалістом над-

силається правоохоронному органу — ініціатор перевірки. Другий примірник довідки залишається у відповідному органі ДАС.

Права та обов'язки посадової особи служби, яка залучається як спеціаліст для участі у проведенні слідчої дії, визначаються Кримінально-процесуальним кодексом України.

За матеріалами участі працівників органів ДАС як спеціалістів у перевірках, що проводились правоохоронними органами, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів органами ДАС не направляються, заходи щодо стягнення в судовому порядку коштів або припинення бюджетного фінансування і кредитування у випадках, передбачених статтею 11 Закону, не вживаються, протоколи про адміністративне правопорушення не складаються.

Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу ДАС як спеціаліста для участі у перевірці, що проводиться правоохоронним органом, повинно містити:

- обґрунтування необхідності залучення спеціаліста;
- дата, з якої необхідно буде залучити спеціаліста до проведення перевірки, та на який термін;
- повну назву об'єкта контролю, його місцезнаходження, дані про організаційно-правову форму;
- питання, на які спеціалістові необхідно буде надати відповідь.

Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу ДАС як спеціаліста для участі у перевірці, що проводиться правоохоронним органом, розглядається службовою особою органу ДАС, визначеною в пункті 2.5 цього Порядку.

У разі неможливості виконання звернення про виділення спеціалістів у зв'язку з проведенням планових та позапланових виїзних ревізій орган ДАС протягом двох робочих днів письмово повідомляє про це відповідний правоохоронний орган і визначає дату, з якої буде можливим направлення спеціаліста.

3. Особливості оформлення і подання акту ревізії за зверненням правоохоронних органів

Документування результатів ревізії здійснюється відповідно до законодавства з питань державного фінансового контролю. При цьому в акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки).

У разі неможливості визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) орган ДАС інформує відповідний правоохоронний орган для забезпечення організації проведення експертної оцінки цього розміру.

У разі якщо зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період були перевірені раніше проведеною органом ДАС ревізією — повторна ревізія з тих самих питань не проводиться. Ініціатору ревізії надається копія акта раніше проведеної ревізії.

При проведенні ревізії за зверненням правоохоронного органу матеріали ревізії не пізніше десяти робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у випадках надходження заперечень (зауважень) до нього — не пізніше трьох робочих днів після на правлення висновків на такі заперечення (зауваження) передаються до правоохоронного органу.

Якщо такою ревізією виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, орган ДАС у визначені пунктом 5.2 цього Порядку строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

При передачі ревізійних матеріалів або інформуванні про виявлені порушення в листі до правоохоронного органу коротко зазначається:

- коли, ким, на якій підставі і за який період проводилась ревізія;
- встановлені факти основних порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків) та посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки);

- які заходи для усунення порушень законодавства та відшкодування матеріальної шкоди (збитків) ужито органом ДАС та керівництвом об'єкта контролю.

Матеріали ревізій, які передаються до правоохоронного органу в повному обсязі, мають містити такі документи:

- оригінал акта ревізії з додатками, на які є посилання в ньому;
- заперечення (зауваження) об'єкта контролю до акта ревізії та висновки органу ДАС до них;
- копію повідомлення правоохоронному органу про доцільність вилучення документів (якщо в ході ревізії ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробленням або виявленими порушеннями з ознаками зловживань);
- опис документів, що додаються до супровідного листа.

Матеріали ревізії, які передаються правоохоронному органу, нумеруються за аркушами. В описі зазначається: порядковий номер, назва документа, його дата, номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами і літерами. Опис підписується посадовою особою органу Д К РС, зазначається дата його складення.

У разі недотримання вимог пункту 5.4 цього Порядку, що не дає можливості у повному обсязі об'єктивно дослідити обставини виявлених фактів порушення законодавства та/або матеріальної шкоди (збитків) доопрацювання органом ДАС ревізійних матеріалів проводиться протягом 10 робочих днів з моменту надходження відповідного звернення правоохоронного органу.

4. Взаємне інформування органів ДАС та правоохоронних органів

Керівник правоохоронного органу при вирішенні питання щодо необхідності проведення органом ДАС ревізії, за умови, якщо обставини дозволяють уникнути проведення позапланової ревізії, звертається до органу ДАС з проханням включити до програми планової виїзної ревізії визначені ним питання. Службова особа органу ДАС, визначена пунктом 2.5 цього Порядку, та керівник правоохоронного органу визначають структурні підрозділи або працівників, відповідальних за вирішення оперативних питань взаємодії, які не потребують вирішення на їх рівні.

У разі надходження звернення правоохоронного органу про надання матеріалів ревізій, які проводились за зверненням іншого правоохоронного органу або були йому передані за власною ініціативою, орган ДАС повідомляє назву правоохоронного органу, до якого були направлені ці матеріали, реквізити супровідного листа та видасть завірену копію акта ревізії.

У разі якщо ревізія проведена для забезпечення розслідування кримінальної справи або за результатами розгляду матеріалів ревізії правоохоронним органом порушено кримінальну справу, надання матеріалів такої ревізії будь-якому іншому правоохоронному органу здійснюється за умови надання до органу ДАС письмового дозволу прокурора або слідчого, який розслідує цю кримінальну справу.

Вичерпну інформацію про прийняте рішення за результатами розгляду переданих органом ДАС матеріалів ревізії правоохоронний орган направляє відповідному органу ДАС протягом 30 календарних днів з дня надходження таких матеріалів у формі картки-повідомлення (додаток 1).

Правоохоронний орган, отримавши матеріали ревізії:

- організовує розгляд матеріалів ревізії з наступним прийняттям відповідного рішення;
- у разі якщо на підставі переданої відповідно до абзацу другого пункту 5.3 цього Порядку до правоохоронного органу інформації неможливо прийняти рішення, правоохоронний орган здійснює запит до органу ДАС про надання інформації з переліком необхідних документів. У разі наявності зазначених у запиті правоохоронного органу документів орган ДАС протягом 7 робочих днів направляє їх до правоохоронного органу, у іншому випадку повідомляє про їх відсутність.

Одночасно з прийняттям рішень щодо кожного матеріалу ревізії правоохоронний орган у межах компетенції вирішує питання про усунення порушень законодавства та/або

відшкодування матеріальної шкоди (збитків) і вживає заходів щодо усунення причин і умов, які сприяли їх учиненню.

Органи ДАС проводять з правоохоронними органами щоквартальні (у межах звітнього року) звірки результатів розгляду переданих їм у звітньому кварталі матеріалів ревізій, у яких зафіксовано факти порушень та про які у органів ДАС немає інформації. Для цього органом ДАС складається акт звірки за підписом керівника, два примірники якого до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом, направляються до правоохоронного органу.

За матеріалами ревізій, проведених у рамках розслідування порушених кримінальних справ, звірки не проводяться.

Заповнений правоохоронним органом та повернутий протягом 10 календарних днів з дня надходження один примірник акта звірки повертається відповідному органу ДАС.

У міру інформування правоохоронними органами про прийняті рішення за матеріалами ревізій, переданими органами ДАС у попередніх періодах звітнього року, органи ДАС роблять відповідні відмітки в обліку розглянутих правоохоронними органами ревізійних матеріалів.

Якщо за матеріалами ревізії, переданими у звітньому році, триває перевірка правоохоронного органу та не прийнято рішення про порушення чи відмову у порушенні кримінальної справи, її закриття чи направлення до суду тощо, органи ДАС до 25 січня року, наступного за звітним, подають до правоохоронних органів узагальнений перелік (реєстр) таких матеріалів. Подальші звірки між органами ДАС та правоохоронними органами за такими матеріалами не проводяться. Інформація, яка надходитиме від правоохоронних органів про результати розгляду ними таких матеріалів, узагальнюється органами ДАС у робочому порядку.