

ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

З.Б. ЖИВКО, І.О. РЕВАК, М.О. ЖИВКО,
С.І. МЕЛЬНИК, Л.М. ПЛАХОТНЮК

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРЕВІРОК
ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Підручник

Львів
2011

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052я73
О-64

Рекомендовано до друку Вченою радою Львівського державного університету внутрішніх справ (протокол № 5 від 29 грудня 2010 р.).

Рецензенти:

*Р.І. Тринько, доктор економічних наук, професор, академік УААН;
Л.А. Янковська, доктор економічних наук, професор,
заслужений працівник освіти України, академік УАН;
О.Ю. Гедєон, заступник начальника КРВ ГУМВСУ у Львівській області.*

Живко З.Б., Ревак І.О., Живко М.О., Мельник С.І., Плахотнюк Л.М.
О-64 Організація перевірок фінансово-господарської діяльності: підручник / за заг. ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2011. – 548 с.

ISBN 978-611-511-081-0

Висвітлено теоретичні основи контролю, документоведення, судової бухгалтерії, контролю і ревізії у правоохоронних органах України; наведено методологію проведення перевірок бухгалтерських та облікових документів, господарських операцій та процесів суб'єктів господарювання незалежно від статусу та форм власності. Досліджено організацію перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств різних галузей економіки з метою протидії економічній злочинності. Значну увагу приділено виявленню в системі економічної інформації негативних змін у господарській діяльності підприємств та питанням призначення і проведення інвентаризації, документальних ревізій, перевірок окремих сфер діяльності підприємств з урахуванням вимог чинного законодавства України та використанням отриманих знань при попередженні та розслідуванні економічних злочинів. Нормативні документи наведено станом на 01.02.2011 р. Матеріал підручника упорядкований згідно із визначеною структурою вивчення предмета і відповідає вимогам навчальної програми дисципліни «Організація перевірок фінансово-господарської діяльності». В основу предмета покладено дисципліну «Контрольно-ревізійна діяльність», з якої авторами (2008–2010 рр.) було видано три навчальні посібники, один з них з грифом МОН. Призначений для курсантів, студентів та слухачів ВНЗ МВС України, які навчаються за спеціальністю «Правознавство», для засвоєння ними дисциплін, пов'язаних із практичним застосуванням методів та прийомів перевірки документів та виявлення економічних правопорушень у фінансово-господарській діяльності підприємств, а також може бути корисним для підготовки фахівців з інших правничих напрямків навчання.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-611-511-081-0

© Живко З.Б., Ревак І.О., Живко М.О.,
Мельник С.І., Плахотнюк Л.М., 2011
© Львівський державний університет
внутрішніх справ, 2011

ЗМІСТ

ВСТУП	7
Розділ 1. ЗАГАЛЬНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ	9
Тема 1. Суть, предмет, методи та класифікація контролю	9
1.1. Суть та функції економічного контролю. Контроль як елемент управління.....	7
1.2. Класифікація організаційних форм, видів і методів контролю.....	12
1.3. Використання специфічних прийомів і способів контролю в контрольно-ревізійній роботі.....	18
Тема 2. Документ та уніфікована система організаційно-розпорядчої документації	29
2.1. Поняття про документи. Класифікація документів.....	29
2.2. Реквізити. Характеристика класифікаційних ознак реквізитів службового документа.....	33
2.3. Електронний документ. Основні види роботи з документами в електронній канцелярії.....	50
2.4. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації.....	54
Тема 3. Методи та способи дослідження документів	58
3.1. Методи дослідження документів.....	58
3.2. Техніка ревізійного дослідження документів.....	63
3.3. Криміналістична експертиза документів. Вилучення документів та особливості цих дій.....	67
Тема 4. Фінансово-господарський контроль: аналіз, аудит, ревізія та судово-бухгалтерська експертиза	74
4.1. Основні аспекти фінансово-господарського контролю та його класифікація за різними ознаками.....	74
4.2. Ревізія, класифікаційні ознаки та особливості проведення фінансово-господарського контролю.....	79
4.3. Економічний аналіз, класифікація та методологія здійснення фінансово-господарського контролю.....	85
4.4. Аудит та аудиторські перевірки.....	99
4.5. Предмет і методи судово-бухгалтерської експертизи.....	106

Розділ 2. ОСНОВНІ ЕТАПИ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	110
Тема 5. Перевірка касових операцій та операцій за рахунками у банку	110
5.1. Завдання, послідовність, джерела ревізії касових операцій та операцій за рахунками у банку.....	110
5.2. Документальна ревізія касових операцій.....	117
5.3. Перевірка використання коштів поточних рахунків.....	120
5.4. Перевірка документів при безготівкових розрахунках.....	124
5.5. Об'єкти контролю і нормативна база касових операцій та операцій за рахунками у банку.....	126
Тема 6. Перевірка розрахункових операцій	130
6.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки. Інвентаризація розрахунків.....	130
6.2. Перевірка розрахунків з оплати праці.....	133
6.3. Перевірка розрахунків за претензіями.....	139
6.4. Перевірка підзвітних сум.....	144
6.5. Перевірка розрахунків з кредиторами і дебіторами.....	147
6.6. Перевірка розрахунків з постачальниками і покупцями.....	149
Тема 7. Перевірка операцій з основними засобами	149
7.1. Перевірка надходження основних засобів.....	153
7.2. Перевірка вибуття основних засобів.....	156
7.3. Перевірка орендованих та безкоштовно переданих основних засобів.....	161
7.4. Перевірка нарахування амортизаційних відрахувань та зносу.....	168
Тема 8. Перевірка операцій з матеріальними цінностями	174
8.1. Перевірка надходження матеріальних цінностей.....	174
8.2. Перевірка вибуття матеріальних цінностей.....	179
8.3. Перевірка матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей.....	181
8.4. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві.....	187
8.5. Контроль і ревізія малоцінних і швидкозношуваних предметів.....	197
Тема 9. Перевірка витрат на виробництво продукції	201
9.1. Теоретичні основи обліку і аудиту витрат на виробництво продукції.....	201
9.2. Облік витрат на виробництво продукції.....	205
9.3. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітності калькуляції собівартості продукції.....	213
9.4. Перевірка витрат на виробництво та формування витрат за різними напрямками.....	219
9.5. Перевірка правильності бухгалтерських записів.....	226
Тема 10. Перевірка готової продукції та її реалізації	231
10.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки.....	231

10.2. Перевірка випуску і реалізації готової продукції.....	234
10.3. Контроль організації складського обліку готової продукції	239
10.4. Перевірка виконання договірних відносин з покупцями	243
Тема 11. Перевірка стану бухгалтерського обліку та звітності	250
11.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю.....	250
11.2. Контроль і ревізія фінансового стану підприємства на базі фінансової звітності.....	255
11.3. Контроль і ревізія коштів цільового призначення.....	261
Тема 12. Узагальнення і методика оформлення акта ревізії чи перевірки.....	266
12.1. Порядок узагальнення і методика оформлення акта ревізії чи перевірки.....	266
12.2. Висновки за матеріалами ревізії і вжиття заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків.....	271
12.3. Реалізація результатів ревізій і перевірок.....	287
Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	291
Тема 13. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу.....	291
13.1. Стан паливно-енергетичного комплексу України та його законодавче регулювання.....	291
13.2. Типові правопорушення та злочини в ПЕК.....	299
13.3. Проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу.....	305
Тема 14. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у сфері інтелектуальної власності	314
14.1. Регулювання відносин та відповідальності за порушення прав інтелектуальної власності.....	314
14.2. Документування правопорушень та злочинів щодо порушення прав інтелектуальної власності.....	319
Тема 15. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на промислових підприємствах	332
15.1. Перевірка документів, пов'язаних з переоцінкою первісної вартості основних засобів промислових підприємств.....	332
15.2. Способи та методи дослідження фінансово-господарської діяльності промислових підприємств.....	337
15.3. Перевірка документів, пов'язаних з транспортуванням продукції, виконанням договорів, постачання та збуту промислового підприємства	357
Тема 16. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у кредитно-банківській сфері	367

16.1. Кредитно-банківська система України.....	367
16.2. Особливості проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у кредитно-банківській сфері.....	372
16.3. Фінансовий моніторинг та його особливості.....	382
Тема 17. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у сфері земельних відносин	407
17.1. Порядок та механізм перевірок органів місцевого самоврядування з питань, що стосуються надання в оренду або безкоштовної передачі у власність земельних ділянок із земель державної або комунальної власності.....	407
17.2. Порядок надання у власність чи користування земельних ділянок, які розташовані за межами населеного пункту.....	413
Тема 18. Організація проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у лісгосподарствах	416
18.1. Стан українського ринку лісоматеріалів та їх значення у світовій лісопромисловості.	416
18.2. Відповідальність за порушення норм лісового законодавства.	435
18.3. Основні порушення і злочини, що вчиняються у лісгосподарствах, та їх документальне супроводження	442
18.4. Вимірювання лісоматеріалів. Особливості перевірки і документування порушень на об'єктах лісового господарства	446
ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ З ОКРЕМИХ ТЕМ	455
ДОДАТКИ	481
Питання тестового контролю	489
Контрольні запитання до курсу навчальної дисципліни «Організація перевірок фінансово-господарської діяльності»	519
Перелік тем письмових реферативних робіт з організації перевірок фінансово-господарської діяльності	529
СЛОВНИК	531
ЛІТЕРАТУРА	538

ВСТУП

В умовах політичної невизначеності в державі, реструктуризації та приватизації підприємств відбуваються докорінні зміни у процесах господарювання і в самій структурі управління господарською діяльністю. Законодавство України, регламентуючи діяльність підприємств незалежно від форми їх власності та ініціативи ухвалення управлінських рішень щодо придбання й використання будь-яких ресурсів, вимагає проведення не лише внутрішньогосподарського, а й зовнішнього фінансового контролю. Контроль у ринкових умовах є одним із найважливіших елементів економіки і здійснюється державними, муніципальними та відомчими й незалежними структурами, тобто забезпечує інформацією всі рівні управління. Він є однією із найважливіших функцій господарського керівництва і управління і як функція управління вирішує завдання управлінської системи. Його призначення відповідає цілям управління, що зумовлені економічними й політичними закономірностями розвитку певної формації. У контролі як функції управління можна виокремити функції економічного управління та функції управління суспільними процесами.

Контроль як функція економічного управління – це система спостереження і контрольних заходів, котра має забезпечувати виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Функції економічного контролю залежать від дії економічних законів, форми і цілей суспільства, інтереси якого він забезпечує.

Контроль як функція соціального управління – це система спостереження за процесом функціонування певного об'єкта в соціальній сфері суспільства з метою визначення відхилень від заданих параметрів. У цьому разі контроль є об'єктивно необхідним, спрямовує процес управління за встановленими ідеальними моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта.

Інформаційна і коригувальна суть контролю найбільш чітко виявляється у контролі як функції соціального управління. Він є універсальним засобом одержання інформації каналом зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес соціального управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Контроль дає змогу отримувати оперативну інформацію, яка

об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність діяльності затвердженій соціальній програмі, дає змогу виявити недоліки в ухвалених рішеннях, організації виконання, способах і засобах їх реалізації.

Контроль як функція політичного керівництва є засобом зміцнення демократії в умовах багатопартійного суспільства. Новими стратегічними напрямками контрольно-ревізійної роботи і вдосконалення структури контрольних органів, у тому числі й заснування аналітичного центру, є: створення умов для здійснення заходів щодо оптимізації бюджетних витрат і забезпечення їх ефективного й цільового використання; вдосконалення системи контролю за проведенням контрольних заходів суб'єктів господарювання; вироблення нового й удосконалення чинного законодавства, створення ефективного механізму взаємодії органів державного контролю України.

Фінансовий контроль як одна із функцій управління фінансами – це особлива діяльність щодо перевірки формування й використання фондів фінансових ресурсів у процесі створення, розподілу та споживання валового внутрішнього продукту з метою оцінювання обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання. З визначенням сутності фінансового контролю впливає, що його об'єктом є процеси формування і використання фондів фінансових ресурсів. Суб'єкт контролю – це носій контрольних функцій щодо об'єкта контролю. Він як правило визначається законодавством держави, нормативно-правовими актами суб'єктів фінансової діяльності. Тобто, іншими словами, фінансовий контроль – це перевірка спеціально уповноваженими органами дотримання умов законодавства, норм та правил, які встановлено законодавством та власниками. Все це прийнято вважати як систему фінансового контролю. Оскільки функції фінансового контролю виконують зазвичай декілька органів, важливо, щоб вони в своїй діяльності не дублювали одне одного та не обтяжували перевітками одні й ті ж об'єкти. Для цього органи фінансового контролю координують свої дії у встановленому порядку чи за взаємною згодою.

Говорячи про підзвітність, потрібно мати на увазі, що державна влада поділяється на законодавчу та виконавчу. Таким чином, у кожній із гілок влади можуть бути створені свої органи фінансового контролю, чим і визначається їхня підзвітність. Ті, хто обслуговує інтереси власників, звітують перед власниками.

Розділ 1

ЗАГАЛЬНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ

Тема 1. СУТЬ, ПРЕДМЕТ, МЕТОДИ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ КОНТРОЛЮ¹

1.1. Суть та функції економічного контролю. Контроль як елемент управління

1.2. Класифікація організаційних форм, видів і методів контролю

1.3. Використання специфічних прийомів і способів контролю в контрольно-ревізійній роботі

1.1. Суть та функції економічного контролю. Контроль як елемент управління

Контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає цілям управління, які визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку певної формації.

Суть контролю полягає в тому, щоб застосуванням певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Функції економічного контролю залежать від дій економічних законів, форми і цілей суспільства, інтереси якого він забезпечує.

¹ За матеріалами: Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – С. 6–35; Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атїка, 2007. – С. 109–117.

Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності.

При цьому поєднується державний і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів. Через контроль держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, забезпечує доступність і вірогідність інформації про кількість і якість асортименту продукції.

Отже, *контроль* – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління ухваленим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Функція економічного контролю поширюється на економічну діяльність усіх ланок народного господарства.

Контроль проявляється як функція системи управління суспільними процесами (рис. 1.1).

Це стосується переважно соціального управління, політичного керівництва держави.



Рис. 1.1. Модель контрольної дії як процесу

Єдиного підходу до визначення поняття «контроль» немає. Науковці розглядають його або як принципи, або як метод і форму, або як вид діяльності. Те саме можна сказати і про систему фінансово-господарського контролю. Здебільшого господарський контроль відокремлювався від фінансового, чим необґрунтовано порушувалася єдність системи.

Фактично ж фінансово-господарський контроль як єдине ціле охоплює не тільки матеріальне виробництво, а й невиробничу сферу.

Фінансово-господарський контроль – це творчий процес дослідження, спостереження, перевірки виробничої і невиробничої фінансової діяльності, які здійснюються відповідними суб'єктами управління, що наділені певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від установлених параметрів цієї діяльності, запобігання негативним явищам і тенденціям та усунення їх.

З одного боку, він зосереджує увагу на питаннях економічної ефективності діяльності підприємств, а з іншого – забезпечує перевірку дотримання законності використання фінансових ресурсів і збереження коштів підприємства.

Сутність фінансово-господарського контролю як однієї з функцій управління визначається системою спостереження і перевірки процесу функціонування та фактичного стану підприємства як об'єкта контролю з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень та їх результатів, виявлення відхилень від установлених критеріїв, усунення негативних ситуацій і запобігання недолікам у фінансово-господарській діяльності. За сучасних умов фінансово-господарському контролю підлягають процеси, пов'язані зі становленням і розвитком ринкової економіки.

Докорінна зміна форми і змісту менеджменту підприємств при формуванні ринкового середовища також вносить корективи в підсистему управління, які його функціонально забезпечують. Це насамперед стосується фінансово-господарського контролю й аудиту, що обґрунтовують достовірність ухвалення управлінських рішень. В умовах ринкового середовища зростає ризик прийняття неефективних рішень, чим також зумовлюється потреба вдосконалення форм і методів контролю.

У системі управління фінансово-господарський контроль є не надзвичайним заходом, а невід'ємною її частиною, оскільки неможливо управляти без систематичного контролю за матеріальними цінностями і грошовими коштами, їх раціональним використанням, операціями і процесами, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції й сировини.

Для вдосконалення контролю на підприємствах важливо чітко визначати функції різних контрольних органів та координувати їх діяльність.

Це дає змогу усунути формалізм і дублювання у контрольно-ревізійній роботі, підвищує її дієвість та результативність.

1.2. Класифікація організаційних форм, видів та методів контролю

Перехід економіки до ринкових відносин, створення нових суб'єктів господарювання з різними формами власності зумовили кардинальні зміни до колишньої системи фінансово-господарського контролю, яка відповідала потребам командно-адміністративної системи управління. Як результат цих змін поряд з державною контрольно-ревізійною службою виникли нові галузі контролю, а саме: аудит, державна податкова служба, Державне казначейство, управління Пенсійного фонду, Антимонопольний комітет та ін.

За змістом економічного контролю, періодичністю, інформаційним забезпеченням і формами здійснення розрізняють фінансово-господарський і загальноекономічний контроль.

Фінансово-господарський контроль спрямований на фінансово-господарську діяльність підприємств у сфері виробництва, обміну і споживання суспільно необхідного продукту на мікроекономічному рівні. Господарська діяльність підприємств в умовах ринкової економіки узагальнюється з використанням грошових показників, тобто фінансового критерію. Тому в системі економічного контролю сформувався *фінансовий контроль*, зміст якого зумовлений виробничими відносинами і продуктивними силами у сфері макро- та мікроекономіки господарської діяльності.

На рівні мікроекономіки функціонує фінансово-господарський контроль, який здійснюють Державна контрольно-ревізійна служба і контрольно-ревізійні підрозділи власників капіталу, а також, на їхнє замовлення, – незалежні аудиторські організації.

Мета фінансово-господарського контролю – сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці у підприємницькій діяльності для одержання максимального прибутку.

Завдання фінансово-господарського контролю поділяються на окремі й загальні. Розв'язання окремих завдань передбачає перевірку однієї зі сторін господарської діяльності; *загальних* – усієї господарської діяльності підприємств із визначенням рентабельності та конкурентоспроможності продукції.

Важливі контрольні функції державного контролю виконує Головне контрольно-ревізійне управління України та його підвідомчі структури в Автономній Республіці Крим, областях, містах, районах. ГоловКРУ – центральний орган виконавчої влади, який координує свою роботу з Кабінетом Міністрів через міністра фінансів України.

Організаційні форми контролю визначаються його суб'єктами. За суб'єктами розрізняють контроль державний, муніципальний, незалежний та індивідуальний (тобто контроль власника) (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація контролю за суб'єктами

У здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємствах головну роль відіграють працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто і через апарат бухгалтерії. На великих підприємствах є спеціалісти, на яких покладено обов'язки контролерів (економісти-ревізори, контролери-ревізори).

В умовах ринкової економіки функції управління тісно пов'язані із системою фінансово-господарського контролю на підприємствах, в установах, об'єднаннях та перевіркою виконання ухвалених рішень.

Фінансово-господарський контроль на підприємствах може здійснюватися на різних рівнях управління.

Загальноекономічний контроль класифікують за періодичністю здійснення; за інформаційним забезпеченням; за формами здійснення.

За періодичністю процедур контролю на підприємстві, послідовністю і стадіями їх виникнення фінансово-господарський контроль поділяється на попередній; оперативний (поточний); підсумковий (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюють усі органи державного і господарського управління, а також власники.

Оперативний контроль проводять у процесі виконання господарських операцій. Основне його завдання – виявити відхилення у процесі виконання операцій з метою вжиття заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду.

Оперативний поточний контроль здійснюють інженери, технологи (інженери-технологи) за технологією виробництва, якістю сировини і продукції відповідно до стандартів і технічних умов. Поточний контроль операцій виробництва продукції дає змогу своєчасно виявити порушення норм витрат сировини у процесі її переробки, дотримання технології виробництва.

Підсумковий (завершальний) контроль здійснюють після завершення перевірки господарських операцій усіма контрольними органами. На відміну від попереднього й поточного, він передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього й поточного контролю. Але вимоги підсумкового контролю до вивчення фінансово-господарської діяльності

повніші і глибші. Його проводять на державному рівні, що дає змогу забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності й законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявити порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватися системою поточного контролю.

Основним завданням підсумкового (завершального) контролю є перевірка правильності та законності проведення господарських операцій на підприємствах, виявлення порушень і зловживань, а також розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їм у майбутньому.

Особливість його полягає у поглибленому і кваліфікованому вивченні всіх операцій і процесів виробничо-фінансової діяльності підприємства.

Підсумковий контроль здійснюють у вигляді ревізій, тематичних перевірок та перевірок достовірності показників звітності. Особливу роль при цьому відіграє ревізія фінансово-господарської діяльності, проведена державною контрольно-ревізійною службою.

Найважливішою формою підсумкового (завершального) контролю є ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, яку проводить власник не частіш як один раз на рік відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні». Завдання її – остаточне оцінювання діяльності підприємства за минулий рік, виявлення резервів і надання допомоги підприємству у використанні їх, перевірка дотримання законодавства, збереження власності, достовірності обліку і звітності.

За інформаційним забезпеченням економічний контроль поділяють на документальний і фактичний.

Документальний контроль визначає суть і достовірність господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони відображені в бухгалтерському, внутрішньогосподарському і статистичному обліку.

Фактичний контроль допомагає з'ясувати реальний стан об'єкта вимірюванням, зважуванням, підрахунками, лабораторним аналізом тощо.

За формою здійснення економічного контролю розрізняють превентивні, поточні, тематичні контрольні заходи та ревізії (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація економічного контролю за формою здійснення

Превентивні (запобіжні) контрольні заходи здійснюють на стадіях попереднього контролю виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсів згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Превентивні перевірки – найефективніший інструмент або засіб економічного контролю, адже вони дають змогу запобігти недолікам, перевитратам і втратам ресурсів у господарській діяльності підприємства.

Поточні контрольні заходи – інструмент або засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств. Їх проводять усі контрольні органи з питань, що належать до їхньої компетенції.

Тематичні контрольні перевірки – інструмент або засіб періодичного оперативного економічного контролю за виконанням підприємствами однорідних господарських операцій.

Ревізія – метод завершального (підсумкового) контролю, який дає змогу всебічно оцінити виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів некомерційної діяльності за звітний період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва.

Під час проведення фінансово-господарського контролю сформувався і його метод, який ґрунтується на специфічних і загальнонаукових методах та прийомах вивчення об'єктів.

До *специфічних* прийомів контролю належать:

- *інвентаризація* – періодична перевірка наявності цінностей, що перебувають на балансі підприємства, їх стану та умов зберігання;

- *контрольні заміри* – фактичний контроль, який застосовують при виконанні будівельно-монтажних робіт;

- *спостереження* (вибіркове, суцільне) – це пасивний метод дослідження, при якому ревизор, тобто спостерігач не впливає на розвиток подій, а лише вивчає об'єкт та його зміни;

- *технологічний контроль* – прийом контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво з метою перевірки оптимальності технології виробництва;

- *експертиза* – це форма застосування спеціальних знань, які застосовують у судово-бухгалтерській практиці;

- *службове розслідування* – перевірка діяльності керівництва підприємства;

- *економічний аналіз* – поділ господарських явищ і процесів на окремі складові та елементи, їх вивчення й оцінювання, обґрунтування закономірностей за наявними економічними фактами;

- *експеримент* – вивчення економічних явищ і процесів через їх відтворення у штучних умовах;

- *економіко-статистичний аналіз* – метод вивчення масових суспільно-економічних явищ;

- *економіко-математичні методи* – визначення найоптимальнішого варіанта вирішення економічного завдання за допомогою математичного моделювання;

- *перевірка документів із застосуванням нормативно-правових, фактичних і спеціальних прийомів і способів;*

- камеральна перевірка документів та звітності, тобто без виїзду на місце розташування суб'єкта контролю
- фактична перевірка – це перевірка документів із застосуванням нормативно-правових, фактичних і спеціальних прийомів і способів.

1.3. Використання специфічних прийомів і способів контролю в контрольно-ревізійній роботі

Метод економічного контролю умовно поділяють на дві групи (рис. 1.4):

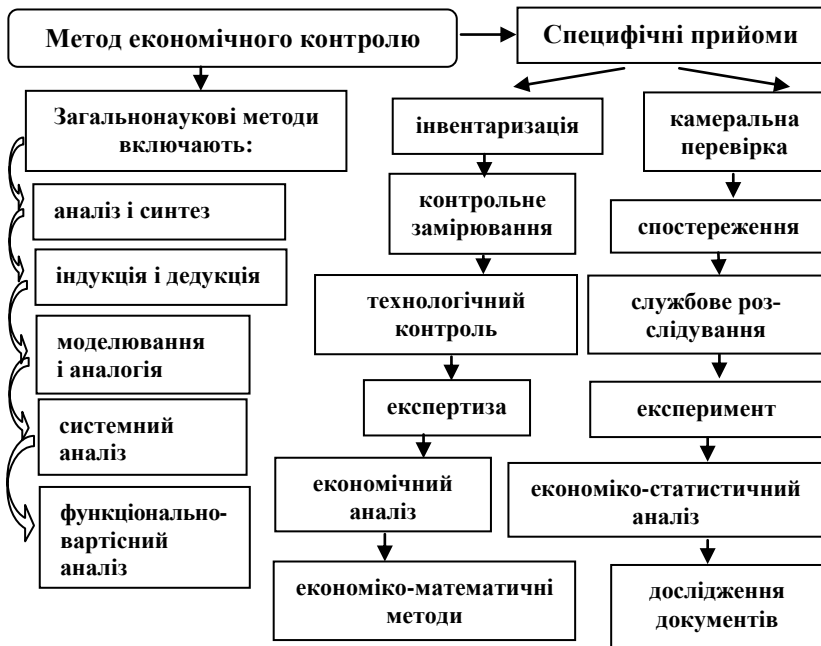


Рис. 1.4. Сукупність методу економічного контролю

Інвентаризація – метод перевірки стану і зберігання сировини, матеріалів, готової продукції та інших цінностей на підконтрольних об'єктах, що є важливим засобом контролю за роботою матеріально відповідальних осіб.

Залежно від охоплення перевіркою цінностей і об'єктів їх зберігання, періодичності, змісту і планування інвентаризації, способів узагальнення результатів та інших ознак розрізняють наступні види інвентаризації (рис. 1.5):



Рис. 1.5. Види інвентаризації

Повні інвентаризації є найбільш ефективними при забезпеченні збереження цінностей на підприємствах. На практиці такі інвентаризації проводяться дуже рідко, що пояснюється необхідністю значних затрат коштів і праці. Нерідко проведенню таких інвентаризацій заважають надмірні запаси цінностей у певні періоди часу. У цих випадках доцільно провести інвентаризацію окремих видів цінностей чи окремих місць їх зберігання.

Перевагою часткової інвентаризації є те, що вона не потребує значних затрат праці і засобів.

На відміну від повної інвентаризації суцільна інвентаризація стосується тільки перевірки певних цінностей, що є під звітом в окремих матеріально відповідальних осіб.

Вибіркову інвентаризацію легко організувати в будь-який час без шкоди для роботи підприємства.

З метою забезпечення раптовості план проведення планової інвентаризації не підлягає розголошенню, і конкретні дати проведення у плані не проставляються.

Позапланові, повторні та контрольні інвентаризації проводяться за наявності низки вагомих причин.

Контрольна інвентаризація повинна охопити не менше 10-15% найменувань найбільш вартісних видів цінностей, вказаних в описі, не менше 10% від загальної кількості фактично охоплених інвентаризацією. У разі виявлення значних розходжень даних контрольної інвентаризації з даними інвентаризаційного опису беруться письмові пояснення від членів комісії і матеріально відповідальних осіб. У цьому разі призначається новий склад комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації. Поряд з цим керівник підприємства розглядає питання про відповідальність першого складу інвентаризаційної комісії за допущені приписки, пропуски цінностей та інші порушення під час проведення інвентаризації цінностей.

Для проведення перманентної інвентаризації виділяються спеціалісти, які перевіряють певні види цінностей. Цим забезпечується: а) систематичний контроль за цінностями, які перебувають на об'єктах, шляхом перевірки їх фактичної наявності та своєчасне виявлення розходжень між даними обліку; б) виявлення недоліків у роботі складів та інших об'єктів у період здійснення операцій і оформлення їх документами; в) контроль за правильністю ведення кількісного обліку.

Якщо на підприємствах не налагоджено документообігу і немає достатніх складських приміщень чи майданчиків для розміщення продукції за її видами і найменуваннями, то перманентна інвентаризація цінностей не може забезпечити ефективність контролю.

Одним із недоліків перманентної інвентаризації цінностей є те, що не завжди можна завчасно визначити номенклатуру цінностей і правильно організувати перевірку їх залишків раціонально і рівномірно протягом року. Немає також упевненості в тому, що всі цінності будуть проінвентаризовані у менші строки. Частина цінностей може виявитися непроінвентаризованою, а нестачі приховуватимуться.

Перевага перманентної інвентаризації полягає в тому, що вона дає змогу здійснити контроль у період проведення операції. Недоліком є і те, що вибіркова перевірка залишків цінностей не дає можливості виявити всю їх фактичну наявність і визначити результати роботи матеріально відповідальних осіб.

У ряді випадків крадіжки у міжінвентаризаційний період приховуються шляхом виписування безтоварних документів на закупівлю цінностей. Так, окремі завідувачі складами виписують фіктивні документи нібито для приймання цінностей від постачальників. Тому на початку інвентаризації потрібно насамперед детально перевірити надходження цих документів, а також тих, які докладено до звіту, складеного на момент інвентаризації. Особливу увагу слід звертати на номери документів, дати їх складання і на перевірку законності операцій. Неоформлені документи не можна брати до уваги. З метою попередження безтоварних документів ревізорів зобов'язані перевірити достовірність складених перед інвентаризацією і представлених у бухгалтерію звітів, систематично здійснювати обстеження всіх об'єктів і детально перевіряти документи і записи в картках чи книгах складського обліку.

Для контролю за переміщенням цінностей між окремими об'єктами зберігання цінностей необхідно забезпечити одержання звітів від усіх матеріально відповідальних осіб, котрі працюють на об'єктах.

Для виявлення безтоварних документів перед початком інвентаризації слід детально перевіряти документи, правильність записів і виведених залишків цінностей у картках чи книгах складсько-

го обліку. Важливо також, щоб бухгалтерія на момент інвентаризації забезпечила звірку бухгалтерського обліку зі складським і складала акт звірки. Одночасно комісія повинна перевірити, чи немає випадків, коли кількість окремих видів чи сортів цінностей у картках або книгах завідувача складом позначається червоним записом.

Виявлення результатів інвентаризації та визначення матеріального збитку. Для своєчасного і якісного визначення результатів інвентаризації слід подбати про належний стан аналітичного обліку цінностей, своєчасну звірку розрахунків із постачальниками і покупцями. Незадовільний стан обліку може призвести до того, що продукція, яка надходить, виявиться не оприбуткованою, через що фіксуватимуться лишки або будуть приховані нестачі. Для своєчасного і правильного виведення результатів інвентаризації необхідно мати повний порядок в аналітичному обліку. Тільки за такої умови можна після одержання інвентаризаційних описів негайно зіставити фактичну наявність продукції з даними бухгалтерського обліку, виявити результати інвентаризації і визначити матеріальний збиток.

Визначення результатів інвентаризації продукції проводиться шляхом складання порівняльної відомості, в якій облікові залишки кожного виду, найменування і сорти цінностей порівнюють з фактичними даними.

Якщо встановлено нестачу цінностей, то визначають суму природних втрат, яку списують за фактичними розмірами, але не вище від норм, які встановлюються залежно від зони й умов зберігання цінностей.

Природні втрати – це зменшення початкової ваги окремих видів цінностей, які виникають без причин, їх неможливо усунути у процесі зберігання, перевезення і відпуску (висихання, випаровування тощо). До природних втрат не можна рахувати втрати цінностей, що виникають через стихійне лихо, крадіжки, замокання, втрату в дорозі тощо. До природних також не належать втрати, які утворюються внаслідок пошкодження тари, а також брак і відходи, що виникають у процесі зберігання та обробки продукції. Такі втрати оформлюються відповідними актами, визначаються причинами їх виникнення і винні особи.

Для окремих видів цінностей затверджено граничні норми природних втрат, які застосовуються тільки у разі виявлення у ма-

теріально відповідальних осіб фактичної нестачі. Для розрахунку розміру цих втрат залучають лише цінності, які надійшли на склад (продукція, відвантажена транзитом, не береться до уваги).

Норми природних втрат не застосовуються: до цінностей, облікованих у загальному обігу складу, хоч фактично на складі не зберігались; до цінностей, списаних за актами внаслідок псування. Списання природних втрат цінностей може здійснюватись тільки після їх інвентаризації на основі відповідного розрахунку, складеного і затвердженого у встановленому порядку.

При перевірці правильності списання втрат цінностей на базах і складах у межах норм природних втрат необхідно встановити, чи не застосовуються норми природних втрат до цінностей, що відпускаються стандартною масою.

До них норми природних втрат не застосовуються. Якщо ж у міжінвентаризаційний період на будь-яку дату залишків тих чи інших цінностей за обліком на складі не було, весь обіг з відпуску цих цінностей до цієї дати для нарахування природних втрат не береться до уваги.

Особливо ретельно перевіряють акти на списання втрат цінностей понад норм природних втрат. Здебільшого складання цих актів здійснюють під час проведення інвентаризацій. При перевірці актів на списання втрат цінностей необхідно з'ясувати: чи оформлені акти комісією, зацікавленою у списанні втрат; чи правильно розраховані суми втрат; чи вказуються в актах причини псування та втрат; чи обґрунтовано застосовані норми втрат; чи правильно прийняті рішення щодо цих втрат.

Втрати цінностей понад норму природних втрат відображають на рахунках щодо відшкодування заподіяного збитку і, як правило, відносять за рахунок винних осіб. Втрати від псування цінностей у випадку, коли конкретні винуватці не встановлені, можуть бути списані на витрати лише після детальної перевірки відсутності винних осіб і прийняття необхідних заходів щодо попередження фактів збитку згодом.

Такі втрати аж до затвердження актів на списання враховують на відповідному рахунку № 978 «Нестачі та втрати від псування цінностей».

Розгляд та затвердження результатів інвентаризації. За виявленими нестачами та надлишками цінностей, а також сумар-

ними різницями від їх пересортування матеріально відповідальні особи зобов'язані письмово дати вичерпне пояснення про отримані розходження. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом, який підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

На основі поданих пояснень і матеріалів інвентаризації керівник підприємства встановлює характер виявлених нестач, надлишків і втрат та відповідно до чинного законодавства визначає порядок зарахування пересортувань (перекриття нестач одних сортів цінностей надлишками інших). Взаємне зарахування нестач надлишками продукції в результаті пересортування можливе за відсутності зловживань у виняткових випадках за цінностями одного найменування за один і той же період, що перевіряється, і в однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи. Поняття однорідних цінностей визначається відповідними спеціалістами і вимогами товарного словника.

Вартість нестачі цінностей після списання природних втрат та перекриття нестач надлишками за однойменними видами цінностей відносять за рахунок винних осіб.

Нестачі цінностей понад норму природних втрат, а також втрати від їх псування відносять на рахунок 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків» і утримують з винних осіб. При нестачах та втратах (з урахуванням втрати від пересортування), що є наслідком зловживань, керівник підприємства зобов'язаний усунути від роботи винних осіб, матеріали на них скерувати до судово-слідчих органів і подати цивільний позов не пізніше як за п'ять днів після виявлення нестач чи псування цінностей.

Виявлені надлишки після заліку пересортування мають бути відображені на відповідних рахунках обліку цінностей і результатів діяльності.

За незначними нестачами, які утворилися через недбалість матеріально відповідальних осіб, за відсутності ознак зловживань керівник підприємства притягає винних осіб до дисциплінарної відповідальності й утримує з них у встановленому порядку вартість цінностей, яких не вистачає, за встановленими цінами.

Якщо виявлені нестачі цінностей утворилися в результаті неправильного визначення їх якості при прийманні чи відпуску або значного перевищення розрахованих природних втрат над фактич-

но виявленими втратами, то інвентаризаційна комісія зобов'язана детально перевірити умови зберігання та розрахунки і розглянути питання про відповідальність осіб, дії яких спричинили втрату цінностей.

Нестачі цінностей, у відшкодуванні яких відмовлено судом, безнадійних до стягнення, а також нестачі, що виникли внаслідок стихійних лих, списують з балансу в порядку, передбаченому чинними положеннями (Закон України «Про бухгалтерський облік»).

Перевірка правильності відображення результатів інвентаризації цінностей у бухгалтерському обліку (рис. 1.6). Після розгляду матеріалів інвентаризації цінностей інвентаризаційною комісією і затвердження їх у встановленому порядку разом з поясненнями матеріально відповідальних осіб (за наявності нестач або надлишків) ці матеріали передаються до бухгалтерії, де відображаються результати інвентаризації.

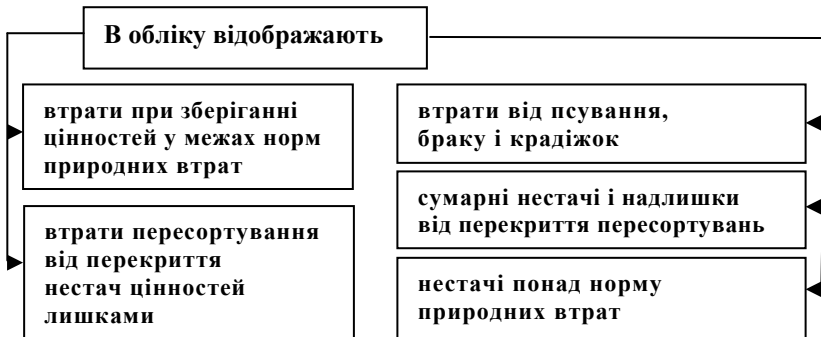


Рис. 1.6. Результати інвентаризацій, що відображені в обліку

Списання втрат цінностей при їх зберіганні у межах норм природних втрат відображається за дебетом № 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитом рахунків 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо», 26 «Готова продукція», 281 «Товари на складах» тощо.

Різниця між купівельною і вартістю цінностей та продажем зарховується на дебет відповідного рахунка. Щомісячні на-

раховання сум за кредитом рахунка № 474 «Забезпечення інших майбутніх витрат і платежів» відображаються за дебетом відповідних рахунків, на яких обліковують витрати.

Нестачу продукції понад норми втрат відображають в обліку за дебетом рахунка 375 «Розрахунки з відшкодування завданого збитку» (відповідний особовий рахунок залежно від розміру і характеру нестачі) і кредитом рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Нестачі цінностей понад затверджені норми природних втрат, прийняті у встановленому порядку за рахунок підприємства, втрати від їх псування, коли конкретних винуватців не встановлено, вважаються понаднормативними втратами і списуються відповідно до чинного законодавства.

Аналогічно виявляють такі ж розходження між фактичними даними і даними бухгалтерського обліку, що допущені в результаті пересортування цих цінностей.

Пересортування в бухгалтерському обліку відображається за дебетом і кредитом відповідних рахунків, на яких обліковуються цінності: за дебетом у картці (книзі) аналітичного обліку відносять цінності, за якими виявлені надлишки, а за кредитом – цінності, за якими виявлені нестачі.

Суму нестач, які утворилися в результаті пересортування, відносять на дебет рахунка 978 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і на кредит відповідних рахунків обліку цінностей.

Особливо ретельній перевірці підлягають акти на списання втрат цінностей, оскільки у багатьох випадках вони пов'язані з моментом проведення інвентаризації. Для виявлення таких фактів роблять щоденну балансову ув'язку записів надходження і вибуття цінностей, порівнюють дати їх надходження з датами складання актів.

Фінансово-господарський контроль як єдине ціле охоплює не тільки матеріальне виробництво, але й невиробничу сферу. Отже, фінансово-господарський контроль – творчий процес дослідження, спостереження, перевірки виробничої і невиробничої фінансової діяльності, які здійснюються відповідними суб'єктами управління, наділеними певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів цієї діяльності, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій.

Важливим методом контролю вважаємо інвентаризацію, у процесі якої перевіряються не лише кількісні та сумарні показники обліку матеріальних цінностей, а й умови їх зберігання на об'єктах контролю та організація складського обліку на складах, у коморах тощо.

Інвентаризація є не тільки однією зі складових методу бухгалтерського обліку, а й важливим методом ревізії, засобом перевірки збереження цінностей на об'єктах підприємства. Хоч поняття «інвентаризація» має конкретний зміст, що являє собою перевірку фактичної наявності цінностей, грошових засобів і зіставлення цієї наявності з даними бухгалтерського обліку, все ж її функції не в усіх випадках однозначні.

Прийоми фактичного контролю. Правильність здійснення багатьох господарських операцій не завжди можна перевірити за допомогою прийомів документального контролю. Часто виникає необхідність провести перевірку фактичної наявності об'єктів контролю.

Це досягається використанням наступних прийомів:

а) *лабораторний аналіз*, мета використання якого полягає в уточненні суттєвих характеристик об'єкта контролю і отриманні на цій основі якісно нової інформації;

б) *перевірка операцій в натуральних визначниках*, метою якої є підтвердження здійснення операцій з придбання активів, правдивість складання звітів та введення об'єктів у експлуатацію після закінчення їх будівництва або капітального ремонту, наявність активів, прийнятих на відповідальне зберігання;

в) *контрольне придбання* дає змогу визначити правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення таких господарських операцій;

г) *контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт* проводиться безпосередньо на об'єкті і дає змогу встановити фактичний обсяг і вартість виконаних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах, а також правильність списання матеріалів на введення цих робіт;

г) *контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво* застосовують у тих випадках, коли необхідно встановити фактичні витрати сировини або матеріалів на виробництві, вихід напівфаб-

рикатів, готової продукції, кількість відходів, а також для перевірки чинних або таких, що були чинними раніше на підприємстві норм, витрат сировини і матеріалів, технологічного процесу, продуктивності обладнання тощо;

д) *контрольне приймання продукції за якістю і кількістю* проводиться при визначенні достовірності відомостей відділу технічного контролю щодо кількості і якості продукції;

е) *дослідження операцій на місці* здійснюється у випадках перевірки виходу з ремонту об'єктів основних засобів, встановлення готовності об'єктів капітального ремонту, зносу основних засобів, порядку зберігання, приймання та відпуску матеріальних цінностей, організації виробництва, технологічних процесів та праці на будівельних майданчиках і у виробництві;

є) *отримання письмових пояснень* – письмові документи конкретної особи, складені на підтвердження певного факту наявності об'єкта контролю.

Контрольні запитання

1. *Які функції контролю в умовах ринкової економіки?*
2. *Як слід розуміти предмет і метод економічного контролю?*
3. *Які основні завдання Державної податкової служби?*
4. *Які функції і права державної контрольно-ревізійної служби?*
5. *Які особливості аудиторської діяльності в Україні?*
6. *Які особливості вибіркової інвентаризації?*
7. *В чому суть контрольної інвентаризації?*
8. *Як визначають матеріальні збитки під час інвентаризації?*
9. *Що таке природні втрати і як вони відображаються в обліку?*
10. *Які ще прийоми фактичного контролю, крім інвентаризації, вам відомі?*

Тема 2. ДОКУМЕНТ ТА УНІФІКОВАНА СИСТЕМА ОРГАНІЗАЦІЙНО-РОЗПОРЯДЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ

2.1. Поняття про документи. Класифікація документів

2.2. Реквізити. Характеристика класифікаційних ознак реквізитів службового документа

2.3. Електронний документ. Основні види роботи з документами в електронній канцелярії

2.4. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації

2.1. Поняття про документи. Класифікація документів²

Документальний контроль полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових реєстрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів. Він здійснюється шляхом огляду документів; вивчення сутності та змісту відображеної у документі операції.

Методи дослідження документів, застосовувані в документальному аналізі, відрізняються за своїм змістом, формами здійснення, об'єктом, предметом і завданнями дослідження, колом об'єктів перевірки, сферою застосування та іншими ознаками. Суть методів дослідження документів полягає в огляді документів, їх вивченні у різноманітних аспектах, контрольних підрахунках, у порівняльному аналізі, здійсненні облікових записів. Окремі методи дослідження документів мають особливу форму застосування. Мають

² За матеріалами: Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – С. 53–79; Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атіка, 2007. – С. 10–18; Судова бухгалтерія: навч. посібник / [З.Б. Живко, Л.А. Беляєва, Л.Л. Осипчук, О.В. Ферітовський та ін.]; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – С. 26–54.

свої особливості також методи дослідження документів окремих видів або таких, що відображають різноманітні операції, факти, дії.

Документ має юридичне значення, як доказ законності здійснення операції та правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку. У процесі ревізії розглядається та вивчається велика кількість документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості і потребує специфічних прийомів їх вивчення. З цією метою розробляється класифікація документів за різними ознаками (рис. 2.1):

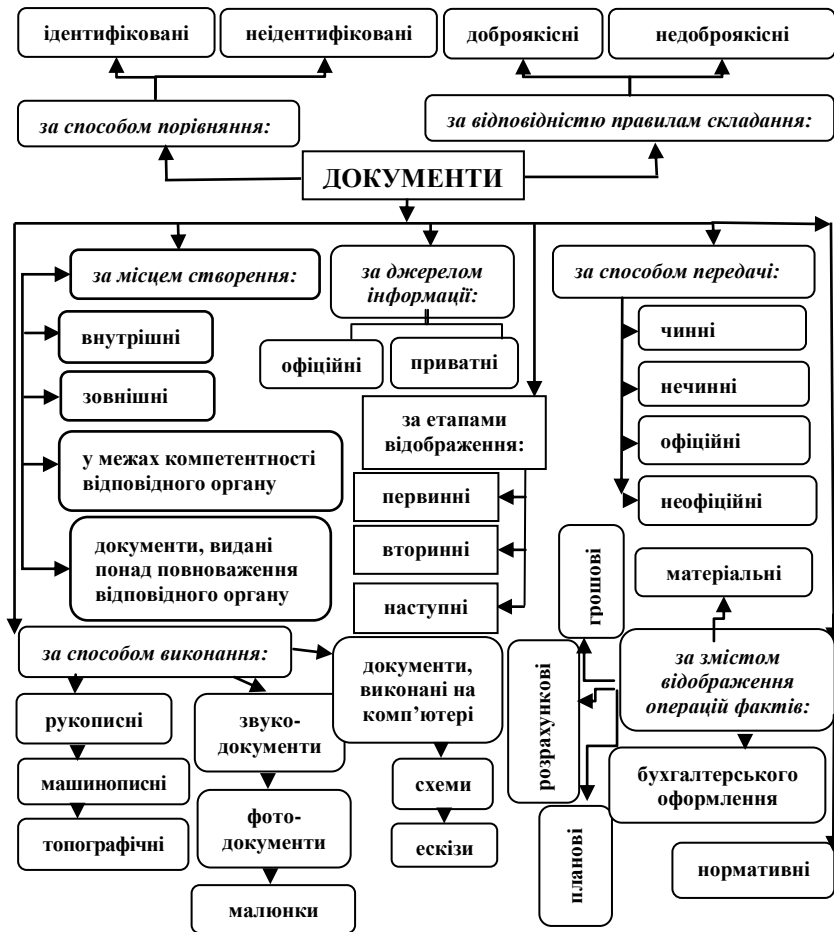


Рис. 2.1. Класифікація документів

Крім вищезазначених класифікаційних ознак документи ще поділяють:

- 1) *за способом передачі*: відкриті, кодовані;
- 2) *за юридичною силою*: чинні, нечинні, офіційні, неофіційні, приватні, державні;
- 3) *за ступенем гласності*: загальнодоступні, з обмеженим ступенем доступу, для службового користування (ДСК), таємні, цілком таємні;
- 4) *за спрямованістю*: організаційно-розпорядницькі, планові, статистичні, бухгалтерські, науково-технічні;
- 5) *за найменуванням*: заява, лист, телеграма, інструкція, службова записка, протокол, рапорт, доповідна записка, акт, довідка тощо;
- 6) *за місцем складання*: внутрішні, зовнішні;
- 7) *за призначенням*: кадрові, довідково-інформаційні, господарсько-договірні, обліково-фінансові, організаційні, розпорядчі;
- 8) *за напрямом*: вхідні, вихідні;
- 9) *за формою*: стандартні (типові), індивідуальні (нестандартні);
- 10) *за терміном виконання*: звичайні безстрокові, термінові, дуже термінові (нагальні);
- 11) *за стадіями створення*: оригінали, копії (відпуск, витяг, дублікат);
- 12) *за складністю*: прості, складні;
- 13) *за терміном зберігання*: тимчасового (до 10 років), тривалого (понад 10 років), постійного зберігання;
- 14) *за носієм інформації*: на папері, диску, фотоплівці, дискеті, магнітній стрічці, перфокарті.

Детальніше розглянемо суть класифікації документів за правильністю їх складання та відповідністю вимогам.

До основних ознак підроблення документів належать:

- а) *підчищення* – механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом;
- б) *травлення* – знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом;
- в) *дописування* – вставляння, приписування, перероблення, які вносяться з метою зміни початкового обсягу чи змісту операцій (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Класифікація документів за доброякісністю

2.2. Реквізити. Характеристика класифікаційних ознак реквізитів службового документа³

Термін «реквізит» латинського походження (*requisitum*), що перекладається як «потреба». У Середньовічній Італії ним означали необхідні й обов'язкові елементи боргових зобов'язань цінних паперів, в першу чергу векселів. Векселі мали широке розповсюдження з середини XII до середини XVII ст., і саме Італію називали їх батьківщиною. Тому необхідність зазначення тих чи інших елементів при формулюванні векселів визначалась вексельним правом, норми якого різнилися в кожній з країн. З другої половини XIX ст. зміст векселя ув'язувався з наявністю на ньому тих чи інших обов'язкових елементів й повинен був відповідати тим суттєвим ознакам, що зазначені в законі. У 1848 р. пруським урядом був прийнятий загальнонімецький вексельний статут, що закріпив правила користування векселями. У 1930 р. в Женеві була прийнята конвенція, що уніфікувала елементи векселів й основні норми міжнародного вексельного права, які діють й донині.

У термінологічному словнику слово «*реквізит*» подається як обов'язковий елемент офіційного документа. Це означає, що реквізити проставляються лише на офіційних документах. Згідно національного стандарту України ДСТУ 2732-2004 «Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення» *реквізит* – це інформація, зафіксована у службовому документі для його ідентифікування, організування обігу і (або) надання йому юридичної сили. Отже, *реквізит* – це елемент структури документа, що дозволяє його ідентифікувати. У примітці до стандарту зазначено також, що *реквізит* – це елемент, що відображає процес оформлення службового документа, тобто фіксування його реквізитів, що необхідні для надання йому юридичної сили.

³ За матеріалами: Плотницька І.М. Ділова українська мова: навч. посібник / І.М. Плотницька. – К.: Центр навч. літ-ри, 2004. – С. 147–153; Плотницька І.М. Зміст і розташування розміщення реквізитів документів / І.М. Плотницька. – К.: Київський Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій, 2007.

Аналізуючи модель документа, яка вже отримала назву *формуляр* (від лат. *Formularius* – властиво судово-правовим формулам), засновник документознавства К.Г. Мітяєв у шістдесятих роках минулого століття відзначав, що документ може складатися з 8–10 елементів або ознак, при цьому одні з цих ознак є обов’язковими для надання документу юридичної сили, а інші «прикрасами», або ж додатковими. Сам термін «реквізит» К.Г. Мітяєв перейняв з фінансово-бухгалтерської документації, де на його думку, особливо «ретельно це питання розроблено» й ввів його для означення обов’язкових елементів документа. «Відсутність, або невірне значення реквізита роблять документ недійсним», – підкреслював автор.

Представник структурно-правового підходу російський дослідник С.І. Семілетов у структурі документа виділив *змістовну інформацію* і *реквізити*, зауважуючи, що природа реквізитів обумовлюється цільовим скеруванням змістовної інформації і характером правовідносин.

Реквізитами він називає «елементи про події, факти, дії і обставини, з якими пов’язані певні правовідносини або юридичні наслідки».

Спираючись на теоретичні розробки джерелознавців, дослідник виділяє в документі *зовнішню і внутрішню форми*. При цьому *зовнішня* міститься у «формі і форматі подання матеріального носія», а *внутрішня* – в організації внутрішньої структури подання змістовної інформації і реквізитів». На думку вченого, організація внутрішньої структури, обумовлюється можливостями людини сприймати інформацію. Зокрема, різні за змістом документи можуть мати один і той самий склад реквізитів і відповідно ознаки метаінформації і, навпаки, документи з подібним змістом тексту можуть мати різні реквізити, склад яких «визначається технологією фіксації, матеріалом носія і особливостями руху документа». Реквізити ж служать відображенням структури документно-інформаційної системи, в межах якої діє документ.

Виділення реквізитів з метаінформації і послідовне закріплення за ними певного місця дозволяє створювати формуляр документа в його сучасному розумінні. Так, формуляр-зразок службового документа, згідно ДСТУ 2732-2004, це модель його побудови, що встановлює сферу застосування, формат, розміри берегів, вимоги до побудови конструкційної сітки та реквізити. В електронному

документі під реквізитами треба розуміти окремі інформаційні елементи, що перетворюють інформаційне повідомлення в документ, «через включення його в конкретну інформаційно-документну систему, тобто забезпечують технічний доступ до документа й виконання ним певних суспільних функцій».

Усю сукупність реквізитів, залежно від тих функцій, що вони виконують, можна умовно поділити на такі:

- сигніфікаційні реквізити;
- комунікативні реквізити;
- семантичні реквізити;
- синтаксичні реквізити;
- прагматичні реквізити;
- реквізити руху.

Характеристика класифікаційних ознак реквізитів службового документа наведена в таблиці (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Характеристика класифікаційних ознак реквізитів службового документа

№ з/п	Назва	Характеристика
1.	Сигніфікаційні (знакові)	<i>Реквізити, що фіксують ознаки приналежності: зображення державного герба, емблеми чи торгової марки, зображення нагород, код підприємства, установи чи організації за ЄДРПОУ, код форми документа за УКУД</i>
2.	Комунікативні	<i>Реквізити, що забезпечують включення документа до системи комунікацій: найменування автора, його поштова й телеграфна адреса, номер телефону, факсу, номер рахунку в банку (6-9)</i>
3.	Семантичні	<i>Реквізити, що полегшують роботу з інформацією: назва виду документа, дата документа, реєстраційний номер, посилання на реєстраційний номер документа, на який дають відповідь, місце складання або видання (10-14)</i>
4.	Синтаксичні	<i>Реквізити, що відображають технологію створення тексту й роботу над його структурою: заголовки до тексту, текст документа, резолюція, відмітка про наявність додатків, адресат, гриф погодження та затвердження документа, гриф, обмеження доступу до документа (15-22)</i>

№ з/п	Назва	Характеристика
5.	Прагмаційні	<i>Реквізити, що забезпечують захист документа від підробки й надають йому юридичну силу: підпис, гриф погодження, візи, відбиток печатки, відмітка про засвідчення копій, завірчий надпис (23-28)</i>
6.	Ознаки руху	<i>Реквізити, що фіксують пересування документа в інформаційній системі: відмітка про надходження документа до організації, відмітка про контроль, виконання документа і скерування його до справи, відмітка про наявність документа в електронній формі, запис про державну реєстрацію (29-32)</i>

Перші п'ять груп реквізитів забезпечують створення й оформлення службового документа, тобто його ідентифікацію. Остання група реквізитів слугує для організування його обігу й надання документу юридичної сили, охоплюючи таким чином усі питання документаційного забезпечення управління.

Зміст і розташування реквізитів документів⁴

Кожний вид документа має свій формуляр. *Формуляр* – це сукупність реквізитів, розміщених у встановленій послідовності.

Стандартизація мови ділових паперів спрощує і прискорює складання та сприйняття тексту документа, робить його об'єктивним і достовірним.

Реквізити – основні елементи документа, що мають свою послідовність. *Реквізити* – це сукупність обов'язкових відомостей у документі, без яких він не може бути підставою для обліку і не має юридичної сили.

⁴ За матеріалами: Комова М.В. Діловодство / М.В. Комова // Національний університет «Львівська політехніка»; Інститут гуманітарних і соціальних наук. – Львів: Тріада плюс, 2006. – С. 49–94; Плотницька І.М. Ділова українська мова: навч. посібник / І.М. Плотницька. – К.: Центр навч. літ-ри, 2004. – С. 147–153; Плотницька І.М. Зміст і розташування розміщення реквізитів документів / І.М. Плотницька. – К.: Київський Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій, 2007.

Кожний документ складається з *постійних реквізитів* (тих, що друкуються під час виготовлення бланка) і *змінних* (тих, що фіксуються на бланку в процесі заповнення).

Службові документи повинні мати реквізити і сталий порядок їх розміщення. Формуляр-зразок передбачає наступні реквізити та їх розміщення в управлінській документації:

- 01 – зображення Державного герба України;
- 02 – емблема підприємства, установи, організації;
- 03 – зображення нагород;
- 04 – код підприємства, установи, організації;
- 05 – код форми документа;
- 06 – найменування організації вищого рівня;
- 07 – найменування підприємства, установи, організації – автора документа;
- 08 – найменування структурного підрозділу;
- 09 – довідкові відомості про установу;
- 10 – назва виду документа;
- 11 – дата документа;
- 12 – індекс документа;
- 13 – посилання на дату та індекс документа, на який дають відповідь;
- 14 – місце складення або видання документа;
- 15 – гриф обмеження доступу до документів;
- 16 – адресат;
- 17 – гриф затвердження документа;
- 18 – резолюція;
- 19 – заголовок до тексту документа;
- 20 – відмітка про контроль;
- 21 – текст документа;
- 22 – відмітка про наявність додатка;
- 23 – підпис;
- 24 – гриф погодження документа;
- 25 – візи документа;
- 26 – відбиток печатки;
- 27 – відмітка про засвідчення копії;
- 28 – прізвище виконавця і номер його телефону;
- 29 – відмітка про виконання документа і скерування його до справи;

- 30 – відмітка про наявність документа в електронній формі;
 31 – відмітка про надходження документа в установу;
 32 – запис про державну реєстрацію.

Місце розташування реквізиту і форма запису подані в табл. 2.2:

Таблиця 2.2

Місце розташування реквізиту і форма запису

Реквізит	Місце розташування реквізиту і форма запису
1	2
Зображення <i>Державного герба України</i> розміщують на бланках документів відповідно до Постанови Верховної Ради України, <i>герба Автономної Республіки Крим</i> – відповідно до нормативно-правових актів Автономної Республіки Крим	Зображення Державного герба України, герба Автономної Республіки Крим на бланках із кутовим розміщенням реквізитів ставлять на верхньому полі бланка над серединою рядків з назвою установи, а на бланках з поздовжнім розміщенням реквізитів – у центрі верхнього поля. Розмір зображення: висота – 17 мм, ширина – 12 мм
<i>Емблема підприємства, установи, організації або товарного знака (знака обслуговування)</i>	Відповідно до статуту (положення про установу) розміщують з лівого боку від назви установи. Зображення емблеми реєструють згідно зі встановленим порядком. Емблему не відтворюють на бланку, якщо на ньому розміщено зображення Державного герба України
<i>Зображення нагород</i> відтворюють на бланках документів згідно із законодавством	З лівого поля бланка на рівні найменування установи і найменування структурного підрозділу
<i>Код підприємства, установи, організації</i> проставляють за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), ведення якого здійснює Державний комітет статистики України	У верхньому правому кутку після реквізиту «довідковий відомості про організацію»
<i>Код форми документа</i> (якщо він є) проставляють згідно з ДК 010-99 Державним класифікатором управлінської документації (ДКУД)	Вище реквізиту «назва виду документа»

1	2
<i>Найменування організації вищого рівня</i> зазначають скорочено, а за відсутності офіційно зареєстрованого скорочення – повністю	У верхньому лівому кутку або посередині рядка
<i>Найменування установи, організації або підприємства</i> – автора документа має відповідати найменуванню, зазначеному в її установчих документах. Скорочене найменування установи зазначають тоді, коли воно офіційно зазначено у статуті	У верхньому лівому кутку може наноситися за допомогою штампа або друкарським способом. Скорочене найменування подають у дужках або без них нижче повного, окремим рядком у центрі
<i>Найменування філії, територіального відділення, структурного підрозділу</i> зазначають тоді, коли вони – автори документа	Нижче найменування установи. У верхньому лівому кутку дозволяється друкувати машинописним способом
<i>Довідкові відомості про установу</i>	Містять: індекс підприємства зв'язку, поштову і телеграфну адреси, номер телефону, номер теле-тайпа (абонентського телеграфу), номер рахунку в банку, адресу електронної пошти. Розміщують нижче найменування установи або структурного підрозділу у верхньому лівому кутку
<i>Назва виду документа</i> має відповідати переліку форм, що використовують в організації	Перелік містить назви уніфікованих форм документів згідно з ДК 010 і назви інших документів, що відповідають організаційно-правовому статусу установи. Розміщують посередині рядка. Наводиться в усіх документах, крім листів
<i>Дата документа</i> – це дата його підписання; для документа, що затверджує колегіальний орган, – дата його затвердження; для документа, який підлягає затвердженню, – дата затвердження. Датою видання наказу, розпорядження, прийняття рішення і набуття ними чинності вважають дату їх підписання першою посадовою особою	Дати підписання і затвердження документа, а також ті, що є в тексті, повинні бути оформлені цифровим способом. Елементи дати записують арабськими цифрами в один рядок у послідовності: число, місяць, рік. Цифровий – 25.01.2007 . Якщо порядковий номер місяця або числа складається з однієї цифри, то перед нею ставиться «0».

1	2
<p>установи або дату прийняття документа колегіально, якщо в документі не вказано інший термін набуття ним чинності.</p> <p>Обов'язково датуються і підписуються всі службові відмітки на документах, пов'язані з їх проходженням і виконанням (резолуції, погодження, візи, відмітки про виконання документа та скерування його до справи)</p>	<p>У текстах нормативно-правових актів і документів, що містять відомості фінансового характеру, застосовують цифрово-словесний спосіб – 25 січня 2007 року.</p> <p>Словесний словами – двадцять п'яте січня дві тисячі сьомого року.</p> <p>Якщо в тексті документа дата складається лише з року, то слово «рік» пишуть повністю – 2007 рік.</p> <p>Дату на документі проставляє особа, яка його підписує або затверджує, в момент підписання або затвердження.</p> <p>Дату документа ставлять під назвою виду документа перед індексом на спеціально відведеному місці на бланку.</p> <p>Якщо документ складено не на бланку, його дату проставляють під підписом, ліворуч.</p> <p>Дату затвердження документа зазначають у відповідній графі</p>
<p><i>Індексування документів</i> полягає у присвоєнні їм умовних позначень – індексів, що надають документам під час реєстрації і вказують на місце складання, виконання та зберігання документів. Цей реквізит дозволяє забезпечити оперативний довідково-інформаційний пошук документа, контроль виконання</p>	<p>У верхній частині сторінки ліворуч.</p> <p>Містить три пари арабських цифр, де перша пара – індекс структурного підрозділу, друга – номер справи за номенклатурою для підрозділу, третя – порядковий номер за журналом обліку.</p> <p>Посилання на індекс і дату вхідного документа розташовують у верхній частині сторінки ліворуч</p>
<p><i>Індекс вхідного документа</i> включає в себе арабські цифри: індекс кореспондента, індекс структурного підрозділу та порядковий реєстраційний номер надходження документа за картотекою певної групи кореспондентів</p>	<p>Наприклад, № 16-05-532, де 16 – індекс кореспондента, 05 – індекс структурного підрозділу та 532 – порядковий реєстраційний номер документа за картотекою</p>

1	2
<p><i>Індекс вихідного документа</i> складається з індексу кореспондента, індексу структурного підрозділу, порядкового номера за картотекою ініціативної кореспонденції, написаних через тире, та номера справи, в якій зберігається копія документа, написаного через правобіжну похилу риску</p>	<p>Наприклад, № 16-05-532/14, де 16 – індекс кореспондента, 05 – індекс структурного підрозділу, 532 – порядковий номер за картотекою ініціативної кореспонденції, написаний через тире, 14 – номер справи</p>
<p><i>Індекс справи</i> складається з індексу структурного підрозділу і номера справи за номенклатурою. Якщо документ підготували дві чи більше установ, то реєстраційний індекс складають із реєстраційних індексів кожної із цих установ, що проставляють через правобіжну похилу риску згідно з послідовністю підписів авторів документа</p>	<p>Наприклад, № 02-10, де 02 – індекс структурного підрозділу, 10 – номер справи. Реєстраційний індекс розташовують після дати на спеціально відведеному місці на бланку</p>
<p><i>Місце складення або видання документа</i> зазначають на всіх документах, крім листів, у яких ці відомості визначають із реквізиту «довідкові відомості про установу».</p>	<p>Розташовують на рівні або нижче реквізитів «дата документа» та «індекс документа» посередині рядка У верхній частині сторінки зліва. Включає назву міста чи населеного пункту, де видається документ</p>
<p>Гриф обмеження доступу до документа (таємно, для службового користування)</p>	<p>Проставляють без лапок праворуч у верхньому куті на першій сторінці документа. За потреби його доповнюють відомостями, передбаченими нормативно-правовими актами, які регламентують порядок ведення діловодства, що містять інформацію обмеженого доступу</p>
<p><i>Адресати документа</i> – установи, їх структурні підрозділи, конкретні посадові особи, громадяни. Документ не повинен мати більше чотирьох різних адресатів. Слово «копія» перед зазначенням другого, третього, четвертого адресатів не ставлять. У разі надсилання документа більш як чотирьом адресатам складають список цих адресатів на окремому аркуші, а на кожному документі зазначають тільки один адресат</p>	<p>У верхній частині сторінки праворуч. Кожний елемент пишеться із середини нового рядка з великої літери. Адреса, за новими вимогами, вказується після назви установи, структурного підрозділу й прізвища службової чи приватної особи</p>

1	2
У разі адресування документа установі або її структурному підрозділу без зазначення посадової особи найменування пишуть у називному відмінку	Приклад: Міністерство фінансів України Міністерство освіти і науки України
У разі адресування документа керівникові установи або його заступнику найменування установи входить до складу найменування посади адресата	Приклад: Начальникові Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України (прізвище, ініціал(и))
Якщо документ адресовано багатьом однорідним установам, адресата необхідно зазначати узагальнено	Приклад: Начальникам управління освіти обласних державних адміністрацій
<i>Гриф затвердження.</i> Затвердження – спосіб засвідчення документа після його підписання, що санкціонує поширення дії документа на визначене коло структурних підрозділів, організацій чи службових осіб	У верхній правій частині документа. Елементи грифу затвердження: слово ЗАТВЕРДЖУЮ; назва посади; особистий підпис; ініціали та прізвище особи, яка затвердила документ; дата затвердження; слово ЗАТВЕРДЖЕНО; назва документа, яким затверджено
<i>Резолюція</i> , яку ставить на документі посадова особа, містить такі обов'язкові елементи: прізвище конкретного виконавця (виконавців) у давальному відмінку, зміст доручення щодо виконання документа, термін виконання, особистий підпис керівника, дату. Відповідальною за виконання документа є особа, наведена в резолюції першою. Як виконавці у резолюції зазначаються службові особи, а не структурні підрозділи	У правому верхньому кутку. Якщо це місце зайняте іншим реквізитом, то резолюцію вміщують на будь-якій вільній площі лицьового боку сторінки документа, крім полів. Резолюція складається з таких елементів: ініціалів та прізвища виконавця, якому відправлений документ; вказівки про порядок у характері виконання документа; терміну виконання документа; особистого підпису керівника, дати. Приклад: Прізвище, ініціал(и) Прошу підготувати пропозиції про складання комплексного плану Підпис 25.01.2007

1	2
<p><i>Резолюцію-підтвердження</i> пише керівник, якщо документ не вимагає ніяких дій від заступників і колективу</p>	<p>Керівник передає секретареві документ, супроводжуючи його резолюцією: «До наказу», «До протоколу», «До керівництва», «До виконання» тощо, залежно від того, в якому внутрішньому документі установи буде враховано його зміст.</p> <p>У такій резолюції зазначають підпис керівника і дату. Термін виконання не вказують, бо така резолюція передбачає виконання документа шляхом негайного створення відповідного внутрішнього документа установи</p>
<p><i>Резолюцію-відповідь</i> пише керівник у випадку, коли документ надходить до установи з кур'єром і вимагає негайної відповіді, особливо якщо відповідь негативна</p>	<p>Містить: основний текст, дату, підпис, назву посади відповідальної особи, яка розглядала документ і приймала рішення.</p> <p>За обсягом ця резолюція більша за попередні, але коротша за лист – відповідь, хоч подібна за змістом до нього: «На жаль, змушені Вам відмовити з причини...», «Не заперечуємо», «Про результати і вжиті заходи повідомте додатково», «Слід розглянути питання детальніше й доповісти в тижневий термін» тощо</p>
<p><i>Резолюцію-розгляд</i> пише керівник, якщо документ потребує вжиття заходів чи розгляду колективом установи</p>	<p>Резолюція складається з таких елементів: прізвища та ініціалів виконавця, якому відправлено документ; вказівки про порядок виконання документа; терміну виконання документа; особистого підпису керівника; дати.</p> <p>Резолюції цього виду формулюються так: «Підготувати відповідь до...», «Вжити заходів», «Зробити висновки», «Розглянути питання», «Обговорити на засіданні...» тощо</p>

1	2
<p>Заголовок (короткий зміст) до тексту документа складають обов'язково до кожного документа. Він має бути максимально коротким і ємним, точно передавати зміст тексту. Заголовок повинен граматично узгоджуватися з назвою документа і містити короткий виклад його основного смислового аспекту. Заголовки не складають до текстів телефонограм, телеграм, повідомлень</p>	<p>Формулювати заголовок документа слід за допомогою віддієслівного іменника, відповідаючи на запитання «про що?», «кого?», «чого?». Наприклад, наказ (про що?) про реорганізацію установи; посадова інструкція (кого?) головного спеціаліста; протокол (чого?) засідання кафедри. Якщо у документі йдеться про кілька питань, заголовок може бути узагальненим.</p> <p>Друкуються малими літерами, розміщується під назвою виду документа, відображає головну ідею документа і починається з прийменника «<i>Про</i>», який пишеться, як правило, з великої літери, має бути лаконічним і точним, з максимальною повнотою розкривати зміст документа.</p> <p>Реквізити заголовка розміщують центрованим (початок і кінець кожного рядка реквізиту однаково віддалені від меж площі) або прапоровим (кожний рядок реквізиту починається від лівої межі площі) способом. Заголовок переважно пишуть прапоровим способом перед текстом документа</p>
<p>Відмітку про взяття документа на контроль позначають словом або штампом «Контроль», або літерою «К»</p>	<p>Розташовують на лівому полі першого аркуша документа, на рівні заголовка до тексту, і проставляють за формою «К» або «Контроль»</p>
<p>Текст документа викладають грамотно, стисло, зрозуміло й об'єктивно, без повторів. Зміст документа має бути пов'язаним зі змістом раніше виданих документів з певного питання</p>	<p>Розташовують по всій ширині сторінки від поля до поля.</p> <p>Текст документа, що складається з таких логічних елементів: вступу, доказ, закінчення, викладають грамотно, стисло, зрозуміло й об'єктивно, без повторів. Зміст документа має бути пов'язаним зі</p>

1	2
	<p>змістом раніше виданих документів з певного питання. Не дозволяється довільне скорочення найменування установ, підприємств, організацій та окремих слів.</p> <p>Текст документа оформляють у вигляді суцільного складного тексту, анкети, таблиці або поєднання цих форм</p>
<p>У правилах, положеннях, листах, розпорядчих документах використовують суцільний складний текст документа</p> <p>Форму таблиці використовують у разі викладення цифрової або словесної інформації про кілька об'єктів за рядом ознак. Табличні тексти використовують в планових, звітно-статистичних, фінансових, бухгалтерських, організаційно-розпорядчих та інших документах</p>	<p>Тексти розпорядчих документів і листів складаються з двох частин. У першій зазначають підставу або обґрунтування для складання документа, а в другій – висновки, пропозиції, рішення, розпорядження або прохання. В окремих випадках текст документа може містити одну резолютивну частину, наприклад, наказ – розпорядчу частину без констатувальної, лист – прохання без пояснення.</p> <p>Якщо частини тексту мають різні смислові аспекти або текст документа містить декілька рішень, висновків тощо, його треба розбити на розділи, підрозділи, пункти, підпункти, які нумерують арабськими цифрами і друкують з абзацу</p>
<p>Анкетні тексти використовують в організаційно-розпорядчих документах, документах з матеріально-технічного постачання і збуту, фінансових документах тощо</p>	<p>У разі викладення цифрової або словесної інформації про один об'єкт за певним обсягом ознак використовують форму анкети</p>
<p><i>Відмітка про наявність додатка</i></p>	<p>Ліворуч у верхній половині сторінки</p> <p>Якщо документ має додатки, що згадуються у тексті, або ті, що пояснюють його зміст, то відмітку про це оформляють так:</p> <p>Додаток: на 3 стор. у 4 прим.</p> <p>Якщо документ має додатки, що не згадуються у тексті, то їх потрібно перелічити із зазначенням кількості</p>

Продовження таблиці 2.2

1	2
	<p>сторінок у кожному додатку й кількість їх примірників: Додаток: «Проект...» на 4 стор. у 3 прим. Якщо додаток залишається у справі, то зазначається: Додаток: на 3 стор. адресатові. Якщо додатків багато, окремо складається їх список, а в самому документі після тексту зазначається: Додаток: відповідно до списку на 5 стор.</p>
<p><i>Підпис</i></p>	<p>Підписують перший примірник документа. Підпис складається з найменування посади особи, яка підписала документ, (розташовують ліворуч), особистого підпису (ставлять посередині рядка) та його розшифрування – ініціалу(-ів) і прізвища посадової особи (вказують праворуч). Розшифрування підпису в дужки не беруть. Підпис складається із зазначення посади (з лівого боку), підпису (посередині), ініціалів (або ініціалу імені) і прізвища особи, що підписала документ (праворуч). Підписи кількох службових осіб розташовуються один під одним у послідовності, що відповідає посаді. Підписи проставляються на одному рівні, якщо документ підписують кілька осіб, що обіймають однакову посаду. Розшифрування підпису в дужки не береться і після прізвища крапка не ставиться</p>
<p>Якщо документ надруковано не на бланку, вказують повну назву посади особи, яка підписує документ</p>	<p>Приклад: Начальник Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України Підпис Ініціал(и), прізвище</p>

1	2
Якщо документ надруковано на бланку, вказують скорочену назву посади особи, яка підписує документ	Приклад: Начальник Головного управління Підпис Ініціал(и), прізвище
<i>Гриф погодження</i>	На зовнішній формі і складається зі слова ПОГОДЖЕНО, назви посади службової особи, включаючи назву установи, з якою погоджується документ, особистого підпису, його розшифрування, дати. Гриф погодження розміщується нижче від реквізиту «Підпис» або на окремій сторінці
<i>Віза (внутрішнє узгодження проекту документа – це візування)</i>	Віза складається з особистого підпису особи, що візує, і дати. Віза ставиться нижче реквізиту «підпис» від краю лівого поля. Якщо той, хто візує, має зауваження і доповнення до проекту документа, він оформляє їх на окремому аркуші. На вихідних документах віза ставиться на другому примірнику, який залишається в установі, організації, фірмі тощо. На внутрішніх документах віза може проставлятися на першому примірнику
<i>Печатки</i> бувають гербові та прості, які мають різну форму: круглу, квадратну, трикутну. Гербові засвідчують юридичні або фізичні права осіб, прикладаються до статутів, положень тощо	Відбиток печатки проставляється так, щоб він захоплював частину назви посади особи, яка підписала документ, частину підпису і був зручним для прочитання
<i>Відмітка про завірення (засвідчення) копії</i>	У правому верхньому кутку пишеться слово «Копія», під реквізитом «Підпис» – слово «Правильно»; дата; посада виконавця; підпис і його розшифрування. У разі потреби підпис завіряється печаткою
<i>Прізвище виконавця і номер його телефону</i> (обов'язкові на вихідних документах; листах, довідках, висновках)	У нижньому лівому кутку зворотного або лицьового боку останньої сторінки документа. Складається з прізвища виконавця і номера його службового телефону

1	2
<i>Відмітка про виконання документа та скерування його до справи</i>	У лівій або центральній частині нижнього поля першої сторінки документа і містить стислу довідку про виконання; слова «ДО СПРАВИ» та номер справи, до якої має бути підшитий документ; дату скерування документа до справи; підпис керівника структурного підрозділу або виконавця
<i>Відмітка про перенесення даних на машинний носій</i>	Після тексту в нижній частині документа і містить запис «Інформація перенесена на машинний носій»; підпис особи, відповідальної за перенесення даних; дату перенесення
<i>Відмітка про надходження</i>	Праворуч на нижньому полі лівої сторінки документа. Містить скорочену назву організації, що отримала документ; дату його надходження

Поняття про бланк

Бланк – аркуш паперу з відтвореними на ньому реквізитами, що містять постійну інформацію.

Формат А4 має розміри: 297 × 210. *Формат А5* має розміри: 148 × 210.

Поля: ліве – 35 мм, праве – не менше 8 мм, верхнє – 20 мм, нижнє – 19 мм (для формату А4) і 16 мм (формату А5), хоча в органах, установах, організаціях тощо встановлюють свої поля в межах стандарту.

Оформлення сторінки

На бланку друкується тільки перша сторінка, наступні – на чистих аркушах паперу.

На другу сторінку не можна переносити тільки підпис, на ній має бути не менше двох рядків.

Нумерація сторінок починає проставлятися з другої сторінки.

Номери проставляються посередині верхнього поля аркуша арабськими цифрами на відстані не менше ніж 10 мм від краю, якщо текст документа друкується з одного боку аркуша.

Слово «сторінка» не пишеться, біля цифр не ставляться ніякі позначки (крапка, риски). Якщо текст друкується з обох боків аркуша, то непарні сторінки позначаються у правому верхньому кутку, а парні – в лівому.

Схематично обов'язкові реквізити подані на рис. 2.3:

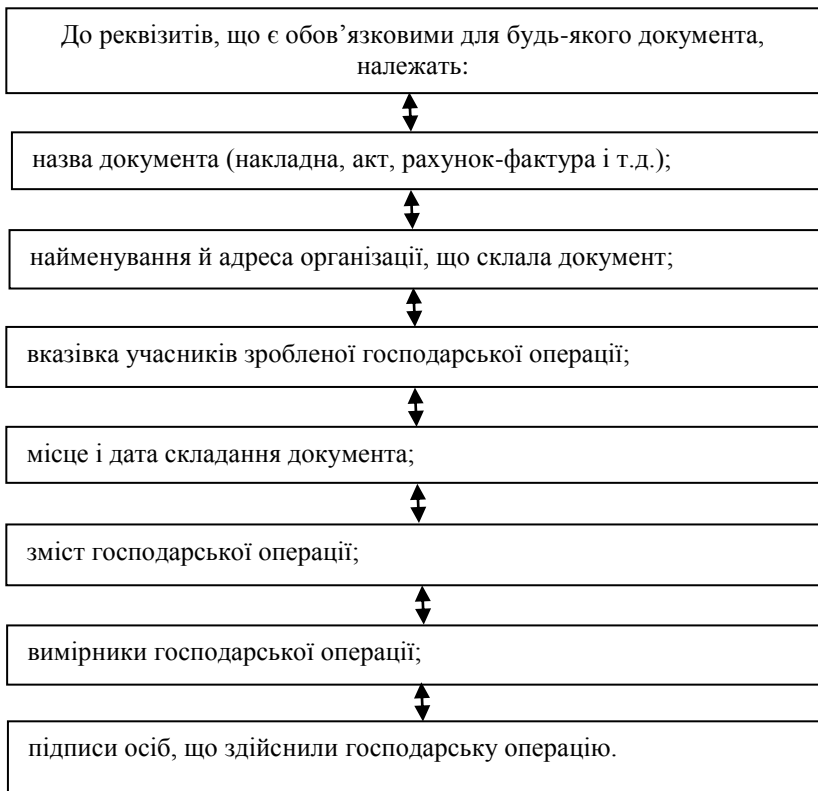


Рис. 2.3. Обов'язкові реквізити для будь-якого документа

2.3. Електронний документ. Основні види роботи з документами в електронній канцелярії

На всіх етапах розвитку людського суспільства інформаційні технології забезпечували інформаційний обмін між окремими людьми, колективами, суспільними формаціями і відображали відповідний рівень розвитку й можливості систем реєстрації, збереження, опрацювання та передачі інформації та були синтезом методів та засобів оперування інформацією в інтересах тієї чи іншої сфери діяльності людини.

Інформаційні технології реалізуються у наступних видах:

- автоматизованому (безпаперовому);
- традиційному (паперовому).

Обсяг автоматизації, тип і характер використання технічних засобів залежать від характеру кожної конкретної технології. В широкому розумінні *автоматизація* – це заміна діяльності людини роботою машин, механізмів тощо. Ступінь автоматизації змінюється в широких межах – від систем, у яких процес управління повністю здійснюється за допомогою людини (ручні системи), до систем, де процес управління здійснюється автоматично (автоматичні системи).

Жодне підприємство не може функціонувати без пов'язаної з ним економічної інформаційної системи (ІС), що переробляє дані та виробляє вихідну інформацію. Як і у будь-якому виробничому процесі, в ІС присутня технологія перетворення вхідних даних на результатну інформацію.

Інформаційна технологія (ІТ) – поєднання процедур, що реалізують функції збирання, накопичення, зберігання, опрацювання і передачі даних із застосуванням технічних засобів. Тому ІТ тісно пов'язана з технічним і програмним середовищем, у якому її реалізовано⁵.

⁵ Чоповський В. ІТ документального забезпечення функціонування підприємства / В.Чоповський. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dilo.kiev.ua/forum/viewtopic.php?f=14&t=17>

Інформаційні технології залежать від наступних компонентів:

- технічні засоби;
- персонал, який здатний використовувати їх;
- підприємство, котре об'єднує засоби і персонал у єдиному процесі;
- інформаційних засобів, що здійснюють формування й видачу інформації.

Технологія розв'язання завдань на ЕОМ охоплює роботи, необхідні для збирання, реєстрації, передачі вхідних даних, їх збереження, опрацювання на ЕОМ за відповідним алгоритмом, видачі результатів, передачі їх користувачам, а також послідовності виконання цих робіт.

Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи його обов'язкові реквізити.

Електронний документ або сукупність електронних документів, створюваних фізичними або юридичними особами, є доказом дій або взаємодії та містить інформацію про зміст дій та взаємодії. Електронний документ характеризується змістом, контекстом та структурою.

Зміст електронного документа – це текстові та графічні частини, що складають документ.

Контекст електронного документа – інформація про зв'язки задокументованої інформації з фізичними або юридичними особами та іншими документами.

Структура електронного документа: *внутрішня структура* – це структура змістовної частини документа; *зовнішня структура* – це структура середовища, в якому існує електронний документ (носії інформації, формат файла тощо). Електронний документ визначається своїми метаданими.

Метадані – це дані, що пов'язані та стосуються електронного документа, містять інформацію про його соціальну визначеність та розуміння змісту, контексту, структури.

Метадані електронного документа мають елементи юридичних, ділових, організаційних, процедурних доказів цілісності електронного документа та його автентичності для авторів, користувачів та дослідників. Метадані є обов'язковим елементом процесу

зберігання електронного документа. Як об'єкт архівного зберігання, електронний документ характеризується наступними ознаками:

- електронний документ є програмно-технічнозалежним продуктом;
- електронний документ має широкий спектр інформаційного відображення: текстові, графічні, електронні таблиці, бази даних, мультимедійні;
- зміст електронного документа може бути фрагментованим (бази даних), тобто, фізично документ може зберігатися у декількох різних файлах;
- електронний документ може мати посилання, які не контролюються авторами, наприклад, використання Інтернет-файлів або файлів корпоративних баз даних, які мають короткий діапазон життєвого циклу;
- електронний документ зберігають на фізичних носіях інформації (магнітні, оптичні пристрої), що не можуть гарантувати довготривале збереження інформації (процес розмагнічування, механічне ушкодження, зміна програмно-технічних засобів).

Збереження автентичності/цілісності архівного електронного документа – одне з вузлових питань зберігання архівного електронного документа.

Автентичність архівного електронного документа визначається як доказ того, що:

- електронний документ відповідає зазначеному;
- електронний документ, створений або надісланий зазначеним автором або організацією, що створили його;
- зазначений час відповідає часу створення або надсилання електронного документа⁶.

⁶ За матеріалами: Бюлетень Галуз. служби НТІ. Вип. 7. Електронний документ та електронний документообіг: Матеріали до бібліографії (2003); Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 р. № 851-IV // Відомості ВР України. – 2003. – № 36. – Ст. 275; Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22 травня 2003 р. № 852-IV // Відомості ВР України. – 2003. – № 36. – Ст. 276; Bearman D., Trant J.A Report from Archives Community // www.asis.org/Bulletin/98/Bearman.html; Millar L. Authenticity of Electronic Records: a Report prepared for UNESCO and International Council of Archives // ica.org/biblio/cds/Study13_2Erev.pdf.

Цілісність електронного документа визначається як доказ того, що документ повний за складом та не підлягав неавторизованим змінам.

Загроза втрати автентичності/цілісності електронного документа зумовлена здатністю редагування програмними засобами, а також необхідністю у конвертуванні та міграції документів – переміщення електронного документа в інше середовище, наприклад, в наступне покоління програмно-технічних засобів.

Для забезпечення автентичності/цілісності електронного документа згідно із Законом України «Про електронний цифровий підпис» використовується електронний цифровий підпис (ЕЦП), який є обов'язковим реквізитом електронного документа, створюється і перевіряється за допомогою системи закритого та відкритого ключів з відповідними повноваженнями з їх створення та розповсюдження.

Накладанням електронного цифрового підпису завершується утворення електронного документа.

Електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа.

Відносини, пов'язані з використанням електронних цифрових підписів, регулюються законом.

Використання інших видів електронних підписів в електронному документообігу здійснюється суб'єктами електронного документообігу на договірних засадах⁷.

Основні види роботи з документами в електронній канцелярії. Робота з власне документами, точніше, з файлами документів на машинних носіях (введення, редагування та ін.).

Існує велика кількість програмних засобів, які дозволяють готувати текстові, табличні, графічні, мультимедійні та інші документи.

⁷ Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 № 851-IV в ред. від 24.06.2005 на підставі 2599-15. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=851-15>

Управління документами (document management). Передбачається, що кожний документ може характеризуватись складною сукупністю структурованих даних. Системи управління мають забезпечувати їх ефективне зберігання і обробку.

Пересилання документів (e-mail). Пересилання документів і супроводжувальної інформації для роботи з ними інших користувачів комп'ютерної мережі можуть забезпечувати як найпростіші системи електронної пошти, так і розвинені організаційні системи, які дозволяють, наприклад, пов'язувати з документами специфічні набори реквізитів і маршрути руху.

Групова робота над документами (groupware). Група користувачів мережі може паралельно працювати над спільними документами, використовуючи певні системи, що забезпечують оперативне відслідковування всіх змін і версій.

Управління потоком робіт (workflow). Автоматизація складних багатокрокових алгоритмів роботи з документами в організації. Кожний тип документа при цьому може мати специфічні алгоритми обробки і маршрути руху. Перелічені види робіт можуть здійснюватись за допомогою спеціалізованих пакетів. Одним з таких пакетів є офісна система Microsoft Office. Всі програмні продукти цієї системи не тільки уніфікуються, а й інтегруються між собою, що дає змогу в межах вирішення ділової проблеми здійснювати інформаційний обмін незалежно від типу документа.

2.4. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації

Кожному підприємству необхідно думати про те, як найефективніше створювати, зберігати, керувати, архівувати та отримувати доступ до інформації, яка є основою бізнесу. Діяльність таких операційних відділів, як бухгалтерія, відділ кадрів, юридична служба та відділ обслуговування клієнтів, безпосередньо залежить від механізму надходження та розповсюдження інформації на підприємстві. Якщо ці процеси вірно налаштовані, то керівництво регулює діяльність організації, її звітність та розвиток.

Використовуючи системи електронного документообігу (СЕД), можна оптимізувати роботу організації, як на рівні відділів, так і на рівні керівництва.

Загалом СЕД дозволяють:

- досягнути більшої продуктивності ключових бізнес-процесів;
- забезпечити швидкий рух інформації всередині організації;
- сприяти більшій керованості і контролю.

Уніфікована система документації (УСД) – система документації, що створена за єдиними правилами та вимогами і містить інформацію, необхідну для управління у певній сфері діяльності.

Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації – система документації, що використовується для вирішення організаційно-розпорядчих завдань управління.

Основою для уніфікації управлінських документів, котра визначає загальні принципи, на яких в Україні створюються взаємопов'язані комплекси документів, уніфікованих форм і систем, є державний стандарт УНІФІКОВАНА СИСТЕМА ОРГАНІЗАЦІЙНО-РОЗПОРЯДЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ. Вимоги до оформлювання документів ДСТУ 4163-2003⁸.

Назви і кодові позначення затверджених уніфікованих форм документів згруповані у Державному класифікаторі управлінської документації за їх належністю до певних систем документації. Класифікатор визначає три ступені розподілу. Кожна уніфікована форма документації ідентифікується за допомогою цифрових позначень.

Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації, включена до Державного класифікатора управлінської документації як самостійна система, являє собою сукупність стандартів, інструкцій і методичних рекомендацій щодо їх використання, спрямовану на встановлення обмежень і визначення вимог до побудови та оформлення певного виду документів.

⁸ ДСТУ 4163-2003 УНІФІКОВАНА СИСТЕМА ОРГАНІЗАЦІЙНО-РОЗПОРЯДЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ. Вимоги до оформлювання документів ДСТУ 4163-2003. – затверджено Наказом Держспоживстандарту України від 07.04.2003 № 55. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.6457.0>

Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації включає такі уніфіковані форми документів: акт, графік відпусток, доповідна записка, інструкція, положення, постанова, правила, наказ, протокол, розпорядження, рішення тощо – всього 73 уніфіковані форми документів. Уніфіковані форми документів, що забезпечують певні функції управління, об'єднуються в групи документів, однакових або близьких за призначенням, тобто класи.

Зміни і доповнення вносяться до Державного класифікатора управлінської документації у випадку реорганізації державного управління в Україні, зміни назв класів або скасування окремих форм, що входять до тієї чи іншої системи.

*Стандарти*⁹. Цим стандартом встановлено, що визначений уніфікований перелік видів документів має створюватися шляхом заповнення відповідних уніфікованих форм. Уніфіковані форми традиційних паперових управлінських документів розробляються відповідно до загальної моделі побудови документа, якою визначається формат, корисні площі для розміщення обов'язкових елементів та обмежування для берігів. Така модель називається формуляром-зразком документа і являє собою креслення з розміченими горизонтальними і вертикальними лініями, що утворюють конструкційну сітку. Такий вигляд мають формуляри-зразки більшості управлінських документів, що функціонують у діловодстві України.

Основні стандарти для документів та діловодства

1. ДСТУ 2732-94 з 1.07.1995. Діловодство та архівна справа. Терміни та визначення.
2. ДСТУ 2394 – 94 з 1.01.1995. Інформація та документація. Терміни та визначення.
3. ГОСТ 3.1130 – 93. Загальні вимоги до форм і бланків документів. – Київ, Держстандарт, 1996 рік.
4. УСД ГОСТ 6.38 – 90. Система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів.
5. ДСТУ 3582-97 з 1.07.1998. Інформація та документація. Скорочення слів в українській мові. Загальні вимоги та правила.

⁹ ДСТУ 4163-2003 УНІФІКОВАНА СИСТЕМА ОРГАНІЗАЦІЙНО-РОЗПОРЯДЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ. Вимоги до оформлювання документів ДСТУ 4163-2003. – затверджено Наказом Держспоживстандарту України від 07.04.2003 № 55. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.6457.0>

6. ГОСТ 7.1-84. Бібліографічний опис документа. Загальні вимоги і правила складання.

7. ДСТУ 3008-95. Документація. Звіти у сфері науки і техніки.

Склад уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації

1) *документація з організаційної системи управління* (акт про створення корпорацій, компаній, наказ про створення підприємства, про реорганізацію, про виробниче об'єднання, акт про ліквідацію корпорацій, підприємства і т.д.);

2) *документація з організації процесів управління* (посадові інструкції категорій службовців апарату управління, наказ про розподіл обов'язків між керівниками, статuti, структури та штатні чисельності, наказ про внесення змін у штатних розкладах апарату управління, правила внутрішнього розпорядку);

3) *документація з організації пересування кадрів* (реєстраційно-контрольна картка, анкета, наказ про прийняття на роботу, наказ та заява про переведення на іншу роботу, заява про звільнення, наказ про звільнення);

4) *документація з оцінки трудової діяльності* (подання про заохочення, доповідна записка, пояснювальна записка, наказ про накладання дисциплінарного стягнення).

Склад уніфікованої системи фінансової документації:

1) бухгалтерська документація бюджетних установ;

2) первинна бухгалтерська документація бюджетних установ.

Контрольні запитання

1. *В чому суть документального контролю?*
2. *За якими ознаками класифікують документи?*
3. *Які прийоми економічного контролю вам відомі?*
4. *Як ви розумієте суть понять «реквізит» і «формуляр»?*
5. *Які види роботи з документами в електронній канцелярії?*
6. *Яка структура електронного документа?*
7. *В чому суть автентичності архівного електронного документа?*
8. *Які особливості уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації?*

ТЕМА 3. МЕТОДИ ТА СПОСОБИ ДОСЛІДЖЕННЯ ДОКУМЕНТІВ

- 3.1. *Методи дослідження документів*
- 3.2. *Техніка ревізійного дослідження документів*
- 3.3. *Криміналістична експертиза документів. Вилучення документів та особливості цих дій*

3.1. Методи дослідження документів

Теорія контролю поки що не встановила чітких меж між окремими методами документального контролю, які застосовуються в практиці ревізійної діяльності, і не дала чітких визначень кожному з них.

Під *прийомом* контролю слід розуміти *спеціальну дію (або ряд дій), спрямовану на виконання конкретного контрольного завдання.*

Перевіряючий має чітко знати, які прийоми контролю треба використати в тому або іншому випадку. Деякі завдання можна виконати тільки при паралельному або послідовному використанні декількох контрольних прийомів. Прийоми економічного контролю наведені на рис. 3.1.

Спробуємо підійти до вивчення документального контролю через аналіз та порівняння його прийомів. Це дає можливість виявити найхарактерніші для певного прийому риси, що відрізняють його від усіх інших. При цьому ряд прийомів проводиться відокремлено.

Насамперед потрібно проаналізувати два прийоми, що мають право на відособлене існування, а саме: *зустрічну й взаємну перевірку.*

Під *зустрічною перевіркою* розуміють контроль тотожності окремих реквізитів у різних примірниках того ж документа, а під *взаємною перевіркою* – контроль тотожності окремих реквізитів у різних за змістом документах.

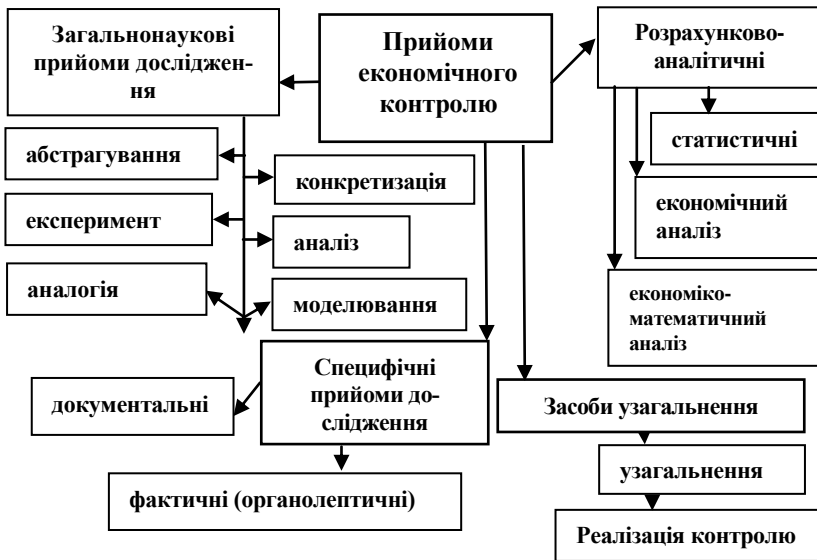


Рис. 3. 1. Прийоми економічного контролю

Необхідність виділення зустрічної перевірки як окремого прийому насамперед обумовлена практикою контрольно-ревізійної діяльності, що спонукає порівнювати реквізити того ж документа в різних його примірниках, що зберігаються на різних підприємствах або, в окремих випадках, на одному підприємстві, але в різних підрозділах.

За цим прийомом здійснюється: а) перевірка відповідності реквізитів у платіжних документах на ревізованому підприємстві і їхніх примірниках в установі банку; б) перевірка наявності копії платіжного документа на підприємстві та його оригінали в банку, що є спрощеним варіантом першого прикладу; в) перевірка відповідності реквізитів у накладній постачальника, яка є на підприємстві, і в інших її примірниках, що зберігаються у постачальника товарно-матеріальних цінностей; г) перевірка наявності у постачальників підконтрольного об'єкта других примірників, накладних, що послугували підставою для оприбуткування зазначених у них цінностей; ґ) перевірка тотожності реквізитів у різних примірниках первинних документів, що обґрунтовують витрату матеріалів на виробництво.

Прийом зустрічної перевірки – один з найбільш дієвих методів документального контролю. Перевіряючий у процесі ревізії повинен використати цей метод не тільки у випадку виникнення серйозних підозр, а й вибірково шляхом з метою виявлення незаконних операцій, вчинених між підприємствами, охопленими зустрічною перевіркою, а також операцій усередині підприємства.

Взаємна перевірка – поміж найбільш використовуваних прийомів документального контролю, бо за рідкісним винятком, при проведенні контрольних процедур ревізори використовують один документ. Часте використання взаємної перевірки зумовлене тим, що джерелами ревізій або перевірок є бухгалтерські документи. А в бухгалтерському обліку кожна операція висвітлюється, як правило, у декількох документах. Основною відмінністю цього методу від зустрічної перевірки можна назвати зіставлення різних за своїм змістом і структурою документів, а не декількох примірників одного документа. Виходячи з розглянутих при взаємній перевірці документів, її можна розбити на кілька рівнів: а) перевірка взаємопов'язаної первинної документації; б) зіставлення даних первинних документів з інформацією у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку; в) перевірка відповідності даних між реєстрами аналітичного й синтетичного обліку; г) порівняння інформації у різних реєстрах синтетичного обліку; г) контроль відповідності показників звітності з даними в реєстрах зведеного обліку; д) перевірка відповідності розпорядничих і виконавчих документів.

При проведенні зустрічної перевірки не слід обмежуватися контролем других примірників документів у постачальника, бо до розгляду можуть бути надані підроблені документи. Тому перевіряючий, використовуючи прийом взаємної перевірки, повинен переконатися, що дані первинної документації, висвітлені у бухгалтерському обліку як отримувача, так і в постачальника. Таким чином, *зустрічна перевірка (підкріплена взаємною)* дає можливість знайти порушення не тільки на одному, а й на декількох підприємствах водночас.

Здійснення взаємного контролю первинної документації з реєстрами аналітичного й синтетичного обліку, спрямованого на перевірку обґрунтованості й вірогідності відбиття окремих операцій у бухгалтерському обліку, необхідно підкріплювати вибірково зустрічними перевірками. Операції, що піддаються зустрічній

перевірці, повинні визначатися ревізором, виходячи з таких пріоритетних ознак:

- документи оформлені не належним чином або містять підчищення й виправлення;
- підсумкові суми в підтверджуючих операціях документах досить великі;
- операції з постачальниками, які є постійними партнерами підприємства;
- операції на утримання однойменних цінностей або послуг, вартість яких постійно перебуває в одному діапазоні тощо.

Приєм *техніко-економічних розрахунків* – це перевірка правильності розрахунку окремих показників згідно зі встановленою відповідними інститутами методикою. Він потребує від перевіряючого певних знань у частині спеціальних інструктивних матеріалів, у сфері економічного аналізу тощо, бо лише добра підготовка ревізорів дасть можливість знайти помилки, допущені у розрахунках працівниками підприємства. Так, за допомогою техніко-економічних розрахунків можна: перевірити правильність визначення сум амортизаційних відрахувань, проведення індексації основних коштів; перевірити процедуру розподілу комплексних статей витрат підприємства; проконтролювати вірогідність визначення величини конкретних показників, які розраховують за встановленою методикою (валовий прибуток, чистий прибуток, оподатковуваний прибуток і т.д.).

Неменш важливим прийомом документального контролю є *аналітична оцінка*, спрямована на проведення контролю за ефективністю роботи підприємства й на пошук резервів поліпшення показників його діяльності. То ж *аналітична оцінка* – це аналіз абсолютних і відносних показників діяльності підприємства з метою виявлення тенденцій, відхилень від заданих (або стандартних) параметрів і з'ясування причин їхнього виникнення.

Глибина аналітичної оцінки й набір інструментів аналізу залежать від необхідних цілей і завдань.

Як правило, аналітична оцінка, на якій би стадії ревізії вона не проводилася, складається з двох основних етапів: розрахунку або вибірки конкретних показників та їхньої оцінки.

При порівнянні прийому техніко-економічних розрахунків і прийому аналітичної оцінки неважко помітити, що перший нерідко

є складовою частиною другого. Це пов'язано із застосуванням у розрахунках певної методики. Але часто прийом техніко-економічних розрахунків використовується відокремлено. Прикладом може бути перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань за об'єктами основних коштів.

Завдяки такому прийому, як *нормативна перевірка*, перевіряючим вдається переконатися в обґрунтованості застосування тих або інших норм відповідно до законодавства або галузевих інструкцій, нормативів. Крім того, за допомогою цього прийому зіставляють норми і фактичну витрату коштів підприємства. Джерелами ревізії у цьому випадку є документальні дані.

Хронологічна перевірка полягає в контролі якихось однотипних операцій у порядку їх здійснення. Наприклад, перевіряючи правильність визначення залишків матеріалів на кінець звітного періоду, ревізор застосовує цей прийом, виконуючи самостійний розрахунок залишків за окремими видами матеріалів. Для цього він вибирає операції у хронологічному порядку для певного виду матеріалів і розраховує залишок на кінець періоду. За наявності розбіжностей між сумою залишку, отриманої розрахунком, і сумою, відображеною у документації, ревізор з'ясовує причини порушення й вимагає письмового пояснення від відповідальних осіб.

Арифметична перевірка дає можливість працівникам контрольно-ревізійних органів переконатися у правильності підрахунку підсумкових сум у реєстрах бухгалтерського обліку. За допомогою цього прийому перевіряються підсумки в графах і рядках одного документа, а також результуючі показники, що поєднують дані з різних документів. Цей спосіб перевірки документів допускає прості арифметичні дії.

Перевірка кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку слугує для контролю відповідності бухгалтерських записів змістові здійснених господарських операцій. Некоректна кореспонденція рахунків може стати причиною багатьох порушень. *Кореспонденція рахунків* – це формалізована економічна суть операції, відображеної у бухгалтерському обліку.

Прийом *логічної перевірки* розглядає такі параметри фінансово-господарської діяльності підприємства, як законність, обґрунтованість, доцільність виконання конкретної операції. Перевірка документів здійснюється у двох напрямках: перший – *формальна*

перевірка документів, другий – власне перевірка документів. У першому випадку вивчається належне заповнення документа в частині наявності всіх необхідних реквізитів. У другому випадку розглядається зміст операції, відображеної у документі: на які цілі, у якому обсязі, коли, ким і на якій підставі вона була зроблена.

Максимальний ефект при виконанні контрольних процедур може бути досягнутий тільки при вмілому поєднанні методів документального й фактичного контролю, а не їхньому відособленому використанні. Документальний контроль неможливий без взаємозалежного застосування окремих його прийомів.

Усвідомлене використання цього переліку прийомів дасть можливість поліпшити процедуру проведення комплексних документальних ревізій та інших контрольних заходів з огляду оптимізації техніки й послідовності їхнього здійснення. По-перше, на підготовчому етапі перевіряючий зможе чітко визначити набір інструментів контролю, які найбільше сприятимуть виконанню поставлених завдань. По-друге, прості визначення прийомів контролю, що дозволяють усвідомити їхній зміст і призначення, дають ревізорам можливість раціонально побудувати послідовність проведення ревізії, виходячи із цілей і завдань контролю; це запобігає формальному підходу до ревізійної процедури. По-третє, професійний підхід до техніки здійснення ревізії створює передумови для вищого рівня оформлення результатів ревізії.

3.2. Техніка ревізійного дослідження документів

Послідовність документальної перевірки в кожному конкретному випадку визначається завданням ревізії, а також наявністю у ревізора необхідних даних про господарство, що перевіряється, одержаних у період підготовки до ревізії і попереднього ознайомлення з ревізованим об'єктом.

Мета перевірки бухгалтерських документів – забезпечення контролю за надходженням і реалізацією товарно-матеріальних цінностей. Тому дуже важливо встановити, як документи забезпечують обґрунтованість та юридичну доказовість проведених

фінансово-господарських операцій, і як за їх допомогою здійснюється поточний контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб.

Важливе значення має також документальна перевірка звітності. Це пояснюється тим, що звітність є системою показників, які відображають результати господарської діяльності, і важливим матеріалом для її вивчення і виявлення внутрішніх резервів, а отже, є дієвим інструментом управління господарством, засобом контролю за господарською і фінансовою діяльністю.

Мета документальної перевірки – з'ясувати реальність, законність і господарську доцільність операцій, перевірити правильність їх документального оформлення, виявити допущені порушення фінансової і кошторисної дисципліни, факти безгосподарності та зловживань.

Незважаючи на те, що документальний контроль може проводитися шляхом суцільної перевірки облікової документації або вибірково, у всіх випадках під час перевірки документів та бухгалтерських записів ревизору слід керуватися завданням на ревізію. Якщо виявлено факти розтрат, порушень та зловживань, то необхідно здійснити суцільну перевірку операцій за документами й обліковими даними.

Крім того, операції з коштами, документи на списання непланових витрат, а також операції, пов'язані з поверненням продукції чи товарів, слід здійснювати методом суцільної перевірки. Решту господарських операцій можна перевіряти методом вибіркової перевірки документів і записів в облікових реєстрах. Одним із прийомів вибіркової перевірки бухгалтерських реєстрів є суцільне дослідження однієї сторони рахунка, тим часом як протилежну сторону піддають лише вибірковій перевірці.

Методологія – це передумови і принципи організації пізнавальної та практичної діяльності, а методика – це сукупність способів, прийомів вивчення економічних явищ і процесів.

Методи дослідження документів – аналіз, синтез, аналогія, індукція, конкретизація, порівняння, економіко-математичні методи тощо (рис. 3.2).

Частково наукові методи дослідження розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики.

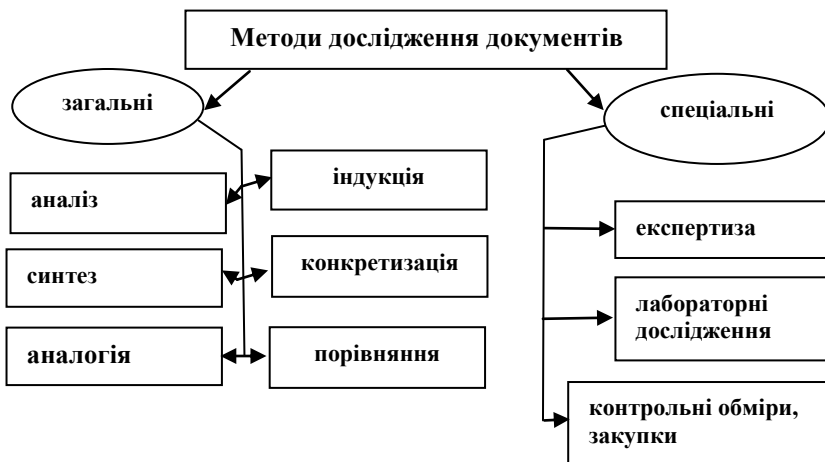


Рис. 3.2. Методи дослідження документів

До них належать такі прийоми: розрахунково-аналітичні, документальні, органолептичні, узагальнення, оцінка та реалізація результатів. На практиці значна увага приділяється безпосередньо перевірці документів та правильності заповнення реквізитів.

Основні способи перевірки документів:

1) *хронологічна*; передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях; цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів на різномірних за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення; проте перевірка документів у хронологічній послідовності виправдовує себе в умовах застосування меморіально-ордерної форми обліку під час ревізії підприємств, що виконують незначний обсяг роботи;

2) *систематизована*; документи розглядаються за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок; особливо ефективна вона при журнально-ордерній формі обліку, коли економічно однорідні первинні документи згруповані й підшиті за окремими журналами-ордерами й рахунками синтетичного обліку; запис господарських операцій у журналах-ордерах за кредитовою ознакою забезпечує ефективну перевірку списання го-

сподарських коштів підприємства і кореспонденції рахунків; при цьому одночасно поєднується наочне узагальнення однорідних господарських операцій і процесів з детально поглибленою перевіркою їх за первинними документами; систематизація однорідних операцій у журналах-ордерах сприяє оперативному здійсненню взаємного контролю;

3) *комбінована*; це дослідження документів поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями;

4) *вибіркова*; полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Поряд з цими практикуються ще такі способи перевірки документів (рис. 3.3):



Рис. 3.3. Способи перевірки документів

Суцільним порядком перевіряють касові й банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, доходи й фінансові результати, витрати, про що зазначається в програмі ревізії або в робочому плані ревізора (ревізійної бригади). Однак, якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізія у цій ділянці діяльності проводиться суцільним способом.

Вибірково проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах ордерів, відомостях, розроблювальних таблицях.

3.3. Криміналістична експертиза документів. Вилучення документів та особливості цих дій

Криміналістична експертиза документів. Вона може бути призначена слідчими органами і судом, здійснюється у спеціальних лабораторіях шляхом дослідження доказів з метою встановлення злочинів і запобігання їм у майбутньому. За допомогою цього способу можна виявити підроблений (фальшивий) документ. Підробка документів виражається у дописках, закреслюваннях, частковому або повному знищенні текстів шляхом підчищення, вимивання, витравлення, вирізання і вклеювання, у підроблюванні почерків осіб.

Підчищення – це механічне вилучення штрихів тексту шляхом витирання або зішкрябування гострим предметом. Основні ознаки підчистки: порушення структури верхнього шару паперу, зменшення товщини паперу в місці фальшування, розпливання чорнильних штрихів, пошкодження знаків, лініювання. Ці ознаки підчистки ревізор може виявити як шляхом огляду документів неозброєним оком, так і використовуючи лупу.

Витравлення – це вилучення (виведення) штрихів документа шляхом хімічного руйнування або знебарвлення чорнила. Ревізор може встановити ознаки витравлення шляхом уважного огляду документа. Основні ознаки витравлення: матові плями на папері, пожовклі, локалізовані ділянки білого паперу, зміна кольору і розпливання штрихів.

Для встановлення справжності й достовірності документа слід старанно оглянути його, щоб виявити виправлення дат, кількості, ціни, суми, підтирання, підчистки, підроблення підписів.

Способи перевірки документів. Перевірку бухгалтерських документів і основаних на них записів у облікових регістрах аналітичного обліку здійснюють двома способами: 1) *від запису до документа*; 2) *від документа до запису*.

При першому способі за основу беруться облікові реєстри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправдувальними документами.

При другому способі, навпаки, за основу береться папка (справа) з виправдувальними документами. У ній кожен документ, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових регістрах. Масові господарські операції, записані в журналах, перевіряють способом «від запису до документа».

Прийоми фактичного контролю. Правильність здійснення багатьох господарських операцій не завжди можна перевірити за допомогою прийомів документального контролю. Часто виникає необхідність провести перевірку фактичної наявності об'єктів контролю. Це досягається використанням наступних прийомів:

а) лабораторний аналіз, мета використання якого полягає в уточненні суттєвих характеристик об'єкта контролю і отримання на цій основі якісно нової інформації;

б) перевірка операцій в натуральних визначниках, метою якої підтвердити здійснення операцій з придбання активів, правдивість складання звітів та введення об'єктів в експлуатацію після закінчення їх будівництва або капітального ремонту, наявність активів, прийнятих на відповідальне зберігання;

в) контрольне придбання, котре дозволяє визначити правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення таких господарських операцій;

г) контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт, що проводиться безпосередньо на об'єкті і дозволяє встановити фактичний обсяг і вартість виконаних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт;

д) *контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво*, котрий застосовують у тих випадках, коли необхідно встановити фактичні витрати сировини або матеріалів на виробництві, вихід напівфабрикатів, готової продукції, кількість відходів, а також для перевірки діючих або таких, що діяли раніше на підприємстві норм, витрат сировини і матеріалів, технологічного процесу, продуктивності обладнання тощо;

е) *контрольне приймання продукції за якістю і кількістю*, яке проводиться при визначенні достовірності даних відділу технічного контролю щодо кількості і якості продукції;

є) *дослідження операцій на місці*, котре здійснюється у випадках перевірки виходу з ремонту об'єктів основних засобів, встановлення готовності об'єктів капітального ремонту, зносу основних засобів, порядку зберігання, приймання та відпуску матеріальних цінностей, організації виробництва, технологічних процесів та праці на будівельних майданчиках і у виробництві;

ж) *отримання письмових пояснень* – письмові документи конкретної особи, складені на підтвердження певного факту наявності об'єкта контролю.

Засоби та прийоми контролю, що використовуються з метою виявлення злочину. Метод економічного аналізу дає змогу виявляти деструктивні відхилення в господарській діяльності підприємства, зумовлені правопорушеннями й економічними злочинами, з допомогою спеціальних засобів і прийомів. Це, зокрема, *метод сполучених зіставлень*, в основу якого покладено гіпотезу про неминучість порушення збалансованості між сполученими (взаємозалежними) показниками в разі взаємозв'язку дії злочину з матеріальними процесами підприємства.

Суть методу полягає в тому, що спочатку обираються певні показники й конструюються блоки зі сполучених пар, потім робиться розрахунок динамічних рядів приросту або зменшення показників за періодами й виділяються суперечності, що вказують на ознаки злочинів.

На роль сполучених обираються пари показників, динаміка змін яких за нормальної роботи підприємства повинна бути взаємозалежною (наприклад, споживання електроенергії на технологічні потреби й випуск готової продукції; обсяг випущеної продукції та величина отриманого прибутку; споживання сировини і випуск го-

тової продукції тощо). У разі збільшення випуску продукції повинен також зростати фонд заробітної плати.

Іншим способом, що застосовується тільки з метою боротьби зі злочинністю, є метод *спеціальних розрахункових показників*. Суть його така: на основі нормативів та інших матеріалів обліку і звітності розраховується аналітичний показник, що й називається *розрахунковим*. Далі він порівнюється з відповідним звітним показником. У разі наявності різниці між ними робиться припущення про зміни, спричинені дією злочину. Необхідною передумовою для застосування цього методу є попереднє виділення в системі звітності такого показника, що неминуче змінюється під впливом дії злочину. Інша передумова полягає в об'єктивній можливості розрахувати значення цього показника для умов нормального режиму роботи підприємства. Проведене зіставлення спеціально знайденого показника зі звітними показниками підприємства розглядається як характеристика змін економічного показника, нерівно змінених із результатами звичайної господарської діяльності і тому пов'язується з можливою наявністю злочину. Наприклад, для виявлення приписок в автогосподарстві з допомогою спеціальних розрахункових показників, знайдених на основі даних річного звіту (час перебування автотранспорту на лінії, корисна вантажопідйомність, середньотехнічна швидкість, середня відстань перевезення вантажів тощо) було встановлено різницю між звітними і розрахунковими даними про вантажоперевезення і вантажообіг. План виявився невиконаним, хоча у звіті було зазначено про його перевиконання.

Виявити порушені економічні зв'язки, що дістали своє відображення в економічних показниках, можна *методом стереотипів*, в основу якого покладено «взаємодію» деструктивного чинника, не тільки з господарською діяльністю підприємства, а й іншими зовнішніми явищами і процесами. *Стереотипи* – не пояснювані для звичайної господарської діяльності закономірності змін значення економічних показників, зумовлених конкретним способом вчинення злочину. Метод відстежує закономірності виявлення криміналістичних зв'язків, відображених у системі економічних показників. Всі зміни значень економічних показників зумовлені тільки певним способом вчинення злочинів. Для виявлення таких змін потрібна розробка конкретного стереотипу. Наприклад, стереотип розкрадань у торгівлі шляхом оформлення безтоварних видаткових

документів. Матеріально відповідальна особа чинить розкрадання цінностей, у зв'язку з чим перехідні залишки, що показуються в товарних звітах, не відповідають дійсності. У період проведення інвентаризації злочинець, не маючи можливості ввести в оману інвентаризаційну комісію, приховує недостачу оформленням безтоварних накладних на відпускання (зберігання, оренду тощо) в інші організації. Після закінчення інвентаризації складаються відповідні безтоварні накладні на повернення цінностей. Тим самим виявляється типовий зв'язок змін показника товарних запасів із періодичністю проведення інвентаризацій. Зв'язок наявності злочину із зовнішнім середовищем в економічних показниках, що відображає особливості певного способу злочину, називають «*стереотипом*». Характерним прикладом стереотипу окремого показника, що відображає зміну в часі масштабів злочинних дій, є динаміка звітних даних у комісійних магазинах про повернення комітентам за їхніми заявами речей, переданих на реалізацію.

Встановлення способу злочину шляхом зіставлення економічних показників, зафіксованих у звітності або спеціальних даних, із чинниками зовнішнього середовища, в якому функціонує певне підприємство, лежить в основі *методу коригувальних показників*. Розрізняють відповідно коригувальні показники збитку і коригувальні показники вигаданої господарської діяльності. *Коригувальні показники збитку* призначені передусім для пошуку нових зв'язків досліджуваного об'єкта із зовнішнім середовищем, ознак матеріальної «взаємодії» злочинів з виробничо-господарською діяльністю підприємства. Моделювання конкретного показника збитку ґрунтується на явищах, пов'язаних з фактом злочину, однак у звичайних умовах не впливають на результат господарської діяльності підприємства (наприклад, залежність між відхиленнями від норм витрати тканин і ступенем моди їхнього малюнку). *Коригувальні показники* вигаданої господарської діяльності характеризують видимі втрати зазвичай наявних зв'язків підприємства, що нормально функціонує, з довкіллям. Для пошуку ознак конкретного способу злочину звертаються до одного з цих зв'язків, що може бути порушений внаслідок дії злочину. Вигадана господарська діяльність, подана в економічних показниках, в одному разі породжується відображенням в урахуванні фіктивних (фактично не виконаних), в іншому – неповним відображенням обсягів фактично виконаних госпо-

дарських операцій. Показники, що характеризують взаємодію господарського об'єкта із зовнішнім середовищем, беруться безпосередньо зі звітності певного об'єкта. Середовище або умови функціонування приймаються як стала, незмінна величина. Розбіжності показників підприємств дають підстави для їх наступної детальної перевірки.

Спеціальна методика для виявлення окремих способів учинення злочинів. Об'єктивність існування економічних невідповідностей визначає можливість їхнього використання не тільки під час виявлення, а й доведення розкриття злочинів. Особливість у тому, що спершу висувається припущення про механізм впливу злочинних дій на зміни значень економічних показників, а потім визначається методика встановлення цих змін під дією злочину. При цьому аналізуються не тільки «звичайні» показники господарської діяльності, а й «нетрадиційні». Наприклад, при перевірці продуктів харчування у дитячих садочках, лікарнях, школах при видачі безоплатних обідів, на перший погляд ніяких суперечностей між показниками первинних документів не виникає, однак наявність злочину вказують досліджувані середньоденні показники споживання продуктів однією особою при диференціації цього показника усередині місяця, за декадами, наприкінці місяця або іншими періодами.

Такі показники не фігурують у звітності цих установ, але виявлену закономірність можна використати як один із доказів у кримінальній справі.

Специфіка таких методик полягає в тому, що їх розробляють для виявлення окремих способів учинення злочинів, у них передбачається послідовне застосування прийомів дослідження економічних показників і даних бухгалтерського обліку.

Структура цієї методики визначається зв'язками в системі: подія → злочину → економічні → облікові → документальні невідповідності.

Виділення типових зв'язків між наявністю злочину і зміною системи економічних показників ґрунтується на виявленні економічних невідповідностей, що надалі відображуються в облікових і документальних невідповідностях.

Документи підлягають вилученню контрольними або правоохоронними органами, якщо вони містять факти підробок, сліди

підчищення чи хімічного виведення та можуть бути в подальшому приховані, знищені або перероблені.

При вилученні цих матеріалів складається акт або протокол вилучення документів у двох примірниках. В разі виробничої необхідності з дозволу і в присутності представників контрольних органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи суб'єкта господарювання можуть зробити копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав та дати вилучення, залишивши копії вилучених документів на підприємстві (при цьому всі витрати щодо копіювання документів покриваються за рахунок підконтрольного об'єкта). У випадках, якщо вилучаються недооформлені томи документів, з дозволу і в присутності представників органів, що здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть дооформити ці матеріали, а саме: зробити опис, пронумерувати аркуші, зброшурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою.

Якщо ж контрольні заходи здійснювались за вимогою правоохоронних органів, то співробітник органів внутрішніх справ (оперуповноважений ВДСБЕЗ, слідчий) може вилучати документи безпосередньо у підконтрольного об'єкта або проводити виїмку вже вилучених документів у працівників контрольно-ревізійної служби, яка проводить ревізію. При цьому складається протокол вилучення або виїмки документів.

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їхнім письмовим зверненням можливість зробити витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами згідно із законодавством.

У разі повернення вказаними органами документів, що були раніше вилучені, вони приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом з рішенням про повернення підшиваються до тих томів, з яких документи були вилучені та в яких містяться постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі зникнення, крадіжки або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку документів, яких бракує, і розслідування причин їх зникнення або знищення.

Контрольні запитання

1. Які методи дослідження документів ви знаєте?
2. Яка різниця між зустрічною та взаємною перевіркою?
3. Коли застосовують прийом техніко-економічних розрахунків?
4. Яка послідовність документальної перевірки матеріалів?
5. Яка послідовність перевірки документів та правильності заповнених реквізитів?
6. Які способи перевірки документів?
7. У чому полягає суть методу сполучних зіставлень?
8. Коли застосовують метод стереотипів?

Тема 4. ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: АНАЛІЗ, АУДИТ, РЕВІЗІЯ ТА СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА

- 4.1. Основні аспекти фінансово-господарського контролю та його класифікація за різними ознаками
- 4.2. Ревізія, класифікаційні ознаки та особливості проведення фінансово-господарського контролю
- 4.3. Економічний аналіз, класифікація та методологія здійснення
- 4.4. Аудит та аудиторські перевірки
- 4.5. Предмет і методи судово-бухгалтерської експертизи

4.1. Основні аспекти фінансово-господарського контролю та його класифікація за різними ознаками

Одним з основних питань контролю є визначення його сутності. *Контроль* (від фр. controle – список, що ведеться у двох примірниках; тут – повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка) означає перевірку виконання тих або інших

господарських рішень із метою встановлення їхньої законності й економічної доцільності. Важливою ланкою єдиної системи фінансово-господарського контролю є економічний контроль. *Поняття «економічний»* підкреслює сферу поширення контрольних функцій лише на область економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин товариства, його базис.

Фінансовий контроль – одна з форм керування фінансами, особлива сфера контролю, обумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави. Він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої законності, економічної доцільності і досягнення позитивних кінцевих результатів роботи. Сферою фінансового контролю є господарські операції, здійснювані з використанням грошей, а в окремих випадках і без них. Фінансовий контроль охоплює такі показники: виторг від реалізації продукції та інші надходження, основні види витрат, стан оборотних коштів, активів і пасивів балансу, рентабельність, фінансовий стан і платоспроможність підприємства, розрахунки з бюджетом і кредитними заснуваннями, дебіторську і кредиторську заборгованість тощо.

Методологія й організація фінансово-господарського контролю в підручнику викладена з урахуванням формування ринкової інфраструктури в Україні на основах національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й у розрізі двох його видів – бухгалтерського, фінансового й управлінського (внутрішньогосподарського). Вивчаючи стан бухгалтерського фінансового обліку, необхідно враховувати, що основним джерелом контролю є економіко-правова структура фінансів суб'єктів підприємницької діяльності: пасив – звідки надійшли гроші, і актив – куди вони вкладені (інвестовані). Детальному дослідженню підлягають витрата і прибутки, тобто дані управлінського обліку за центрами відповідальності. Таким чином, суть фінансово-господарського контролю полягає в регулюванні процесу відтворення відповідно чинному законодавству.

Основними завданнями фінансово-господарського контролю відповідно Указу Президента щодо підвищення ефективності контрольної-ревізійної роботи є: перевірка дотримання порядку реалізації державної політики контролю за використанням підприємствами засобів бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів, стан об-

ліку і звітність; прийняття органами державної контрольно-ревізійної служби обов'язкових до виконання підприємствами рішень за фактами порушень фінансової дисципліни, нецільового використання засобів, несплати податків, зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів і приховання отриманих прибутків; звертання органів державної контрольно-ревізійної служби в інтересах держави в суди й арбітражні суди; періодичне проведення планових ревізій та перевірок використання бюджетних засобів і позабюджетних фондів, зберігання майна, однак не рідше одного разу на три роки; встановлення адміністративної відповідальності за недотримання порядку проведення операцій із бюджетними засобами, нецільове використання засобів бюджетів і позабюджетних фондів, за невиконання вимог контрольних органів щодо усунення порушень; здійснення фінансового контролю контрольно-ревізійною службою у взаємодії з органами податкової служби, державного казначейства, суду і прокуратури з метою недопущення паралелізму і дублювання; систематичне інформування органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування про факти порушень фінансової дисципліни і внесення пропозицій щодо забезпечення їх усунення та притягнення винних до відповідальності.

Указом Президента України Генеральній прокуратурі України, іншим правоохоронним органам запропоновано забезпечити належний розгляд матеріалів, переданих контрольно-ревізійною службою, про виявлені факти порушень у використанні засобів бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів і державного і комунального майна, а також вчасно реагувати на факти порушення порядку розгляду матеріалів, що надходять від контрольних органів.

Слід відзначити, що у перехідний період до ринкових відносин особливого значення набуває не тільки перевірка господарських операцій, а й профілактика правопорушень. Враховуючи те, що у ринкових умовах господарювання контроль відіграє не лише роль гальмівного фактора, а й є важливим чинником ефективного управління виробничими й комерційними структурами, спрямованого на отримання максимального прибутку і виконання зобов'язань перед державою щодо сплати податків, то завдання фінансово-господарського контролю досить різноманітні і водночас конкретні (рис. 4.1).

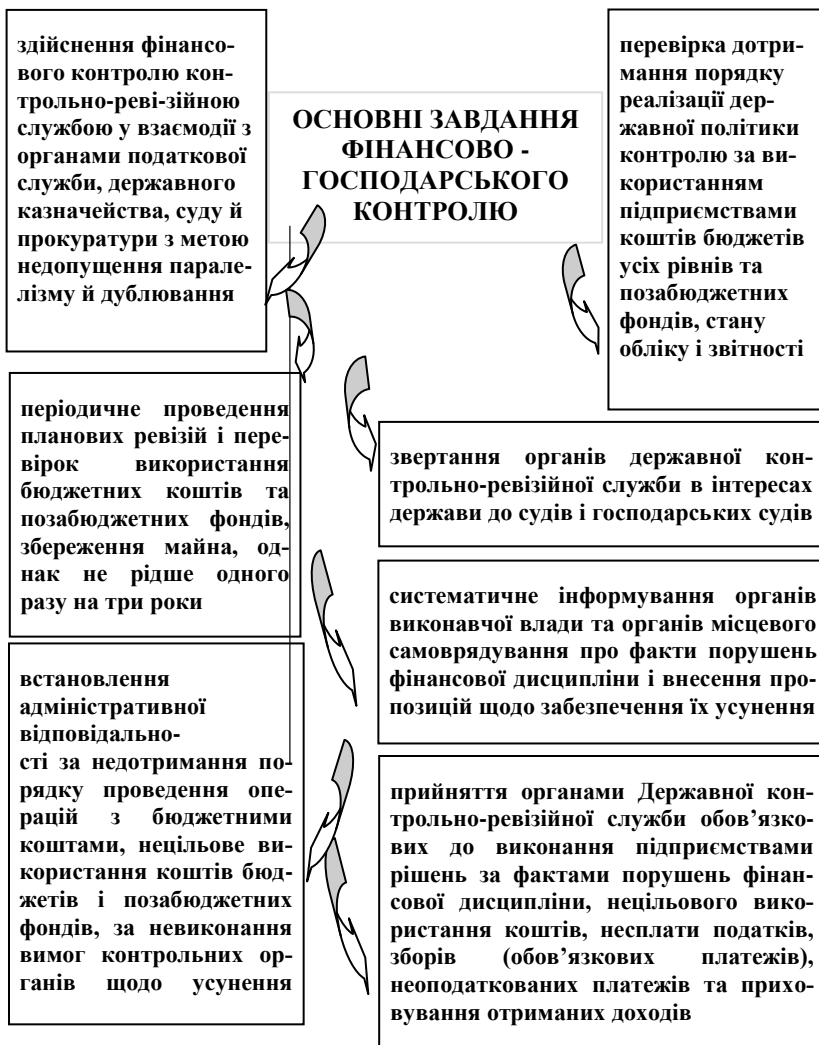


Рис. 4.1. Основні завдання фінансово-господарського контролю

Згідно з законодавчими, нормативно-інструктивними матеріалами контрольні органи наділені широкими правами, що дає їм змогу добитися повноти і якості контролю. Вони володіють правом не тільки досліджувати документи, фінансову звітність, а й проводити обстеження, здійснювати контрольні обміри виконаних робіт,

інвентаризації, аналізувати техніко-економічні показники, робити висновки та вносити рекомендації щодо усунення виявлених негативних явищ і їх попередження залежно від функцій (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Суть основних функцій фінансово-господарського контролю

Крім зазначених, до функцій контролю відносять перевірки: виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;

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

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

дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;

касової дисципліни та законності операцій за рахунками у банку;

забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;

правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій бухгалтерського обліку в справі забезпечення ефективного використання суспільної власності та усунення умов, що породжують перекручення звітних показників та безгосподарність.

Функції контролю у суспільстві з ринковою економікою полягають у сприянні діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності шляхом ефективного використання економічних важелів і стимулів.

4.2. Ревізія, класифікаційні ознаки та особливості проведення фінансово-господарського контролю

Ревізія – це система контрольних дій, за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюється законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні. Контроль здійснюється на підставі вивчення бухгалтерських й інших документів, чому ревізія і називається документальною¹⁰.

Документальна ревізія є одним із найефективніших інструментів документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій, установ, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності. З її

¹⁰ Камлик М.І. Судова бухгалтерія: підручник / М.І. Камлик. – К.: Сингез, 2000. – С. 212.

допомогою здійснюється також виявлення нестач, розтрат, привласнень і розкрадань коштів та матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань¹¹.

Мета ревізії полягає у перевірці первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності, матеріалів інвентаризації грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, розкритті й попередженні розкрадань, порушень державної і фінансової дисципліни, а також виявленні та мобілізації внутрішньогосподарських резервів.

Ревізія – перевірка на вимогу ревізійних, слідчих або судових органів законності, доцільності фінансово-господарської діяльності щодо вирішуваних завдань¹².

Класифікація ревізій фінансово-господарської діяльності, особливості їх проведення. Ревізії фінансово-господарської діяльності класифікують за певними ознаками (рис. 4.3).

Практичне значення класифікації ревізій полягає в тому, що вона дозволяє розрахувати необхідний робочий час для перевірок і складати конкретні й реальні плани ревізій.

Під час проведення *суцільних документальних ревізій* дослідженню підлягають всі господарські операції об'єкта ревізії і за весь ревізійний період. Такі ревізії проводяться, зазвичай, на вимогу правоохоронних органів. При суцільній перевірці перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображено фінансово-господарську діяльність.

Суцільна перевірка може використовуватися не тільки для з'ясування всіх операцій фінансово-господарської діяльності установи, а й для окремих однорідних операцій. При ревізіях фінансово-господарської діяльності суцільній перевірці підлягають касові і банківські операції, інші питання ревізії можуть перевірятись вибірково. У випадку встановлення недостач, крадіжок, зловживань суцільній перевірці також підлягають операції, по яких виявлені зазначені порушення. Згідно із завданням, які ставляться перед ревізією, можуть перевірятися всі документи і матеріальні цінності або лише частина їх вибірково за певний період.

¹¹ Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 168–169.

¹² Там само.



Рис. 4.3. Класифікаційні ознаки ревізій фінансово-господарської діяльності

Суцільні перевірки фінансово-господарської діяльності через затрати на них великої кількості робочого часу проводяться порівняно рідко. На практиці більш поширені вибіркові перевірки, в ході яких дослідженню підлягає частина господарських операцій, документів та реєстрів бухгалтерського обліку за попередньо затвердженим планом (наприклад, перевірка оприбуткування та правильності списання продуктів харчування в закладах освіти, лікарнях). При цьому деякі господарські операції перевіряються не за весь ревізійний період, а лише за окремі відрізки часу. При підготовці та здійсненні таких ревізій дуже важливо правильно вибрати відрізок

часу, за який потрібно проводити перевірки відповідних первинних документів і операцій, а також визначити їх кількість. Це цілком залежить від кваліфікації і досвіду ревізорів.

Вибіркові ревізії – один з основних способів перевірки фінансово-господарської діяльності установ, коли досліджуються документи, що стосуються окремих операцій. Але методика їх проведення розроблена ще не повністю. Переважно навіть досвідченим ревізорам не завжди вдається виділити з загальної маси дослідження потрібну частину документів або господарських операцій. Якщо у процесі вибіркової ревізії виявлено серйозні порушення і зловживання, то ревізор повинен провести суцільну перевірку видатків. Слід мати на увазі, що лише суцільна перевірка повністю гарантує виявлення наявних в установах і організаціях недоліків і порушень.

Під час ревізії може перевірятися вся фінансово-господарська діяльність установи. Така *ревізія називається повною*.

Часткові ревізії – це такі, при яких перевіряє підлягає будь-який вид операцій (наприклад, касові операції, банківські операції, витрата певних матеріалів, розрахункові операції). У практиці ревізійної роботи застосовуються також комбіновані ревізії, тобто поєднання їх різних видів.

Тематичні ревізії передбачають перевірку однотипних установ і організацій або окремих ділянок їх роботи за спеціальною тематикою. Ціль тематичних ревізій полягає в одержанні загальної характеристики стану справ з окремих питань. Під час цих ревізій перевіряється, наприклад, раціональне використання нафтопродуктів, правильність використання і повнота повернення бюджетної позички, правильність нарахування і виплати премій, нормування і використання оборотних активів. Це дає можливість за наслідками тематичних ревізій, проведених на значній кількості однотипних об'єктів, проаналізувати і глибше визначити фактичний стан справ з метою його поліпшення не лише на об'єктах, що перевіряються, а й в інших установах і організаціях.

Фінансові (некомплексні) ревізії проводяться одним ревізором шляхом перевірки фінансово-господарської діяльності установи за даними бухгалтерської документації, облікових реєстрів і звітності. Ця форма ревізії найпоширеніша у застосуванні контрольно-ревізійною службою, при цьому прикметник «фінансова» здебільшого опускається.

Комплексні документальні ревізії здійснюються бригадою ревізорів і спеціалістів з метою перевірки цілеспрямованості і законності господарських операцій, дотримання фінансової дисципліни, забезпечення збереження державної власності, раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Проведення комплексної ревізії сьогодні найбільш ефективне, бо це забезпечує насамперед системне вивчення економіки підприємства: з'ясування взаємозв'язків між фінансово-економічними показниками, технікою, технологією і організацією виробництва; спонукає до збереження і раціонального використання ресурсів; обумовлює дотримання планової, звітної і фінансової дисципліни.

Основною ознакою комплексної ревізії є участь в її проведенні спеціалістів різних галузей (економістів, бухгалтерів, технологів, інженерів, будівельників тощо), які поряд із фінансовою стороною перевіряють на підприємстві якісний, технологічний рівень виробництва. У комплексній ревізії органічно поєднані документальна ревізія, при якій послідовно перевіряється доцільність і законність господарських операцій, дотримання фінансової і кошторисної дисципліни, забезпечення збереження державної власності і перевірка загального стану господарства на всіх його ділянках. Звичайно ж, *комплексна ревізія є одночасно і повною ревізією*.

Первинна ревізія проводиться ревізором за його робочим планом. Необхідність *повторних ревізій* виникає у випадку поверхневого проведення первинної ревізії, необ'єктивного висвітлення фактів порушення чинних інструкцій і положень щодо проведення ревізій, порушення дисципліни ревізійним апаратом під час ревізії, а також з деяких інших причин.

На повторні ревізії, як правило, призначають інших ревізорів.

Додаткові ревізії проводяться у разі виявлення нових обставин, не виявлених первинними або повторними ревізіями, після закінчення первинної або повторної ревізії з ініціативи контрольного органу або за вимогою установ, які контролюються.

Отже, ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств проводяться шляхом: а) перевірки дотримання підприємством чинних законодавчих і нормативних актів; б) уважного і всебічного контролю за грошовими коштами і матеріальними цінностями; в) проведення зустрічних перевірок в установах банку, поста-

чальників і споживачів; г) контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво; д) контрольних аналізів готової продукції; е) перевірки правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції та природних втрат; є) перевірки зберігання грошових коштів та матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації; ж) ретельної перевірки правильності віднесення витрат на виробництво і розрахунків з бюджетом; з) перевірки дотримання методики оцінювання майна при реалізації та приватизації, проведення індексації.

Отже, *при здійсненні ревізії (перевірки)* використовують наступні *прийоми документального і фактичного контролю*:

1) *техніко-економічні розрахунки*, які проводяться у процесі ревізії для встановлення правильності розрахункових показників, обґрунтованості директивних показників, правильності складання кошторису витрат капітального і поточного ремонту основних засобів і т.д.;

2) *нормативна перевірка*, що полягає у зіставленні фактичних звітних даних із встановленими нормативами, кошторисами або плановими нормами з метою визначення правильності їх дотримання;

3) *документальна перевірка змісту операцій і процесів* – провідний прийом документального контролю, проводиться за даними первинних документів, облікових реєстрів, звітності з метою встановлення законності операцій і процесів. Перевірка первинних документів може проводитись: *суцільно* – за ревізований період перевіряють зміст всіх господарських операцій; *вибірково* – у процесі якої перевіряють частину операцій за декілька днів кожного місяця або за окремі місяці. Перевірка змісту операцій, відображених в обліку, проводиться як у хронологічному, так і у систематичному порядку.

Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що найраціональнішим контролем є *систематизована перевірка змісту операцій і запису в облікові реєстри*. При такому способі ревізія ведеться за однорідними операціями упродовж усього ревізованого періоду (наприклад, операції за рахунками в банку, за розрахунками з підзвітними особами, рухом товарно-матеріальних цінностей);

4) *зустрічна перевірка документальних даних*, котра полягає в тому, що достовірність і правильність відображення в

документах господарських операцій перевіряється зіставленням даних різних документів, які стосуються одних або різних, але взаємопов'язаних операцій (наприклад, повноту і своєчасність оприбуткування готівки в касі звіряють з даними прибуткових касових ордерів і виписок банку);

5) *взаємний контроль змісту різних документів*, який здійснюється шляхом вивчення і зіставлення окремих реквізитів, що повторюються в різних документах;

б) *перевірка правильності відображення господарських операцій за даними документів у реєстрах бухгалтерського обліку* (наприклад: касові операції відображаються в журналі-ордері № 1 відомості № 1.1)

Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що за правильно оформленими документами, але за неправильним відображенням їх у реєстрах бухгалтерського обліку, стоять випадки крадіжок та привласнення грошових коштів, ТМЦ.

4.3. Економічний аналіз, класифікація та методологія здійснення фінансово-господарського контролю¹³

Важливе значення для виділення будь-якої галузі знань в окрему науку має наявність об'єкта та предмета її дослідження. Об'єктом дослідження економічного аналізу, як і багатьох інших економічних наук, зокрема таких, як економічна теорія, мікро- і макроекономіка, статистика, бухгалтерський облік, є господарська діяльність. Однак досліджується вона кожною з них у якомусь окремому специфічному аспекті, тому предметом тієї чи іншої науки слід вважати те особливе, що дозволяє виокремити її з-поміж інших наук.

Що ж стосується предмета економічного аналізу, то необхідно зазначити, що в сучасній економічній літературі існує безліч

¹³ За матеріалами: Живко З.Б. Економіко-правовий аналіз та аудит: навч. посібник / З.Б. Живко, С.І. Ніколаюк, Л.Л. Осипчук; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – С. 8–47.

різноманітних його формулювань. Можна зустріти такі визначення, в яких під предметом економічного аналізу пропонується розуміти господарську діяльність, реальну господарську практику, економіку підприємств і господарських об'єднань, господарські процеси та явища тощо. Пояснюється це тим, що з розвитком самої науки економічного аналізу її предмет неодноразово видозмінювався і конкретизувався.

Однак, на сьогоднішній день найбільш правильним, на нашу думку, є таке визначення предмета економічного аналізу, відповідно до якого під останнім розуміють *причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ і процесів*.

Економічний аналіз дає детальну характеристику явищ і процесів, проводить глибоку об'єктивну діагностику причин, які їх зумовлюють та визначають характер змін та розвитку. Розкривши і пізнавши причинно-наслідкові зв'язки в господарській діяльності підприємств, можна дати правильну оцінку досягнутим результатам як наслідкам економічних процесів, визначити, за рахунок чого вони змінились, виявити резерви підвищення ефективності виробництва, обґрунтувати будь-яке управлінське рішення¹⁴.

Економічний аналіз виконує основні і спеціальні функції.

Основні функції характеризують суттєвість економічного аналізу як науки, тобто системи знань, їх відтворення і практичний бік впровадження цих знань у практику господарювання. До них належать наступні:

- безперервний процес вироблення знань, удосконалення методології аналізу шляхом узагальнення практичного досвіду і знань;

- використання системи знань для дослідження економіки, вивчення її закономірностей і удосконалення управління.

З основних функцій слід виокремити спеціальні:

- економічне обґрунтування прогнозів, перспективних, поточних планів і конкретних управлінських рішень;

- активний вплив на процеси виконання поточних планів, прийнятих конкретних управлінських рішень і виявлення поточних резервів;

¹⁴ Андреева Г.І. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник / Г.І. Андреева. – К.: Знання, 2008. – С. 11.

– наукове вивчення і глибока оцінка процесів розвитку економіки на всіх рівнях, її ефективності, раціональності використання ресурсів, виявлення факторів і резервів зростання¹⁵.

Зміст економічного аналізу як науки складається із відповідних специфічних елементів, які дають змогу розкрити його сутність, а саме:

– формулювання конкретного завдання аналізу певного об'єкта;

– об'єктивна оцінка результатів діяльності підприємства, його конкурентоспроможності;

– дослідження причинно-наслідкових зв'язків об'єкта і моделювання його факторної системи;

– вивчення характеру наявних причинно-наслідкових зв'язків і підбір прийомів їх кількісного вираження;

– обґрунтування напряду і обчислення величин впливу факторів на результативний показник;

– з'ясування умов, що породжують і сприяють або стримують дію факторів;

– розробка варіантів поширення дії позитивних і нейтралізації негативних факторів;

– конкретизація висновків, пропозицій, рекомендацій.

Досліджені категорії сутності і змісту економічного аналізу дозволяють визначити його завдання.

До основних завдань економічного аналізу можна віднести наступні:

– об'єктивна оцінка роботи підприємства і його підрозділів через порівняння результатів з витратами;

– виявлення впливу відповідних факторів на показники, які аналізуються, і вивчення причинних зв'язків;

– пошук наявних резервів підвищення ефективності виробництва;

– опрацювання конкретних заходів щодо використання виявлених резервів та здійснення контролю за їх виконанням;

– узагальнення результатів аналізу для прийняття раціональних управлінських рішень;

¹⁵ Андреева Г.І. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник / Г.І. Андреева. – К.: Знання, 2008. – С. 13.

- оцінка реальності, напруженості та оптимальності планів і обґрунтованості норм споживання ресурсів;
- виявлення забезпеченості підприємства матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами;
- оцінка дієвості поточного контролю на всіх виробничих дільницях;
- вивчення новачій і сприяння їхньому поширенню;
- дослідження конкурентоспроможності свого підприємства і кон'юнктури ринку¹⁶.

Ці завдання економічного аналізу забезпечують за їх комплексного вирішення досягнення кінцевих результатів – виконання планів, поліпшення й удосконалення економічної роботи і відповідно подальшого розвитку підприємств. Проте наведений вище перелік не є вичерпним. Багатогранність і багатоваріантність господарських ситуацій ставлять перед ним нові завдання автономного характеру.

Важливе значення для правильного розуміння змісту та завдань економічного аналізу, для розробки методики його проведення має визначення видів економічного аналізу. Спираючись на відомі сучасній економічній науці численні класифікації економічного аналізу діяльності підприємства, можна виокремити наступні його види.

За галузевою ознакою, що базується на суспільному поділі праці, економічний аналіз поділяють на *галузевий*, методика якого враховує специфіку окремих галузей економіки (промисловості, сільського господарства, будівництва, транспорту, торгівлі тощо), і *міжгалузевий*, що є теоретичною і методологічною основою економічного аналізу в усіх галузях економіки.

За ознакою часу економічний аналіз поділяють на перспективний і ретроспективний. *Перспективний аналіз* проводять до здійснення господарської діяльності з метою обґрунтування господарських рішень, запобігання небажаним результатам. Залежно від часової тривалості перспективний аналіз може бути *короткостроковим* і *довгостроковим*. Їх застосовують для вироблення відповід-

¹⁶ Економічний аналіз: навч. посібник / [М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.]; за ред. акад. НАН України, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 35.

но тактичної та стратегічної політики в галузі господарської діяльності. *Ретроспективний аналіз* здійснюють після завершення господарських операцій для вивчення тенденцій розвитку, контролю за виконанням оперативних планів, об'єктивної оцінки і діагностики результатів діяльності підприємства та рівня підприємницьких ризиків. Ретроспективний аналіз, у свою чергу, поділяється на оперативний і підсумковий. *Оперативний* аналіз проводять відразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткі відрізки часу з метою оперативної оцінки змін, виявлення недоліків і причин їх виникнення, вчасного вжиття заходів з їх усунення. *Підсумковий* аналіз полягає у вивченні результатів роботи за звітний період (місяць, квартал, рік). Його особливість у тому, що вивчення діяльності підприємства здійснюється комплексно і всебічно на основі всього масиву звітних даних відповідного періоду¹⁷.

За просторовою ознакою традиційно виділяють внутрішньогосподарський і міжгосподарський економічний аналіз. При здійсненні *внутрішньогосподарського аналізу* вивчається діяльність лише досліджуваного підприємства та його структурних підрозділів. Під час проведення *міжгосподарського аналізу*, порівнюються результати діяльності двох або більше підприємств, що дає змогу виявити передовий досвід, резерви, недоліки і на основі цього дати більш об'єктивну оцінку ефективності діяльності, внести корективи у тактичну і стратегічну політику підприємства.

За аспектами дослідження вирізняють фінансовий, техніко-економічний, функціонально-вартісний аналіз ефективності організації управління, соціально-економічний, економіко-статистичний, економіко-екологічний, маркетинговий та інші види економічного аналізу. Важливе місце серед усіх видів економічного аналізу посідає *фінансовий аналіз*, основне призначення якого полягає у вивченні, діагностиці і прогнозуванні фінансового стану підприємства та у виявленні резервів підвищення стійкості підприємства. *Техніко-економічний аналіз* використовується для детального розкриття і виміру впливу факторів техніки, технології й організації виробництва, кваліфікації робітників та якості продукції на динамі-

¹⁷ Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник / Г.В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – С. 20.

ку фінансових показників¹⁸. *Функціонально-вартісний аналіз* проводиться з метою виявлення резервів зниження витрат за рахунок ефективніших варіантів виробництва, ліпшого співвідношення між споживчою вартістю продукції та витратами на її виготовлення, і базується на пошуку способів зниження матеріало-, енерго- і трудомісткості продукції. *Аналіз ефективності організації управління* вивчає управляючу систему: організаційні форми управлінського апарату з метою виявлення можливостей посилення його позитивного впливу на господарську діяльність шляхом удосконалювання його структури і підвищення кваліфікації працівників. *Соціально-економічний аналіз* спрямований на вивчення взаємозв'язку соціальних і економічних процесів, їх впливу один на одного та на економічні результати господарської діяльності. *Економіко-статистичний аналіз* застосовують для вивчення масових суспільних явищ на різних рівнях управління: підприємства, галузі, регіону. *Економіко-екологічний аналіз* проводять з метою дослідження взаємного впливу екологічних і економічних процесів, пов'язаних зі збереженням і поліпшенням довкілля та затратами на екологію. *Маркетинговий аналіз* застосовують для вивчення зовнішнього середовища функціонування підприємства, ринків сировини і збуту готової продукції, її конкурентоспроможності, попиту і пропозиції, комерційного ризику, формування цінової політики, розробки тактики і стратегії маркетингової діяльності. *Інвестиційний аналіз* застосовують для розробки програми та оцінювання ефективності інвестиційної діяльності підприємства.

За методикою дослідження розрізняють: якісний і кількісний аналіз, експрес-аналіз, фундаментальний аналіз, ситуаційний аналіз, маржинальний аналіз, економіко-математичний аналіз та інші. *Якісний аналіз* базується на якісних порівняльних характеристиках та експертних оцінках явищ і процесів, які вивчаються. *Кількісний аналіз* ґрунтується на кількісних зіставленнях і дослідженні ступеня чутливості економічних явищ до зміни різноманітних факторів. *Експрес-аналіз* застосовується для діагностики економічного стану підприємства на основі типових ознак, характерних для певних економічних явищ. *Фундаментальний аналіз* полягає у поглиб-

¹⁸ Облік, аналіз і аудит: навч. посібник / [Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, Є.П. Кожанова, І.П. Отенко]. – Х.: ВД «НЖЕК», 2003. – С. 143.

леному комплексному дослідженні суті явищ, що вивчаються, з використанням математичного апарату та іншого складного інструментарію. *Ситуаційний аналіз* призначений для вирішення конкретних управлінських завдань в умовах ситуації, що змінилася (економічної, правової, політичної тощо). *Маржинальний аналіз* використовується для оцінки і обґрунтування ефективності управлінських рішень на основі вивчення причинно-наслідкового взаємозв'язку обсягу продажу, собівартості і прибутку та поділу витрат на постійні і змінні. *Економіко-математичний аналіз* застосовується для пошуку найоптимальнішого варіанту вирішення економічного завдання, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва за рахунок більш повного використання виробничого потенціалу підприємства¹⁹.

За суб'єктами (користувачами) аналізу розрізняють внутрішній і зовнішній. Дана диференціація зумовлена їх відмінністю у характері використовуваних для аналізу джерел та цілях і задачах, які перед ними ставляться. *Зовнішній аналіз* базується на звітних даних, що публікуються, тобто на тій обмеженій частині інформації про діяльність підприємства, що є доступною для зовнішніх користувачів. Він проводиться з метою оцінки рентабельності роботи підприємства, інтенсивності використання ним капіталу, фінансового становища в цілому, визначення його відносин з акціонерами, кредиторами, податковими органами, його становища в галузі виробництва і національній економіці. *Внутрішній аналіз* використовує всю достовірну інформацію про стан справ підприємства, доступну лише обмеженому колу осіб, що здійснюють керівництво діяльністю підприємства. Дані внутрішнього аналізу відіграють вирішальну роль у розробці найважливіших питань конкурентної політики підприємства, вони використовуються при оцінці виконання поставлених перед ним задач і для розробки програм розвитку на перспективу. З цих причин результати внутрішнього аналізу розголошенню не підлягають, тобто належать до відомостей, що є комерційною таємницею²⁰.

¹⁹ Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник / Г.В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – С. 23.

²⁰ Облік, аналіз і аудит: навч. посібник / [Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, Є.П. Кожанова, І.П. Отенко]. – Х.: ВД «НЖЕК», 2003. – С. 145.

За ступенем охоплення об'єктів аналіз поділяють на суцільний і вибірковий. Проведення *суцільного аналізу* передбачає вивчення усієї виробничо-господарської діяльності підприємства, *вибіркового* – лише частини об'єктів, найчастіше для прискорення аналітичного процесу і прийняття термінових управлінських рішень.

За обсягом питань, що вивчаються економічний аналіз може бути комплексним (повним) і локальним (тематичним). *Комплексний (повний) аналіз* передбачає вивчення всіх сторін діяльності підприємства і його підрозділів у взаємозв'язку. Він охоплює процеси підготовки виробництва, організацію технологічного процесу, використання виробничого устаткування та ін. *Локальний (тематичний) аналіз* здійснюється при вивченні якогось окремого питання діяльності підприємства або якої-небудь відокремленої сторони його роботи.

Таким чином, запропонована класифікація дозволяє з'ясувати суттєві особливості економічного аналізу залежно від завдань, які ставляться перед ним, та специфіки використовуваного аналітичного інструментарію.

Порівняння – це найбільш важливий та поширений прийом аналізу, який дозволяє визначити взаємозв'язок і взаємозалежність між економічними явищами, їх розвиток, окремі характеристики, установи, ті чи інші закономірності, виявити фактори, що впливають на зміну аналізованих показників, оцінити результати господарської діяльності підприємств і організацій.

У процесі економічного аналізу господарської діяльності підприємств рекомендується використовувати такі основні порівняння:

- зіставлення фактичних показників з плановими з метою визначення ступеня виконання плану;
- порівняння фактичних показників з прогнозом на поточний рік, що дає змогу оцінити, якою мірою збувається намічений прогноз, інакше кажучи, визначити, наскільки реальний стан аналізованого об'єкта відповідає прогнозованому;
- зіставлення планових показників поточного з показниками попереднього періоду, завдяки чому можна перевірити напруженість планових завдань і якість планування;
- порівняння показників звітного періоду з такими ж показниками за попередні періоди, що дає можливість виявити динаміку

техніко-економічних показників, котра показує, як аналізоване підприємство поліпшило свою роботу;

- зіставлення показників роботи даного підприємства з такими ж показниками інших підприємств (особливо підприємств-конкурентів) дозволяє виявити передовий досвід господарювання, а також установити, чи є аналізоване підприємство конкурентоспроможним;

- порівняння звітних показників з досягненнями розвинутих країн, щоб встановити існуючий розрив і розробити необхідні засоби для його подолання;

- зіставлення досягнутих результатів із середньогалузевим рівнем дає можливість оцінити організаційно-технічний рівень аналізованого підприємства і визначити місце, яке воно посідає у цій галузі;

- порівняння звітних показників з прогресивними показниками, нормами і нормативами, що дозволяє виявити на даному підприємстві невикористані резерви;

- зіставлення показників роботи даного підприємства із середніми показниками діяльності району, міста, області, окремого регіону, країни у цілому допомагає визначити організаційно-технічний та економічний рівень розвитку аналізованого підприємства;

- порівняння досягнутих результатів з його виробничим потенціалом дозволяє встановити, в якій мірі аналізоване підприємство наблизилося до найвищого рівня використання наявних ресурсів і ефективності господарювання;

- зіставлення різноманітних показників господарської діяльності наприклад, порівняння темпу зростання, продуктивності праці з темпом зростання фондоозброєності допомагає визначити, як використовуються основні фонди даного підприємства.

Деталізація – це найсуттєвіший прийом аналізу, який полягає у тому, що аналізовані процеси і явища послідовно розподіляють за різними ознаками на окремі складові частини.

Прийом деталізації застосовується для визначення впливу результатів роботи окремих структурних підрозділів аналізованого підприємства на його підсумкові показники, виявлення позитивних і негативних сторін діяльності окремих служб, цехів, дільниць та інших ланок даного підприємства. Глибина деталізації залежить від мети, завдань і змісту аналізу. Необхідно мати на увазі, що недо-

статній ступінь розподілу підсумкових показників не забезпечує конкретності аналізу. В той же час, якщо така деталізація проводиться занадто глибоко, то в цьому разі збільшується обсяг аналітичної роботи, порушується наочність аналізу та виникає небезпечність щодо розпорошеності управлінських рішень.

Деталізація передбачає можливість розчленування об'єкта аналізу на окремі елементи з урахуванням усіх внутрішніх і зовнішніх зв'язків (факторів).

Деталізацію узагальнюючих економічних показників можна проводити за часом, місцем одержання підсумкових показників, а також за їх складом (структурою).

Балансовий прийом широко використовують як спосіб зіставлення взаємопов'язаних показників господарської діяльності з метою виявлення і обчислення їх взаємного впливу. При цьому зв'язок між досліджуваними показниками виражається у формі рівності підсумків, одержаних під час різноманітних їх зіставлень. Рівність підсумків (баланс) є підтвердженням того, що під час економічного аналізу були враховані усі взаємодіючі фактори і що зв'язок між ними відображено правильно. Відсутність рівності свідчить про неповне виявлення факторів або допущення помилок при обчислюванні величин впливу окремих факторів, а також існуючі на підприємстві порушення. Шляхом встановлення рівності визначають нестачу або надлишок, тобто ведеться аналіз забезпеченості.

Метод групування часто застосовують під час аналізу масових соціально-економічних явищ, факторів і показників. У системі аналітичних методів угруповання посідає особливе місце.

Це пояснюється тим, що на відміну від інших методів статистичне групування виконує дві функції: по-перше, розподіляє сукупності на однорідні групи, а по-друге, визначає межі й можливість застосування інших методів (середніх величин, кореляційного та ін.).

Використання цих методів потребує однорідності аналізованих сукупностей, що зумовлює статистичне групування як неминучий етап обробки вихідної інформації.

Суть групування полягає у розподілі аналізованої сукупності на групи за якісно однорідним для них ознаками.

У практиці аналітичної роботи групування використовують для вирішення трьох основних завдань:

виявлення соціально-економічних типів досліджуваних явищ;
виявлення складу і структури аналізованої сукупності за тими чи іншими істотними ознаками;
дослідження взаємозв'язку і залежності між окремими показниками.

Ці завдання вирішуються за допомогою: типологічних, структурних і аналітичних групувань.

Типологічні групування дозволяють виділити найхарактерніші соціально-економічні типи, групи явищ, з яких складається неоднорідна аналізована сукупність, визначити істотні відмінності між ними, а також ті ознаки, що є спільними для усіх груп. Ці групування використовують, наприклад, при вивченні розподілу підприємств за формами власності, при групуванні населення за суспільними групами, розподілі суспільного виробництва за економічним призначенням продукції, розподіл працівників підприємства за рівнем освіти та ін.

Структурні групування характеризують розподіл якісно однорідної сукупності на групи за певною ознакою. Їх використовують у процесі економічного аналізу для вивчення складу, структури та структурних зрушень в якісно однорідних сукупностях, їх розподіл за величиною варіюючої ознаки. Прикладом може бути розподіл працівників підприємства за віком, статтю, національністю, освітою та іншими ознаками; склад за кількістю працюючих, виробництвом продукції(послуг), її собівартістю.

Структурні групування відрізняються від типологічних лише за метою дослідження, за формою вони повністю збігаються.

Аналітичні групування використовують для вивчення та виявлення взаємозв'язку між ознаками. При вивченні взаємозв'язків розглядається щонайменше дві ознаки: одна з них відображає причину, а інша – наслідок. Відповідно до цього розрізняють факторну та результативну ознаки. Аналітичні групування проводяться за факторною ознакою, і в кожній групі визначається середня величина результативної ознаки. Аналітичні групування проводяться за факторною ознакою, і в кожній групі визначається середня величина результативної ознаки. Якщо між ознаками є зв'язок, то середні групові систематично збільшуються (прямий зв'язок). Так, наприклад, виділивши окремі групи серед працівників однієї спеціальності за рівнем фаху та підрахувавши для кожної групи середній мі-

сячний заробіток або середню продуктивність праці, можна робити деякі висновки щодо наявності зв'язку між цими ознаками (мається на увазі рівень фаху однієї сторони і рівень заробітку та продуктивності праці – з іншої).

Метод абсолютних, відносних і середніх величин є найважливішим засобом аналізу економічних явищ і процесів.

Абсолютні величини (показники) застосовують в аналізі для характеристики розмірів (рівнів, обсягів) аналізованих явищ (обсяг продукції, кількість працівників, прибуток тощо). За способом вираження вони поділяються на індивідуальні та сумарні. Індивідуальні абсолютні величини виражають розміри кількісних ознак окремих одиниць аналізованої сукупності (заробітна плата одного працівника, тривалість його робочого періоду та ін.). Сумарні величини характеризують розмір тієї чи іншої ознаки усіх одиниць аналізованої сукупності і отримуються в результаті підсумування індивідуальних (фонд заробітної плати, робочого часу працівників, дохід, витрати на виробництво продукції).

Абсолютні величини завжди є іменованими числами і виражаються в певних одиницях виміру. Розрізняють за одиницею виміру такі абсолютні величини: натуральні, умовно-натуральні, трудові, вартісні.

У процесі економічного аналізу абсолютні показники використовуються для характеристики наявності ресурсів підприємства, розмірів виробництва, фондів заробітної плати, робочого часу, для визначення впливу окремих факторів на досягненні результати господарювання.

Економічний аналіз передбачає використання не тільки абсолютних величин, а й відносних показників, які відображають кількісні співвідношення аналізованих соціально-економічних явищ.

У практиці економічного аналізу *відносні величини* (показники) використовують для вирішення наступних аналітичних задач: оцінки виконання плану, дотримання норм витрат сировини чи пального, стандартів якості продукції, характеристики структури аналізованої сукупності, оцінки інтенсивності розвитку явищ тощо.

Індексний метод широко використовується у практиці аналітичної роботи для вивчення ступеня виконання різних планових завдань, визначення динаміки аналізованих показників, розрахунку

впливу окремих факторів на зміну результатів виробничої діяльності підприємств і організацій.

За своєю суттю індекс є відносною величиною (динаміки, виконання плану), що характеризує зміну рівня будь-якого економічного явища в часі, просторі чи порівняно з планом, нормою, стандартом.

Різновидом індексів є відсоток виконання плану, темпи і коефіцієнти зростання (ланцюгові, базисні, середні).

Розрізняють індивідуальні та загальні індекси. Індивідуальні індекси характеризують зміну одного якого-небудь обсягу виробництва конкретної продукції, ціни одиниці товару певного виду та ін. Загальні індекси характеризують зміну рівня показника, до складу якого входять різні елементи (однорідні або неоднорідні). Наприклад, у першому випадку маємо дані про обсяг виробленої продукції кількома підприємствами (тобто однорідних у певному розумінні), про ціни на гвоздики у кількох продавців (магазини, кіоски). У другому випадку – обсяг виробництва різнорідної продукції (послуг) одним або кількома підприємствами, тарифами на різні послуги по місту.

У разі застосування в аналізі індексного методу рекомендується дотримуватись відповідних умовних позначень, які прийняті у практиці аналітичної роботи.

Показники базисного періоду мають у формулах підрядковий знак «0», а поточного – «1». Якщо зміна явища вивчається не за два, а більше періодів, то кожний з них позначається відповідно 0, 1, 2, 3 та ін. Показник, зміну якого вивчають, називається індексованим.

Якщо за базу порівняння приймається рівень попереднього періоду, то індекси називають ланцюговими, якщо один і той же початковий – базисними.

Вибірковий метод широко застосовується в аналізі при вивченні різноманітних закономірностей соціально-економічних явищ (втрат робочого часу – на простої, причин і мотивів плинності кадрів, використання обладнання тощо).

При вибіркового спостереженні обстеженню підлягають не всі елементи аналізованої сукупності, а лише відібрана їх частина. Як відомо, сукупність, з якої провадять вибір одиниць, називають генеральною, а відібрану частину – вибіркою.

Прикладом вибіркового спостереження є проведення фотографій робочого дня, роботи обладнання, опитування, моментні спостереження тощо.

Висновки, пропозиції і рекомендації, які одержують під час вибірових спостережень, розповсюджують на всю аналізовану (генеральну) сукупність. Наприклад, на основі вибірових фотографій робочого дня роблять висновки про використання робочого часу в цілому на підприємстві.

Метод експертних оцінок застосовують для аналізу у випадках, коли немає достатньої інформації для дослідження того чи іншого економічного явища, процесу, і виявлення факторів, які спричинили відхилення. Він передбачає використання при розв'язанні аналітичних задач професійного досвіду і інтуїції спеціалістів.

Експертну оцінку здійснюють спеціалісти-експерти, які складають кваліфікаційний аргументований висновок про стан того чи іншого питання діяльності підприємства (наприклад, висновки про знос будівель, доцільність їх зносу тощо). За допомогою цього методу виявляється єдина колективна думка спеціалістів-експертів при обміркуванні тих чи інших економічних проблем у результаті певних компромісів.

Для одержання найбільш якісних експертних оцінок до участі в експертизі запрошують спеціалістів, які мають високий професійний рівень та практичний досвід з тієї чи іншої проблеми і можуть адекватно відобразити тенденції розвитку аналізованого економічного явища. Деколи для експертних оцінок застосовують анкетування, на базі якого оцінюється фактичний стан досліджуваного економічного об'єкта і дається прогноз на майбутнє.

Графічний метод досить широко застосовують в економічному аналізі для здійснення контролю за виконанням різноманітних планів (планів-прогнозів, бізнес-планів), вивчення тенденції зміни господарських явищ і процесів, дослідження взаємозв'язку між аналізованими показниками у просторі або часі, одержання висновків про наявність і напрям такого зв'язку, а також дозволяє обрати математичну модель для його вираження.

Статистичний графік – це спосіб наочного подання і викладання числових величин та їх співвідношень за допомогою геометричних знаків, фігур, ліній та інших графічних засобів з метою їх узагальнення й аналізу.

В економічному аналізі широко використовуються різноманітні діаграми (стовпчикові, кругові, криволінійні, фігурні), картограми картодіаграми, графік Варзара та ін. Останнім часом дуже ефективним є застосування комп'ютерних засобів побудови графічних зображень.

4.4. Аудит та аудиторські перевірки

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, законами України «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить Закон України «Про аудиторську діяльність», то застосовуються правила міжнародного договору.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» *аудит* – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.

Аудиторський фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення, а також державно-владними органами. Наприклад, аудиторський контроль здійснюють й аудиторські підрозділи державних податкових адміністрацій.

Функції цих підрозділів визначаються податковими органами щодо повноти нарахування і своєчасності сплати податків підприємцями і фізичними особами. Аудит може проводитися як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і за рішенням органу державної влади у випадках, передбачених чинним законодавством

(обов'язковий аудит). Затрати на проведення аудиту відносять на собівартість товару (продукції, послуг).

Зміст аудиторського контролю як однієї з форм фінансово-господарського контролю складається з експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку, балансу і звітності, а також аудиторських послуг з питань обліку, звітності, внутрішнього аудиту.

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін. Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог законодавства. Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. При цьому перевіряється стан обліку діяльності зазначених організацій і підприємств, відповідність звітності даним обліку, правильність утворення прибутку і своєчасність розрахунків із державним бюджетом, а також розподілом прибутку за акціями, розміром внесеного капіталу та іншими джерелами, передбаченими статутними документами і фінансовим планом підприємства. У процесі *державного фінансового аудиту* перевіряється та аналізується фактичний стан 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.

Документи, передані замовником аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника. Результати контролю аудиторська організація оформляє актом, експертним висновком або іншим документом, погодженим із замовником. Аудиторські організації надають послуги підприємцям щодо поліпшення господарювання з питань маркетингу, менеджменту, інвестицій та ін. Крім того, аудиторська організація може давати висновки про правильність складання звітності і декларацій, які підприємства, кооперативи та інші організації подають фінансовим органам (податковим адміністраціям).

Принципи аудиту ґрунтуються на його незалежності як виду фінансово-господарського контролю, високих професійних, культурних і морально-вольових якостей аудитора, науковій організації і прогресивній методології виконання аудиторського процесу.

У МНА виділяються поняття *зовнішній і внутрішній* аудит, фінансовий і управлінський (операційний). Вказані види аудиту мають різну мету і завдання.

Зовнішній аудит здійснюють незалежні аудитори (аудиторські фірми), які мають сертифікат аудитора і ліцензію Аудиторської палати України (АПУ) на право займатися аудиторською діяльністю. Крім того, згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу України «зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом». Проведення *державного фінансового аудиту* регламентовано: Порядком проведення органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетних програм (затверджений постановою КМУ від 10.08.2004 р. № 1017); Порядком проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (затверджений постановою КМУ від 31.12.2004 р. № 1777); Порядком проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (затверджений постановою Уряду від 25.03.2006 р. № 361); Порядком проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698).

Внутрішній аудит виконують штатні працівники підприємства з метою надання допомоги керівництву в ефективному виконанні функцій. У перелік функціональних обов'язків внутрішнього аудитора входять: перевірка фінансової звітності, обліку, первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання; перевірка системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, оцінка економічної ефективності господарських операцій; складання і перевірка виконання бізнес-планів тощо.

Конкретні завдання аудиту здебільшого співпадають з функціональними обов'язками аудиторів (аудиторських фірм).

Незалежно від підходу до аудиторської перевірки, особливостей використання аудиторських процедур, аудитори, крім основних завдань, зобов'язані виконувати функціональні завдання. Національним нормативом аудиту № 1 «Мета та завдання проведення аудиту» визначено наступні функціональні завдання: *коригування, оперативного контролю, стратегічні*.

Коригування передбачає, що аудитор дає керівництву підприємства (замовнику) вказівки і рекомендації щодо можливого виведення виявлених суттєвих помилок у системі бухгалтерського обліку та звітності.

Завдання *оперативного контролю* аудитор вирішує у тих випадках, коли він співпрацює з суб'єктом перевірки протягом тривалого часу, на основі довготермінового договору. При цьому аудитор має можливість здійснювати безперервну аудиторську перевірку підприємства-замовника протягом усього контрольованого звітного періоду.

Стратегічні завдання здебільшого виникають у процесі надання аудиторських послуг. До стратегічних завдань аудитора можна віднести: проведення стратегічного аналізу, складання фінансових прогнозів, визначення стратегії та перспектив розвитку підприємства.

Таким чином, запропоновані національними нормативами функціональні завдання слід віднести до основних конкретних завдань аудиту (аудиторських послуг), що більш притаманні внутрішньому або управлінському аудиту.

До *загальних* завдань аудиту доцільно відносити:

- розробку внутрішньофірмових нормативів аудиту;
- складання робочих документів аудитора;
- розробку типового плану і програми аудиту;
- складання тестів системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

Часткові завдання аудиту залежать від виду аудиторських послуг. Так, зокрема, при здійсненні аудиту фінансової звітності до них можна віднести:

- вивчення статуту, установчої угоди й інших документів, що засвідчують правове поле діяльності суб'єкта перевірки;
- ознайомлення із бізнесом клієнта, з системою господарювання та управління;

- оцінку ефективності системи внутрішнього контролю;
- контроль процесу здійснення господарських операцій у розрізі процесів постачання, виробництва, реалізації, інвестування;
- встановлення повноти відображення всіх господарських та фінансових операцій, активів та пасивів підприємництва в бухгалтерському обліку;
- перевірку реальності розрахунків з постачальниками і покупцями тощо;
- встановлення достовірності розрахунків із бюджетом і позабюджетними фондами;
- реальність визначення фінансових результатів тощо.

Крім перевірки системи бухгалтерського обліку та підтвердження реальності і достовірності фінансової звітності, як зовнішні, так і внутрішні аудитори виконують різного роду послуги. Це, зокрема, аналіз системи обліку і внутрішнього контролю, консультації з питань менеджменту, маркетингу й оподаткування, розробка проектів управлінських рішень, проведення оперативного, ретроспективного і стратегічного аналізу, розробка фінансових прогнозів, аналіз фінансового стану тощо.

Функціональні завдання аудиту тісно пов'язані з функціональними обов'язками. Із зміною виду аудиторських послуг і етапів аудиторського процесу змінюються функціональні завдання. Наприклад, у процесі аудиту фінансової звітності ці завдання наступні:

- вивчення бізнесу клієнта і укладання договору на аудиторську перевірку;
- розробка плану і робочої програми перевірки;
- дослідження і збір аудиторських свідчень;
- аналіз і оцінка аудиторських свідчень;
- коригування плану і робочої програми;
- складання аудиторського висновку й акта виконання робіт.

У кожному конкретному випадку, виходячи з характеру тієї чи іншої аудиторської послуги, визначатиметься те чи інше завдання. Наприклад, при аналізі фінансового стану підприємства основними частковими завданнями аудитора (аудиторської фірми) будуть: оцінка реальності й достовірності статей балансу й інших форм фінансової звітності, визначення показників ліквідності, економічної активності, заборгованості, прибутковості, використання

акціонерного капіталу. Наступним завданням є здійснення порівняльного аналізу з показниками попередніх років, інших аналогічних підприємств або середньогалузевими тощо.

При наданні послуг із питань оподаткування основними завданнями аудиту будуть: вивчення діючої нормативно-правової бази з того чи іншого питання, оцінка системи внутрішнього контролю і виявлення порушень, надання консультації щодо виправлення допущених у системі обліку і звітності помилок та інших порушень чинного законодавства.

Таким чином, конкретні завдання аудиту значною мірою визначаються характером наданих послуг і конкретизуються у договорі на виконання тих чи інших робіт аудиторськими службами.

Основні види аудиторських перевірок

Аудит фінансової звітності являє собою перевірку звітності суб'єкта з метою складання висновку про відповідність її встановленим критеріям і загальноприйнятим правилам бухгалтерського обліку.

Податковий аудит – це аудиторська перевірка правильності, повноти нарахування й сплати податків, дотримання податкової політики.

Аудит на відповідність вимогам – це аналіз фінансової або господарської діяльності суб'єкта з метою визначення її відповідності установленим умовам, правилам або законам. Якщо такі умови (наприклад, внутрішні правила контролю) встановлені адміністрацією, то цей вид аудита здійснюють співробітники підприємства, що виконують функції внутрішніх аудиторів. Якщо ж умови встановлені кредиторами (наприклад, вимога підтримки певного співвідношення між оборотним капіталом і короткостроковими зобов'язаннями), то оскільки виконання цих умов часто знаходить висвітлення у фінансових звітах компанії, цей вид аудита проводиться разом з аудитом фінансових звітів або як спеціальний аудит.

Управлінський (виробничий) аудит – це перевірка й удосконалювання організації й управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва й фінансових вкладень, продуктивності, раціональності використання коштів, їхньої економії.

Аудит господарської діяльності досить близький до управлінського аудита і являє собою систематичний аналіз господарської діяльності організації, проведений для окремих цілей. Цей вид аудита, що іноді називають аудитом ефективності роботи або адміністративного управління організації, переслідує наступні цілі:

оцінку ефективності управління;
виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності, внесення рекомендації щодо поліпшення діяльності або подальших дій.

Аудит господарської діяльності може бути проведений як на замовлення адміністрації, так і на вимогу третьої сторони, у тому числі й державних органів.

Спеціальний аудит (екологічний, операційний та ін.) – це перевірка конкретних аспектів діяльності господарюючого суб'єкта, дотримання певних процедур, норм і правил, зазвичай з метою підтвердити законність, сумлінність і ефективність діяльності управляючих, правильність складання податкової звітності, використання соціальних фондів тощо.

За часом здійснення розрізняють *первинний, погоджений (повторюваний) і оперативний аудит*.

Первинний аудит проводиться аудитором (аудиторською фірмою) уперше для даного клієнта. Це істотно збільшує ризик і трудомісткість аудита, оскільки аудитори не мають необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, систему його внутрішнього контролю.

Погоджений (повторюваний) аудит здійснюється аудитором (аудиторською фірмою) повторно або регулярно й базується на знанні специфіки клієнта, його позитивних і негативних сторін в організації бухгалтерського обліку, результатах тривалого співробітництва із клієнтом (консультування, допомога в організації системи внутрішнього контролю).

Оперативний аудит – це короткочасна аудиторська перевірка для винесення загальної оцінки стану обліку, звітності, дотримання законодавства, ефективності внутрішнього контролю, оцінки діяльності.

За характером аудиторські перевірки розділяються на такі: підтверджувальний аудит (перевірка й підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності);

системно-орієнтований аудит (аудиторська експертиза на основі аналізу системи внутрішнього контролю. Доведено, що при ефективній системі внутрішнього контролю ймовірність помилок є незначною, а тому необхідність у надто детальній перевірці відпадає; при наявності неефективної системи внутрішнього контролю клієнтові даються рекомендації з її поліпшення);

аудит, що базується на ризику (концентрація аудиторської роботи в областях з більш високим можливим ризиком, що значно спрощує аудит в областях з низьким ризиком).

4.5. Предмет і методи судово-бухгалтерської експертизи

Визначення загального поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи обумовлено знаннями в галузі бухгалтерського обліку, потрібними для розв'язання питань, які виникають у судово-слідчій практиці.

У кожному конкретному випадку використовується не вся сукупність бухгалтерських знань, а лише ті з них, що необхідні для відповіді на поставлені запитання.

При цьому бухгалтер повинен мати необхідну кваліфікацію і бути компетентним у своїй спеціальності.

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи. В.Д. Понікаров вважає, що «...предмет судово-облікової експертизи визначається конкретними поставленими завданнями і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які повинен дати експерт відповідь у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється»²¹.

На думку Л.Ф. Алексеєвої, «...предметом судово-бухгалтерської експертизи слід вважати відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідних документах.

²¹ Понікаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза / В.Д. Понікаров. – Х.: Арсис, 2002. – 240 с.

Отже, предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські проведення, які відбивають фінансово-господарську діяльність і є її частиною»²².

У свою чергу, М.І. Камлик, стверджує, що «...предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами».²³

Тож предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим певною мірою є її частиною.

Це поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи базується на тому, що його сутність характеризується такими особливостями:

- зв'язком з господарською діяльністю;
- відображенням у бухгалтерському обліку;
- колом питань, поставленими слідчим (судом) експерту-бухгалтеру;
- наявністю висновку, зробленого спеціалістом у галузі бухгалтерського обліку.

Проте слід розрізняти поняття судово-бухгалтерської експертизи як дослідження явищ господарської діяльності і предмета судово-бухгалтерської експертизи, що проводиться у конкретній справі.

У першому випадку предметом експертизи є питання, які входять до компетенції бухгалтера-експерта, у другому – предметом експертизи є питання слідчого або суду, що поставлені бухгалтеру-експерту в конкретній справі.

Зауважимо, що поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи тісно пов'язане з поняттям об'єкта експертного дослідження.

Зокрема, об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є:

- 1) облікові бухгалтерські документи:
 - а) первинні, які фіксують господарські операції, що розглядаються в справі (вимоги, банківські доручення, касові ордери,

²² Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.

²³ Камлик М.І. Судова бухгалтерія: підручник. – Вид. 4-ге, доп. та перероб. / М.І. Камлик – К.: Атіка, 2003. – 592 с.

наряди, транспортні документи, платіжні відомості, квитанції тощо); б) зведені (згруповані відомості, особові рахунки, накопичувальні таблиці тощо).

2) облікові реєстри, в яких відображені господарські операції (книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо);

3) комп'ютерна інформація;

4) документи бухгалтерської звітності (звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб тощо);

5) форми фінансової звітності підприємства;

6) матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб);

7) акти проведених ревізій;

8) інші офіційні документи (накази про прийняття на роботу і звільнення, трудові договори і контракти, договори про матеріальну відповідальність, листування з банками, різні довідки тощо);

9) протоколи допитів звинувачуваних та свідків, протоколи очних ставок, огляд і вилучення документів;

10) неофіційні документи, що мають значення для судово-бухгалтерської експертизи;

11) висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної тощо);

12) інші документи, що регламентують діяльність суб'єкта.

Необхідно зазначити, що метод – це: а) спосіб пізнання, дослідження об'єктів, явищ; б) прийом, спосіб або характер діяльності.

Кожна наука, у тому числі й судово-бухгалтерська експертиза, досліджує свій предмет за допомогою загальнонаукових і частково наукових методів.

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом²⁴.

²⁴ Наринский А.С. Контроль и бухгалтерская экспертиза (практический аспект) / А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев. – Кишинев: Учебно-консультационная и внедренческая фирма «Контабил-сервис» при Молдавской экономической академии, 1993. – 168 с.

Розвиток судово-бухгалтерської експертизи як економіко-правової дисципліни нерозривно пов'язаний зі створенням її методології, котра включає в себе систему загальнонаукових і частково-наукових методів і прийомів дослідження.

Контрольні запитання

1. *У чому полягає сутність фінансово-господарського контролю?*
2. *Які завдання покладені на систему фінансово-господарського контролю?*
3. *Які основні функції виконує фінансово-господарський контроль на підприємстві?*
4. *За якими ознаками можна класифікувати фінансово-господарський контроль?*
5. *У чому полягає сутність ревізії?*
6. *За якими ознаками класифікують ревізію фінансово-господарської діяльності?*
7. *Які етапи включає організація аналітичної роботи? Назвіть види економічного аналізу.*
8. *У чому полягає сутність аудиту на відповідність вимогам?*
9. *Які види аудиторських перевірок застосовують на практиці?*
10. *Що є об'єктами судово-бухгалтерської експертизи?*

Розділ 2

ОСНОВНІ ЕТАПИ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Тема 5. ПЕРЕВІРКА КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОПЕРАЦІЙ ЗА РАХУНКАМИ У БАНКУ

5.1. Завдання, послідовність, джерела ревізії касових операцій та операцій за рахунками у банку

5.2. Документальна ревізія касових операцій

5.3. Перевірка використання коштів поточних рахунків

5.4. Перевірка документів при безготівкових розрахунках

5.5. Об'єкти контролю і нормативна база касових операцій та операцій за рахунками у банку

5.1. Завдання, послідовність, джерела ревізії касових операцій та операцій за рахунками у банку

Перевірка кас та касових операцій – одна із найвідповідальніших ділянок. Перевірка операцій з наявними коштами виконується суцільним способом і розбивається, як правило, на два етапи. Спочатку проводять раптову ревізію каси.

Ця робота виконується в день прибуття ревізійної бригади на об'єкт перевірки. Після того як завершиться ревізія каси, перевіряючі приступають до суцільного контролю касових операцій, зроблених протягом усього міжревізійного періоду.

До джерел контролю ревізії каси належать:

1) *первинні документи:* готівка; бланки строгої звітності; марки, талони на харчування; прибуткові касові ордери ПКО-1 та

видаткові касові ордери ВКО-2; журнал-ордер № 1, відомість № 1.1, відомість № 1.2; виписки банку, корінці чеків, квитанції оголошень на внесок готівкою; платіжні й розрахунково-платіжні відомості; заяви на видачу грошей; розпорядницькі документи (накази); рахунки до оплати; договірна документація; прихідні і складські документи; податкові накладні; акти закупівлі, акти виконання робіт (надання послуг);

2) *облікові реєстри*: касові книги; журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, відомостей; звіти касира; меморіальні ордери; обліковий реєстр позабалансового рахунку 08 «Бланки суворого обліку»; книга «Журнал-головна»;

3) *звітні документи*: баланс установи; звіти установи; книга обліку розрахункових операцій (КОРО); розрахункова книжка (РК).

Об'єкти перевірки операцій з грошовими коштами подано на рис. 5.1.

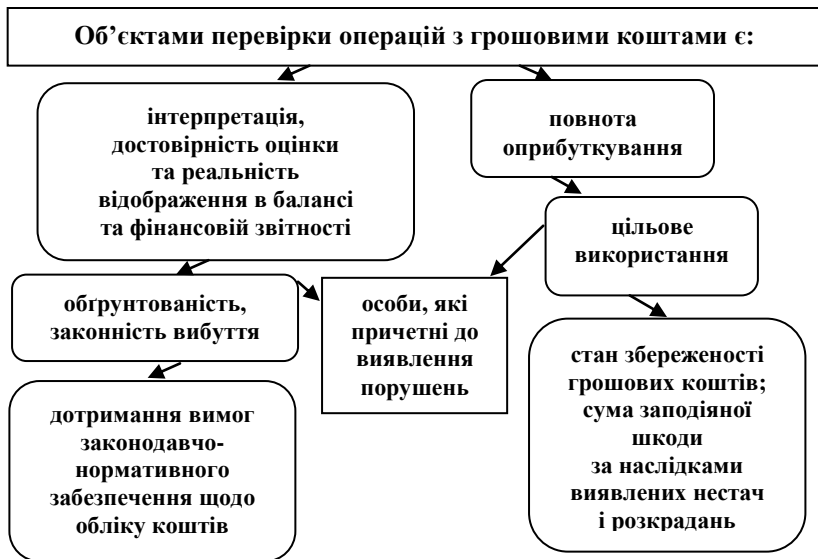


Рис. 5.1. Об'єкти перевірки операцій з грошовими коштами

Ревізію касової готівки слід проводити відразу після пред'явлення повноважень адміністрації підприємства, бо тільки таким чином буде забезпечений фактор раптовості.

В основу ревізії касової готівки покладено один з основних методів фактичного контролю – інвентаризація. Процес контролю потребує обов'язкової присутності касира й головного бухгалтера, представника контрольного органу, а також одного чи більше працівників підприємства, які не мають відношення до ведення касових операцій.

Етапи ревізії каси. Раптова ревізія готівки в касі. Касир у присутності членів комісії заповнює недооформлені касові документи (касову книгу й складає звіт касира за поточний день із виведенням залишку на кінець робочого дня).

За допомогою взаємного контролю первинних касових документів і звіту касира можна з'ясувати, чи всі зроблені протягом дня операції були враховані матеріально відповідальною особою.

Вивчаючи послідовність відображення в касовій книзі й звіті касира операцій з надходження й витрати готівки, контролер визначає, чи проводяться записи в касову книгу відразу після здійснення операції по окремому прибутковому або видатковому касовому документу.

Простими арифметичними діями перевіряється правильність підсумкової суми готівки, виданої за платіжною відомістю. Робиться покупорне перерахування всіх грошей, які є в касі, фіксується наявність цінних паперів, чекових книжок та інших бланків. За результатами контролю ревізор складає акт ревізії каси.

До речі, раптова ревізія каси з покупорним перерахуванням грошей повинна проводитися на кожному підприємстві не рідше одного разу за квартал.

Перевірка ліміту залишку готівки в касі на кінець робочого дня. Якщо ліміт залишку готівки в касі взагалі не був установлений, то залишок грошей, що перевищує один неоподатковуваний мінімум доходів громадян (17 грн.), повинен здаватися в банк щодня. Порівнюють суми книжкових залишків готівки в касі й величину встановленого банком ліміту.

Ліміт залишку готівки в касі не встановлюється селянським (фермерським) господарствам, які займаються виключно виробництвом, переробкою та реалізацією сільськогосподарської продукції, та індивідуальним підприємцям.

Перевірка дотримання умов, що забезпечують збереження готівкових коштів, наведена на рис. 5.2.

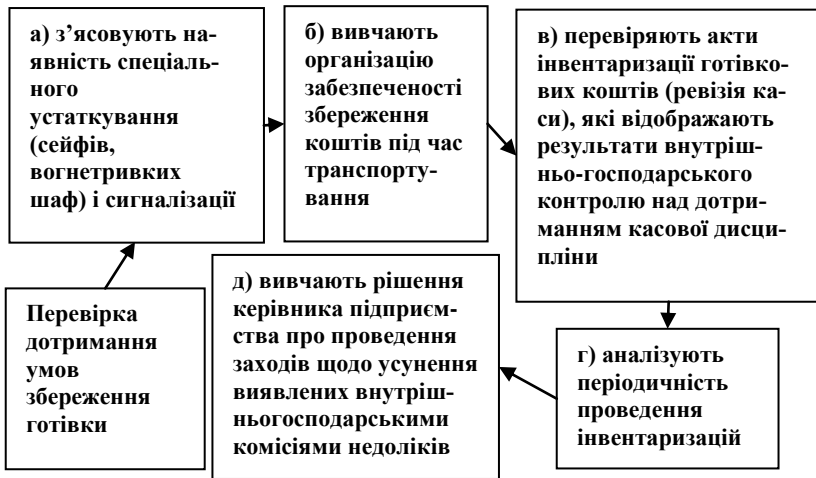


Рис. 5.2. Перевірка дотримання умов, що забезпечують збереження готівкових коштів

Перевірка дотримання касової дисципліни передбачає:

а) контроль за належним оформленням касових операцій у момент їхнього здійснення;

б) формальну перевірку первинних касових документів щодо правильного заповнення й наявності всіх необхідних реквізитів;

в) перевірку правильності оформлення платіжних і розрахунково-платіжних відомостей, а саме: наявність дозвільних підписів директора й головного бухгалтера; наявність підписів кожного одержувача навпроти належної суми; дотримання строку видачі заробітної плати, що не повинен перевищувати трьох робочих днів;

г) перевірку порядку ведення касової книги, дотримання послідовності в нумерації сторінок; наявність підписів головного бухгалтера й директора, які завіряють кількість аркушів у касовій книзі; наявність виправлень та коригувальних записів.

Касова книга повинна бути прошнурована й опечатана сургучевою або мастиковою печаткою; це виключає можливість заміни окремих аркушів у касовій книзі з метою приховування порушень.

Перевірка обґрунтованості здійснення операцій (виплати премій працівникам підприємства, видачі авансів підзвітним особам, надання матеріальної допомоги, придбання матеріалів тощо).

Надходження в касу виторгу від реалізації готової продукції та інших матеріальних цінностей ревизор вважає обґрунтованим у тих випадках, коли кожному прибутковому ордеру передують оформлення договорів купівлі-продажу, податкових накладних, складських видаткових документів.

Відбірково перевіряється відповідність даних про відпуск матеріалів у доданих до касового ордера документах і картці складського обліку.

Проводиться зустрічна перевірка, що підтверджує реальність витрати грошей покупцем і надходження придбаних цінностей на місце призначення.

З'ясовується обґрунтованість витрати коштів на придбання товарно-матеріальних цінностей, а також оплату зроблених підприємству послуг або виконаних робіт.

Перевіряється використання наявних коштів з каси, отриманих від різних контрагентів.

Контроль за здійсненням касових операцій з огляду на *своєчасність й повноту* надходжень наявних коштів з банку в касу та навпаки передбачає, зокрема, своєчасність оприбуткування коштів, а також своєчасність повернення підзвітними особами невикористаних коштів.

Оприбуткування неповної суми коштів у касі призводить до виникнення розбіжностей у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, що потребує від порушників складання додаткових бухгалтерських записів: на різницю робиться проводка Дт 92 «Адміністративні витрати» – Кт 31 «Рахунки в банках». З підприємства стягується штраф у п'ятикратному розмірі від неоприбуткованої суми.

Перевірка цільового використання коштів, отриманих у банку, зводиться до перевірки: вірогідності даних бухгалтерського обліку касових операцій; правильності кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку; коректності відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку.

При перевірці правильності розрахунку підсумкових даних у журналі-ордері № 1 і відомості № 1.1 використовується прийом

арифметичної перевірки. Після цього дебетові й кредитові обороти по касі за кожний день, відображені в журналі-ордері № 1 і відомості № 1.1, зіставляються з аналогічними оборотами у касовій книзі.

Узагальнення, систематизація та оформлення акту ревізії каси. Акт ревізії каси додають до основного акта фінансової ревізії.

Контроль операцій за рахунками у банках. Джерелами ревізії операцій на рахунках банку є:

- виписки банків з відповідних рахунків з додатками, що є підставою для проведення прибутково-видаткових операцій;
- копії платіжних доручень, доручень-вимог, заяв на виставлення акредитива, книжки грошових і розрахункових чеків;
- книги аналітичного обліку інших грошових коштів;
- облікові реєстри за рахунками 31 «Розрахунки в банках», 33 «Інші кошти», книга «Журнал-головна», баланс.

Відповідно до чинного законодавства всі суб'єкти підприємницької діяльності, які мають розрахункові рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Крім розрахункового рахунку, для відособленого зберігання коштів підприємство може мати акредитиви, валютні, спеціальні позичкові й інші рахунки в банку. У касі підприємства готівка зберігається тільки у межах встановленого банком ліміту.

Для забезпечення збереженості коштів основну частину розрахунків рекомендується проводити в безготівковій формі. Незважаючи на демократизацію розрахунків з використанням готівки, основну частину платіжного обороту більшості підприємств становить безготівкова форма розрахунків. Із цього випливає потреба в здійсненні постійного контролю за рухом грошових коштів на рахунках у банку.

Поточний контроль банківських операцій виконується працівником операційного відділу банку, співробітником фінансової бухгалтерії, головним бухгалтером і директором підприємства. Функції наступного контролю покладено на вищестоящу організацію, служби державного контролю й ін.

Перевірка операцій, здійснених підприємством на рахунках у банку, виконується суцільним способом і насамперед спрямована на вивчення законності розглянутих операцій.

Етапи контролю операцій на рахунках в банку. Вивчення розрахунково-платіжних документів.

Суцільній перевірці піддаються виписки банку, платіжні доручення, чекові книжки (корінці) та інша підтверджувальна виконання операцій документація.

Це передбачає перевірку збереженості виписок банку на підприємстві; вивчення розрахунково-платіжних документів; перевірку правильності визначення дебетових і кредитових оборотів.

Для дослідження розрахунково-платіжних документів здійснюють контроль за тотожністю сум, зазначених у виписці, з величиною платежу в платіжному документі; перевірку обґрунтованості операцій за рахунками у банку; перевірку договірної документації про наміри сторін вступити в ділові відносини на певних умовах; перевірку обґрунтованості оприбуткування оплачених матеріалів.

Застосування методів зустрічної та взаємної перевірки. Якщо кількість операцій за один день незначна і в рядку наводяться дані за 2–5 днів, ревізорів необхідно переконатися в тому, що всі враховані суми стосуються розрахунків, зроблених у зазначений період часу.

Варто враховувати, що протягом дня, якому відповідає певна виписка банку, можуть відбуватися однорідні операції.

З цією метою проводиться:

перевірка наявності ліцензій на здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

перевірка наявності відповідних договірних і супровідних документів;

контроль тотожності такого реквізиту, як найменування підприємства постачальника в договорі, супровідному документі й платіжному дорученні;

перевірка своєчасності оформлення прибуткових ордерів та повноти відображення кількості цінностей, що надійшли;

контроль прибуткових ордерів і карток складського обліку матеріалів;

перевірка «безтоварних» операцій при зарахуванні грошей на розрахунковий рахунок.

Необґрунтовані операції на рахунках у банку ретельно приховуються оформленням фіктивних документів, тому якість контролю значно підвищується зустрічною перевіркою.

5.2. Документальна ревізія касових операцій

Раптова ревізія касової готівки. Першочерговою контрольно-ревізійною процедурою під час ревізії підприємства є фактична перевірка коштів і грошових документів у касі підприємства за допомогою інвентаризації. Прибувши на об'єкт та представивши керівникові розпорядження на право проведення ревізії, ревізор приступає до перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, що є в касі. Усі касові операції на час перевірки припиняються.

На початку процедури перевірки наявності коштів у касі касир складає звіт і виводить залишок наявних грошей та інших касових цінностей на момент інвентаризації.

Основні етапи проведення раптової ревізії каси подано на рис. 5.3.

Ревізор разом із головним бухгалтером перевіряють касові документи, що додаються до касового звіту, з'ясовуючи суть і зміст та законність касових операцій. Далі касир дає розписку, що всі прибуткові і видаткові касові документи ним включено в останній касовий звіт, і коштів, не оприбуткованих і не списаних у видаток, немає. Здійснюється фактична перевірка наявності грошей. Будь-які інші цінності, розписки про фактичний залишок коштів до уваги не беруться. Грошові документи враховуються за їх номінальною вартістю. Шляхом порівняння фактичної наявності коштів у касі з даними бухгалтерського обліку виводяться результати інвентаризації: нестачі або лишки, які оформляються актом встановленої форми. Після перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, виведення їх результатів ревізор приступає до *документальної перевірки касових операцій*.

Залишок грошей у касі, показаний у звіті касира, порівнюють з даними сальдо за рахунком 301 «Каса в національній валюті». Потім перевіряють поточні записи в журналі і відомості цього рахунка, порівнюють їх з даними звітів касира та з документами. Порівнюють відповідність місячних оборотів у розрізі кореспондуючих рахунків, відображених у журналі за рахунком 301 «Каса в національній валюті» з відповідними підсумками у Головній книзі, переконавшись у достовірності даних аналітичного і синтетичного обліку.

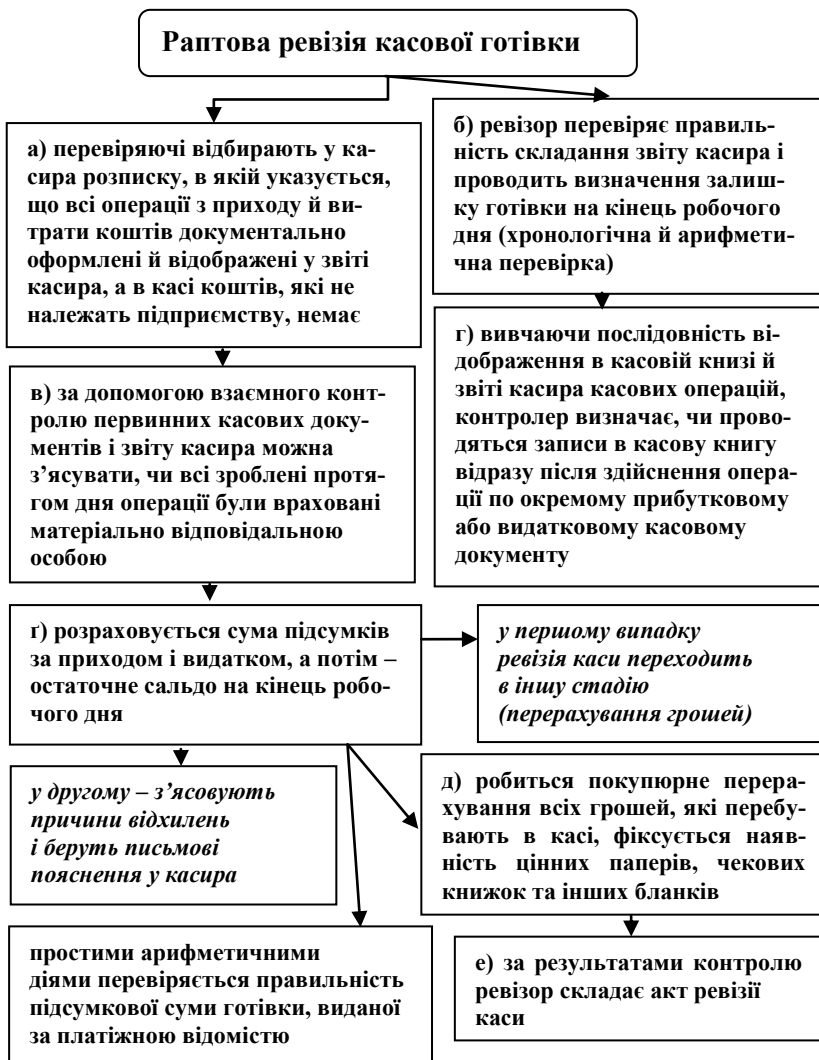


Рис. 5.3. Основні етапи проведення раптової ревізії каси

Після цього приступають до перевірки обґрунтованості записів в облікових реєстрах за рахунком 301 «Каса в національній валюті» і звітах касира за відповідними касовими документами.

Правильність оприбуткування надходження грошей до каси з банку перевіряють порівнянням записів у касовій книзі та звітах касира з корінцями чеків і виписками банку за поточним рахунком у банках.

Перевіряючи виплату із каси заробітної плати, необхідно мати на увазі, що в практиці можливі випадки підроблення їх виплати штатним і позаштатним працівникам.

Під час ревізії касових операцій особлива увага звертається на наступне:

а) правильність видачі грошей під звіт на відрядження та інші витрати. Встановлюють, чи не було випадків видачі з каси під звіт великих сум без подання звітів про витрачання раніше виданих грошей та чи дотримуються ліміту залишку коштів у касі; б) дотримання правил купівлі сировини, матеріалів чи товарів за готівку, обґрунтованість цих операцій відповідними документами; в) використання касової готівки за цільовим призначенням. Для цього необхідно порівняти фактичне витрачання грошей на визначені цілі, що потребує ознайомлення з характером касових оборотів про вибуття виторгу за даними журналу до рахунка 301 «Каса в національній валюті».

Записи у касовій книзі перевіряють, порівнюючи касові ордери на одержання грошей з банку і здавання їх у банк з корінцями чекових книжок і даними банківських виписок.

Поряд з перевіркою суті касових операцій необхідно проаналізувати касові документи, порівнюючи їх дані із зустрічними документами та обліковими даними. Для цього потрібно звіряти записи у касовій книзі з касовими ордерами та чеками.

Одночасно з перевіркою правильності і законності витрачання коштів слід перевірити дотримання встановленого ліміту їх залишків. Виторг, що здається до банку, зараховується ним на поточний рахунок підприємства не в день здавання, а, як правило, наступного дня. Тому до моменту зарахування банком виторгу на відповідний поточний рахунок ця сума відображається за дебетом рахунка 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» і за кредитом рахунка 301 «Каса в національній валюті». Підставою для такого запису є дані супровідних відомостей на здавання виторгу в банк, квитанції банку чи поштового відділення, що підтверджують приймання готівки.

Особливо ретельно слід перевіряти достовірність грошових документів, що стосуються операцій за рахунком 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», бо при здійсненні цих операцій можливі порушення.

Сальдо за рахунком 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» може відноситися тільки до суми виторгу, зданої в останні дні місяця і не зарахованої банком на відповідний рахунок до кінця місяця.

5.3. Перевірка використання коштів поточних рахунків

На початку ревізії ревізор повинен особисто одержати у відділенні банку засвідчені довідки про залишки коштів на відповідних рахунках і встановити, чи є у бухгалтерії підприємства всі банківські виписки.

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

У практиці бувають випадки, коли з метою приховування зловживань у безготівкових розрахунках окремі виписки знищуються, фальсифікуються записи в них шляхом підчищень та виправлень. Для встановлення таких завуальованих фактів зловживань доцільно застосовувати метод зустрічної перевірки документів і порівняння операцій, відображених на рахунках бухгалтерського обліку і у виписках банку.

Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх посторінкову нумерацію і перенесення підсумків. У разі виявлення фактів відсутності окремих аркушів виписок банку у справах бухгалтерії необхідно отримати від банку засвідчені дублікати.

Під час перевірки операцій за поточним рахунком потрібно звернути увагу на правильність оприбуткування в касі коштів, отриманих у банку за чеками.

Одночасно встановлюють, чи немає випадків розходжень (пропусків) у датах одержання грошей із банку за чеками і оприбуткування їх у касі. У разі виявлення таких фактів ревізор повинен встановити причини і винних осіб.

Під час ревізії операцій за поточним рахунком у банку необхідно перевірити правильність використання коштів з метою виявлення випадків необґрунтованого і недоцільного та нецільового їх використання слід ретельно перевіряти перерахування кредиторської заборгованості і оплату різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків (рис. 5.4).



Рис. 5.4. Перевірка нецільового використання коштів

Перевірка операцій за іншими рахунками у банку починається із звірки за кожним таким рахунком залишків та оборотів за виписками банку з обліковими даними.

Під час перевірки операцій з оплати рахунків, пов'язаних з транспортними витратами, необхідно користуватись основними

умовами, які регулюють взаємні відносини з постачальниками і транспортними організаціями.

Ревізуючи операції з чеками, важливо встановити їх тотожність із даними обліку, а також відповідність суми коштів на придбання чекових книжок із сумою витрат на оплату транспортних послуг цими чеками. Суму витрат, оплачених чеками, звіряють із даними залізничних і товарно-транспортних накладних, квитанцій та інших документів.

Оскільки банк систематично контролює залишки грошових коштів на розрахункових, поточних та інших рахунках, то залишки коштів на початок та на кінець місяця, показані підприємством, як правило, відповідають залишкам виписок банку. Однак, як свідчить практика, зловживання здійснюються в середині звітнього періоду, щоб до виведення залишку на кінець місяця, вирівняти залишки коштів.

Можливі порушення при проведенні операцій на банківських рахунках:

- розбіжності між записами по касі зданих до банку готівкових коштів та відображенням цих операцій у виписках банку;

- необґрунтованість перерахування грошей з рахунків у банку;

- безпідставні попередні оплати коштів;

- розбіжності між записами у виписках банку сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами на корінцях чеків;

- оплата рахунків без візи розпорядника кредитів та інші недоліки в порядку оплати.

Розрахункові операції мають досліджуватись у нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих. Це пояснюється тим, що перелічені операції прямо чи опосередковано впливають на розрахункові взаємини господарських організацій. Особливу увагу слід звернути на обґрунтованість записів за кредитом рахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» в кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та ін.

Якщо у процесі звіряння банківських виписок, які є на підприємстві, і платіжних документів зі справжніми записами і документами, що є в установі банку, можуть бути розбіжності, які

ревізор зобов'язаний відзначити в акті та вказати справжні напрямки витрачання коштів.

Важливі показники з'ясовують шляхом дослідження банківських операцій за суттю, під час якого ревізор зобов'язаний встановити:

- правильність використання на підприємстві отриманих позик;
- достовірність матеріалів на отримання позик банку;
- правильність відображення в обліку позик банку;
- законність використання отриманих у банку розрахункових чеків;

- наявність фактів неправильного перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками;

- оплата рахунків інших організацій, які не мають стосунку до підприємства, що переверіється;

- раціональність застосування форм розрахунків на підконтрольному об'єкті господарювання, їх сприяння прискоренню обігу коштів.

Для повного та об'єктивного дослідження операцій, пов'язаних із грошовими коштами, необхідно комплексно дослідити систему готівкових та безготівкових розрахунків і визначити наявність та можливість вчинення порушень на цьому сегменті діяльності підприємства.

Чітке дотримання норм ведення операцій на рахунках банків насамперед залежить від фахових знань бухгалтерів, постійного контролю з боку головного бухгалтера, налагодженої роботи внутрішньовідомчого контролю.

Користуючись відсутністю контролю з боку головного бухгалтера під час оброблення документації по банку, не звіряючи дані корінці чеків з даними, що містяться у виписках із розрахункового рахунка в банку, касир, підробляючи виписки, може привласнювати певну суму грошей.

Як свідчить практика, такі факти можливі за наявності у касира запасних, чистих, але підписаних керівником і головним бухгалтером підприємства грошових чеків.

Прикладом таких зловживань можуть бути приховування неоприбуткування грошей по касі, а саме тоді, коли касир після одержання виписок з розрахункового рахунку в банку підробляє шифр операцій: шифр операції «видано готівкою» виправляється на

шифр операції «знято за платіжною вимогою». При цьому в чеку виписується така сума, на яку у касира є копії платіжних вимог минулих звітних періодів.

Ревізор для встановлення фактів розкрадання має провести аналіз нижчезазначених документів, а саме:

виписки з розрахункового рахунку в банку, які є в бухгалтерії підприємства;

виписки з розрахункового рахунку, які є в банку;

прибутковий касовий ордер;

журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;

касова книга та касовий звіт на встановлену дату;

корінці чекових книжок;

платіжні вимоги;

рахунки та накладні підприємств-постачальників;

бухгалтерські записи у реєстрах рахунків 31 «Розрахунки в банках» і 30 «Каса».

Якщо в процесі дослідження документів встановлено факти можливих зловживань, матеріали передають до правоохоронних органів для призначення ревізії надходжень та використання грошових коштів.

5.4. Перевірка документів при безготівкових розрахунках

Підприємства незалежно від форми власності згідно з чинним законодавством, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у банку розрахункових або поточних рахунках (у різних валютах).

Тому перед початком дослідження розрахункових операцій перевіряючий повинен вимагати у керівництва довідку про всі наявні у підприємства рахунки в установах банків та залишки на них на дату проведення контрольного заходу. Незважаючи на постійно діючий банківський контроль за використанням коштів, які зберігаються на рахунках, факти фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій мають місце.

Порядок здійснення розрахункових операцій на рахунках у банках та порядок оформлення відповідних банківських документів регламентуються в Україні Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 29 березня 2001р. № 135, та Законом України «Про банки і банківську діяльність», ухваленим Верховною Радою України від 7 грудня 2000р. та іншими нормативними актами. Існують конкретні форми розрахункових документів, за якими здійснюються безготівкові розрахунки.

Форми розрахункових документів для здійснення безготівкових розрахунків:

- чеки;
- платіжні доручення;
- векселі;
- платіжні вимоги доручення;
- інкасові доручення;
- акредитиви.

Платіжні вимоги та інкасові доручення застосовуються у випадках, передбачених чинним законодавством та нормативними актами Національного банку України.

Основними напрямками використання грошей з рахунка, відкритого в банку, є платежі постачальникам за сировину, матеріали, готову продукцію, внески до бюджету, погашення заборгованості за позиками тощо.

Для контролю за рухом грошових коштів на рахунках у банку, а також для відображення цих операцій в обліку підприємств незалежно від форм власності установи банку періодично надсилають підприємствам виписки з поточного та інших рахунків із зазначенням сум надходжень і платежів.

Якщо запис проведений не за наказом підприємства, до виписки додають усі виправдувальні документи. Виписки з рахунків – це другий примірник відповідного особистого рахунка підприємства, що ведеться в установах банку.

У бухгалтерії підприємства облік руху грошових коштів ведеться на рахунку № 31 «Розрахунки в банках». За дебетом відображається надходження коштів на розрахунковий рахунок у банку. Залежно від джерел надходження грошей кореспондуючими рахунками можуть бути: рахунок «Каса», рахунки обліку

розрахунків, рахунки обліку позик банку тощо. Початковим етапом дослідження операцій щодо кожного рахунка є перевірка тотожності за надлишками грошових коштів на кінець звітного періоду: кварталу, півріччя, року – на основі: виписок банків; бухгалтерських балансів; облікових реєстрів підприємства: Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3.

За кожний звітний період звіряються записи у реєстрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2; меморіальні ордери № 2, № 3), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і квартальних підсумків та порівняння їх з виписками банку.

Важливо також установити, чи надано особі, яка здійснює контрольний захід, всі виписки банку. У разі відсутності на підприємстві окремих виписок слід отримати з банку їхні за-свідчені копії.

У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку з'ясовують їх причини за матеріалами установи банку.

Під час перевірки тотожності облікових даних змісту виписок з розрахункового рахунка з'ясовують: наявність усіх банківських виписок, наданих перевіряючому; достовірність банківських виписок; повноту банківських виписок (витягів) – шляхом їхніх посторінкової нумерації та перенесенням посторінкових підсумків.

Достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками: наявністю реквізитів, підписів, штампів банку та ін., за необхідності – шляхом зустрічної перевірки в банку.

5.5. Об'єкти контролю і нормативна база касових операцій та операцій за рахунками у банку

Об'єктом перевірки касових операцій є бухгалтерські записи в журналі № 1 за кредитом рахунка 301 «Каса в національній валюті», а також записи у дебетовій відомості, де відображається запис за дебетом цього рахунка в розрізі кредитуючих кореспондуючих

рахунків. Записи журналу за рахунком 301 «Каса в національній валюті» і відомості до нього зв'язують зі звітами касира.

Об'єктами ревізії є також *касові звіти з прибутковими і видатковими касовими документами та акти перевірки наявності коштів.*

Однак в усіх випадках спочатку перевіряють правильність виведених залишків коштів у касі.

Найхарактернішими зловживаннями при здійсненні касових операцій є:

неоприбуткування коштів, отриманих із банку на виплату зарплати та на адміністративно-господарські і виробничі потреби;

неоприбуткування коштів, отриманих від реалізації товарно-матеріальних цінностей;

неоприбуткування виторгів, отриманих від надання послуг;

повторне або багаторазове списання коштів за вже використаними виправданими документами;

безпідставне списання коштів без виправданих документів;

списання коштів за підробленими документами або у більших сумах, ніж зазначено в документах.

Основними документами, які регламентують здійснення контрольних заходів щодо проведення касових операцій та ревізій коштів на рахунках банків, є:

Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р. 2939-ХІІ;

Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 р. № 3202-IV (3202-15);

Закон України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення» від 11.01.2007 р. № 577-V;

Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушенням норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 р. № 436;

Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 16.11.2006 р. № 1618;

Постанова КМ України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ» від 31.12.2004 р. № 1777;

Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів ГоловокРУ України» від 18.12.2006 р. № 409;

Наказ «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25.10.2006 р. за № 1166/13040;

Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Про затвердження Порядку ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби в органах державної влади і місцевого самоврядування на підприємствах, установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею» від 10.10.2006 р. № 337;

Наказ ГоловокРУ «Про втрату чинності наказів ГоловокРУ України від 03.10.97 р. № 121 (зі змінами) та від 26.11.99 р. № 107 (зі змінами)» від 27.02.2006 р. № 67, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11.03.2006 р. № 257/12131;

Наказ ГоловокРУ «Про внесення змін до наказу ГоловокРУ України» від 20.02.2002 р. № 54, від 08.08.2006 р. № 237, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11.10.2006 р. за № 1108/12982;

Положення «Про порядок проведення перевірок щодо дотримання розпорядниками державних коштів вимог законодавства у сфері державних закупівель», затверджене розпорядженням Антимонопольного комітету України від 20.06.2006 р. № 214-р, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 14.07.2006 р. за № 834/12708;

Постанова Національного банку «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15.12.2004 № 637, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 р. за № 40/10320 (зі змінами, внесеними згідно з Постановами Національного банку № 277 від 10.08.2005 р. та № 454 від 13.12.2006 р.);

Постанова Нацбанку «Про затвердження Змін до Інструкції про касові операції банках України» від 11.01.2007 р. № 2, зареєстрована в Міністерстві юстиції 26.01.2007 р. за # 65/13332 та набула чинності з 02.04.2007 р.;

Постанова правління Національного банку України «Про затвердження змін до Положення про валютний контроль» від 13.12.2006 р. № 456, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.01.2007 р. за № 14/13281;

Інструкція про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, затверджена Постановою правління НБУ 18.12.1998 р. № 527;

Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті, затверджена Постановою правління НБУ 29.03.2001 р. № 135 тощо.

Контрольні запитання

1. *Які особливості проведення ревізії готівкових коштів та інших цінностей в касі?*
2. *У чому полягають основні завдання ревізії касових операцій?*
3. *Як слід перевіряти дотримання ліміту залишку готівки в касі?*
4. *Яка послідовність перевірки операцій на рахунках в банку?*
5. *Які джерела ревізії касових операцій та операцій з рахунків у банках?*
6. *У чому суть проведення зустрічних перевірок операцій з рахунків у банках?*
7. *Які об'єкти контролю касових операцій та операцій з рахунків у банках?*
8. *Якими нормативними документами регламентують касові операції та операції з рахунків у банках?*

Тема 6. ПЕРЕВІРКА РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

6.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки. Інвентаризація розрахунків

6.2. Перевірка розрахунків з оплати праці

6.3. Перевірка розрахунків за претензіями

6.4. Перевірка підзвітних сум

6.5. Перевірка розрахунків з кредиторами і дебіторами

6.6. Перевірка розрахунків з постачальниками і покупцями

6.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки. Інвентаризація розрахунків

Фінансове становище підприємства значною мірою залежить від наявності коштів та правильного їх використання. *Фінансова стійкість* – це такий стан фінансових ресурсів, за якого підприємство, вільно маневруючи грошовими коштами та ефективно використовуючи їх, здатне забезпечити безперервний процес фінансово-господарської діяльності та відновлення витрат на його реконструкцію, розширення й оновлення.

У зміцненні фінансового стану підприємства, його платоспроможності та безперебійної роботи вагому роль відіграє контроль за станом розрахунків, динамікою дебіторської і кредиторської заборгованості. У процесі контролю перевіряють дотримання нормативно-правового регулювання розрахункових операцій і стан розрахунково-платіжної дисципліни.

Особливо уважно ревизори перевіряють своєчасність виявлення помилок у розрахунково-платіжних документах, що стає підставою для різних суперечок під час розрахунків і виникнення конфліктних ситуацій. Такі факти характерні для претензійної заборгованості, пов'язаної з недостачами цінностей під час їх відпуску, транспортування і приймання. При проведенні ревізії необхідно звернути увагу на законність розрахунків, їх доцільність, документальну обґрунтованість і правильність відображення розрахункових операцій у бухгалтерському обліку.

Під час ревізії розрахунків із постачальниками використовують як нормативно-законодавчу інформацію, так і первинні розра-

хунково-платіжні документи, виписки банку і записи в бухгалтерських реєстрах.

Згідно з новим Планом рахунків бухгалтерського обліку *під час ревізії розрахунків із постачальниками використовується інформація*, відображена у відповідному обліковому реєстрі за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», де ведеться облік за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) та оплати.

Об'єктами контролю розрахунків є використання коштів під час розрахунків та їх облік. Джерела інформаційного забезпечення ревізії розрахункових операцій схематично подані на рис. 6.1.

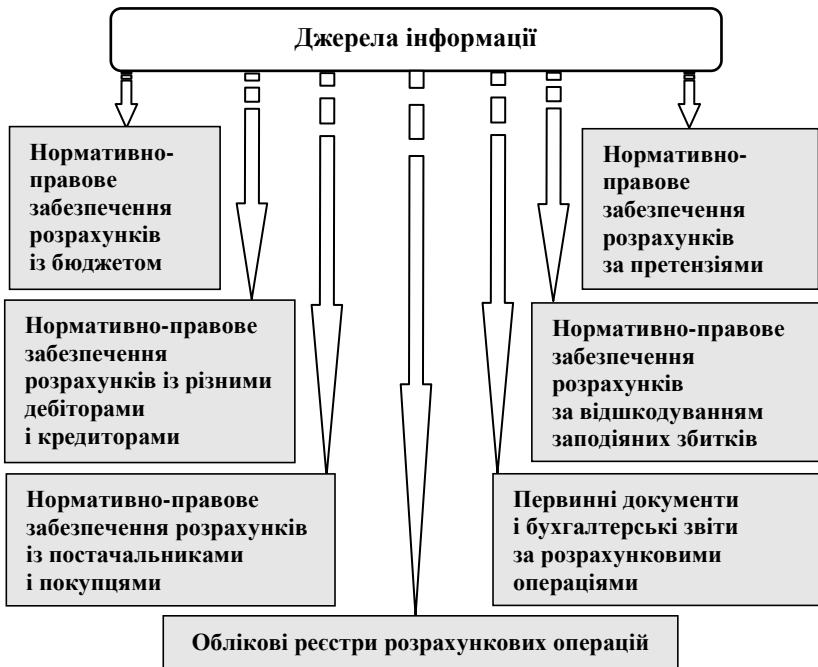


Рис. 6.1. Джерела інформації ревізії розрахункових операцій

Джерелом нормативно-законодавчої інформації є законодавче обґрунтування розрахунків, тобто інформація, що підтверджує законність (або незаконність) тих або інших розрахункових операцій.

Інформацією для контролю розрахунків із покупцями згідно із Планом рахунків є записи відповідного облікового реєстру за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». На підставі операцій, відображених за дебетом цього рахунка, перевіряється правильність визначення вартості продажу реалізованої продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, яка повинна включати податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів.

На підставі залишків за кредитом зазначеного рахунка перевіряють суму платежів, що надійшли на рахунки підприємства у банківських установах або в касу, та перевіряють інші види розрахунків.

Під час ревізії розрахунків з різними дебіторами і кредиторами використовуються також розрахунково-платіжні документи, виписки банку, акти взаємозвірки та облікові реєстри за рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Перевірка виникнення і погашення дебіторської заборгованості здійснюється за відповідними субрахунками у розрізі аналітичного обліку.

Джерелами інформації ревізії кредиторської заборгованості є записи в облікових реєстрах субрахунків та аналітичного обліку за рахунком 68-5 «Розрахунки з іншими кредиторами». У системі методичних прийомів контролю розрахункових операцій важливе значення має інвентаризація розрахунків.

Інвентаризація розрахунків із дебіторами, кредиторами, поставачальниками і покупцями оформляється актом. Проводиться звірка розрахунків шляхом надсилання дебіторам виписок з особових рахунків для підтвердження заборгованості чи спростування. Підприємства дебітори або підтверджують заборгованість, або повідомляють свої заперечення зазначенням суми розходжень. Якщо розрахунки у межах діяльності підприємства, то ревізор організовує їх взаємозвірки, що оформляє актом звірки розрахунків.

Взаємозвірка розрахунків дає можливість ревізору підтвердити достовірність і реальність заборгованості.

Слід відзначити, що на субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» повинні залишитися виключно погоджені суми. При розбіжностях суми дебіторської заборгованості, що є в

обліку підприємства, з цими даними інших підприємств матеріали передаються на вирішення відповідних органів.

Якщо під час інвентаризації дебіторської заборгованості виявлено заборгованість, термін позовної давності якої вже минув, до акта інвентаризації додається довідка.

У такому ж порядку під час ревізії підтверджується достовірність і реальність кредиторської заборгованості в розрізі особових рахунків аналітичного обліку, встановлюють винних осіб.

Достовірність заборгованості постачальників і покупців при розрахунках через банк можна підтвердити даними розрахунково-платіжних документів, докладених до виписок банку з відповідного рахунка. Виявлені порушення розрахунків відображають у відповідному розділі акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. До акта *додаються групувальні відомості* встановлених ревізією порушень і зловживань, *акти інвентаризації заборгованості з дебіторами, кредиторами, постачальниками і покупцями та акти звірки розрахунків.*

6.2. Перевірка розрахунків з оплати праці

Об'єктивною основою розвитку сучасних форм оплати праці є тенденція забезпечення повної самостійності підприємств у питаннях найму та оплати праці, розмежування сфери державного і договірного регулювання цих відносин на підприємствах незалежно від форм власності. *Нині форму і систему оплати праці вибирає керівник підприємства. Він же встановлює працівникам конкретні розміри тарифних ставок.*

Після скасування обмеження фонду споживання держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, що є у компетенції Кабінету Міністрів України.

На підприємствах може також застосовуватися оплата праці за трудовими угодами і контрактами. *Трудова угода укладається між підприємством і працівником, який залучається зі сторони для виконання конкретної роботи, яку неможливо виконати силами підприємства або на договірних умовах з іншими підприємст-*

вами і організаціями. Тепер досить широко застосовується оплата праці за контрактом, що дає можливість забезпечувати нормальні взаємовідносини двох контрагентів контракту. Ця форма ґрунтується на домовленості сторін і пов'язується з виконанням умов контракту. При прийомі на роботу за контрактом власник підприємства чи уповноважений ним орган зі згоди працівника може встановлювати умови праці, визначені в колективній угоді.

Головними складовими елементами контракту є: а) строк його дії; б) права, обов'язки та відповідальність сторін; в) умови оплати та організації праці; г) підстави припинення та розірвання контракту; д) соціально-побутові та інші умови, необхідні для виконання сторонами своїх зобов'язань.

При оплаті праці за контрактом доцільно передбачати постійні і додаткові реквізити. Постійна частина заробітної плати залежить від характеру виконаної роботи і визначається сторонами в індивідуальному порядку. Змінна частина залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства, що підвищує зацікавленість працівника в результатах своєї праці.

Контрактна форма наймання та оплати праці є загальноприйнятою в міжнародній практиці, її впровадження забезпечує ефективну кадрову політику, а також запровадження нової системи матеріального стимулювання працівників.

Впровадження нової технології процесу оплати праці підвищує продуктивність праці лише тоді, коли застосовуються прогресивні норми і нормативи, форми і системи оплати праці.

Результативність контрольних процедур, проведених у ході перевірки розрахунків з оплати праці, багато в чому залежить від правильного визначення послідовності дій ревізорів.

Для цього їм необхідно поставити ряд завдань, які дають можливість охопити перевіркою роботу всіх підрозділів та окремих працівників підприємства, які беруть участь у здійсненні розрахунків з оплати праці або що мають пов'язану з цим процесом інформацію.

Основні завдання ревізії оплати праці подані на рис. 6.2.

Для вирішення кожного з поставлених завдань перевіряючий повинен розглянути певне коло питань (напрямів перевірки), про що йтиметься детальніше при висвітленні самого процесу контролю.

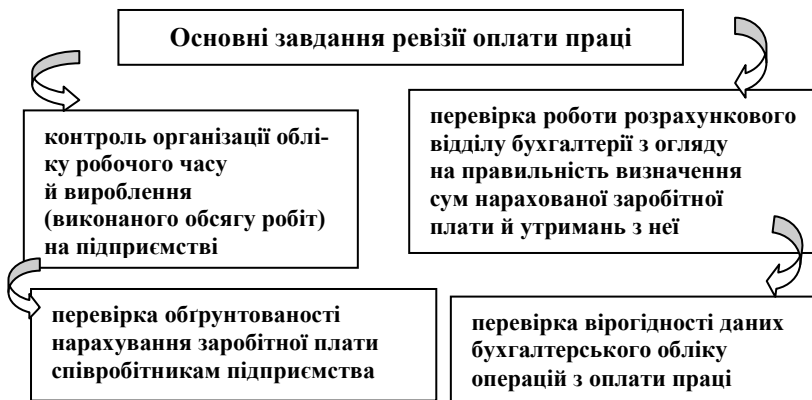


Рис. 6.2. Основні завдання ревізії оплати праці

Ще до початку роботи з метою вибору оптимальної методики перевірки ревізори повинні чітко знати, які документи будуть основними джерелами контролю. *Основними джерелами ревізії розрахунків з оплати праці можуть бути:* накази по підприємству про прийняття на роботу (про звільнення); листки з обліку кадрів; особисті картки працівників; таблиці обліку робочого часу; наряди на відрядні роботи; рапорти про виробництво продукції; рапорти про виконання норм виробітку; складська документація про оприбуткування продукції; акти приймання виконаних робіт; розрахункові й платіжні відомості; касові документи; відомості нарахувань й утримань по окремих групах працівників; відомості (книги) обліку депонованої заробітної плати; журнал-ордер № 5; головна книга й баланс; готова продукція на складі.

При перевірці оплати праці переважає документальна перевірка. Фактичний контроль використовується в основному для підтвердження обґрунтованості нарахування заробітної плати за виготовлення певного обсягу продукції.

У календарному робочому плані ревізії на проведення перевірки операцій з оплати праці виділяється певна кількість днів, вказуються виконавці.

Перевірка організації роботи з обліку кадрів є черговим етапом контролю обґрунтованості операцій з нарахування заробітної плати.

По-перше, основний акцент у цьому напрямі контролю робиться на перевірку взаємодії між працівниками відділу кадрів і розрахункового відділу. Ревізор з'ясовує, наскільки оперативно дані про прийом на роботу й звільнення з підприємства (внутрішніх переходів) висвітлюються у відділі кадрів, а потім надходять у розрахунковий відділ і обробляються в ньому.

По-друге, після цього ревізорві необхідно шляхом вибіркового контролю переконатися в тому, що заробітна плата нараховується тільки особам, які перебувають у штаті підприємства або оформлені за сумісництвом. За однією або декількома відомостями нарахування заробітної плати ревізор зіставляє прізвище, ініціали й табельний номер окремих працівників з даними відділу кадрів.

По-третє, одним з варіантів необґрунтованого нарахування зарплати є використання в розрахунковому відділі завищених окладів або розцінок при нарахуванні сум оплати праці працівників. Джерелами ревізії, які дозволяють виявити невідповідність установлених на підприємстві окладів і розцінок, є: а) штатний розклад, б) тарифно-кваліфікаційні довідники, в) внутрішні нормативні документи, г) відомості нарахування зарплати. За кожною розбіжністю з'ясовуються причини й винуватці.

По-четверте, контроль обґрунтованості нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності допускає вивчення документів, що свідчать про хворобу працівника. Ревізори перевіряють наявність листків про тимчасову непрацездатність і порівнюють строки хвороби конкретних працівників зі строками нарахування допомоги. Перевіряється також, чи не нараховувалася одночасно з допомогою з тимчасової непрацездатності заробітна плата.

По-п'яте, обґрунтованість нарахування заробітної плати працівникам за час чергової відпустки контролюється шляхом вивчення розпорядничьких документів про надання відпустки конкретним особам, оцінок відділу кадрів в особистих картках працівника. При ревізії розрахунків з оплати праці нерідко виявляються порушення, пов'язані з неправильним розрахунком заробітної плати й утримань з неї.

Важливо також відзначити різноманіття утримань із зарплати, які строго регламентуються постійно мінливим законодавством і повинні бути зроблені одночасно з нарахуванням сум оплати праці робітників та службовців підприємства.

Правильність нарахування зарплати працівникам підприємства контролюється шляхом використання прийомів техніко-економічних розрахунків, арифметичної перевірки, взаємної перевірки й нормативного контролю.

По-шосте, перевіряючи правильність нарахування зарплати робітникам-погодинникам, необхідно враховувати, що береться за основу в розрахунках – місячна чи годинна тарифна ставка. Коли оплата праці працівників розраховується на підставі місячного окладу, ревізор, виконуючи самостійні розрахунки, з'ясовує, чи відробив співробітник підприємства весь місяць чи ні.

Необхідно нагадати, що цій роботі повинна передувати перевірка правильності застосування тарифних ставок відповідно до розряду робітника.

По-сьоме, арифметичною перевіркою контролюється правильність визначення доплат за понаднормово відпрацьований час, роботу в нічний час, святкові дні й включення цих сум у загальний заробіток працівників. Перед виконанням цих дій співробітники контрольного органу з'ясовують розміри оплати відповідних робіт, що діяли в періоді, який перевіряється. Ревізор для перевірки правильності визначення середньоденного заробітку використовує прийом техніко-економічних розрахунків.

По-восьме, розрахунок проводиться шляхом розподілу сумарного заробітку за останній перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Отриманий результат множить на число календарних днів відпустки. Вибіркова перевірка розрахунку відпускних сум дає можливість переконатися у дотриманні встановленого порядку нарахування виплат за час щорічної відпустки.

По-дев'яте, приступаючи до розгляду правильності утримань і відрахувань із зарплати, ревізор повинен чітко знати весь перелік податків і зборів, утримуваних з нарахованого заробітку працівника, а також знати розміри ставок кожного з них. Джерелами ревізії тут виступають розрахункові відомості й законодавчі акти України. У процесі контролю звертається увага на наявність у розрахунковій відомості найменування кожного виду утримань і відсоткової ставки, розміщених над відповідними сумами. Потім

простими арифметичними діями ревізор переконується в правильності визначення сум утримань.

По-десяте, наступним кроком перевіряючого буде встановлення вірогідності сум, що належать до виплати. Трапляється, що в розрахункових відомостях правильно вказуються всі нарахування й утримання, а сума до видачі – завищена, що призводить до необгрунтованого вилучення коштів з обороту підприємства.

По-одинадцять, перевірити вірогідність відображення операцій з оплати праці в бухгалтерському обліку й звітності. Щоб визнати інформацію достовірною, ревізори повинні переконатися у повноті й своєчасності її відображення в облікових реєстрах, надійності джерел одержання й правильності формування даних. Основним інструментом контролю тут є взаємна перевірка.

Перевірка повноти відображення операцій з оплати праці робітників та службовців підприємства виконується шляхом взаємного контролю підсумкових даних про нараховану заробітну плату в розрахункових відомостях і відомостях обліку витрат окремих підрозділів підприємства (відомості 12, 15).

Отже, в процесі ревізії правильності нарахування і виплати заробітної плати необхідно перевірити:

- відповідність ставок заробітної плати у розрахунково-платіжних відомостях ставкам, затвердженим у тарифікаційних списках і штатних розписах;
- обгрунтованість нарахування заробітної плати на підставі доданих до відомостей документів про фактично відпрацьований кожним працівником час, виконаний обсяг роботи (для цього перевіряються накази про призначення, переміщення, звільнення, табелі, графіки);
- правильність і обгрунтованість нарахування надбавок до заробітної плати;
- правильність проведених розрахунків по заробітній платі за неповний місяць роботи;
- правильність проведених утримань із заробітної плати податків, за виконавчими листами, за товари, придбані в кредит тощо;
- правильність виведених у відомостях підсумків до виплати заробітної плати на руки кожного працівника і в цілому за відомістю; у централізованих бухгалтеріях, облік в яких не механізова-

но, для перевірки правильності підрахування підсумків за розрахунково-платіжними відомостями доцільно передавати їх на машинолічильну станцію;

- правильність рознесення нарахованих і виплачених сум заробітної плати за особовими рахунками працівників; при цьому треба перевірити, чи нема випадків нарахування заробітної плати і відпускних або допомоги за тимчасової непрацездатності двічі за один і той же період;

- правильність і обґрунтованість відображення в обліку депонентських сум, чи відкриваються для кожної установи або особи окремі рахунки, правильність виплати цих сум і своєчасність перерахування у бюджет неодержаних сум (через рік після їх утворення);

- правильність ведення обліку розрахунків за товари, придбані робітниками і службовцями в кредит. Для обліку розрахунків застосовуються реєстри форми № 407, що відкриваються на кожну торговельну організацію. Такі реєстри відкриваються на рік і відображають щомісячний стан розрахунків окремих осіб з торговельною організацією.

6.3. Перевірка розрахунків за претензіями

Перевірка розрахунків за претензіями здійснюється з одночасною ревізією виконання господарських договорів. Для цього зіставляються суми за рахунком 374 «Розрахунки за претензіями» та журналом реєстрації претензій за невиконання договорів постачальниками з результатами перевірки виконання договірних зобов'язань при постачанні сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, що дає можливість виявити випадки не своєчасності пред'явлення чи непред'явлення претензій постачальникам. Одночасно перевіряють повноту пред'явлених претензій транспортним організаціям за невчасну доставку, недостачу або втрату вантажів у дорозі.

Як показує практика, здебільшого підприємства не пред'являють претензії до транспортних організацій за порушення термінів доставки вантажів. Дане зобов'язання вимагає перевірки своєчас-

ності надходження вантажів на підприємство і фактів затримки їх у дорозі на підставі залізничних накладних та інших транспортних документів, де зазначена дата відправки вантажу, реквізити прибуткових документів складу.

Для цілеспрямованої, вибіркової перевірки документів потрібно заздалегідь з'ясувати затримку окремих вантажів у дорозі за журналом оперативного обліку вантажів, які надійшли, що ведеться у відділі постачання. За даними цього журналу зіставляють дату рахунків-фактур постачальників із датою надходження вантажів на підприємство, виявляють партії вантажів, що надійшли з порушенням термінів доставки. При цьому ревизор повинен встановити суму не відшкодованого матеріального збитку, не стягнутих штрафних санкцій і винних у цьому осіб.

Пред'явлені претензії покупцями підприємства, відображені на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» і в журналі реєстрації претензій, що надійшли, необхідно пов'язати і використати при ревізії виконання договорів про постачання продукції покупцям. Така перевірка сприяє підвищенню відповідальності підприємства за виконання господарських договорів.

Підприємства зобов'язані пред'являти претензії відразу ж після їх виникнення.

З'ясовують правильність і повноту обліку пред'явлених претензій, що надійшли, здійснюють контроль за ходом розгляду претензійних справ. За даними журналу пред'явлених претензій іншим підприємствам, організаціям і особам визначають кількість не задоволених претензій із загальної кількості пред'явлених. Усі ці претензії треба згрупувати за суттю їх виникнення, причинами відмови і винними особами.

Крім того, потрібно виділити спірні справи і питання, за якими не пред'являлися претензії через їх безнадійність. Тут же ревизор встановлює кількість претензій, що не були розглянуті на момент ревізії, особливо з тривалим часом затримки в арбітражі і народному суді.

При необхідності здійснюють запит або проводять зустрічну перевірку в судових органах.

За журналом реєстрації претензій, що надійшли, встановлюють кількість задоволених претензій на користь позивача і кількість претензій, які не були розглянуті на момент ревізії. Їх групують за

причинами виникнення і винними особами з вказівкою суми заподіяного матеріального збитку. Одночасно ревизор перевіряє, які вживалися заходи до винних осіб щодо не задоволених претензій, що надійшли, але вирішених на користь позивача.

Розрахунки із недостач, розтрат, розкрадання і відшкодування матеріального збитку перевіряють у взаємозв'язку з суміжними ділянками господарської діяльності, місцями виникнення недостач, втрат і розкрадання, розмірами заподіяного збитку. Зокрема, перевірку розрахунків щодо відшкодування матеріального збитку матеріально відповідальними особами потрібно пов'язати з перевіркою сум, що рахуються на рахунку 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей», а також з результатами інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей на складах і в незавершеному виробництві. Так можна виявити факти неповного стягнення заподіяного матеріального збитку з винних осіб, необгрунтованого списання його за рахунок витрат виробництва, укриття результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей від обліку або часткового відображення їх в облікових реєстрах.

Стягнення сум недостач, розтрати і розкрадання товарно-матеріальних цінностей з винних осіб повинні проводити за продавними цінами. Кожен випадок відмови у відшкодуванні недостач, розтрати і розкрадання за рахунок винних треба дослідити і занести в накопичувальну відомість, згрупувавши їх за причинами відмови і винними особами. Тут можна встановити факти незабезпечення збереження цінностей, умисне порушення встановленого порядку і вимог у корисливих цілях та інші.

При ревізії розрахунків за претензіями і відшкодуванням матеріального збитку треба мати на увазі, що суми недостач, втрат і розкрадання товарно-матеріальних цінностей можуть бути приховані на рахунках матеріалів у дорозі і товарах, відвантажених покупцям. Вивчення причин утворення цих сум за кожним рахунком-фактурою і листуванням з постачальниками і покупцями дозволить виявити подібні факти, а також прийняти рішучі заходи щодо відшкодування матеріального збитку за рахунок винних.

З особливою увагою перевіряють погашення заборгованості щодо розтрат, недостач і розкрадань. При цьому з'ясовують наявність виконавчих листів або зобов'язань про погашення боргу кожним дебітором, причини припинення платежів або тимчасового

припинення їх за окремі місяці. Якщо заборгованість була списана за рішенням суду про неплатоспроможність боржника, треба перевірити зарахування цих сум на забалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей», на якому вони враховуються протягом визначеного часу. Ревізор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення раніше списаної на забалансовий рахунок заборгованості та які зміни відбулися в становищі боржників. Кожну суму, списану на збитки в періоді, що ревізується, перевіряють при наявності документів, що підтверджують неможливість стягнення боргу, дозволу відповідних органів на їх списання, не використаних можливостей стягнення заборгованості з окремих дебіторів.

У своїй повсякденній роботі підприємства повинні детально контролювати виконання договірних зобов'язань і у випадках порушення умов договору вживати необхідних заходів щодо дотримання передбачених в ньому санкцій. *Перевіряючи своєчасність пред'явлення претензій, потрібно знати, що строк позовної давності визначається з дня виникнення права на такий позов, тобто з дня, коли підприємство довідалось про порушення свого права згідно з умовами договору.*

Зазвичай, претензії виникають через втрату або недостачу вантажу в дорозі, порушення строків доставки вантажу і т.д. Основою претензій є накладні, де вказується дата прийому вантажу до відправлення.

Використовуючи дані рахунку 374 «Розрахунки за претензіями», аналітичного обліку матеріалів та обліку недостач і втрат ТМЦ, ревізор з'ясовує обґрунтованість претензій, та заходи, які вживались щодо відшкодування підприємству втрат, наявність відмови за виставленими претензіями, законність списання претензійних сум на витрати виробництва, або на фінансові результати, якщо таке списання було в даному періоді.

Детальній перевірці підлягають операції за рахунком 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». При цьому ревізор вивчає, як дотримувались терміни та порядок розгляду випадків нестачі, втрат, розтрат та вжиті заходи по них. Ревізор керується Постановою Кабінету Міністрів України від 21 січня 1996 р. в редакції від 11.01.2010 на підставі № 1393-2009-п, в якій встановлено механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі,

знищення матеріальних цінностей²⁵. При цьому розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення визначається за балансовою вартістю цих цінностей, але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту, з урахуванням індексу інфляції, який щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру ПДВ та акцизного збору.

Далі ревізор перевіряє правильність оформлення матеріалів за претензіями, недостачами, розкраданнями, псуванням та виявляє наявність випадків повернення судом, слідчими та іншими органами, матеріалів за недостачами та крадіжками через неякісне їх оформлення і ті заходи, які застосовувались до винуватців. Практика роботи показує, що неправильне оформлення матеріалів робиться свідомо для порятунку винуватців. Ревізор зобов'язаний визначити причини недостач, крадіжок, розтрат. До них належать: умови збереження матеріальних цінностей, порушення правил прийому та видачі матеріальних цінностей, відсутність контролю за їх збереженням, відсутність точної контрольно-виміральної апаратури та інше. Одночасно необхідно в'яснити, чи не зверталась матеріально відповідальна особа до адміністрації з питаннями щодо прийняття відповідних заходів із забезпечення нормальних умов збереження, прийому та видачі матеріальних цінностей, та ті заходи, які вжила адміністрація за вимогою матеріально відповідальних осіб. Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що присуджені борги списують на збитки. Виявивши такі факти, ревізор перевіряє обґрунтованість такого списання. Списання присуджених боргів на збитки можливе тільки при наявності ухвали суду про неможливість такого утримання. Такі борги обліковуються на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Завершуючи перевірку, ревізор з'ясовує:

1) наявність зобов'язання по всіх дебіторах про погашення їхньої заборгованості (або за виконавчими листами);

²⁵ Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 січня 1996 р. в редакції від 11.01.2010 р. на підставі № 1393-2009-п. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=116-96-%D0%BF>

- 2) систематичність надходження сум у погашення заборгованості;
- 3) вжиті заходи до боржників, які порушують розрахункову дисципліну.

6.4. Перевірка підзвітних сум

Особлива увага приділяється ревізії розрахунків і підзвітними особами.

Ревізія розрахунків із підзвітними особами включає контроль операцій за витрачанням коштів на операційні і господарські потреби, на службові відрядження працівників (рис. 6.3).

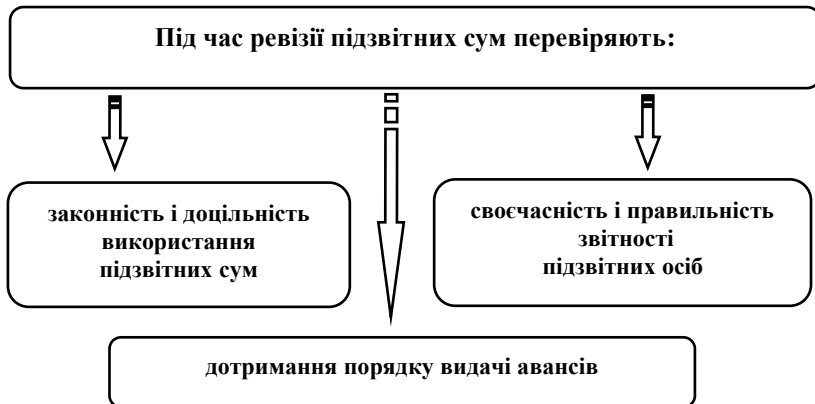


Рис. 6.3. Перевірка підзвітних сум під час ревізії

При цьому потрібно керуватися відповідними нормативними документами, дотримання яких у процесі ревізії перевіряється за даними аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», головної книги і балансу. Спочатку перевіряється достовірність даних у реєстрах бухгалтерського обліку і звітності на початок і кінець періоду, що ревізується. Потім ревізією перевіряється дотримання правил витрачання коштів на операційні і господарські потреби (оплат послуг і робіт, придбання

канцелярських приладів, проїзних квитків, дрібного господарського інвентарю тощо). Перевіряється також, чи не було випадків видачі в підзвіт грошей без подання звіту про раніше отримані кошти. Перевіряючи авансові звіти, ревізор з'ясовує дійсну потребу в коштах на операційні і господарські витрати, порівнює її з фактично виданими грошима підзвітним особам.

Встановлюється відповідність авансових звітів вимогам Положення про документальне забезпечення бухгалтерських записів у бухгалтерському обліку, затверджене Міністерством фінансів України 24 травня 1995 р. № 88 в частині їх оформлення, достовірності даних, що в них відображені. Ревізія проводиться з використанням методів аналітичної і логічної перевірки підстав і розцінок для оплати послуг і робіт, виконаних приватними особами, утримання з них податків. При необхідності ревізор, застосовуючи методичні прийоми слідчо-юридичного обґрунтування, відбирає пояснення від одержувача коштів, вилучає в установленому порядку документи, додані до авансового звіту.

Джерелами ревізії операцій із підзвітними сумами є авансові звіти та додані до них виправні документи: накази, рахунки, чеки, акти, посвідчення тощо, а також субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами», книги «Журнал-головна» та відповідні меморіальні ордери. Документи при ревізії розрахунків з підзвітними особами вивчають на предмет наявності фактів (рис. 6.4).

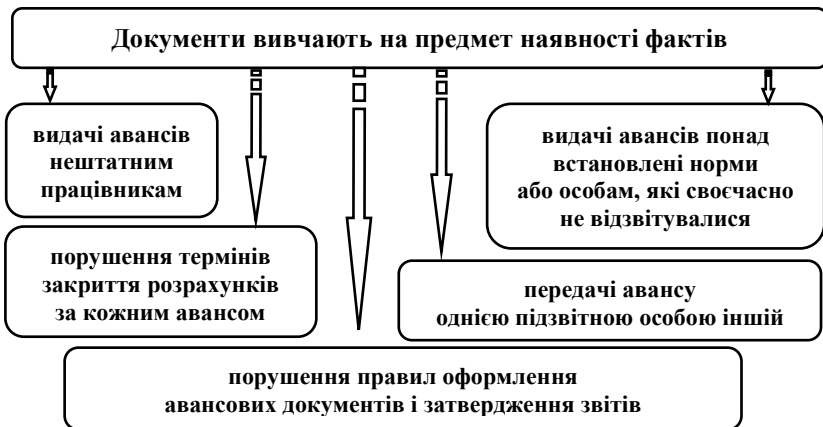


Рис. 6.4. Документальне вивчення розрахункових операцій

Невід'ємною частиною ревізії підзвітних сум є перевірка витрат коштів на службові відрядження, які повинні здійснюватися згідно з відповідною постановою Уряду «Про норми відшкодування витрат на відрядження у межах України і за кордон».

Ця перевірка починається з визначення на підставі наказів і позначок у посвідченнях заданих і фактичних термінів відрядження:

- у межах України – до 30 календарних днів;
- за кордон – 60 календарних днів.

Таким чином визначають правильність оплати добових. Перевіряючи оплату проїзду, а також проживання в готелі, керуються вимогами законодавства, що оплата проводиться в розмірі фактичних видатків, але тільки за поданням підтвердних документів і у межах встановлених граничних сум витрат.

За наявності таких документів відшкодовуються витрати:

- на побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чищення), але не більш як 10% норм добових для країни, куди відряджається працівник;
- бронювання місця в готелях у розмірах не більше як 50% вартості місця на добу;
- за користування постільними речами в поїзді;
- комісійні в разі обміну валюти.

Щоб уникнути зловживань у використанні готівки *на закупівлю товарно-матеріальних цінностей*, не рекомендується матеріально відповідальним особам, які безпосередньо займаються оприбуткуванням і реалізацією товарно-матеріальних цінностей, купувати їх за готівку.

Перевіряючи авансові звіти із використання підзвітних сум на господарські витрати, ревізор має визначити законність і доцільність таких витрат.

Іноколи до авансових звітів додають фіктивні рахунки, копії чеків та інших документів.

Як свідчить практика ревізійної роботи, досить часто трапляються випадки, коли за рахунок підзвітних сум здійснюється закупівля запасних частин, лакофарбових та інших товарно-матеріальних цінностей із корисливою метою.

6.5. Перевірка розрахунків з кредиторами і дебіторами

Наявність дебіторської та кредиторської заборгованості є фактором негативним і свідчить про порушення фінансової та розрахункової дисципліни. Джерелами інформації для перевірки такої заборгованості є: бухгалтерський баланс, реєстри бухгалтерського обліку за рахунками 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями», первинні документи за розрахунками з дебіторами і кредиторами, акти взаємних звірянь.

Приступаючи до ревізії, належить вияснити правильність відображення за статтями балансу відповідних залишків заборгованості. Для цього слід порівняти залишки за кожним видом розрахунків на початок ревізованого періоду, що відображені в реєстрах аналітичного обліку і призначені для обліку таких розрахунків із залишками відповідних статей балансу, перевіряючи при цьому кожний вид розрахунків.

У системі методичних прийомів контролю розрахункових операцій важливе значення має інвентаризація розрахунків. Інвентаризацію розрахунків із дебіторами, кредиторами, постачальниками і покупцями оформляють актом. Проводять звіряння розрахунків, надсилаючи дебіторам виписки з особових рахунків для підтвердження заборгованості чи спростування її. Підприємства-дебітори або підтверджують заборгованість, або повідомляють свої заперечення із зазначенням суми розходжень.

Якщо розрахунки здійснено у межах діяльності підприємства, то ревізор організовує їх взаємозвіряння, що оформляє актом звірки розрахунків.

Взаємозвіряння розрахунків дає змогу ревізорів підтвердити достовірність і реальність заборгованості.

Ревізор зобов'язаний з'ясувати:

1) причини утворення такої заборгованості та з чієї вини вона утворена;

- 2) реальність її одержання (наявність листів, актів звірки, розрахунків, де дебітори визнають свою заборгованість);
- 3) дотримання строків позовної давності;
- 4) заходи, що вживалися до її погашення;
- 5) дотримання вимог проведення інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Перевіряючи іншу дебіторську заборгованість, потрібно звернути увагу на наявність такої заборгованості у працівників даного підприємства, яка виникає внаслідок відпущення без попередньої оплати ТМЦ за незданий, зіпсований одяг, неповернуті підзвітні суми.

Слід звернути увагу на своєчасність проведення інвентаризації розрахунків. Підприємства-кредитори повинні направити своїм боржникам виписки з особових рахунків про розміри їхньої заборгованості. Боржники у 10-денний термін мають підтвердити заборгованість або повідомити про свою незгоду.

Термін позовної давності за сумами заборгованості становить три роки. Після закінчення цього терміну заборгованість підлягає списанню. За бухгалтерським обліком прострочена кредиторська заборгованість списується на доходи, дебіторська – на витрати. У податковому обліку кредиторська заборгованість – на валові доходи, дебіторська – на валові витрати.

Перевіряючи кредиторську заборгованість постачальникам та іншим кредиторам, необхідно в'яснити:

- 1) наявність на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» сум, за якими пройшов термін позовної давності;
- 2) випадки списання на доходи підприємства сум кредиторської заборгованості з простроченим терміном позовної давності замість віднесення її в дохід бюджету. Такі суми кредиторської заборгованості, а також суми депонентської заборгованості, щодо яких термін позовної давності минув, підлягають перерахуванню підприємствами та установами до відповідного бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності.
- 3) своєчасність перерахування сум кредиторської заборгованості в бюджет, оскільки за несвоєчасне перерахування до бюджету справляється пеня в розмірі 0,3% від цих сум за кожний прострочений день;

4) випадки заліку кредиторської заборгованості в погашення дебіторської заборгованості.

Як показує практика контрольно-ревізійної роботи, однією з причин порушення розрахункової дисципліни, виникнення незаконної і нереальної заборгованості, а також несвоєчасного повернення (погашення) сум кредиторської заборгованості є запущеність бухгалтерського обліку по розрахунковими операціями. Для цього потрібно перевірити своєчасність та правильність відображення операцій за розрахунками з дебіторами і кредиторами та наявності на інших синтетичних рахунках.

Всі виявлені факти простроченої заборгованості та порушення розрахункової дисципліни щодо синтетичних рахунків необхідно узагальнити у спеціальній відомості, що додається до акта (назва рахунку, найменування дебіторської або кредиторської заборгованості, дата виникнення, причини утворення, сума, вжиті заходи, висновок ревізора щодо реальності погашення заборгованості).

Для визначення ступеня порушення фінансово-розрахункової дисципліни доцільно згрупувати дебіторську та кредиторську заборгованість за строками її утворення: до одного місяця, від одного до трьох; від трьох і більше місяців.

Слід зазначити, що *на субрахунках рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами»* мають залишитися винятково погоджені суми.

6.6. Перевірка розрахунків з постачальниками і покупцями

Під час ревізії розрахунків із постачальниками використовують як нормативно-законодавчу інформацію, так і первинні розрахунково-платіжні документи, витяги банку і записи в бухгалтерських реєстрах.

Згідно з новим Планом рахунків бухгалтерського обліку під час ревізії розрахунків із постачальниками використовують інформацію, відображену у відповідному обліковому реєстрі за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», де ведуть облік щодо кожного постачальника та підрядника у розрізі кожного документа (рахунка) та оплати.

Організація розрахунків із постачальниками і покупцями багато в чому залежить від стану їх обліку і документального забезпечення. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахункових документах в окремих випадках призводить до виникнення спірної заборгованості, порушення термінів пред'явлення за нею претензій.

Стан розрахунків з постачальниками перевіряється за реєстрами аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». При цьому за розрахунковими документами встановлюється час виникнення заборгованості, зміст операцій поставок, обґрунтованість застосування цін, тарифів, торговельної націнки (знижки). Одночасно зустрічною перевіркою контролюється своєчасність і повнота оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо виявлені суми претензійного характеру, то ревізія встановлює, як вони відображені на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» і які прийняті рішення для задоволення претензій.

У тих випадках, коли за окремими постачальниками і покупцями ревізія виявила стійку заборгованість, то її обґрунтованість визначається за даними первинних документів, що відображають її виникнення, актами взаємної вивірки розрахунків (інвентаризації розрахунків), встановлюються причини, які заважають своєчасному проведенню розрахунків підприємства, що ревізується, з постачальниками і покупцями. Перевіряється дотримання строків позовної давності заборгованості. У випадках пропуску строків стягнення заборгованості або нереальності окремих сум ревізор складає спеціальну відомість як додаток до акта ревізії.

Інформацією для контролю розрахунків із покупцями відповідно до Плану рахунків, є записи відповідного облікового реєстру за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». На підставі операцій, відображених за дебетом цього рахунка, перевіряють правильність визначення продажної вартості реалізованої продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, яка має враховувати податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів. На підставі залишків за кредитом зазначеного рахунка перевіряють суму платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах або в касу, та перевіряють інші види розрахунків.

Під час ревізії розрахунків із постачальниками і покупцями поряд з їх інвентаризацією перевіряють виконання договірної дисципліни на постачання матеріалів для виробництва і реалізацію готової продукції. Для цього перевірка розрахунків із постачальниками і покупцями здійснюється у взаємному зв'язку з договірною і комерційною документацією. При цьому насамперед перевіряють дотримання умов постачання постачальниками матеріалів і реалізації продукції обумовленого асортименту, ритмічності обсягу постачання, правильність оформлення товарно-транспортних документів і обґрунтованості форми розрахунків.

Крім того необхідно також проаналізувати стан розрахунків із постачальниками і покупцями на початок і кінець звітного періоду (або на початок і кінець ревізійного періоду), обґрунтувати зміни в розрахунках, які виникли за ревізійний період. Це дозволяє ревізору здійснити обґрунтовані висновки про стан розрахунків.

Важливо під час ревізії перевірити реальність і достовірність кожної суми виникнення розрахунків та підтвердити їх документальну обґрунтованість. Для цього необхідно перевірити, в якому стані знаходиться аналітичний облік цих розрахунків та відповідність його даним перевірених документів. Це пояснюється тим, що організація розрахунків із постачальниками і покупцями багато в чому залежить від стану їх обліку і документального забезпечення. Несвоєчасне виявлення помилок у розрахункових документах в окремих випадках призводить до виникнення спірної заборгованості, порушення термінів пред'явлення за нею претензій.

При перевірці реальності сум, які записані на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями», можуть бути виявлені факти безгосподарності і зловживання, які працівники підприємства намагаються приховати способом подання необґрунтованих претензій постачальникам.

Одночасно вивчаються претензії постачальників і замовників. Ці документи можуть допомогти виявити суттєві недоліки в діяльності підприємства, що ревізується.

Перевірка стану розрахунків з постачальниками і покупцями інших міст та регіонів проводиться надсиланням їм копій карток аналітичного обліку розрахунків (контрольної виписки). Цю виписку після перевірки і внесення необхідних виправлень, підпису і засвідчення печаткою підприємство-дебітор повертає підприємст-

ву-кредитору. Вивчаючи взаємну вивірку розрахунків, ревізори можуть виявити факти неоприбуткування цінностей окремими матеріально відповідальними особами, нестачі цінностей та інші зловживання.

Застосовуючи документальні методичні прийоми, ревізор за актом інвентаризації розрахунків з покупцями і постачальниками, яка проводиться інвентаризаційною комісією підприємства протягом ревізійного періоду, досліджує заборгованість, яка числиться на балансі в цілому і за окремими боржниками, зокрема підтверджену ними, а також виявлену інвентаризаційною комісією як прострочену.

За довідкою до акта інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками, складеною бухгалтерією, ревізія встановлює, за що і коли утворилась заборгованість, а також, чи є вона реальною.

Виявлені недоліки у дотриманні розрахункової дисципліни конкретизуються в реєстрах бухгалтерського обліку і первинними документами, що до них додаються. Одночасно перевіряється дотримання строків проведення інвентаризації розрахунків із постачальниками і покупцями – на перше число місяця наступного за звітним роком.

Поточну заборгованість покупців і замовників, ревізія перевіряє безпосередньо в установах банку, застосовуючи документальні методичні прийоми.

Роздільно перевіряють розрахунково-платіжні документи, строк оплати яких не наступив, покладених банком у картотеку прострочених платежів або зовсім вилучених з оплати внаслідок відмови платників від оплати. Дослідження цих документів дозволяє ревізії виявити недовантаження товарно-матеріальних цінностей або продукції, яка не відповідає встановленим стандартам за якістю, а також завищення цін, неправильне застосування відповідних надбавок.

У всіх випадках під час ревізії розрахунків із постачальниками і покупцями обов'язково перевіряється дотримання типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що дозволяє виявити не тільки помилки у відображенні розрахункових операцій в обліку, але і виявити факти навмисного спотворення облікових даних з метою приховування зловживань.

Контрольні запитання

- 1. Які завдання перевірки розрахункових операцій?*
- 2. У чому полягають особливості ревізії розрахунків з покупцями і замовниками?*
- 3. Яка послідовність ревізії розрахунків з підзвітними особами?*
- 4. Які джерела і послідовність ревізії розрахунків за претензіями?*
- 5. Що становить основні джерела ревізії розрахунків за податками і платежами?*
- 6. Які особливості контролю розрахунків за депонентами?*
- 7. Який механізм перевірки дотримання строків проведення інвентаризації розрахунків із постачальниками і покупцями?*
- 8. Як перевіряють стан розрахунків з дебіторами і кредиторам?*

Тема 7. ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

- 7.1. Перевірка надходження основних засобів*
- 7.2. Перевірка вибуття основних засобів*
- 7.3. Перевірка орендованих та безкоштовно переданих основних засобів*
- 7.4. Перевірка нарахування амортизаційних відрахувань та зносу*

7.1. Перевірка надходження основних засобів

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у виробничому процесі або надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Завдання контролю і ревізії операцій з основними засобами – перевірити збереження і використання за даними балансу правильність аналітичного й синтетичного їх обліку, своєчасність відображення в обліку операцій, пов'язаних із введенням їх в експлуатацію, вибуттям, нарахуванням зносу і амортизації. Від раціонального використання виробничих фондів, які має у своєму розпорядженні підприємство, залежить ефективність виробництва.

Однією з визначальних умов успішного функціонування підприємства є наявність сучасних засобів праці та їх раціональне використання. Ревізори мають здійснювати перевірку законності операцій з основними коштами щодо ефективності експлуатації наявних інвентарних об'єктів, що зумовлює певну деталізацію напрямів контролю операцій з основними коштами. Ревізор має перевірити:

- документальне оформлення зберігання об'єктів основних засобів на підприємстві;
- правильність нарахування амортизації в рамках загальноприйнятого групування основних засобів;
- вірогідність даних бухгалтерського обліку основних засобів;
- законність операцій з руху основних засобів;
- дотримання правил переоцінки основних засобів та обґрунтованості її проведення;
- технічний стан і ефективність використання основних засобів на підприємстві, що перевіряється.

До основних засобів належать знаряддя праці (машини, інструменти тощо), за допомогою яких робітник впливає на предмет чи процес праці, або матеріальні умови, необхідні для виконання виробничого процесу (будівлі, споруди, шляхи та ін.) чи для зберігання і переміщення предметів і продуктів праці (наприклад, склади, транспортні засоби).

Стадіями перевірки основних засобів є контроль за:
наявністю та аналітичним обліком основних засобів;
надходженням основних засобів;
вибуттям основних засобів;
правильністю нарахування амортизації;
переоцінкою основних засобів;
орендою основних засобів;
ремонтom основних засобів.

Для забезпечення належного обліку і контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єктові в момент надходження на підприємство присвоюють відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом упродовж усього періоду перебування його на підприємстві. Якщо якийсь об'єкт основних засобів вибуває (реалізація, ліквідація, безоплатна передача тощо), то його номер не може бути присвоєний іншому об'єкту, що надійшов згодом.

Під час ревізії потрібно простежити за тим, чи проставляються інвентарні номери в актах, накладних та інших первинних документах, які є підставою для взяття на облік або зняття з обліку об'єктів. Під час огляду об'єктів уточнюють, чи позначені на них інвентарні номери прикріпленням металевих жетонів, нанесенням номерів незмиваною фарбою, клеймуванням, витравлюванням, випалюванням або іншим способом.

Джерела надходження основних засобів подані на рис. 7.1.

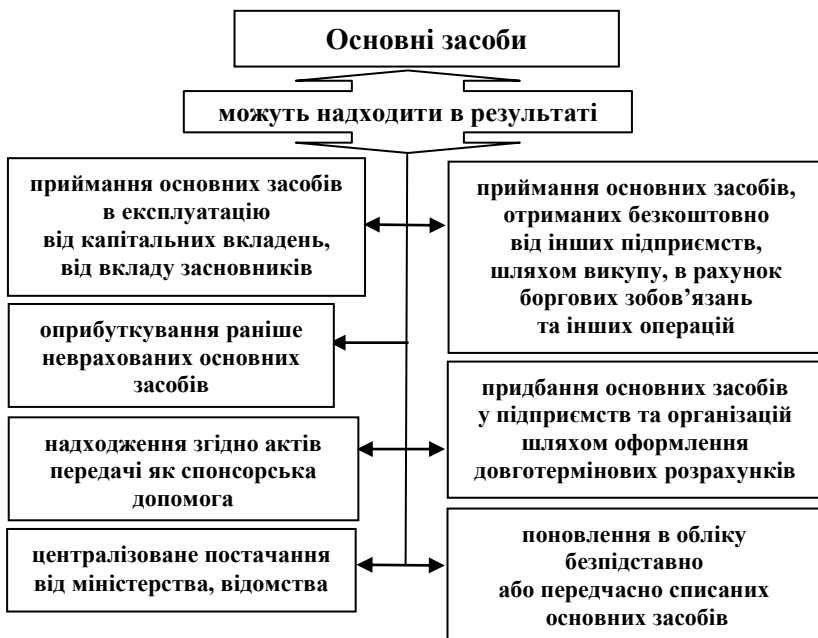


Рис. 7.1. Джерела надходження основних засобів

Ревізія основних засобів починається з перевірки правильності відображення їх в обліку й реальності балансових і звітних даних. Потім перевіряють первинні документи для встановлення законності й доцільності господарських операцій, виявляючи таким чином винних осіб, які допускають порушення і зловживання.

7.2. Перевірка вибуття основних засобів

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку вибуття основних засобів регламентовано наступним чином:

Об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття і собівартістю (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) і залишковою вартістю основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первинна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первинної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Вибуття основних засобів відбувається у таких випадках: безкоштовна їх передача іншим підприємствам, ліквідація внаслідок непридатності для подальшої експлуатації через стихійне лихо (пожежа, повінь), реалізацію, заміну застарілого обладнання машин новими, продуктивнішими в разі нестачі.

В усіх випадках вибуття об'єкти вилучають зі складу діючих основних засобів підприємства. Таке вилучення називається *ліквідацією основних засобів*.

Одним із завдань ревізії основних засобів є перевірка вибуття інвентарних об'єктів. Зазвичай це роблять суцільним способом. Така суцільна перевірка зумовлена тим, що підприємства в момент вибуття основних засобів припускаються порушень. Тому важливими етапами ревізії є контроль операцій з безоплатної передачі й реалізації об'єктів основних фондів, який проводять шляхом вивіряння з даними актів приймання-передачі основних засобів. Опера-

ції, пов'язані з ліквідацією інвентарних об'єктів, перевіряють за актами про ліквідацію основних засобів.

Ревізори з'ясовують ступінь зношування основних засобів і порівнюють його з вартістю придбання (введення в експлуатацію). Якщо ліквідований об'єкт зношений не на 100%, обґрунтування ліквідації його в акті має бути глибшим. Потім перевіряють правильність визначення результатів ліквідації основних засобів. Ревізор має переконатися в тому, що під час розрахунку результату ліквідації були враховані витрати на демонтаж об'єкта і вартість матеріалів (запчастин) після розбирання об'єкта. Причини вибуття основних засобів наведені на рис. 7.2.

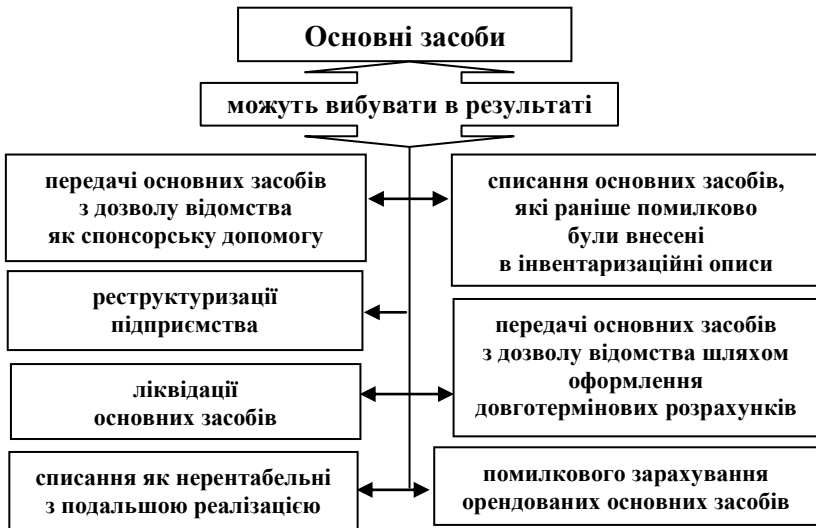


Рис. 7.2. Причини вибуття основних засобів

Документом на списування основних засобів у всіх випадках вибуття (крім передачі іншим підприємствам) є акт про ліквідацію основних засобів.

У ньому зазначають причини вибуття, технічний стан, первинну вартість, суму зносу (амортизації), затрати на ліквідацію, найменування і вартість можливих для використання залишків від ліквідації, вартість капітальних ремонтів за час експлуатації, результати ліквідації.

Відображення в системі рахунків вибуття основних засобів залежить від характеру вибуття: ліквідація, продажу тощо.

Вибуття основних засобів (залежно від його причини) у системі рахунків на підприємствах відображається поданими далі записами.

1. При ліквідації основних засобів:

а) на суму нарахованої амортизації на день вибуття:

Дебет рахунка «Знос основних засобів»

Кредит рахунка «Основні засоби»;

б) на залишкову вартість основних засобів:

Дебет рахунка «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунка «Основні засоби».

Затрати, пов'язані з вибуттям (ліквідацією) основних засобів, відображають на рахунку «Собівартість реалізованих необоротних активів», а результати ліквідації (різниця між доходами і витратами) – залежно від їх характеру (прибутки або збитки) – «Фінансові результати»;

в) при нарахуванні, наприклад заробітної плати за розбирання об'єкта, буде зроблено запис:

Дебет рахунка «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунка «Розрахунки з оплати праці»;

г) при одержанні матеріалів від розбирання ліквідованого об'єкта роблять такий запис:

Дебет рахунка «Матеріали» (або «Інші доходи від звичайної діяльності»);

г) відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ робиться таким записом:

Дебет рахунка «Списання необоротних активів»

Кредит рахунка «Розрахунки по податках і платежах».

Основою для записів є акти про ліквідацію основних засобів, інвентарні картки, листки-розшифрування, групувальні відомості (машинограми) тощо.

Усі подальші операції пов'язані з вибуттям основних засобів. Наприклад, коли йдеться про розбирання об'єкта, то затрати такі: заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, оприбуткування брухту та інших матеріальних цінностей, сплата податку

на додану вартість, і відображаються за дебетом затрати у рахунку «Собівартість реалізованих необоротних активів» відповідно та кредитом рахунку «Інші доходи від звичайної діяльності».

2. При безоплатній передачі основних засобів:

а) на суму нарахованої на день вибуття амортизації

Дебет рахунку «Знос основних засобів»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

б) залишкова вартість переданих основних засобів

Дебет рахунку «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

в) відображення суми податкових зобов'язань, ПДВ

Дебет рахунку «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунку «Розрахунки по податках і платежах».

3. При передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства:

а) на суму зносу переданих основних засобів

Дебет рахунку «Знос основних засобів»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

б) на суму залишкової вартості переданих основних засобів

Дебет рахунку «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

в) на суму різниці між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на основні засоби були отримані акції)

Дебет рахунку «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кредит рахунку «Інші доходи від звичайної діяльності».

4. При списанні нестачі або псуванні основних засобів:

а) на суму зносу списаних основних засобів

Дебет рахунку «Знос основних засобів»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

б) на суму залишкової вартості списаних основних засобів

Дебет рахунку «Знос основних засобів»

Кредит рахунку «Основні засоби»;

в) на суму, що підлягає відшкодуванню винними

Дебет рахунку «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

Кредит рахунка «Інші доходи від звичайної діяльності»;
г) на суму податкових зобов'язань

Дебет рахунка «Інші доходи від звичайної діяльності»

Кредит рахунка «Податкові зобов'язання»;

г) на суму, одержану на відшкодування втрати,

Дебет рахунків: «Каса» або «Рахунки в банках»

Кредит рахунка «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»;

д) на суму, що підлягає перерахуванню в бюджет, тобто різниця між сумою відшкодування та балансовою вартістю списаних основних засобів

Дебет рахунка «Податкові зобов'язання»

Кредит рахунка «Розрахунки з податків».

5. При продажу (реалізація) основних засобів:

а) на суму доходу від реалізації основних засобів

Дебет рахунка «Рахунки в банках» або «Розрахунки з різни-ми дебіторами»

Кредит рахунка «Дохід від реалізації необоротних активів»;

б) на суму зносу реалізованих основних засобів

Дебет рахунка «Знос основних засобів»

Кредит рахунка «Основні засоби»;

в) на суму залишкової вартості реалізованих основних засобів

Дебет рахунка «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунка «Основні засоби»;

г) на суму витрат, пов'язаних з реалізацією основних засобів

Дебет рахунка «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кредит рахунка «Основні засоби»;

г) на суму податкових зобов'язань з ПДВ (у випадку реаліза-ції виробничих основних засобів)

Дебет рахунка «Дохід від реалізації необоротних активів»

Кредит рахунка «Розрахунки по податках і платежах»²⁶.

²⁶ Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. – 3-тє вид. – К.: КНЕУ, 2000. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php?book=23&article=2637>

7.3. Перевірка орендованих та безкоштовно переданих основних засобів

Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

За видами оренду поділяють на операційну і фінансову.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендареві всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендовані активи після закінчення строку оренди.

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів від початку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова, тобто не відповідає вище наведеним критеріям фінансової оренди.

Облік оренди в орендаря. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Оскільки по закінченні строку фінансової оренди право власності на орендований об'єкт переходить до орендаря або об'єкт тривалий час знаходиться у орендаря, то облік цього об'єкта ведеться на окремому субрахунку рахунка 10 «Основні засоби» з моменту початку строку оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду.

Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною²⁷.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну операцію або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позика-

²⁷ Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / [Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-41.htm; http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-41.htm

ми для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початок строку оренди.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується протягом строку корисного використання, якщо право власності переходить до орендаря. У разі, коли право власності на об'єкт фінансової оренди не переходить до орендаря, то нарахування амортизації здійснюється упродовж коротшого періоду з двох – строку оренди або строку корисного використання.

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, указанною в угоді про оренду.

Орендна плата за користування об'єктом операційної оренди визначається витратами операційної діяльності відповідного звітного періоду (інші операційні витрати).

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції і створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Облік оренди в орендодавця. Орендодавець не веде обліку майна, переданого у фінансову оренду, у складі необоротних активів. Передача об'єкта у фінансову оренду розглядається як виникнення в орендодавця дебіторської заборгованості орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та тепе-

рішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами упродовж строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшується²⁸.

На орендовані основні засоби складають окремий опис із посиленням на документи, які підтверджують прийняття відповідних об'єктів в оренду, та вказують строк оренди. Один примірник опису до складання річного звіту надсилають орендодавцеві. У такому самому порядку проводять інвентаризацію земельних ділянок, які перебувають у власності підприємства.

Виявлені, але не обліковані об'єкти, або ті, про які вказано неправильні дані, комісія заносить до опису із зазначенням правильних даних та технічних показників на ці об'єкти. Ретельно перевіряють операції щодо передачі основних засобів в оренду. Для цього вивчають зміст договорів і їх виконання, а також правильність розрахунків за орендовані основні засоби і відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо відповідними рішеннями місцевих органів влади не передбачено безоплатну оренду комунального майна, то орендна плата, не отримана за такий період, вважається *втратами орендодавця* (Про перевірку окремих питань, пов'язаних з орендою, лист ГоловКРУ від 28 березня 2003 р. № 12-18/88).

Законодавчим актом, вимоги якого спрямовані на забезпечення підвищення ефективності використання державного та комунального майна шляхом передачі його в оренду фізичним і юридичним особам, є Закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-ІІ «Про оренду державного та комунального майна» (зі змінами та доповненнями, далі – Закон). Він регулює організаційні відносини,

²⁸ Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / [Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrnkiga.org.ua/ukrnkiga-text/books/_book-41.htm

пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств та організацій, підприємств, заснованих на майні, що належить або перебуває в комунальній власності (далі – підприємства) та їх структурних підрозділів.

Ст. 2 Закону визначено, що «орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності».

Пунктом 1 ст. 9 «Порядок укладення договору оренди» встановлено, що «фізичні та юридичні особи, які бажають укласти договір оренди, направляють заяву, проект договору оренди, а також інші документи згідно з переліком, що визначається Фондом державного майна України (далі – матеріали), відповідному орендодавцеві, зазначеному в ст. 5 цього Закону».

Згідно з абз. 2 п. 3 цієї самої статті, органи, уповноважені управляти майном, розглядають подані матеріали і протягом п'ятнадцяти днів після надходження матеріалів повідомляють підприємство про своє рішення (надання дозволу щодо укладання договору оренди або відмову).

Перелік орендодавців визначено ст. 5 Закону. Зокрема, орендодавцями щодо цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна є органи, уповноважені Верховною Радою України та Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування.

Орендодавцями щодо окремого індивідуально визначеного майна та нерухомого майна площею до 200 кв.м є підприємства, *а з дозволу органів, наведених вище, підприємства можуть виступати орендодавцями щодо структурних підрозділів підприємств (філій, цехів, дільниць) та нерухомого майна, що перевищує площу 200 кв. м.* Виходячи з цього керівники підприємств (організацій) комунальної форми власності мають право самостійно укладати договори оренди окремого індивідуально визначеного майна та нерухомого майна площею до 200 кв. м.

В інших випадках рішення (дозвіл) відповідного органу на надання майна в оренду є обов'язковим.

Щодо неузгодженості норм Закону та Цивільного кодексу в частині тимчасового безоплатного користування майном, то Закон регулює орендні відносини (тобто строкове платне користування майном) у той час, коли ст. 324 та 325 Цивільного кодексу перед-

бачено укладання договорів про безоплатне користування майном на термін до одного року.

Виходячи з цього, майно може бути передано у тимчасове (терміном до одного року) безоплатне користування відповідно до ст. 325 Цивільного кодексу або в строкову оренду (на платній основі відповідно до розміру орендної плати, встановленої органом місцевого самоврядування).

П. 8 інструкції про порядок списання непридатних захисних споруд цивільної оборони, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 8 квітня 1999р. № 567, передбачено, що для використання захисних споруд у господарських цілях (наприклад, для надання в оренду) до акта про стан їх використання повинні бути додані відповідні рекомендації спеціальної комісії.

Відповідно до п. 2 ст. 19 Закону, «методика розрахунку та порядок використання орендної плати визначаються: ... органами місцевого самоврядування – для об'єктів, що перебувають у комунальній власності».

З огляду на викладене та враховуючи завдання, покладені на органи державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС), нею не донараховується орендна плата, а за результатами розрахунку фіксуються втрати орендодавця (відповідного бюджету у вигляді відрахувань від орендної плати), внаслідок надання комунального майна у безоплатне користування та/або заниження розміру орендної плати, якщо порядок надання майна на платній основі передбачений відповідним рішенням місцевих органів. За наявності зазначеного рішення місцевих органів в акті ревізії (перевірки) на нього робиться посилання, зазначаються види майна, площі і стан приміщень тощо, які передано в оренду, та сума втрат.

На практиці забезпечується невисокий відсоток надходження таких втрат, оскільки взаємовідносини між орендодавцем і орендарем передбачені укладеним відповідно до Цивільного кодексу договором оренди. Найчастіше за результатами перевірок такі договори розриваються або переукладаються і відповідають вимогам чинного законодавства лише з дня їх підписання. Тому після ревізії (перевірки) на адресу органу, уповноваженого управляти майном, яке передане в оренду (органу місцевого самоврядування), слід надіслати письмову інформацію про порушення насамперед вимог Закону та рішення цього органу про передачу в оренду майна на

платній основі, які допущені при укладанні договорів оренди (або при їх неукладанні).

У разі якщо рішенням відповідного органу місцевого самоврядування не встановлено порядок надання в оренду майна на платній основі, слід провести детальний аналіз фінансових втрат з укладання угод оренди майна на безоплатній основі, з обов'язковим наданням розрахунку таких втрат. Як у першому, так і в другому випадку на адресу органу місцевого самоврядування готуються та надсилаються пропозиції щодо раціонального використання майна.

У процесі ревізії (перевірки) орендодавця – бюджетної установи, де виявлено факт недоотримання орендної плати, необхідно проаналізувати додержання вимог щодо складання і виконання кошторису (чи не занижено у кошторисі доходи спецфонду в частині орендної плати і як це впливає на суму бюджетних асигнувань із загального фонду на утримання установи). Якщо таке порушення виявлено на підприємстві (організації), яке є одержувачем бюджетних коштів у вигляді субсидій (дотацій), необхідно проаналізувати, чи вплинуло це порушення на визначення їх розміру (чи не завищено суму фінансування з бюджету) та чи це не призвело до зайвого отримання бюджетних коштів. Розпорядникам бюджетних коштів, через яких таким одержувачам виділяються бюджетні кошти, за необхідністю, формулюються пропозиції щодо зменшення плану використання бюджетних коштів.

Недоотримання орендної плати як підприємствами, так і установами (організаціями) впливає на виконання дохідної частини відповідного бюджету (не сплачуються відрахування від орендної плати). Щодо правомірності зарахування в рахунок орендної плати вартості проведених орендарем робіт з поліпшення об'єкта оренди (проведення капітального чи поточного ремонту приміщень), зазначене передбачено насамперед, ст. 20 Закону та ст. 264, 265, 272 Цивільного кодексу України.

Водночас у процесі перевірки необхідно пересвідчитися, *чи передбачено в кошторисі бюджетної установи надходження орендної плати і спрямування її на ремонтні роботи; чи визначено це договором оренди; а також перевірити, чи справді виконувалися такі роботи (у т. ч. шляхом контрольних обмірів, зустрічних перевірок тощо), а також наскільки точно вони відображені в бухгалтерському обліку орендодавця (записами щодо нарахування оренд-*

ної плати та щодо зменшення дебіторської заборгованості орендаря на суму фактично виконаних ним робіт, підтверджених актами їх виконання).

Важливе значення при контролі операцій з основними засобами має перевірка вибуття інвентарних об'єктів. Операції з вибуття основних фондів перевіряються, як правило, суцільно.

При реалізації ревізори звертають увагу на доцільність реалізації або передачі основних засобів.

Необхідно з'ясувати, як саме передані (реалізовані) основні засоби використовувались на підприємстві до вибуття. Перевіряється наявність дозволу вищестоящої організації провести зустрічну перевірку. Проводять службове розслідування та встановлюють винних осіб.

При списанні ревізори перевіряють його обґрунтованість. Необхідно з'ясувати, як саме передані (реалізовані) основні засоби використовувалися на підприємстві до вибуття. Перевіряється наявність дозволу вищестоящої організації проводиться зустрічна перевірка.

Перевіряють правильність визначення результатів ліквідації основних засобів. Тут ревізорів необхідно переконатися в тому, що при розрахунку результату ліквідації були враховані витрати на демонтаж об'єкта і обсяг матеріалів (запчастин), отриманих у ході розбирання об'єкта.

7.4. Перевірка нарахування амортизаційних відрахувань та зносу

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі). *Амортизація* нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який визначається підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання:

- очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження використання об'єкта.

Строк корисного використання може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигод від цього об'єкта.

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

Методи нарахування амортизації, рекомендовані П(С)БО № 7. Сутність кожного методу є наступною:

1) *за прямолінійним методом* – річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Річна сума амортизації (A_p) цим методом визначається з виразу:

$$A_p = VA : T, \quad (1)$$

де VA – вартість, яка амортизується; T – очікуваний строк корисного використання основного засобу. Частка щорічного погашення вартості, яка амортизується, називається нормою амортизації (Ha). Її можна визначити так:

$$Ha = \frac{1}{T} \cdot 100. \quad (2)$$

Величина норми амортизації залежить від встановленого строку корисного використання основного засобу та обраного методу нарахування амортизації.

Як видно, за прямолінійного методу вартість, що амортизується, переноситься щорічно на заново створюваний продукт (роботу, послуги) однаковими частками протягом усього строку корисного використання основного засобу;

2) *за методом зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та ре-

зультатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Річна сума амортизації, згідно з цим методом, визначається за формулою:

$$A_p(3) = 3B \cdot \left(1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right), \quad (3)$$

де $3B$ – залишкова вартість основного засобу на початок звітного періоду; $ЛВ$ – ліквідаційна вартість основного засобу; $ПВ$ – його первісна вартість.

Вираз $1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}}$ – це річна норма амортизації, що розраховується згідно з вимогами даного методу;

3) *за методом прискореного зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої виходячи з очікуваного періоду часу, використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється.

Річна сума амортизації, за даним методом, визначається з виразу:

$$A_p(\Pi) = 3B \cdot H_a \cdot K_p, \quad (4)$$

де H_a – річна норма амортизації, розрахована прямолінійним методом; K_p – коефіцієнт прискорення, який дорівнює двом.

В США коефіцієнт прискорення також дорівнює 2. У країнах Західної Європи він встановлюється залежно від строку експлуатації основного засобу.

Якщо останній становить три-чотири роки, то лінійна норма амортизації збільшується в 1,5 рази, якщо п'ять-шість років – удвічі, понад шести років – у 2,5 рази;

4) *за кумулятивним методом* – річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Річна сума амортизації за цим методом ($A_P(K)$) визначається за формулою:

$$A_P(K) = BA \cdot \frac{T+1-i}{Kч}, \quad (5)$$

де i – рік, на який нараховується амортизація; $Kч$ – кумулятивне число, що розраховується як сума натурального ряду чисел корисного строку використання основного засобу; $ВА$ – вартість основного засобу, що амортизується. Якщо, скажімо, цей строк становить вісім років, то кумулятивне число дорівнюватиме $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 = 36$; i -рік, на який нараховується амортизація. Вираз $(T + 1 - i)$ вказує на ту кількість років, що залишається до кінця очікуваного строку корисного використання основного засобу. Якщо, наприклад, розраховується річна сума амортизації на другий рік експлуатації основного засобу, то кількість років, що залишається до кінця використання основного засобу, становитиме $8 + 1 - 2 = 7$. Норму амортизації за цим методом можна визначити з виразу:

$$Ha^{(x)} = \frac{T + 1 - i}{Kч} \cdot 100; \quad (6)$$

5) *за виробничим методом* – річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Ним передбачається розрахунок місячної суми амортизації (A_m). Для цього можна скористатися формулою:

$$A_m = Of \cdot \frac{BA}{Oz}, \quad (7)$$

де Of – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг), вироблений (виконаний) основним засобом; Oz – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням основного засобу. Вираз $\frac{BA}{Oz}$ називають виробничою ставкою амортизації.

Метод амортизації об'єкта переглядається, якщо змінюються очікувані способи отримання економічних вигод від його використання. Амортизація за новим методом нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

Один із важливих етапів контролю – перевірка правильності віднесення окремих об'єктів основних засобів до однієї з груп, у

рамках яких проводиться розрахунок амортизаційних відрахувань. У цей момент поділ на групи об'єктів основних засобів регламентується двома нормативними актами: Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби». Принципова не погодженість нормативної бази поставила підприємства перед фактом абсолютної невідповідності підходів до нарахування амортизації в податковому й бухгалтерському обліку. Однак П(С)БО № 7 «Основні засоби» допускає можливість використання норм і методів нарахування амортизації основних засоби, передбачених податковим законодавством.

Слід зазначити, що підприємство має право ухвалювати рішення щодо застосування різних методів нарахування амортизації в податковому й бухгалтерському обліку.

Метод нарахування амортизації підприємство обирає самостійно, враховуючи очікуваний спосіб одержання економічних вигод від його використання. Ревізорів необхідно перевірити, щоб нарахування амортизації за новим методом починалося з місяця, що йде за місяцем ухвалення рішення про зміну методу амортизації.

Приступаючи до документальної перевірки розрахунку амортизаційних відрахувань, ревізор використовує прийом техніко-економічних розрахунків.

У процесі самостійного розрахунку величини амортизаційних відрахувань, він виводить суми та встановлює, що норми амортизації у черговому звітному періоді застосовуються до залишкової (балансової) вартості об'єктів основних засобів, а не до вартості придбання чи введення в експлуатацію основних засобів (методика податкового обліку). У процесі перевірки ревізори з'ясовують, чи не впливає амортизація за основні засоби невиробничої сфери на зменшення оподаткованого прибутку. Що стосується автотранспортних засобів, то перевіряючи розглядають джерела відшкодування амортизаційних відрахувань.

Підставою для включення сум нарахованої амортизації у валові витрати (витрати підприємства) є закріплене в статуті надання автотранспортних послуг іншим підприємствам. У деяких випадках такі витрати відшкодовуються підприємством за рахунок власних коштів.

Здійснюючи контроль дотримання податкового законодавства, ревізори повинні впевнитися в тому, що нарахування амортизації за першою групою основних фондів проводиться окремо для кожного інвентарного об'єкта. Зміна вартості основних засобів при їхній експлуатації в цей час піддається ретельному контролю з боку податкових органів. Обов'язковій перевірці підлягає процедура індексації основних засобів. Спочатку перевіряється обґрунтованість її проведення. Для цього розраховують коефіцієнт індексації (він повинен бути більшим за одиницю). Потім контролюється правильність визначення приросту вартості основних засобів. Далі з'ясовується, чи збільшуються після проведення щоквартальної індексації валові доходи підприємства. Вони мають зростати на суму, що дорівнює квартальній нормі амортизації відповідної групи основних фондів стосовно отриманої внаслідок індексації зміни балансової вартості.

Контрольні запитання

- 1. Які завдання ставляться у процесі ревізії основних засобів; що є об'єктами цієї ревізії?*
- 2. Які джерела контролю існують і як характеризуються основні з них?*
- 3. Що належить до виробничих фондів? Що вважається основними засобами та виробничими запасами? У чому особливості їх обліку?*
- 4. Як визначаються оборотні засоби? Яке обладнання і машини не вважають основними засобами?*
- 5. Як пояснюється суть понять «пооб'єктний облік основних засобів» та «внутрішнє переміщення основних засобів»?*
- 6. У чому полягають особливості ревізії щодо внутрішнього переміщення основних засобів?*
- 7. Які методи нарахування амортизації основних засобів Ви знаєте? Які відмінності між ними? Як вирахувати виробничу ставку амортизації?*
- 8. Як докладніше визначити основні напрямки ревізії основних засобів?*

Тема 8. ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

- 8.1. *Перевірка надходження матеріальних цінностей*
- 8.2. *Перевірка вибуття матеріальних цінностей*
- 8.3. *Перевірка матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей*
- 8.4. *Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві*
- 8.5. *Контроль і ревізія малоцінних і швидкозношуваних предметів*

8.1. Перевірка надходження матеріальних цінностей

На матеріальні цінності припадає найбільша питома вага в собівартості продукції. Забезпечення збереження і раціональне їх використання – одна з вирішальних умов підвищення ефективності виробництва продукції.

У зв'язку з цим дуже важливо під час ревізії перевірити ефективність використання матеріальних ресурсів для збільшення випуску економічно вигідних видів продукції, зменшення питомої ваги витрат сировини і матеріалів на її виробництво. Тому правильна організація контролю за витратами матеріалів має першочергове значення у зберіганні та витрачанні матеріальних цінностей.

При здійсненні контрольних заходів важливе значення має використання *ревізором законодавчих та нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини між покупцями та постачальниками, систему постачання, приймання та відпуск матеріалів.*

Це дає можливість під час ревізії перевірити систему нормативно-правового забезпечення, тобто *обґрунтувати перевірку дотримання на підприємстві законності операцій з товарно-матеріальними цінностями (ТМЦ).*

Завдання контролю і ревізії полягають у тому, щоб забезпечити перевірку правильності та обґрунтованості надтодження, використання, списання та вибуття матеріальних цінностей (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Завдання ревізії матеріальних цінностей

Основні напрями контролю:

1. *Перевірка організації збереження матеріальних цінностей на підприємстві.*

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

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

б) стану протипожежної безпеки;

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

г) забезпеченості складів вимірювальними приладами і технікою.

2. *Перевірка закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які здійснюють приймання, збереження, відпуск ма-*

теріальних цінностей. При цьому у відділі кадрів підприємства треба перевірити методом обстеження особових справ, чи своєчасно укладено з усіма матеріально відповідальними особами угоди про повну матеріальну відповідальність, а в бухгалтерії – наявність актів приймання-передавання матеріальних цінностей при звільненні з роботи одних та прийомі на роботу нових працівників.

В особових рахунках розрахунків з оплати праці, методом порівняння даних про залишки матеріальних цінностей у книзі Журнал-Головна та оборотних відомостях щодо матеріально відповідальних осіб і аналізу даних про фактично відпрацьований ними час за ревізований період, встановлюються «фіктивні» матеріально відповідальні особи.

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

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

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

Систематизація даних про порушення з організації збереження матеріальних цінностей дає можливість обґрунтувати критерії для вибору об'єктів інвентаризації за конкретними матеріально відповідальними особами, видами і номенклатурами матеріальних цінностей, де найвірогіднішими є нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та витрачання матеріальних цінностей.

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

Джерела інформації, які використовуються при здійсненні ревізії (рис. 8.2): *первинні документи*: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, специфікації, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-видаткові карти (відомості), рахунки-фактури, акти

приймання матеріалів, квитанції і т. п., звіти матеріально відповідальних осіб, реєстри прибуткових документів; *облікові реєстри*: книга реєстрації доручень на отримання матеріальних цінностей, журнал реєстрації вантажів, картки складського обліку, відомість № 10, оборотні відомості за аналітичними рахунками у розрізі матеріально відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків, журнали-ордери № № 6, 10, Книга головних рахунків з рахунків 05 «Матеріали», 06 «Паливо», 07 «Будівельні матеріали», 08 «Запасні частини».

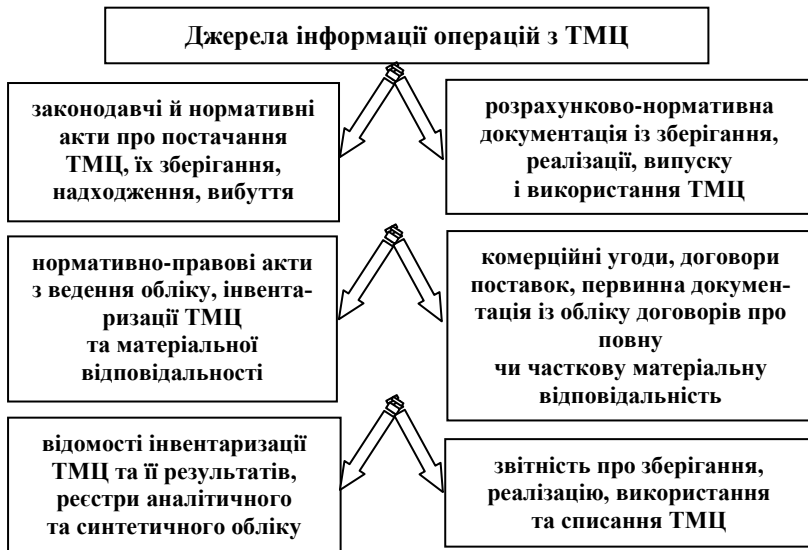


Рис. 8.2. Джерела інформації операцій з ТМЦ

Основні напрями і послідовність контролю

1. Загальна оцінка рівня забезпечення матеріальними ресурсами виробничої програми.

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

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

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

5. Перевірка узгодженості записів синтетичного та аналітичного обліку стосовно матеріально відповідальних осіб.

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

При контролі повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи підприємства порівнюють з документами постачальників, облікових реєстрів на відповідність даних про назви постачальника, номер документа, дату, асортимент, ціну, кількість, вартість, ПДВ, суму до сплати.

Крім цього, ревізор повинен перевірити обґрунтованість оформлення актів на розбіжності за кількістю, асортиментом, якістю в документах постачальника і фактично при прийманні, своєчасність пред'явлення претензій до постачальників чи транспортної організації. Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей ревізор вивчає правильність їх оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріальних цінностей, їх розподіл за групами матеріальних цінностей, облік та розподіл відхилень від облікових цін).

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

і псування матеріальних цінностей, порушення податкового обліку витрат на придбання матеріальних цінностей.

При ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями (ТМЦ) центральне місце займають два основних способи перевірки: фактична і документальна перевірки, які включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Тому важливе значення має правильне використання ревізором процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків з постачальниками, та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей.

8.2. Перевірка вибуття матеріальних цінностей

Послідовність та основні напрями ревізії вибуття матеріальних цінностей:

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

2. *Перевірка операцій з відпуску матеріалів у виробництво:*

а) документація операцій (у межах установлених лімітів за нормами, понад норми, при заміні матеріалів);

б) перевірка обґрунтованості встановлених норм витрат на виробничий процес.

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

3. *Перевірка операцій з відпуску матеріалів на інші цілі:*

а) невиробничі потреби підприємства;

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

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

4. *Перевірка правильності оцінки при списанні витрат матеріалів з кредиту рахунків матеріальних цінностей у дебет рахунків 20, 24, 25, 26, 29, 44, 46.* Треба врахувати, що в аналітичному обліку матеріали обліковуються за договірними, покупними цінами в розрізі їх номенклатури з відокремленням транспортно-заготівельних витрат на їх придбання за підгрупами матеріальних цінностей. Отже, щоб оцінити за фактичною собівартістю матеріальні витрати в розрізі їх фактичного цільового використання, треба розподіляти транспортно-заготівельні витрати щомісяця. При здійсненні контролю вивчається обґрунтованість включення витрат до складу транспортно-заготівельних, а потім – правильність їх розподілу за місяць на залишок матеріалів на кінець місяця та на обсяг використаних матеріалів за напрямками витрачання (виробниче, невиробниче споживання, реалізація матеріалів, безкоштовна передача іншим організаціям), застосовуючи метод техніко-економічних розрахунків.

4. *Перевірка правильності відображення операцій зі списання матеріальних цінностей в обліку.*

Завершуючи перевірку при документальному контролі господарських операцій з вищевказаних напрямів ревізії, ревізор перевіряє правомірність бухгалтерських записів методом аналізу змісту господарських операцій за первинними документами і кореспонденції бухгалтерських рахунків у журналах-ордерах № № 10, 10/1, 11.

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

8.3. Перевірка матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей

Джерела інформації для контролю інвентаризації матеріальних цінностей: накази, розпорядження керівника підприємства про проведення інвентаризації матеріальних цінностей, а про реалізацію матеріалів такого контролю – інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, протоколи засідань центральної інвентаризаційної комісії, розрахунки обсягів природного убування та заліку пересортиці за матеріалами журналів-ордерів №№ 8, 10/1, Книги головних рахунків.

Основні напрями контролю інвентаризації матеріальних цінностей:

- 1) перевірка стану організації інвентаризаційної роботи на підприємстві щодо призначення інвентаризацій матеріальних цінностей у структурних підрозділах підприємства;
- 2) наявність наказу на проведення інвентаризації;
- 3) перевірка компетентності інвентаризаційних комісій;
- 4) перевірка повноти та якості документації з матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей;
 - а) оформлення інвентаризаційних описів;
 - б) повнота відображення об'єктів інвентаризації (найменування марки, сорту, артикула, інших ознак);
 - в) повнота та обсяги інвентаризації у всіх матеріально-відповідальних осіб;
- 5) перевірка правильності складання і оформлення порівняльних відомостей;
 - б) перевірка правильності визначення результатів інвентаризації:
 - а) у натуральних показниках;
 - б) за обсягами вартості окремих об'єктів та в цілому щодо матеріально-відповідальних осіб і підприємству;
- 7) перевірка правильності розрахунку обсягів списання нестач у межах норм натурального природного убування та заліку наявної пересортиці однорідних матеріалів; 8) перевірка оформлення виявленого браку продукції, бою тари, псування і непридатності матеріалів;

9) перевірка дотримання порядку оформлення списання втрат від псування матеріальних цінностей (наявність актів про знищення, накладних про вивезення на смітник чи здачу в утиль, тобто чи не створюються умови для повторного списання);

10) перевірка правильності визначення обсягів нестач, що відносяться за рахунок винних матеріально відповідальних осіб для відшкодування втрат підприємства; 11) перевірка відображення в обліку результатів інвентаризації матеріальних цінностей:

а) дотримання термінів відображення результатів інвентаризації;

б) правильність кореспонденції бухгалтерських рахунків і обсягів відображення результатів інвентаризації щодо виявлених надлишків, нестач матеріалів, які підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами; 12) перевірка стану контролю за реалізацією матеріалів інвентаризації на підприємстві.

Організація інвентаризації матеріальних цінностей. Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей на об'єктах їх збереження під час ревізії можуть здійснюватись як *повні, так і вибіркові та контрольні інвентаризації цінностей.*

Найефективнішою під час ревізії є повна інвентаризація матеріальних цінностей, що забезпечує перевірку всіх їх видів і сортів. *Повна інвентаризація цінностей у процесі ревізії може здійснюватися раптово на всіх об'єктах (складах, коморах) або почергово (в два або три прийоми).*

Одночасне здійснення інвентаризації цінностей у всіх місцях зберігання дає можливість попереджувати приховування нестач або лишків цінностей.

Вибір форми проведення інвентаризації. Оскільки повна інвентаризація потребує формування в короткий термін багатьох інвентаризаційних комісій (інколи одночасно), то під час ревізії може організовуватися на складах вибіркова інвентаризація. Суть її полягає в тому, що фактичною перевіркою охоплюються тільки окремі цінності. Така інвентаризація проводиться тоді, коли на складі порівняно недавно (наприклад, у межах одного кварталу) була здійснена повна інвентаризація.

Різноманітністю вибіркової інвентаризації є *контрольна інвентаризація, що здійснюється у процесі або відразу ж після проведення суцільної або вибіркової інвентаризації.* Вона, як правило,

носить тільки характер поточного контролю процесу інвентаризації на тому або іншому об'єкті і охоплює 10–15% найцінніших назв цінностей, зазначених в інвентаризаційному описі, але не менше 10% їх загальної кількості.

Для забезпечення повноти контролю за збереженням цінностей на об'єктах підприємства, що ревізується, необхідно з самого початку ревізії обґрунтувати, як організувати повні чи вибіркові інвентаризації, щоб охопити фактичною перевіркою всі цінності тієї або іншої їх групи.

Вибіркова інвентаризація цінностей не повинна бути лише формальною перевіркою. Якщо за окремими цінностями у картках (книгах) складського обліку є записи, здійснені «червоним сторно», або є великі суми нерухомих залишків цінностей, важливо забезпечити повну їх інвентаризацію.

Зберігання матеріальних цінностей закріплюється за матеріально відповідальними особами. При ревізії умов зберігання ТМЦ слід звернути увагу на те:

а) що на окремих підприємствах складські приміщення не відповідають оптимальним вимогам. Це призводить до перевантаження складів, порушення системи зберігання, ускладнює відпуск цінностей. У таких випадках необхідно звернути увагу на те, яких заходів вживається щодо розширення складських приміщень;

б) що повинні бути охоронні загородження території. Тому ревізори з'ясовують можливість безконтрольного доступу на територію підприємства, вивчають стан охорони складів і території підприємства.

в) що перевіряється дієвість пропускнуої системи контролю вивезення вантажів з території підприємства. Ревізор з'ясовує, скільки разів проводилися контрольні перевірки вивезення вантажів адміністрацією підприємства.

При ревізії пропускнуої системи необхідно враховувати взаємозв'язок між окремими територіально-відокремленими спеціалізованими цехами, філіалами, підприємствами і головним підприємством. Оформлення перепустки на вивіз при внутрішньому переміщенні цінностей вимагає від працівників підприємства і ревізора детального контролю, матеріали якого можуть бути використані як джерела контролю при виявленні порушень і зловживань у діяльності цехів і філіалів, неповному оприбуткуванні

цінностей, приписках, крадіжках, спотвореннях в обліку. *Якщо виявлено значні крадіжки, порушення пропускнуго режиму, встановлено, що посадові особи не вживають належних заходів, то складається опис затримань із вкраденим майном на прохідній підприємства.* Дані беруть з книги чи журналу затримань, який веде охорона підприємства.

Виявлені розходження щодо окремих вимірників будуть вказувати на ознаки порушення встановлених правил прийому, зберігання і відпуску певних видів матеріальних цінностей, факти крадіжок і зловживань.

При перевірці складів з'ясовують:

систему контролю якості цінностей, що надходять від постачальників;

правильність приймання їх за кількісними і якісними показниками. Для перевірки використовують лабораторні журнали, досліджують результати лабораторних аналізів, обґрунтовують заходи, вжиті щодо постачальників неякісної сировини.

При обстеженні складів ревізор розглядає: проведення контрольних перевірок складів; проведення вибіркової інвентаризації ТМЦ робітниками відділів постачання, збуту і бухгалтерії підприємства; їх кількість; результати; номенклатуру матеріалів, що перевіряються; вжиті заходи за результатами перевірок.

На підприємстві повинен розроблятися план таких перевірок на всіх складах, інформація щодо термінів перевірок не підлягає розголошенню.

У процесі перевірок встановлюються правильність визначення кількості ТМЦ за допомогою ваговимірювальних приладів; якість контролю з боку представників цехів; точність і своєчасність оформлення відпуску матеріалів відповідними документами.

З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Матеріальний відділ бухгалтерії повинен систематично контролювати правильність записів у картках складського обліку на основі первинних документів та обґрунтовувати визначення сальдо після кожної операції. Такий контроль особливо необхідний в умовах застосування *оперативно-сальдового обліку матеріалів*, коли в бухгалтерії ведеться облік тільки у вартісному вираженні за групами матеріалів. Бухгалтер матеріального відділу

бухгалтерії при цьому методі обліку підписується в картках складського обліку, підтверджуючи таким чином правильність кожної записаної операції на основі первинних документів.

Незважаючи на це, практика контрольно-ревізійної роботи показує, що *основними порушеннями в обліку матеріалів на картках сортового обліку є:*

- наявність від'ємних перехідних залишків («червоне» сальдо) щодо окремих видів матеріальних цінностей;
- відсутність записів надходження матеріалів за окремими прихідними документами;
- розходження між даними карток сортового обліку і даними обліку в бухгалтерії;
- завищення кількості списаних на витрати матеріалів порівняно з витратними документами;
- неправильний підрахунок залишків;
- наявність залишків матеріалів в одному вимірнику і відсутність їх в іншому, якщо облік даного матеріалу ведеться в декількох визначниках.

Факти «червоних» залишків свідчать *про неповне або несвоєчасне оприбуткування надходження матеріальних цінностей, списання завищеної кількості матеріалів на виробництво проти фактично відпущених, заміни даних оформленого документа, складання безтоварних документів на відпуск матеріалів, неправильний підрахунок перехідних залишків, неоприбуткування повернутих з цехів матеріалів тощо.* Від'ємні («червоні») залишки після чергового надходження такого матеріалу тимчасово закриваються, а кількість товарно-матеріальних цінностей на цю величину зменшується. *Від'ємні залишки показують розмір неврахованих матеріалів і можуть бути резервом для крадіжок.* Після з'ясування причин їх утворення при прийманні документів матеріального обліку бухгалтером чи в процесі ревізії необхідно оприбуткувати матеріальні цінності на величину розміру «червоних» залишків і вивести реальні залишки. Окремі прибуткові документи, особливо за невідфактурованими поставками, можуть бути не відображені в картках сортового обліку. Для їх виявлення необхідно раптово перевірити всі первинні документи завідувача складом на його робочому місці.

Розходження між даними складського і бухгалтерського обліку виявляють шляхом зіставлення залишків у сальдовій книзі із

залишками, підрахованими бухгалтерією в оборотних відомостях за групами матеріалів. Необхідно також перевірити, чи не допускалося списання аналогічних розходжень за рахунок відхилень в оцінці матеріалів або за рахунок транспортно-заготівельних витрат замість встановлення дійсних причин.

Навмисне завищення кількості списування на витрати матеріалів порівняно з первинними документами і неправильний підрахунок залишків матеріальних цінностей (у бік зменшення) в картках сортового обліку може здійснюватися практично за рахунок округлення показників (наприклад, до 10, 100 і т. д.). Ці порушення можуть фіксуватися після виявлення виправлень і підчисток у картках, а також шляхом порівнювання кількості відпущених матеріалів у цех за документами складу з кількістю одержаних матеріалів згідно з документами цеху. Крім того, такі порушення призводять до розходження між даними складського і бухгалтерського обліку. Невідповідність залишків матеріалів, які обліковуються у декількох вимірниках, вказує на недостовірність первинних документів за операціями надходження та витрачання і порушення встановленого порядку приймання і видачі матеріальних цінностей. У цих випадках необхідне поопераційне дослідження первинних документів.

Варто взяти до уваги, що на деяких підприємствах *фактична наявність матеріальних цінностей інвентаризаційними комісіями не перевіряється, а залишки записуються в інвентаризаційні описи за даними складського обліку. У цих випадках за даними порівняльних відомостей звичайно не буває ніяких розходжень. Це призводить до того, що при повторних інвентаризаціях часто виявляються значні відхилення фактичних залишків від облікових даних.*

Допускаються пересортування у вигляді нестач матеріальних цінностей першого сорту і лишків другого сорту, що може бути джерелом крадіжок на різницю у вартості цих цінностей.

Ревізор повинен враховувати, що пересортування при інвентаризаціях найчастіше утворюються за рахунок: а) створення неврахованих залишків матеріальних цінностей з метою вилучення облікованих, більш дефіцитних і дорожчих, якісніших і підвищеної сортності матеріалів і продукції; б) заміни окремих позицій матеріальних цінностей без оформлення документів, помилок при оформленні документів і неправильних записів у картках складського обліку; в) зайвого списання сировини і матеріалів на виробництво.

Кожен випадок зарахування пересортування матеріальних цінностей необхідно уважно розглянути з метою попередження необґрунтованого перекриття нестач, виявлення винних осіб і віднесення нестач за їх рахунок. При ревізії результатів інвентаризації звертається увага на недопустимість зарахування пересортування щодо неоднорідних матеріальних цінностей, у різних матеріально відповідальних осіб, за різні інвентарні періоди часу, в грошовому, а не в кількісному вираженні. Не можна включати пересортування, свідомо створені матеріально відповідальними особами.

За цими актами інколи допускається незаконне списання нестач і крадіжок під виглядом втрат і псування, віднесення матеріальних збитків, завданих з вини окремих осіб, за рахунок виробництва. Оформлення актів часто проводиться зі значним запізненням й іншими порушеннями.

Перевіркою встановлюється: обґрунтованість списання нестач у межах природних втрат матеріальних цінностей (не вище норм); правильність складених розрахунків на списання цих втрат із врахуванням залишку, терміну зберігання, витрат окремих видів матеріальних цінностей; дотримання нормативів природних втрат; правильність визначення терміну зберігання, на який встановлена норма природних втрат.

Це передбачає: віднесення нестач і втрат понад норми природних втрат за рахунок винних осіб; передачу позовів на стягнення цих нестач у суд; списання їх у межах норм природних втрат за рахунок загальногосподарських чи загальноцехових витрат; неповне оприбуткування згідно з обліковими реєстрами виявлених лишків матеріальних цінностей.

8.4. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві

Однією з важливих ланок ревізії є перевірка правильності використання матеріалів на виробництві. Від обґрунтованої розробки і впровадження прогресивних технологічних норм витрат сировини і матеріалів на виробництві залежить їх економне використання. Дії ревізора представлені схематично на рис. 8.3.

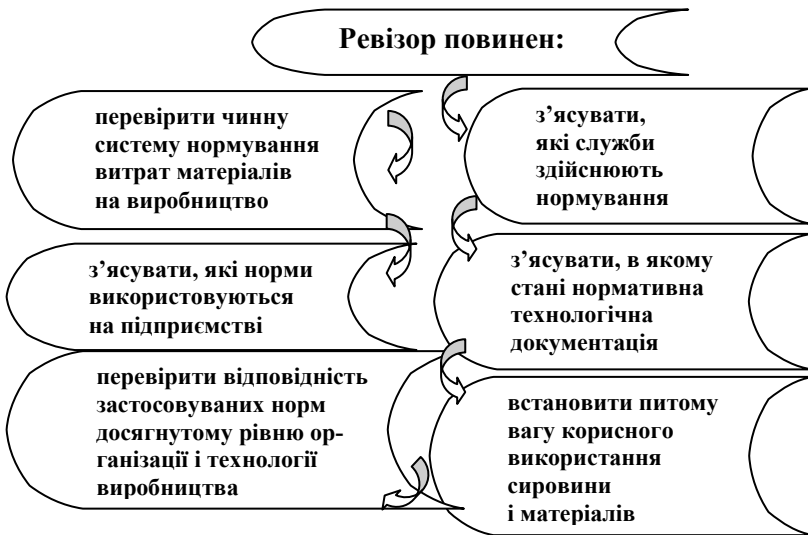


Рис. 8.3. Дії ревізора при перевірці використання сировини і матеріалів на виробництві

Крім основних завдань, ревізор повинен перевірити обґрунтованість розробки індивідуальних норм витрат матеріалів для певних видів виробів з урахуванням конкретних особливостей роботи підприємства чи цеху. Для цього порівнюють чинні індивідуальні норми на підприємстві з середньогалузевими нормами або з нормами на аналогічних підприємствах; виявляють відхилення, які характеризують прогресивність і ефективність цих норм. Якщо для окремих видів сировини та матеріалів встановлено суттєві відхилення, то вони перевіряються першочергово.

При перевірці групових норм витрат сировини і матеріалів, тобто розроблених для групи підприємств, що випускають однорідну продукцію в однакових умовах насамперед перевіряють своєчасність впровадження на підприємстві розроблених норм, їх переваги над попередніми нормами, що застосовувалися на підприємстві, і досягнутим рівнем організації та технології виробництва.

Як показує практика контрольно-ревізійної роботи, на окремих виробничих підприємствах мають місце розходження між подетальними, індивідуальними нормами і затвердженими зведеними нормами витрат матеріалів. Для попередження таких фактів необ-

хідно ретельно перевірити, чи не застосовувалися завищені норми витрат сировини і матеріалів, щоб уникати можливостей необґрунтованого списання сировини і матеріалів, створення необлікованих резервів для крадіжок або покриття втрат і безгосподарності за рахунок виробництва (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Основні причини завищення норм витрат матеріалів

Норми витрат на виробництві підприємства в умовах ринкової економіки повинні постійно переглядатися. Тому економію матеріальних витрат від впровадження досягнень науки і техніки, нової технології, раціоналізаторських пропозицій необхідно зіставляти з переглядом чинних норм. завищеність норм витрат сировини та матеріалів встановлюють як документальними, так і фактичними методами контролю (рис. 8.5).

При застосуванні фактичних методів контролю ревізор повинен пам'ятати, що на окремих підприємствах дозволяється завищення допусків на обробку, можливих втрат, а отже, відповідне визначення норм витрат. Тому слід з'ясувати правильність розрахунку та обґрунтування норм витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів, враховуючи специфіку виробництва згідно з існуючими методами, формулами, галузевими інструкціями, нормативами. Перевіряючи нормування витрат і використання матеріальних цінностей у виробництві, ревізор може використовувати розрахунки та результати відділів нормування сировини і матеріалів, бюро матеріальних нормативів технічного та технологічного відділів.



Рис. 8.5. Методи виявлення завищення норм витрат

Перевірка використання матеріалів у виробництві здійснюється у послідовності, наведеній на рис. 8.6.

Виділяють *дві основні стадії перевірки фактичного використання сировини й матеріалів:*

використання і збереження сировини і матеріалів у заготівельних і цехах підготовчої стадії виробництва;

використання і збереження деталей, заготовок й інших напівфабрикатів в основних технологічних цехах.

Багато видів штучних матеріалів, деталей і напівфабрикатів не мають відходів у виробництві, а фактичні витрати повинні відповідати нормативу. Будь-яке відхилення від норм повинно бути вивчене з виявленням причин і винних осіб.

Перевитрати сировини і матеріалів інколи є результатом:

списання нестач, втрат, псування і браку на витрати з виготовлення продукції;

можливих випадків неповного оприбуткування продукції; крадіжок продукції, сировини і матеріалів.

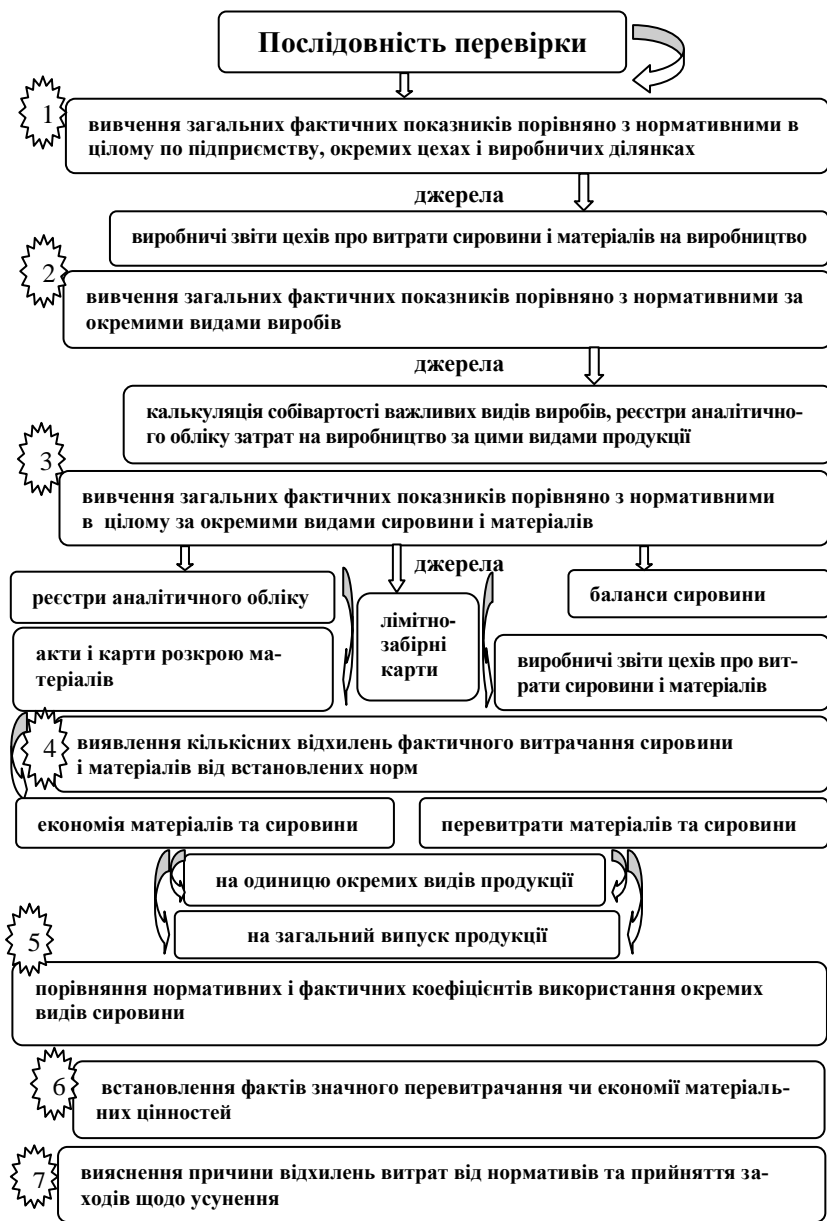


Рис. 8.6. Перевірка використання матеріалів у виробництві

Значна економія при витрачанні матеріальних цінностей на виробництво продукції може свідчити про наявність завищених норм витрат, несвоєчасний перегляд норм, створення необлікованих лишків сировини і матеріалів у цехах і на складах.

Якщо у процесі перевірки не зустрічаються факти відхилень у виробничих звітах заготовельних цехів між нормативними і фактичними витратами сировини і матеріалів на виготовлення продукції, то це може свідчити про застосування завищених норм і списання матеріальних цінностей не за фактичними витратами, а за нормами.

З'ясування причин економії чи перевитрат сировини і матеріалів, зіставлення фактичного витрачання їх за період, що ревізується, з фактичними витратами на споріднених підприємствах дозволяють встановити випадки порушень і безгосподарності.

Шляхом зіставлення діючих затверджених норм витрат сировини і матеріалів на виготовлення продукції з нормами, вказаними у картах розкрою матеріалів та інших первинних документах (калькуляціях собівартості окремих виробів, виробничих звітах цехів тощо), виявляють розходження та встановлюють їх причини, винних осіб й беруть у них пояснення. Перевіряють правильність застосування норм залежно від типу та розмірів виробів, зіставляють кількість одержаних комплектів заготовок певних видів виробів за типами, розмірами, ростом тощо з відповідними параметрами виготовленої і оприбуткованої продукції, звертаючи увагу на залишки незавершеного виробництва. Фактичне списання сировини і матеріалів на виготовлення окремих видів продукції співставляється з тими видами, марками, артикулами і сортами матеріальних цінностей, які передбачені стандартами і технічними умовами.

Для перевірки використовують інформацію аналітичного обліку витрат виробництва (за дебетом рахунка 23 «Виробництво» стаття «Сировина і матеріали», лімітно-забірні картки, вимоги, накладні, калькуляції собівартості виробництва тієї або іншої продукції, звіти про використання сировини і матеріалів, пояснення посадових осіб про причини перевитрат цих цінностей).

Для виявлення необґрунтовано і неправильно списаних матеріальних цінностей на виробництво практикують залучати до інвентаризації залишків незавершеного виробництва фахівців і спеціалістів.

Вивчення документів і результатів поточних інвентаризацій залишків незавершеного виробництва, сировини, матеріалів на складах дозволяє розкривати необґрунтоване і незаконне списання встановлених недостач сировини, матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції за рахунок основного виробництва.

Достовірність і обґрунтованість списання за документами фактичних витрат сировини і матеріалів на виробництво можуть бути встановлені за допомогою виробничих експериментів. Для проведення виробничого експерименту необхідно вибирати види продукції, що виробляються, витрачені сировину і матеріали, за якими є значні відхилення фактичних витрат від нормативних, та ознаки списання витрат не за фактичним витрачанням, а за завищеними нормами, що мають значну питому вагу у загальному випуску продукції, витратах сировини і матеріалів на виробництво.

Методи ревізії використання матеріалів на виробництві застосовують з урахуванням прийнятих на підприємстві методів оперативного контролю:

- за партіями випуску;
- за інвентарним обліком;
- за сигнальним документуванням.

Застосовуючи перший метод та оперативний контроль використання сировини і матеріалів на виробництво продукції, можна:

- перевірити перевитрати чи економію їх за кожною розкрійною картою, актом розкрою та іншими документами у розрізі видів виробів конкретно у кожного робітника-закрійника, штампувальника тощо;
- дослідити достовірність цих витратних документів;
- перевірити своєчасність і повноту оформлення документами всіх відпущених у виробництво матеріалів;
- встановити правильність заповнення всіх реквізитів;
- шляхом раптової перевірки на початку зміни оперативно виявити на робочих місцях неоформлені партії матеріалів, причини їх появи та осіб, до цього причетних;
- зіставити робочі лекала, прес-форми моделей штампів з еталонами.

При встановленні фактів застосування на робочих місцях робочих лекал, прес-форм моделей штампів у зменшених розмірах

порівняно з еталонами і зразками, підтверджується, що мають місце менші витрати матеріалів на виробництво деталей і заготовок і завищене їх списання за документами. Тому при проведенні перевірки правильності використання матеріалів необхідно звернути увагу на такі порушення (рис. 8.7):

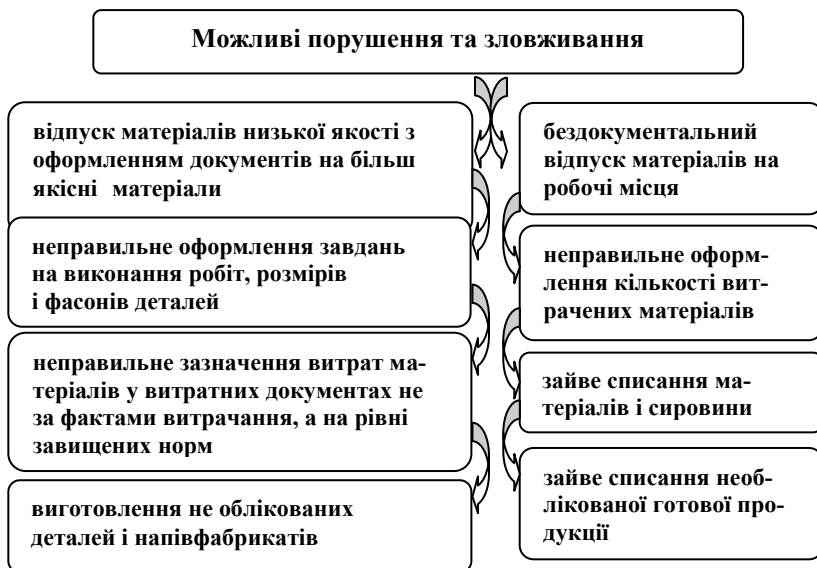


Рис. 8.7. Можливі порушення при використанні матеріалів і сировини

При виявленні таких випадків потрібно проводити технологічну експертизу, контрольний розкрій матеріалів, інвентаризацію матеріалів і заготовок; практикувати зіставлення списаних і наявних на складах матеріалів, оформлених документами, з фактичною наявністю матеріалів на робочих місцях; типів і розмірів заготовок і деталей, вказаних у документах, з фактично виготовленими, що є на робочих місцях, на складах, і використаних для виготовлення готової продукції. Результати перевірок оформляються проміжними актами з додаванням письмових пояснень винних осіб. Умови застосування на практиці методу інвентарного контролю наведені на рис. 8.8:

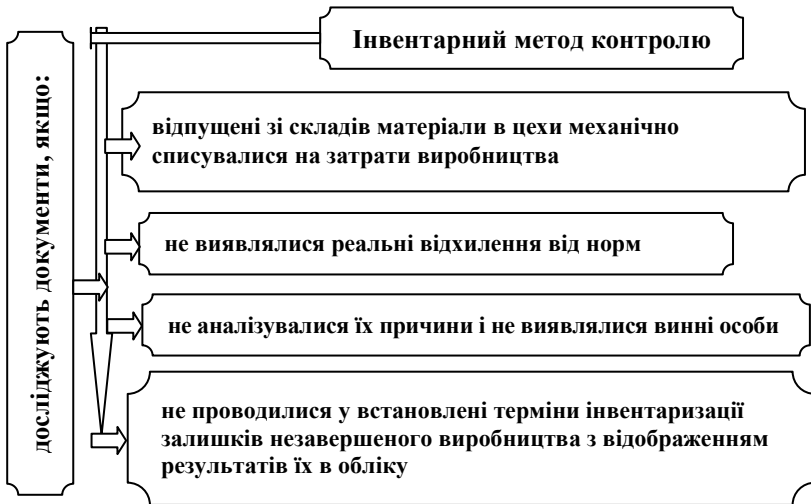


Рис. 8.8. Застосування інвентарного методу контролю

Результати витрачання вивчаються за кожний місяць. За найважливішими видами витрачених сировини і матеріалів на основі даних щомісячних виробничих звітів цехів доцільно складати накопичувальну відомість. Перевитрати сировини і матеріалів на виготовлення продукції необхідно перевіряти за окремими сигнальними документами: актами, картами заміни матеріалів, вимогами тощо.

Ревізією використання сировини і матеріалів з'ясовують впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат.

Перевірка використання матеріальних цінностей у заготівельних цехах проводиться водночас з перевіркою наступного використання деталей і напівфабрикатів в основних виробничих цехах.

Зіставляють кількість виготовлених у заготівельних цехах деталей і напівфабрикатів з переданими деталями і напівфабрикатами в основні цехи і з кількістю випущеної продукції; перевіряють проходження деталей і напівфабрикатів через окремі стадії технологічного процесу, з'ясовують псування і брак заготовок, виявляють розходження в асортименті деталей і заготовок з фак-

тичним випуском продукції, що здається на склад за відповідними документами.

Інколи списання матеріальних цінностей і залишків незавершеного виробництва відносять до накладних витрат, що призводять до приховування перевитрат. Ревізор перевіряє також відходи, які одержують при обробці сировини і матеріалів, правильність їх обліку, використання і реалізації.

Як показує практика контрольно-ревізійної роботи, на окремих виробничих підприємствах мають місце розходження між подетальними, індивідуальними нормами і затвердженими зведеними нормами витрат матеріалів. Для попередження таких фактів необхідно ретельно перевірити, чи не застосовувалися завищені норми витрат сировини і матеріалів, щоб виключити можливість необгрунтованого списання сировини і матеріалів, створення необлікованих резервів для крадіжок або покриття втрат і безгосподарності за рахунок виробництва. Основні причини, що призводять до застосування завищених витрат, наведені на рис. 8.9.



Рис. 8.9. Основні причини, що призводять до застосування завищених витрат

Крім кількісного перевитрачання сировини і матеріалів, при використанні їх у виробництві можуть мати місце і вартісні відхилення від норм. Вартісні перевитрати сировини, матеріалів і напівфабрикатів утворюються в результаті: підвищення цін, заміни пе-

редбачених технологій виробництва матеріалів дорожчими; необґрунтованим списанням сум нестач і невиробничих втрат на собівартість матеріальних цінностей, що використовуються у виробництві шляхом складання різних актів, необґрунтованих бухгалтерських довідок і проведення незаконних позасистемних записів.

8.5. Контроль і ревізія малоцінних і швидкозношуваних предметів

До *малоцінних і швидкозношуваних* предметів (МШП) відносять предмети, термін експлуатації яких не перевищує року. Хоча МШП частково виконує функції, подібні до функцій необоротних активів, але відповідно до встановленого порядку вони включаються до складу запасів.

МШП, як і інші види запасів, підлягають попредметному обліку. Оприбуткування та вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів здійснюється в загальному щодо запасів порядку за раніше зазначеними первинними документами, такими як рахунки, накладні, товарно-транспортні накладні, накладні (вимоги), акти тощо. Поряд з визначеними формами до застосування рекомендуються виділені в Наказі Міністерства статистики від 22.05.1996 р. № 145 типові форми первинного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Зокрема, для поповнення МШП у місцях експлуатації може застосовуватись відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (ф. № МШ-1), яка складається у двох примірниках: для ведення обліку на складі установи та для матеріально відповідальної особи структурного підрозділу. На підставі відомості (ф. № МШ-1) вносяться відповідні інформаційні зміни до книги складського обліку запасів (ф. № 3-9), яку веде матеріально відповідальна особа (комірник складу) за найменуванням, кількістю. На зазначених предметах, коли вони видаються зі складу, ставиться маркувальний штамп із зазначенням найменування установи, відділення, року та місяця видачі їх в експлуатацію. Маркування також виконують фарбою (стійкою до стирання і хімічних дій) за допомогою прикріплюваного жетона та іншим способом.

Починається перевірка з вивчення організації і постановки бухгалтерського обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) у бухгалтерії і структурних підрозділах підприємства.

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

Послідовність і напрями контролю:

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

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

3. *Контроль стану запасів МШП.* Рівень забезпечення МШП виробничого процесу вивчається за допомогою методичних прийомів аналізу запасів з номенклатури груп на складі і в експлуатації станом на перше число по кварталах року на підставі даних оборотних відомостей з рахунку 12/1, карток чи книг оперативного обліку в місцях експлуатації (цехах, відділах, бригадах). Критерії вибору об'єктів контролю для визначення понаднормативних, завищених, залежаних запасів: види МШП, за якими немає руху запасів значний період (понад 3, 6 місяці), збільшення обсягів запасів на складі, незначні обсяги видачі в експлуатацію порівняно із запасами на складі. Факти наявності залежаних, непридатних для використання чи втрати окремих видів МШП встановлюються при обстеженні та вибірковій інвентаризації їх наявності, аналізі в структурних підрозділах підприємства даних оперативного обліку видачі в користування працівникам і пояснень керівників структурних підрозділів підприємства.

4. *Перевірка операцій з видачі та списання спеціального одягу і спеціального взуття працівникам підприємства:* а) нормативна перевірка правомірності безкоштовного забезпечення працівників підприємства спецодягом; б) дотримання нормативів видачі з номенклатури видів спеціального одягу на одного працівника та термінів їх використання.

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

5. *Перевірка правильності нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати.* Підприємство самостійно встановлює, який метод нарахування зносу МШП йому застосувати щодо окремих класифікаційних підгруп номенклатури МШП, з дотриманням принципу незмінності методології, протягом поточного року. У процесі контролю з'ясовують, чи не було заміни однієї методики іншою за окремими підгрупами МШП, яким є рівень впливу на собівартість продукції, чи не включена у витрати виробництва (обігу) як знос передача зі складу МШП для невикористаної сфери (дитсадки, школи, клуби та ін.).

6. *Перевірка операцій зі списання МШП (Кт 12).* Детально перевіряється оформлення актів на списання та оприбуткування матеріалів від ліквідації. Вони повинні бути складені за встановленою формою при обов'язковій присутності в комісії відповідних фахівців і затверджені керівником підприємства. Списання МШП за актами проводиться лише при наявності документів, які підтверджують здачу їх у брухт чи утилізовану сировину.

7. При передачі МШП іншим підприємствам чи фізичним особам за накладними, актами передачі треба перевірити *оподаткування ПДВ*.

8. *Контроль правильності відображення в обліку здійснюється методом перевірки кореспонденції бухгалтерських рахунків на підставі змісту відображеної господарської операції в первинних документах.* Особлива увага звертається на правильність відобра-

ження ПДВ, обґрунтованість виправлень, а також як здійснювалось коригування допущених помилок за минулі періоди часу.

9. Важливою складовою ревізійного процесу МШП є *контроль на відповідність даних бухгалтерського обліку* в Книзі головних рахунків з рахунків 12, 13 даним оборотних відомостей у розрізі класифікаційних підгруп і матеріально відповідальних осіб та даним оперативного обліку, який ведуть ці матеріально відповідальні особи в картках чи книгах ф. М-17 за залишками на початок і кінець місяця, обсягами надходжень на списання.

10. *Контроль правильності відображення операцій з МШП у податковому обліку.* Дані про залишки МШП на початок і кінець звітного кварталу відображаються в складі податкової звітності за податком на прибуток (відомість про балансову вартість матеріальних ресурсів і малоцінних предметів). Їх приріст або убування зменшує або збільшує валові витрати звітного періоду, отже, і впливає на обсяг бази оподаткування. Тому при виявленні розбіжностей треба встановити їх причини, скласти додаток до акта перевірки, де узагальнити дані про виявлені порушення з визначенням рівня їх впливу на оподаткування податком на прибуток.

Для обліку МШП у системі рахунків бухгалтерського обліку призначено однойменний активний рахунок № 22, за яким виділено наступні субрахунки першого і другого рівнів: № 221 «МШП на складі та в експлуатації»; № 221/1 «МШП на складі»; № 221/2 «МШП в експлуатації»; № 222 «МШП спеціального призначення». Для відображення вартості МШП, що належать установі, щодо системи характеристик джерел утворення активів, у плані рахунків передбачено пасивний субрахунок № 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах».

Контрольні запитання

1. *Які основні завдання ревізії ТМЦ?*
2. *Які джерела інформації операцій з ТМЦ?*
3. *Яка послідовність та основні напрями ревізії вибуття матеріальних цінностей?*
4. *Які особливості контролю інвентаризації матеріальних цінностей?*

5. *Для чого здійснюється оперативно-сальдовий облік матеріалів?*
6. *Як проводиться перевірка правильності використання матеріалів на виробництві?*
7. *Які основні причини завищення норм витрат матеріалів?*
8. *Які методи ревізії використання матеріалів на виробництві застосовують з урахуванням прийнятих на підприємстві методів оперативного контролю?*
9. *Що потрібно визначити при перевірці операції з оприбуткування МШП?*
10. *Як перевіряються операції з видачі та списання спеціального одягу і спеціального взуття працівникам підприємства?*
11. *Як перевіряється правильність нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати?*
12. *Як здійснюється контроль на відповідність даних бухгалтерського обліку МШП?*

Тема 9. ПЕРЕВІРКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

- 9.1. *Теоретичні основи обліку і аудиту витрат на виробництво продукції.*
- 9.2. *Облік витрат на виробництво продукції.*
- 9.3. *Зведений облік витрат на виробництво і складання звітності калькуляції собівартості продукції.*
- 9.4. *Перевірка витрат на виробництво та формування витрат за різними напрямками.*
- 9.5. *Перевірка правильності бухгалтерських записів.*

9.1. Теоретичні основи обліку і аудиту витрат на виробництво продукції

Кожного виробника цікавить питання, скільки товару виробляти і скільки продавати залежно від ціни і витрат на його виробництво. Для виробництва продукції підприємець повинен зробити певні витрати, тобто виробничі витрати.

До них належать елементи факторів виробництва, які використовуються у виробництві. Це витрати на оплату живої праці (заробітну плату); на будівлі та обладнання (інвестиції); оплату природних ресурсів (води, корисних копалин, що використовуються як сировина та матеріали) та палива; оплату інших енергоносіїв.

Виробничі витрати – це фактичні витрати виробника (підприємства) на придбання й використання всіх необхідних умов виробництва, які забезпечують досягнення кінцевого результату господарської діяльності.

Витратами не визнаються: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Відсоткове співвідношення елементів витрат характеризує їх структуру. Так, наприклад, матеріаломісткими вважають галузі, у структурі витрат яких велика питома вага матеріальних витрат (харчова, легка промисловість), трудомісткими – галузі добувної промисловості, де витрати на зарплату становлять 50%.

Фондомісткими вважають галузі, в структурі яких велику питому вагу мають амортизаційні відрахування (електроенергетика). *Витрати виробництва поділяються на зовнішні та внутрішні.*

Зовнішні витрати (їх ще називають явні, прямі, грошові) – це витрати підприємця на придбання ресурсів, які не належать даній фірмі. Наприклад, заробітна плата найманих працівників, витрати на придбання сировини, устаткування, сплата податків тощо.

Внутрішні витрати (або неявні, непрямі, неоплачувані) пов'язані з використанням факторів виробника, котрі перебувають у власності самої фірми (грошовий капітал, обладнання). Для розрахунку внутрішніх витрат підраховують ту вигоду, яку підприємство могло б мати, передавши власні ресурси на сторону. Сучасна економічна наука відносить до внутрішніх витрат нормальний при-

буток – мінімальну плату, необхідну для утримання підприємця в певній сфері бізнесу. Вирізнення зовнішніх і внутрішніх витрат необхідно для правильного визначення розміру прибутку, одержуваного підприємцем, отже, для оцінки реального стану справ у фірми. Із виділенням зовнішніх та внутрішніх витрат розглядають два підходи до розуміння природи затрат фірми: бухгалтерський і економічний.

Бухгалтерський підхід передбачає врахування зовнішніх (явних) витрат, які оплачуються безпосередньо після отримання рахунка чи накладної. Ці витрати відображаються у бухгалтерському балансі фірми і є бухгалтерськими витратами.

Економічний підхід до витрат виробництва передбачає врахування не тільки зовнішніх, а й внутрішніх витрат, пов'язаних з можливістю альтернативного використання ресурсів. Економічні витрати відрізняються від бухгалтерських на величину альтернативної вартості власних ресурсів.

Таким чином, *економічні витрати* – справжні витрати виробництва на даний товар, що визначаються як найвища корисність тих благ, які суспільство може отримати за оптимального використання ресурсів.

Для підприємства (виробника) дуже важливо також аналізувати витрати виробництва з огляду на чинник часу.

Для фірми існують два періоди функціонування:

1. *Довгостроковий період функціонування фірми* – це інтервал часу, впродовж якого фірма має можливість змінити всі зайняті ресурси, зокрема й виробничі потужності.

2. *Короткостроковий період* – це період часу, впродовж якого фірма не може змінити обсяг (кількість) принаймні одного з наявних у неї видів виробничих ресурсів, скажімо, капітального.

Таким чином, у короткостроковому періоді одна частина ресурсів є перемінною (природні й трудові ресурси), а друга частина – постійною. Тому короткостроковий період нерідко називають *періодом фіксованих виробничих потужностей*. Відповідно, одна частина витрат підприємства становить постійні витрати, а інша – змінні.

Постійними витратами (Fixed Cost – FC) називають такі, величина яких не залежить від зміни обсягу виробництва. До постійних витрат належать витрати, на сплату оренди (якщо оренду-

ються приміщення, основні фонди тощо), витрати на рентні та страхові платежі, сплату відсотків за кредит та ін. Постійні витрати є обов'язковими і зберігаються навіть тоді, коли фірма нічого не виробляє, але мусить підтримувати готовність до виробництва.

Змінними витратами (Variable Cost – VC) називають витрати, величина яких перебуває в залежності від зміни обсягу виробництва. До змінних належать витрати на заробітну плату, сировину, матеріали, паливо, електроенергію. Сума постійних і змінних витрат при кожному даному обсязі виробництва утворює загальні (валові) витрати виробництва (TC).

Суму постійних і змінних витрат виробництва називають *загальними витратами фірми* (Total Cost – TC). Тому формулою загальних витрат є:

$$TC = FC + VC, \quad (1)$$

де FC – постійні витрати; VC – змінні витрати.

Велике значення в економічному аналізі роботи підприємств мають граничні витрати.

Граничні витрати (Marginal Cost – MC(Q)) – це витрати, які додатково потрібні для виробництва кожної одиниці продукту понад визначений обсяг:

$$MC(Q) = \Delta TC : \Delta Q, \quad (2)$$

де TC – зміна загальних витрат, Q – зміна кількості продукції, що виробляється.

Граничні та середні витрати – найважливіші поняття в теорії підприємства. Граничні витрати показують, як дорого обійдеться підприємству випуск ще однієї додаткової одиниці продукції або скільки воно може «заощадити», якщо відмовиться від збільшення випуску. Порівняння середніх сукупних витрат із ринковою ціною продукції дає змогу судити про збитковість або прибутковість продукції і слугує базою для обґрунтування ринкової поведінки підприємства. Зростання граничних витрат призводить до зменшення виробництва продукції, а отже – і до підвищення їх ціни.

Зміну витрат на створення додаткової одиниці продукції зумовлено дією закону спадної продуктивності факторів виробництва. Суть його полягає в тому, що коли один із факторів виробництва є змінним, а інші постійними, то, починаючи з певного моменту,

гранична продуктивність кожної наступної одиниці змінного фактора зменшуватиметься. Витрати виробництва у грошовій формі на одиницю продукції становлять собівартість продукції. Визначається вона, як сукупні витрати, поділені на кількість виробленої продукції, тобто як середні витрати:

$$AC = TC : Q, \quad (3)$$

де AC – середні витрати, TC – загальні витрати, Q – кількість виробленої продукції.

Собівартість продукції є виміром витрат і доходів підприємства. Зменшення витрат на виробництво продукції збільшує доходи, і навпаки. Отже, собівартість відображає реальні витрати підприємства на виробництво продукції, дає можливість визначити ефективність його роботи.

Товаровиробники в умовах конкуренції повинні прагнути до скорочення витрат виробництва або собівартості продукції. Так, для зниження витрат, пов'язаних з використанням основних фондів, необхідно поліпшувати якість машин, устаткування, споруд, зменшувати частку пасивної частини основних фондів (кількість складських приміщень, інших споруд, тари тощо).

Слід особливу увагу звернути на зниження непродуктивних витрат – штрафів, відшкодування збитків тощо, пов'язаних із невиконанням підприємством своїх договірних зобов'язань.

До таких витрат належать також прогули працівників на підприємстві. В Україні надзвичайно важливу роль у зниженні собівартості на підприємствах відіграє економія сировини, електроенергії, палива.

9.2. Облік витрат на виробництво продукції

- В обліку витрати на виробництво розрізняються:
- за місцем виникнення витрат;
 - за видами продукції, робіт, послуг;
 - за видами витрат;
 - за способом перенесення вартості на продукцію;
 - за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат;

за календарними періодами.

Виокремлюють також витрати:

виробництва, цеху, дільниці, служби;

на виріб, типові види виробів, групи однорідних виробів, разові замовлення; валову, товарну, реалізовану продукцію;

за економічними елементами, за статтями калькуляції;

прямі, непрямі, умовно-змінні, умовно-постійні;

поточні, одноразові;

виробничі та невиробничі.

Усі витрати підприємства на виробництво й реалізацію продукції у грошовій формі утворюють собівартість продукції – основний показник виробничо-господарської діяльності підприємства.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яку було реалізовано протягом звітного періоду, нерозподілених постійних витрат і наднормативних виробничих витрат.

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції входять:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

загальновиробничі витрати.

Облік витрат на виробництво здійснюють за допомогою методів, які відповідають вимогам і специфіці окремих виробництв, забезпечують складання достовірних калькуляцій собівартості продукції та організацію дійового контролю за зниженням витрат на виробництво.

Основні методи обліку витрат є наступними:

стосовно технологічного процесу (нормативний, стандартний, позаказний, попередній);

за об'єктами калькуляції (облік за деталями, вузлами, виробами, процесами, відділами, виробництвами, замовленнями);

за способом збору інформації, який забезпечує контроль за витратами (метод попереднього контролю та нормативний метод).

Розрахунок собівартості одиниці окремих видів продукції або робіт і всієї товарної продукції називається *калькуляцією*. На

практиці застосовують *планову, кошторисну, нормативну та фактичну калькуляції*.

На підприємствах для обліку витрат на виробництво продукції використовують рахунок 23 «Виробництво». Він призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а також для обліку на окремих субрахунках витрат.

За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт і послуг.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що випускається. На великих підприємствах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

У бухгалтерському обліку витрати групують за економічними елементами (рис. 9.1) та узагальнюють інформацію на відповідних рахунках.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період використовують рахунок 80 «Матеріальні витрати» та відповідні субрахунки.

За дебетом рахунка 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 матеріальних витрат, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період у бухгалтерському обліку введено рахунок 81 «Витрати на оплату праці» з відповідними субрахунками.

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.



Рис. 9.1. Групування витрат за економічними елементами

За дебетом рахунка 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не користується рахунками класу 9.

Рахунок 83 «Амортизація» призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом цього рахунка відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» використовується для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Зокрема до інших операційних витрат входять вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, утрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінення активів, сума фінансових санкцій тощо.

За дебетом рахунка 84 «Інші операційні витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не користується рахунками класу 9.

Рахунок 85 «Інші затрати» забезпечує облік витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

За дебетом рахунка 85 «Інші затрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) утворюється з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних витрат і наднормативних виробничих витрат. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних

робіт, наданих послуг використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації».

За дебетом цього рахунка відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 »Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, на підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують *позамовний метод*. Вважають, що цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт тощо. При цьому варто зауважити, що не йдеться про обов'язкову наявність конкретних замовлень, котрі розуміють як наявність відповідно оформлених документів від зовнішніх замовників – фізичних осіб чи підприємств, хоч у цих випадках цей метод також можна застосовувати. Однак це не означає, що за наявності замовлень із боку обов'язково використовується саме позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Наприклад, замовлення на серійну продукцію – металопрокат різних профілів і сортаментів, текстильні вироби різних найменувань – надходять на відповідні підприємства серійного виробництва такої продукції майже щоденно. Проте облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється не за окремими замовленнями, а за повіддільним методом.

Таким чином, *позамовний метод* означає групування витрат за окремими об'єктами їхнього обліку, які мають відмінні якісні параметри від іншої продукції, що виробляється в цьому центрі відповідальності.

В ряді випадків цей метод ідентичний простому методу обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, що застосовують, як

правило, тоді, коли об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькуляції. В цьому випадку немає потреби розподіляти витрати між різними видами продукції, оскільки їх відразу можна поділити на кількість вироблених одиниць.

Варто звернути увагу, що хоч у науковій літературі не проводять розмежування категорії «метод обліку витрат» і «метод калькулювання», на практиці їхнє застосування часто не збігається. Бувають випадки, коли один метод обліку витрат доповнюється при калькулюванні іншими методами. Для прикладу при застосуванні позамовного методу для обліку витрат на виготовлення столярних виробів, навіть за наявності замовлення на невеликі партії, доводиться калькулювати собівартість конкретних найменувань за допомогою нормативного методу. При виробництві молока витрати обліковують за простим методом, а калькуляцію собівартості продукції – за комбінованим, що включає розподіл витрат на молоко та нормативний – для визначення собівартості приплоду і побічної продукції. У кращому разі позамовним (як і простим, водночас) можна вважати метод обліку витрат і калькуляції при індивідуальному виробництві. На практиці цей метод охоплює не тільки означені ситуації, а набагато ширше коло, тому, крім індивідуальних замовлень у буквальному розумінні, замовленнями вважаються будь-які інші, навіть формально не задокументовані.

Облік витрат за окремими відділами застосовується на підприємствах, де виробництво продукції є серійно масовим і здійснюється за кількома стадіями (відділами). Цей метод називають також *попроцесним*. Щодо калькулювання собівартості продукції, то односторонньо вважати, що за умови застосування повіддільного (попроцесного) методу обліку витрат він автоматично застосовується і при калькуляції, не можна²⁹.

У ряді випадків навіть за наявності відділів недоцільно обліковувати витрати за ними, оскільки тривалість технологічного процесу невелика, і в підсумку витрати за кожною окремою стадією повною сумою входять у собівартість готової продукції.

Слід зауважити, що виробництво, як виняток, не має окремих відособлених технологічних стадій (процесів) основи для управлін-

²⁹ Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський та податковий облік / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

ського обліку витрат за повіддільним методом. Хоч вважається, що повіддільний метод можна застосовувати лише в промисловості, однак у будівництві його також практично використовують, але як облік витрат за етапами робіт. Технологія виробництва сільськогосподарської продукції також має чітко визначені стадії: підготовка ґрунту; посів; догляд за культурами; збирання. У видобутку корисних копалин розрізняють розкривальні роботи, підготовчі роботи, власне видобуток і транспортування покладів. Однак управлінський облік витрат не завжди здійснюють за окремими технологічними стадіями (відділами), хоч це, на наш погляд, є доцільним.

Головною причиною відсутності у цих випадках попроцесного обліку витрат є незбігання робочого й календарного періодів виробництва, що при налаштованості звітності за центрами відповідальності на місячний звітний період і зумовлює розбіжності даних про витрати на відповідні відділи.

Нині можна стверджувати, що нормативний метод обліку має право на існування поряд з іншими, але не більше. Тому його не слід переоцінювати, оскільки в країнах ринкової економіки застосовують досконаліші методи (стандарт-кост, директ-костинг, абзорпшен-костинг), основою яких є ті самі підходи, тобто нормування витрат, облік відхилень від них.

Суть *нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції* полягає в тому, що бюджети (кошториси) центрів відповідальності формуються на основі норм і нормативів (вартісного виразу норм) витрат сировини, оплати праці, інших елементів. Тут попередньо вираховується собівартість одиниці продукції на основі нормативних калькуляцій. Видача матеріальних ресурсів на виробництво здійснюється за документами, в яких обґрунтована потреба за нормами і нормативами. Всі відхилення від норм відображаються на рахунках обліку як збільшення чи зменшення результату діяльності центру відповідальності.

Взагалі нормативний і управлінський облік прийнято розглядати як систему планування й обліку витрат, що складається з наступних елементів: нормування термінів виробництва продукції, її складу та якості; нормативне обґрунтування потреби, витрачання й використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також засобів виробництва; планування, облік і оцінка економічної ефективності на основі норм і нормативів.

9.3. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітності калькуляції собівартості продукції³⁰

У зведеному обліку витрати групуються за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, відділами, цехами тощо. Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускається, структури управління виробництвом, а також від застосовуваних методів обліку і калькулювання собівартості продукції.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі зведених даних, одержаних у результаті обробки первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведеться за видами продукції в цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовуються під час складання калькуляції фактичної собівартості продукції.

Для правильної побудови обліку зведення витрат важливе значення має правильне визначення поняття «напівфабрикати (напівпродукти)».

Напівфабрикат (напівпродукт) – це продукт окремих технологічних фаз (відділів, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен ще пройти одну або кілька технологічних фаз (відділів тощо) обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Але для даної стадії (фази, відділу) він є завершеним.

³⁰ За матеріалами: Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: постанова КМУ від 20 липня 1996 р. № 830 в редакції від 03.03.2011 на підставі 126-2011-п. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=830-96-%EF>; Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова КМУ від 10 липня 2002 р. № 946 в редакції від 10.07.2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=946-2002-%EF>

Якщо напівфабрикат для даної фази (відділу) є готовим і призначеним для іншого виробництва за межами господарства, тобто реалізується, його обліковують як готову продукцію, наявність якої на методику обліку зведення витрат не впливає. Якщо напівфабрикат (напівпродукт) призначений для подальшої обробки на цьому підприємстві, його міжцеховий рух обліковується.

Облік витрат на виробництво може здійснюватися без бухгалтерського перерахування собівартості напівфабрикатів власного виробництва, якщо вони передаються з цеху в цех (безнапівфабрикатний варіант). У цьому разі витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів ураховуються в цехах у розрізі статей витрат.

Якщо застосовується напівфабрикатний варіант обліку зведення витрат, ведеться системний облік руху напівфабрикатів на рахунках у технологічному процесі (витрати на виготовлення напівфабрикатів ураховуються цехами за комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва»). Передавання напівфабрикатів із цеху в цех або на склад відображається на рахунках як у кількісних, так і у вартісних показниках. З цією метою собівартість напівфабрикату кожного цеху обчислюють щомісяця шляхом сумування власних витрат та витрат, прийнятих від цехів попередньої обробки. При цьому собівартість готового продукту визначається послідовним нашаруванням витрат кожного цеху під час технологічного процесу.

Застосування напівфабрикатного варіанта обліку витрат обумовлено наявністю великого асортименту та кількості напівфабрикатів власного виробництва і тим, що одні й ті ж напівфабрикати споживаються одночасно кількома різними цехами, а також нормуванням витрат вихідної сировини та матеріалів на напівфабрикати (напівпродукти), а не на кінцеву продукцію виробництва.

У разі застосування напівфабрикатного варіанта обліку передавання напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (відділу) до іншого відображається в обліку за фактичною собівартістю. Крім обліку за фактичною собівартістю, напівфабрикати власного виробництва враховуються в поточному порядку за плановою (нормативною) собівартістю з наступним доведенням планової (нормативної) собівартості напівфабрикатів до фактичної.

У звітній калькуляції собівартість напівфабрикатів власного виробництва (як у разі безнапівфабрикатного, так і у разі напів-

фабрикатного варіантів) включається до відповідних статей витрат, а в тих галузях, де напівфабрикати власного виробництва виділені в окрему статтю, на них складаються окремі калькуляції за встановленими статтями витрат.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони належать, незалежно від виду оплати – *попередньої* (орендна плата тощо) або *наступної* (оплата послуг сторонніх організацій, оплата відпусток працівників тощо).

Окремі види витрат (витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва нових видів продукції, відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв тощо), щодо яких неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони належать, а також витрати в сезонних галузях промисловості включаються до витрат на виробництво у кошторисно-нормалізованому порядку.

Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

У разі виявлення неправильного або несвоєчасного віднесення витрат до собівартості продукції чи виявлення в результаті інвентаризації або перевірки нестач (надлишків) сировини, матеріалів, палива, незавершеного виробництва і готової продукції в цехах і на складах підприємства, а також у разі виявлення помилок в обліку витрат, що відносяться до попередніх періодів, *до собівартості продукції звітного місяця вносяться необхідні виправлення.*

На підприємствах окремих галузей промисловості, що застосовують нормативний метод обліку, зведений облік витрат на виробництво має деякі особливості. На підприємствах з масовим або серійним виробництвом, на яких діючі норми істотно відрізняються від планових, у зведеному обліку витрат відповідно до типів виробів і статей витрат виділяються витрати за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм. Якщо на підприємствах виготовляється ряд виробів, які близькі між собою за конструкцією і мають велику питому вагу спільних деталей та вузлів, зведений облік ведеться за групами однорідних виробів.

Витрати за нормами щодо всіх розділів зведеного обліку (незавершене виробництво на початок і кінець місяця, витрати за звітний місяць, а також списання на собівартість випущеної продукції)

відображаються за єдиним рівнем норм, досягнутим на початок місяця. У разі зміни норм на початок кожного місяця проводиться переоцінка нормативної собівартості незавершеного виробництва до рівня собівартості за цими зміненими нормами. У разі зміни норм протягом звітного місяця витрати за нормами за цей місяць коригуються на різницю від зміни норм, тобто доводяться до рівня норм на початок місяця.

Переоцінка незавершеного виробництва, викликана змінами норм, проводиться на основі даних інвентаризації незавершеного виробництва шляхом перемножування різниці між старою і новою нормою на кількість деталей, що перебувають у незавершеному виробництві. Якщо інвентаризація не проводилася, незавершене виробництво переоцінюється за допомогою коефіцієнтів, що обчислюються за окремими статтями калькуляції. У разі наявності стабільних залишків незавершеного виробництва відхилення від норм списуються на собівартість товарної продукції і незавершеного виробництва.

Для ведення зведеного обліку витрат на виробництво застосовуються облікові реєстри (відомості). Собівартість товарного випуску відображається в калькуляційних відомостях, які складаються для кожного найменування продукції або груп однорідної продукції. В цих відомостях на підставі нормативних калькуляцій і кількісних даних про випуск продукції визначається нормативна собівартість товарної продукції за статтями витрат. До загального підсумку нормативних витрат додаються суми зміни норм і відхилень від них і визначається фактична собівартість товарної продукції.

Фактична собівартість кожного виду продукції визначається шляхом додавання (із знаком + або -) до нормативної собівартості певного виду продукції величини виявлених у зведеному обліку відхилень і зміни норм за кожною статтею витрат. Якщо відхилення і зміни норм виявляються в групі однорідної продукції, їх суми відносяться до собівартості кожного виду продукції, що входить до цієї групи, за кожною статтею витрат за допомогою індексів.

На підприємствах з масовим або серійним виробництвом, де діючі норми мало відрізняються від планових, замість нормативних використовуються планові калькуляції. Основні відмінності зведеного обліку при цьому полягають у тому, що переоцінка незавер-

шеного виробництва у зв'язку із змінами норм (внаслідок незначних розмірів незавершеного виробництва і різниць щодо зміни норм) не проводиться, а щомісяця (на основі перевірених даних інвентаризації) незавершене виробництво оцінюється за плановою собівартістю або поточними нормами.

Фактична собівартість товарної продукції при цьому визначається шляхом додавання до планової собівартості виробів сум відхилень, виявлених у зведеному обліку.

Якщо на підприємствах з масовим і серійним виробництвом поточні норми значно відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції здійснюється з використанням нормативних калькуляцій.

На підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним виробництвом, де випускаються нескладні вироби з коротким виробничим циклом, за основу обліку відхилень беруться норми, закладені до планових калькуляцій собівартості замовлення (партії, виробу) під час запуску їх у виробництво. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання замовлення, виявлена різниця враховується окремо та пов'язана зі зміною норм, а планова собівартість замовлення залишається попередньою. Для нових замовлень на аналогічну продукцію планова калькуляція складається з урахуванням проведеного вдосконалення технологічного процесу, конструкції виробів тощо.

На таких підприємствах зведений облік витрат здійснюється за цехами, групами однорідної продукції і за статтями витрат з поділом на витрати за нормами і відхиленнями від них.

Фактична собівартість окремих видів продукції обчислюється за допомогою індексів, встановлених для окремих груп продукції і статей витрат. При цьому до планової собівартості додаються (вираховуються) суми відхилень від норм, що припадають на даний вид продукції за відповідними статтями витрат.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за виконанням плану собівартості як окремих видів, так і всієї товарної продукції. Звітні калькуляції складаються на всі виготовлені підприємством види продукції.

У масових і багатосерійних виробництвах обчислюється середня собівартість одиниці продукції кожного найменування, що

випускається у звітному періоді. В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах обчислюється середня собівартість одиниці продукції серії (замовлення).

У галузях промисловості, де звітні калькуляції складаються щомісяця, квартальні та річні калькуляції обчислюються як середньозважені на основі місячних звітних калькуляцій.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складається відомість розрахунку собівартості кожного виду продукції, в якій собівартість одиниці продукції визначається за цехами за окремими статтями витрат з виділенням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу загально-виробничих і конкретних статей витрат:

а) *витрати на управління виробництвом* (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами; витрати на службові відрядження персоналу цехів, дільниць);

б) *амортизація ОЗ та нематеріальних активів;*

в) *витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду ОЗ, інших необоротних активів загально-виробничого призначення;*

г) *витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші утримання виробничих приміщень;*

г) *витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;*

д) *інші витрати (брак, простої).*

Загально-виробничі витрати поділяються на *постійні та змінні*, перелік та склад їх установлюється підприємством.

До *змінних* відносять – обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Розподіляють на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, за порядком, обсягом діяльності, прямими витратами тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До *постійних* відносять – витрати обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Розподіляються на кожний об'єкт витрат з використан-

ням бази розподілу (годин праці, за порядком, обсягом діяльності) при нормальній потужності та включаються до складу собівартості реалізованої продукції у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та перерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Облік собівартості – це своєчасне, повне і достовірне відображення в бухгалтерському обліку фактичних витрат на виробництво і реалізацію робіт (послуг).

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовому виразі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими видами витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, витрати на виробництво по окремих структурних підрозділах підприємства (цехах, дільницях), за різними виробничими процесами і загалом по підприємству.

9.4. Перевірка витрат на виробництво та формування витрат за різними напрямками

Організацію та методологію обліку витрат на виробництво регламентують відповідні нормативні документи, чинні в Україні: Закон України «Про внесення змін і доповнень в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт; Типове положення про склад витрат обігу і порядок їх планування та розподілу в торговельній діяльності; Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості; Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства та інші нормативні документи.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включають вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; насіння; кормів; палива і мастильних матеріалів; придбаних напівфабрикатів і комплектуючих

виробів; енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Матеріальні ресурси та послуги, які належать до матеріальних витрат, оцінюють за первинною вартістю.

Первинною вартістю запасів, придбаних за плату, вважають їх собівартість, до складу якої входять такі фактичні витрати: суми, сплачувані згідно із угодою постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготовлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включно із витратами зі страхування ризиків транспортування запасів); інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Транспортно-заготівельні витрати включають до собівартості придбаних запасів або окремою загальною сумою, або відображають на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Суму транспортно-заготівельних витрат, узагальнювану на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою витрачених запасів (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Суму транспортно-заготівельних витрат, що належить до витрачених запасів, визначають як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості витрачених запасів, із відображенням її на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на облікову вартість залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Первинною вартістю запасів (кормів, насіння тощо), що виготовляються власними силами підприємства, визнають упродовж року планову (нормативну) собівартість їхнього виробництва, що наприкінці року доводиться до рівня фактичних витрат.

Первинною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнають узгоджену засновниками (учасниками) підприємства їхню справедливую вартість (сучасну собівартість придбання).

Первинною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнають їхню справедливую вартість.

Первинна вартість одиниці запасів, придбаних внаслідок обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню реальну вартість, тоді первинною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різницю між балансовою й справедливою вартістю переданих запасів включають до складу витрат звітного періоду.

Первинною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнають справедливую вартість отриманих запасів (вартість за звичайними цінами).

Вартістю запасів після дати балансу вважають найменшу з двох оцінок: первинну вартість або чисту вартість реалізації.

Не включають до первинної вартості запасів, а відносять до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормативні втрати й нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; адміністративні й інші аналогічні витрати, безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До вартості матеріальних запасів включають також витрати підприємств на придбання тари, крім дерев'яної та картонної. У разі включення до ціни матеріальних запасів вартості тари, із загальної суми витрат на придбання їх вираховують можливу вартість використання або реалізації тари (без витрат на придбання матеріалів для її ремонту).

До складу елемента «Витрати на оплату праці» належать: заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» належать: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, від-

раховання на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів згідно із чинним законодавством.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включають витрати операційної діяльності, що не ввійшли до складу елементів, наведених у попередніх елементах, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Для обліку загальновиробничих витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На ньому узагальнюється інформація про:

виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва;

витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Цей рахунок не застосовується на підприємствах торгівлі.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат. Кореспонденція цього рахунка наступна:

Адміністративні витрати складають витрати на управління підприємством і витрати невиробничого призначення. У собівартість внутрішньозаводських (міжцехових) замовлень, а також у собівартість забракованої продукції адміністративні витрати не входять.

За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінасові результати».

До загальногосподарських витрат зокрема належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засо-

бів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Для аналізу витрат на збут у бухгалтерському обліку використовується рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом цього рахунка відображаються суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунку 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Ведення на підприємстві рахунків класу 9 на рахунку 95 «Фінансові витрати» передбачає облік витрат на фінансову діяльність підприємства. Така діяльність змінює розмір і склад власного та позикового капіталів. У процесі фінансової діяльності виникають:

витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансову оренду тощо),

інші витрати підприємства, пов'язані з залученням позичкового капіталу.

За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

У процесі фінансової діяльності підприємство може понести збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або сумісні підприємс-

тва. Облік таких втрат ведеться за методом участі в капіталі й узагальнюється на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

За дебетом рахунка відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.

На рахунку 98 «Податки на прибуток» ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

На рахунку 99 «Надзвичайні витрати» ведеться облік втрат і витрат, пов'язаних із подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

До витрат від надзвичайних подій належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використання сировини та матеріалів тощо).

Облік витрат допоміжного виробництва ведеться на рахунку 23 «Виробництво», на субрахунку «Допоміжні виробництва». Аналітичний облік ведеться окремо по кожному допоміжному виробництву.

Витрати звітного періоду, що підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (витрати на підготовку та освоєння нових видів продукції, на освоєння нових підприємств, виробництв, цехів тощо) обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

За дебетом цього рахунка відображаються нагромадження витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та внесення до складу витрат звітного періоду. Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Облік витрат на виправлення браку виконується на рахунку 24 «Брак у виробництві». Аналітичний облік втрат від браку ведеться за окремими структурними підрозділами, видами продукції, статтями витрат. Щомісяця втрати від браку списуються на витрати

відповідного виду виробництва та вносяться до собівартості тих виробів або робіт, на яких виявлено брак.

Для узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва на підприємствах використовується рахунок 25 «Напівфабрикати». Цей рахунок застосовується для обліку руху напівфабрикатів усередині підприємств, які за умовами виробництва ведуть їх облік.

Завершальний етап перевірки обліку витрат на виробництво – перевірка зведеного обліку або узагальнення витрат за статтями калькуляції, елементами, цехами та видами виробів (замовлень), видами послуг.

Узагальнення витрат виконується в певній послідовності на основі зведених даних, отриманих у результаті оброблення первинних документів.

У результаті вирішення завдань перевірки обліку витрат на виробництво використовуються наступні дані:

нарахування амортизаційних відрахувань за кодами виробничих витрат (облік основних засобів);

витрати матеріальних цінностей на виробництво (облік виробничих запасів);

нарахування заробітної плати за кореспондуючими рахунками (облік праці та її оплати);

нарахування страхових внесків (облік праці та її оплати);

утримання із заробітної плати в частині віднесення на виробничі рахунки (облік праці та її оплати);

дані про витрати, віднесені на виробничі рахунки за розрахунковими операціями (облік фінансово-розрахункових операцій);

прибуткування готової продукції на складах за фактичною собівартістю (облік готової продукції, її відвантаження та реалізації);

розподіл позавиробничих витрат (облік готової продукції, її відвантаження та реалізація);

кількість виготовленої продукції за видами (облік готової продукції, її відвантаження та реалізація);

витрати на виробництво (зведений облік та складання звітності);

фактичні витрати на капітальний ремонт (зведений облік та складання звітності);

інформація про закриття виробничих рахунків (зведений облік та складання звітності).

Із управлінської інформаційної системи підприємства надходять:

планова собівартість окремих виробів (підсистема управління техніко-економічним плануванням);

ціни на готову продукцію (підсистема управління техніко-економічним плануванням);

нормативна калькуляція виробу (підсистема управління техніко-економічним плануванням);

інформація про незавершене виробництво (підсистема оперативного управління основним виробництвом);

кількість виготовлених виробів (підсистема оперативного управління основним виробництвом);

випуск однорідної продукції (підсистема управління допоміжним виробництвом);

пробіг транспортних засобів (підсистема управління допоміжним виробництвом);

інформація про брак (підсистема управління якістю продукції);

кошториси на різні витрати (підсистема управління фінансами);

фінансовий план (підсистема управління фінансами);

норми витрат (підсистема управління технічною підготовкою виробництва).

9.5. Перевірка правильності бухгалтерських записів

Для перевірки обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи використовується інформація Журналу 5 або 5 А і Відомості 5.1 обліку руху запасів. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом і порядком заповнення розділи I (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 в дебет рахунків), II «Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової

та інвестиційної діяльності, інші витрати» та IV «Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари».

При перевірці слід пам'ятати, що Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А заповнюється після складання розділів II і III (або III А) цих журналів, окремі дані до яких переносяться із складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу III Б журналу 5 А). За необхідності перевіряючий робить взаємозвірку цих журналів, щоб встановити вірність перенесення з графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 даних про витрати підприємства³¹.

Усі витрати по підприємству загалом незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному реєстрі.

В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Перевіряються первинні облікові документи по заробітній платі і витрачання матеріальних ресурсів, потім вивіряються записи в реєстрах обліку витрат. Нарахована заробітна плата, витрачання матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (за рахунками, субрахунками, статтями тощо) при відображенні даних у Журналі 5. На місцях бухгалтери для розподілу можуть застосовувати аркуші-розшифровки.

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тощо. Операції з виплати заробітної плати та інші обороти за дебетом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відображаються в журналах 1, 3, 6, 7. Аналітичний облік розрахунків за неотриману в установлений для виплати з каси підприємства термін суму з оплати праці (розрахунків з депонентами) ведеться в реєстрі депонованої заробітної плати.

Реєстр складається касиром, який закриває платіжну відомість, за кожний період виплати заробітної плати окремо і переві-

³¹ Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства Фінансів № 356 від 29.12.2000. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text574/pg1.htm>

ряється головним бухгалтером (засвідчується їх підписами). Працівник підприємства, який веде облік депонованої заробітної плати на підставі видаткових касових ордерів, платіжних Доручень та бухгалтерських довідок про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, робить відмітку про сплату (перерахування, списання, перенесення) депонованої заробітної плати (графи 7–10) і своїм підписом підтверджує кожну відображену операцію.

На початок року невиплачені суми депонованої заробітної плати із реєстрів за попередній рік переносяться у реєстр депонованої заробітної плати поточного року. Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» у складі Журналу 5 ведуть розділ III «Витрати діяльності».

Оскільки дані за рядком 9 «Усього за розділом III» з граф 3–16 Журналу 5 переносяться до Головної книги, підсумки рядків за графами 3–16 і за графами 18–23 (із журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7) наводяться у відповідному рядку графі 24 як фактичні витрати за наведеними напрямками (статтями) витрат операційної і надзвичайної діяльності, а в графі 25 накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року, то перевіряючий повинен вивірити цю інформацію.

У графі 2 по рядках 1.1–1.6 розділу III підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва).

У графах 3 і 4 цього розділу і розділів III А і III Б підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5 А, ведуть розділи III А «Витрати діяльності» і III Б «Витрати за елементами»³².

³² Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства Фінансів № 356 від 29.12.2000. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text574/pg1.htm>

На підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо записуються дані у графі 3–12 розділу III Б за складовими відповідних елементів витрат.

У графі 14–19 розділу III Б з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з аркушів-розшифровок до них) записуються дані про складові відповідних елементів витрат.

Перевіряючий звіряє підсумкові дані (рядок 6 «Усього за розділом III Б») за графами 3–12 з розділу III Б «Витрати за елементами» разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3–15 розділу III А з підсумковим рядком 10 «Разом за розділами III А і III Б» розділу III А Журналу 5 А, та з Головною книгою.

Вивіряється перенесення підсумкових даних (граф 20) розділу III Б у розділ III А до відповідної статті (напряму) витрат за графами 17 (з кредиту рахунку 80 «Матеріальні витрати»), 18 (з кредиту рахунку 81 «Витрати на оплату праці»), 19 (з кредиту рахунку 82 «Витрати на соціальні заходи»), 20 (з кредиту рахунку 83 «Амортизація»), 21 (з кредиту рахунку 84 «Інші операційні витрати») та перенесення даних підсумкового рядка 9 розділу III А за графами 16–21 до Головної книги.

Контроль за правильністю відображення витрат у бухгалтерському обліку зобов'язує перевіряючого врахувати, що:

1) у графі 21 розділу III Б накопичуються дані за складовими елементами витрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (поточний) місяць;

2) у графі 23 розділу III А накопичуються дані про складові витрати діяльності (рахунки, субрахунки, статті) за період з початку звітнього року;

3) у розділі IV узагальнюються аналітичні дані про операції з товарами і торговою націнкою;

4) у Відомості 5.1 ведеться облік виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат).

У відомості визначаються сума і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробни-

чих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених (вибулих) запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомість 5.1 проводяться на підставі документів (звітів), в яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (або за більш короткий проміжок часу – декада тощо);

5) у графі 2 видаток показується групуванням за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цех, з цеху в інший цех, склад тощо) за місяць виділяються окремими сумами і мають бути між собою рівними.

Контрольні запитання

- 1. Які витрати визнаються виробничими і чому?*
- 2. За якими ознаками класифікують витрати?*
- 3. В чому відмінності постійних та змінних витрат?*
- 4. До чого призводить зростання граничних витрат?*
- 5. Які витрати згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» входять до складу виробничої собівартості продукції?*
- 6. Що називають калькуляцією та які види калькуляції ви знаєте?*
- 7. Які методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції?*
- 8. Як групуються витрати у зведеному обліку?*
- 9. В чому суть переоцінки незавершеного виробництва?*
- 10. Які особливості собівартості продукції у масових і багатосерійних виробництвах?*
- 11. Якими нормативними документами регламентують організацію та методологію обліку витрат на виробництво?*
- 12. Які особливості перевірки вірності відображення в обліку витрат?*

Тема 10. ПЕРЕВІРКА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

- 10.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки*
- 10.2. Перевірка випуску і реалізації готової продукції*
- 10.3. Контроль організації складського обліку готової продукції*
- 10.4. Перевірка виконання договірних відносин з покупцями*

10.1. Завдання, послідовність і джерела перевірки

Нормативно-правове забезпечення контролю та аудиту операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, супроводжується використанням законодавчих актів під час аудиту виробництва і реалізації готової продукції: 1) Закон України «Про підприємництво» від 07.02.1991 р.; 2) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність № 698-ХІІ»; 3) Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ № 141 від 1.07.1997 р. зі змінами; 4) Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: постанова КМУ від 20 липня 1996 р. № 830 в редакції від 03.03.2011 р. на підставі 126-2011-п; 5) Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 335 від 22.12.1998 р.; 6) Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»; 7) ПБО № 15 «Дохід».

Основні завдання контролю та аудиту операцій з готовою продукцією:

1. Дати об'єктивну оцінку підприємницької діяльності підприємства.
2. Встановити наявні порушення, щодо правомірності підприємницької діяльності в частині виробництва продукції, виконання робіт (послуг) та їх реалізації як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.
3. Установити наявні факти недостовірності даних податкової звітності з обсягів виробництва і реалізації, які впливають на оподаткування та розрахунки з бюджетом.

4. Вжити заходів щодо реалізації матеріалів перевірки:

а) у частині нарахування та стягнення штрафних санкцій до бюджету за порушення чинного законодавства про оподаткування, підприємницьку діяльність;

б) у частині притягнення до відповідальності винних службових осіб з адміністрації підприємства;

в) у частині усунення виявлених порушень в обліку і звітності попередження зловживань і порушень.

Основні напрямки контролю та аудиту:

1. Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг).

2. Контроль обсягів реалізації готової продукції, здачі виконаних робіт (послуг) замовникам.

3. Перевірка фактичної собівартості реалізованої продукції та правильність відображення ВД та податкового забов'язання з ПДВ.

Основні джерела інформації перевірки операцій з виробництва та реалізації готової продукції:

1. Документи на право здійснення підприємницької діяльності: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва на сертифікацію продукцію, господарські угоди з покупцями і замовниками, свідоцтво платника ПДВ.

2. Первинні бухгалтерські документи: акти приймання готової продукції на склад, накладні, товаро-транспортні накладні, рахунки-фактури, довіреності, акти здачі-прийому виконаних робіт, квитанції на надання послуг.

3. Облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку: картки складського обліку готової продукції, оборотні відомості з номенклатури готової продукції, – відомість № 16, облікові реєстри по рахунках: 701 – «Дохід від реалізації готової продукції», 703 – «Дохід від реалізації робіт, послуг», 26 – «Готова продукція» (за видами), Книга обліку продажу.

Джерела ревізії готової продукції на виробництві:

змінний звіт комірника про прийом готової продукції з цеху;

приймально-здавальні накладні, квитанції, накопичувального відомості на решту готової продукції з виробництва на склад;

змінна відомість про надходження готової продукції з виробництва на склад;

накопичувальна відомість для обліку готової продукції в бухгалтерії у натуральному і вартісному вираженні;

книга залишків готової продукції і напівфабрикатів власного виробництва;

картки або книги складського обліку готової продукції;

облікові записи в регістрах синтетичного й аналітичного обліку за рахунком 26 – «Готова продукція».

Основні напрямки контролю за виробничою програмою:

1. Контроль правомірності здійснення підприємницької діяльності в частині виду виробничої діяльності з асортименту випуску продукції, надання послуг чи виконання робіт.

2. Контроль випуску продукції методом аналізу залишків готової продукції за вартістю і номенклатурою.

3. Оцінка фактичного виконання виробничої програми та вичення ритмічності випуску готової продукції, яка проводиться методом аналізу графіків випуску готової продукції.

4. Перевірка повноти оприбуткування зданої на склад готової продукції. Достовірність даних бухгалтерського обліку за рахунком 26, даними складського обліку.

5. Перевірка відповідності фактичних запасів готової продукції даним обліку здійснюється методом вибіркової інвентаризації залишків на складах.

Основні порушення, що впливають на оподаткування прибутку підприємств:

а) наявність не оприбуткованої готової продукції або її нестача;

б) недостовірність даних податкової декларації про залишок готової продукції на початок і кінець звітного періоду.

Насамперед виділяють наступні етапи аудиту доходу від реалізації готової продукції:

1. Перевірка наявності й правильності складання первинних документів з обліку реалізації готової продукції і розрахунків з покупцями.

2. Перевірка регістрів аналітичного обліку.

3. Перевірка регістрів синтетичного обліку.

4. Перевірка відповідності даних синтетичного обліку документам аналітичного.

10.2. Перевірка випуску і реалізації готової продукції

Об'єкти контролю – це процеси, що пов'язані з укладанням комерційних договорів і угод та їх виконанням, операції, пов'язані з реалізацією і збереженням продукції, поза виробничими витратами, обліком та звітністю про її реалізацію.

Згідно з організаційною моделлю визначена нормативно-законодавча і облікова інформація, яка використовується під час контролю і аудиту операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції.

Нормативно-законодавча інформація використовується під час перевірки для контролю дотримання законності взаємних відносин підприємств із постачальниками і покупцями, що регулюються договірними і комерційними угодами. Облікова інформація, що відображена в документах і облікових реєстрах, перевіряється згідно з документальним обґрунтуванням, законності і достовірності операцій, пов'язаних із випуском і реалізацією продукції.

При вивченні первинних документів визначається законність і обґрунтованість операцій і правильність віднесення витрат на відповідні рахунки. У випадку порушень важливо зробити зустрічну перевірку документів і зіставити між собою взаємопов'язані господарські операції, відображені на рахунках обліку. При цьому вивчають порядкову нумерацію документів, правильність перенесення підсумків і їх залишків в обліковій реєстрі.

При перевірці розрахункових операцій найчастіше застосовують метод вибіркової перевірки документів, який дозволяє розкрити можливі недоліки, порушення і зловживання. Така перевірка вимагає глибокого аналізу як облікових записів, так і звітних. Важливо знати різні варіанти і способи розкриття можливих порушень, зловживань.

Контрольні процедури процесу перевірки операцій щодо випуску і реалізації продукції подано на рис. 10.1.

Система процедур перевірки операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції, включає комплекс органолептичних, розрахунково-аналітичних і документальних методичних прийомів контролю.



*Рис. 10.1. Контрольні процедури процесу перевірки операцій
щодо випуску і реалізації продукції*

У системі цих методичних прийомів контролю операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції, важливе місце займає інвентаризація, що дає можливість перевірити фактичну наявність продукції і зіставити її за даними обліку. Використовуючи методи інвентаризації готової продукції вибіркового та суцільного спостереження, ревизор перевіряє її збереження на об'єктах.

Контрольні заходи та аудит розпочинаються з вивчення даних звітності фінансових результатів діяльності підприємства (Ф. № 2), особливостей організації облікового процесу на підприємстві.

При цьому контролю підлягає:

1. Загальна оцінка виконання обсягів готової продукції підприємством, контроль договорів з покупцями та замовниками.

2. Перевірка відвантаження готової продукції покупцям – замовникам:

а) перевірка організації обліку у відділах збуту за відвантажену продукцію покупцям. Достовірність обліку контролюється

методом порівняння показників накладних на відвантаження з даними обліку відділу збуту;

б) перевірка своєчасності відвантаження готової продукції, що перевіряється методом порівняння даних про випуск та її відвантаження за датами місяця, враховуючи обсяги залишків на складів (розпоряджень, товаро-транспортних накладних).

3. Перевірка своєчасності здачі первинних документів про відвантаження до бухгалтерії (метод порівняння відповідності дат звіту і відвантаження).

4. Перевірка своєчасності і правильності оформлення платіжних документів для розрахунків з покупцями (рахунків – фактур, платіжних доручень).

Застосовується метод візуальної перевірки реквізитів документів, аналіз листування з покупцями, арифметична перевірка обсягів за вартістю, договірних цін, ПДВ.

5. Перевірка дотримання методики бухгалтерського та податкового облікового обліку, достовірності даних про розрахунки з покупцями та обсяги реалізації продукції:

а) перенесення залишків з рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з минулого місяця на початок поточного місяця у відомості № 16, відповідність їх даним Книзі головних рахунків;

б) обґрунтованість бухгалтерських записів поточного місяця у відомості № 16 (візуальна перевірка наявності, достовірності первинних документів і порівняння даних з них у розрізі покупців). Особлива увага звертається на дату відвантаження, дату оплати, факти списання заборгованості покупців за рахунок підприємства, повернення покупцям, факти недостачі по претензіям покупців, порушення умов договорів, при бартерних розрахунках;

в) правильність ведення податкового обліку по ПДВ, валових доходів по операціях з реалізації продукції (робіт, послуг). Застосовуються методи нормативної перевірки обліку, порівняння й аналізу даних систематизації та узагальнення даних бухгалтерського обліку за рахунками 701, 703.

6. Перевірка достовірності звітності (ф. № 2) про фінансові результати, податкової звітності з реалізації продукції (аналіз і порівняння даних поточного обліку в журналі-ордері № 11, Книзі головних рахунків, ураховуючи дані про виявлені порушення).

Основні порушення, які були встановлені при проведенні аудиту та контролю готової продукції:

1. Реалізація продукції нижче договірних цін.
2. Арифметичні помилки в рахунках-фактурах при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати.
3. Відвантаження продукції покупцям при наявності в них значної заборгованості.
4. Порушення договорів по термінах або обсягах поставки, асортименту, якості продукції, виконаних роботах або послугах.
5. Фальсифікація обсягів реалізації при готівкових розрахунках з покупцями.
6. Зниження обсягів валових доходів щодо обсягів реалізації продукції, робіт (послуг) у податковому обліку.
7. Порушення методики бухгалтерського, оперативного та податкового обліку реалізації продукції, валових доходів, особливо при бартерних операціях, що зумовлює зниженням оподаткуванням податком на прибуток і ПДВ.

Експертна оцінка готової продукції використовується як метод технологічного контролю, пов'язаного з перевіркою якості випуску продукції та її реалізації.

Службове розслідування – це сукупність прийомів перевірки додержання посадовими і матеріально відповідальними особами нормативно-законодавчих актів, що регулюють процеси, пов'язані з реалізацією продукції. У зв'язку з цим важливе значення має перевірка виконання договорів на реалізацію продукції. Виявлені порушення договорів доцільно оформити відповідною таблицею.

Основними методичними принципами, які пов'язані з перевіркою операцій щодо випуску і реалізації продукції, є *документальні методичні прийоми*. Вони включають в себе комплекс дослідження документів й облікових реєстрів із випуску і реалізації продукції.

Поряд з методами фактичного і документального контролю під час ревізії можуть використовуватися *розрахунково-аналітичні методичні прийоми*, що ґрунтуються на використанні *методів економічного і логічного аналізу операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції*.

При перевірці відвантаження готової продукції досліджують, в яких конкретно документах і облікових реєстрах виявлені частіше

за все помилки і підробки, на яких балансових рахунках були приховані втрати через безгосподарність, нестачу, крадіжку і коли незаконно утворилася дебіторська і кредиторська заборгованість.

У процесі перевірки перевіряють рух документів за підрозділами підприємства. Перевіряють відвантаження готової продукції на підставі існуючих договорів, виставлення рахунку (дата відвантаження, № вагону, марка продукції та її ТУ, № контракту та його дата складання, контрагент та інша інформація).

На підставі документів про відвантаження продукції (рахунки та Відомість відвантаження продукції) перевіряють відображення господарських операцій в бухгалтерії, у відділі збуту (Відомість № 16, в якій відображаються результати реалізації продукції та її сплати за місяць; журнал-ордер та відомість за рахунком № 70).

Використовуючи відомість відвантаження і реалізації готової продукції, необхідно виконати перевірку цього реєстра і здійснити облік рахунків-фактур, до яких прикладаються наступні документи: накладна; дорожня відомість; корінець дорожньої відомості; квитанція про приймання вантажу; сертифікат.

Усі платники податку на додану вартість повинні скласти податкову накладну на реалізацію продукції, робіт, послуг. При цьому у Порядку ведення книг обліку податкових накладних при розрахунках по ПДВ закріплено, що податковою накладною оформлюється кожне відвантаження товарів, як обкладених ПДВ, так і не обкладених податком.

Облік податкових накладних ведеться в книзі продажу, де в хронологічному порядку в міру відвантаження продукції, робіт, послуг або отримання попередньої оплати (авансу), але не пізніше 10 днів з дати відвантаження або отримання попередньої оплати, відповідні податкові накладні повинні бути відображені в книзі продажу. Дані за податковими накладними, занесеними до книги продажу, є підставою для правильного і своєчасного розрахунку оподаткованого обороту по ПДВ.

Податкова накладна повинна мати:

- порядковий номер;
- дату виписки;
- повну назву, адресу покупця і продавця;
- індивідуальні податкові номери і номери свідоцтв платників ПДВ покупця і продавця;

- номенклатуру товарів і їх кількісний вираз;
- ціну продажу без урахування ПДВ;
- ставку податку і відповідну суму податку в цифровому виразі;
- загальну суму коштів, яка належить до сплати з урахуванням податку;
- підпис відповідальної особи, що склала податкову накладну;
- печатку підприємства, яка повинна мати код ЄРДПОУ.

На наступному етапі перевіряється відповідність бухгалтерського обліку податковому при реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями, тобто відповідність первинних документів записам у книзі продажу, перевіряється підрахунок оборотів за місяць, наявність у книзі продажу підпису головного бухгалтера.

Останнім етапом перевірки реалізації готової продукції і розрахунків з покупцями є перевірка синтетичного обліку. При цьому робиться наголос на вірність відображення сум на рахунках, вірність сум по стовпцях і в кожній графі журналів-ордерів і відомостей, взаємозв'язок з кореспондуючими рахунками, відображення в інших реєстрах обліку.

10.3. Контроль організації складського обліку готової продукції

Відповідно до П(С)БО 9, готова продукція належить до запасів. З метою бухгалтерського обліку в запаси включають готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображатимуться за фактичною виробничою собівартістю, що визначається згідно з П(С)БО 16.

Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальноновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Облік готової продукції на складі. Готову продукцію з виробництва передають на склад. Таке передавання здійснюється згідно накладних на передачу товарно-матеріальних цінностей на склад. Накладну виписує у двох примірниках підрозділ-здавальник (цех). На обох примірниках накладних мають бути два підписи: начальника цеху готової продукції та начальника складу готової продукції.

На підставі одного з примірників накладної, що залишається на складі готової продукції, начальник складу чи відповідальна особа заповнює картку складського обліку. В ній роблять запис про оприбуткування готової продукції, що надійшла на склад, і разом з матеріальним звітом передають до бухгалтерії.

У бухгалтерії, відповідно до П(С)БО 9, облік готової продукції ведуть за її найменуванням або однорідною групою (видом).

Записи у картці складського обліку роблять на підставі кожного прибуткового чи видаткового документа: після запису про надходження чи вибуття зі складу підбивають підсумок за операціями та виводять залишок. У бухгалтерії також ведуть книгу залишку готової продукції. На сьогодні єдиного зразка такої книги немає, і підприємство може вести її на свій розсуд.

У бухгалтерії синтетичний облік наявності та руху готової продукції ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція». При оприбуткуванні готової продукції, що випущена підприємством, роблять такий запис: Д-т 26 «Готова продукція», К-т 23 «Виробництво».

Перевірка обліку реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями супроводжується інвентаризацією. На підприємстві таку інвентаризацію проводять кожен рік перед складанням річного балансу станом на 1 жовтня поточного року з метою об'єктивного відображення інвентаризації у річному звіті.

Крім того інвентаризацію проводять при зміні матеріально-відповідальних осіб, а також у випадку стихійних лих і крадіжок. Інвентаризацію проводить інвентаризаційна комісія, призначена наказом керівника підприємства, в повному складі і в присутності матеріально-відповідальної особи. При неповному складі інвентаризаційної комісії інвентаризацію проводити заборонено.

До початку інвентаризації завідуючий складом готової продукції дає розписку, що ним здані до бухгалтерії всі документи на

оприбуткування і відвантаження готової продукції, що продукція вся оприбуткована. Фактичну наявність готової продукції на складі перевіряють шляхом обов'язкового її перерахунку, переваження або перемірювання. Результати інвентаризації готової продукції заносять в інвентаризаційний опис форми № инв.-3 окремо по кожному найменуванню. Опис складається в одному екземплярі. При виявленні готової продукції, яка не відображена в обліку, комісія повинна включити її в опис, а після завершення інвентаризації опис передати до бухгалтерії для складання порівняльної відомості.

Результати інвентаризації розглядаються на засіданні інвентаризаційної комісії, яка виносить рішення. Надлишки готової продукції оприбутковуються по Дт26 з Кт441, нестача списується на винуватців за Дт39 та Кт26, Дт377 Кт39, або на витрати виробництва Дт92 Кт39. Суму нестач винуватці вносять в касу Дт301 Кт377 або нестачі вираховуються із заробітної плати Дт661 Кт377. На інвентаризаційному засіданні комісія складає баланс по нестачах готової продукції на складі.

Порядок інвентаризації готової продукції слід розпочинати з організаційних питань. Перед проведенням інвентаризації вся готова продукція повинна бути згрупована, розкладена за назвами, сортами, розмірами в порядку, зручному для підрахунку. В разі позачергової інвентаризації готову продукцію підготовляють у присутності інвентаризаційної комісії.

До початку процедури інвентаризації важливо отримати від кожної матеріально відповідальної особи розписку з таким змістом:

На початок проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на товарно-матеріальні цінності, здані до бухгалтерії, і всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на мою (нашу) відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списано у видаток.

Дата

Підпис

Якщо на підприємстві передбачено зберігати готову продукцію на декількох складах або в ізольованих приміщеннях, то інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання від одного місця до іншого (або одночасно на двох складах за наявності двох призначених комісій).

Перевіривши одне місце зберігання, вхід до нього опломбовують, і комісія переходить до наступного.

При цьому кількість готової продукції визначають згідно з Інструкцією № 69, перевіряючи наявну фактично готову продукцію (повна інвентаризація).

У разі, якщо готова продукція надходить на склад під час інвентаризації, матеріально відповідальна особа повинна прийняти її у присутності членів інвентаризаційної комісії. Потім на прибуткових документах роблять відмітку «Надійшло після інвентаризації» (за підписом голови комісії) з посиланням на дату опису та номер, де записано цінності.

Відпуск готової продукції під час інвентаризації можливий з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера. На видаткових документах про готову продукцію, відпущену зі складу в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, ставлять відмітку. Така готова продукція заноситься до окремого опису в порядку, аналогічному тому, який встановлено для цінностей, що надійшли під час інвентаризації. Результати інвентаризації готової продукції відображають в інвентаризаційному описі.

Перелік поширених типових форм для проведення інвентаризації:

1) інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей ф. № інв-3 або ф. № М-21. У першому документі міститься розписка, якої немає в останній формі;

2) акт інвентаризації товарів відвантажених (ф. № інв-4);

3) інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання (ф. № інв-5).

Описи підписують усі члени комісії та матеріально відповідальна особа, після чого їх передають до бухгалтерії під розписку. Бухгалтерія звіряє фактичну наявність цінностей, занесених до описів, з даними бухгалтерського обліку.

Якщо є розходження, то складає порівняльну відомість (ф. № інв-19). До неї заносять залишки готової продукції фактичні та ті, які значаться в бухгалтерському обліку. Вказують лише ту готову продукцію, за якою виявлено розбіжності з обліковими даними (нестачі чи надлишки).

Якщо в бухгалтерії підприємства застосовуються оборотні відомості з обліку готової продукції за її видами, то необхідно дані складського обліку зіставити з кількісно-сумовим обліком бухгалтерії по окремих складах і матеріально відповідальних особах. На

деяких підприємствах перевіряючі практикують раптові перевірки окремих партій готової продукції, підготовлених до відвантаження або відпущених однимиським покупцям, але не вивезених. Результати таких перевірок оформляються актами, що пред'являються керівнику підприємства.

Перевіряючий ознайомлюється з постановкою операцій з обліку реалізації готової продукції. Правильна постановка обліку забезпечує систематичний контроль за відвантаженням готової продукції, своєчасним надходженням засобів від покупців на рахунки в банках за реалізовані вироби і дає можливість відобразити ці операції на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Для забезпечення обліку реалізації готової продукції важливе значення має своєчасний висновок договорів із покупцями і замовниками. Для встановлення більш стійких зв'язків рекомендується укладати перспективні договори на декілька років із щорічним уточненням асортименту і кількості продукції.

10.4. Перевірка виконання договірних відносин з покупцями

Показник реалізації продукції підприємств промисловості є одним із основних показників господарської діяльності. Обсяг реалізації готової продукції визначається випуском її з виробництва за кількістю, асортиментом і якістю.

Продукція вважається готовою для реалізації, коли завершена її обробка, пройшло технічне випробування і вона відповідає стандартам і технічним умовам. Вона повинна бути прийнята технічним контролем і здана на склад підприємства або прийнята замовником.

Продукція, що не пройшла всіх операцій обробки, не пройшла випробування і технічного контролю підлягає обліку як незавершене виробництво.

В умовах ринкових відносин на зміну централізованій системі управління та постачання і укладання договорів з покупцями відповідно до виділених фондів прийшла система вільного підприємництва.

Вона ґрунтується на добровільних угодах постачальників із покупцями відповідно до системи попиту і пропозиції. Покупці самостійно визначають постачальників та визначають порядок укладання договорів із постачальниками. Але і в умовах ринкових відносин система договірних відносин постачальників із покупцями не втрачає своєї актуальності.

В умовах конкуренції підприємство може втратити ринки збуту продукції через недостатню організації договірних угод, що може призвести до спаду виробництва. Тому під час контрольних заходів чи аудиту здійснюється перевірка укладення договорів із постачальниками, яка тісно пов'язана з операціями щодо реалізації продукції покупцям.

При перевірці особливу увагу звертають на можливі випадки недоцільного укладання договорів.

Ревізор повинні звертати увагу на протоколи розбіжностей постачальників і покупців і рішення арбітражного суду щодо спірних питань.

Ревізор перевіряє, чи здійснюють керівники підприємств систематичний оперативний контроль і облік виконання укладених господарських договорів, з огляду на що необхідно не тільки вчасно застосовувати санкції за порушення договірних зобов'язань, а й попереджати їх.

Штрафні санкції передбачаються за порушення термінів відвантаження, постачання неякісної продукції, за некомплектність, відсутність або неналежне маркування продукції й в інших випадках.

На основі журналу реєстрації договорів із покупцями і замовниками та карток обліку виконання договорів на постачання готових виробів ревізор перевіряють ступінь виконання договорів і застосування санкцій за порушення їхніх зобов'язань. Якщо будуть установлені факти повернення готової продукції покупцям через її невідповідність діючим стандартам або технічним умовам, з'ясовують причини, виявляють конкретних винуватців, обчислюють розміри заподіяних підприємству збитків.

За виробами, що повернені покупцями після їхньої оплати, з'ясовують, чи були зроблені в бухгалтерському обліку сторнувальні записи обсягу реалізації і виробничої собівартості цих виробів на рахунку реалізації.

Перевірка укладання договорів тісно пов'язана з їх виконанням. Виконання договорів щодо постачання продукції покупцям залежить від якості роботи кожної виробничої ланки підприємства (цеху, служби постачання тощо).

Перевірку виконання договорів потрібно пов'язувати з роботою підрозділів підприємства, які мають відношення до випуску продукції. Під час перевірки виконання зобов'язань щодо постачання продукції покупцям необхідно пам'ятати, що недопостачання повинно компенсуватися постачанням у наступному періоді (місяці, кварталі, році).

Крім того, не враховуються покриття недопостачання продукції одним покупцем, постачанням іншим покупцем, а також покриття недопостачання однієї продукції іншою. Щоб оцінити виконання договірних зобов'язань щодо постачання продукції покупцям, необхідно запланований (договірний обсяг реалізації за відповідний період (місяць, квартал, рік) за винятком суми недопостачання продукції порівняти з прогнозованою (запланованою) сумою реалізації продукції. Фактичний обсяг постачання продукції можна визначити відніманням суми недопоставленої продукції від вартості її постачань, що було передбачено планом (договорами) за відповідний період із початку року.

Виконання договорів необхідно здійснювати не тільки у вартісному, але й у натуральному виразі за кількістю укладених договорів і фактичному їх виконанню. Для об'єктивної оцінки виконання договірних зобов'язань потрібно до кожного укладеного договору враховувати недопостачання продукції за кількістю, термінами постачань, якістю та асортиментом. Це дає можливість здійснити обґрунтовану оцінку виконання договірних зобов'язань на постачання продукції.

Перевіряючи виконання договірних зобов'язань, встановлюють причини, які негативно вплинули на їх виконання. Для комплексного вивчення цих причин необхідно пов'язувати перевірку виконання договірних зобов'язань з обсягом реалізації продукції за кількістю, вартістю, строками реалізації.

Перевірка виконання договірних зобов'язань постачання продукції покупцям здійснюється на підставі реєстрів оперативного обліку (книг, журналів, карток), які ведуться в комерційному відділі за кількістю, асортиментом, якістю, строком постачання,

ритмічністю відвантаження її покупцям. У процесі перевірки необхідно звернути увагу на тих покупців, яким допускались недопостачання продукції, невиконання договорів зобов'язань щодо строків постачання.

Для вивчення фактів невиконання договорів постачання продукції також перевіряють первинні документи на відпуск (відвантаження) окремих видів і партій продукції, переписку з покупцями, претензійні матеріали та дані про їх оплату.

Усі виявлені порушення перевіряючий узагальнює в нагромаджувальній відомості, де зазначає повну назву покупців, вид і кількість відвантаженої продукції за договірними зобов'язаннями, фактичне виконання, розміри і причини недопостачання або інші порушення договорів. У нових умовах ринкових відносин успішне виконання договірних зобов'язань залежить від правильної організації оперативної роботи зі збуту продукції, що може бути забезпечено чітким налагодженням оперативного контролю за реалізацією продукції покупцям.

Перевірка виконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям потребує також зіставлення даних реєстрів оперативного обліку з даними журналу реєстрації відвантажень, відомостями обліку відвантажень і реалізації продукції (форма № 16) та первинними документами, що підтверджують реалізацію продукції покупцям. Це дозволяє виявити факти неповного відображення в оперативному обліку і звітності реалізації продукції окремим покупцям.

Перевіряють обсяг реалізації продукції і відповідність його розрахунковим договорам і комерційним угодам на постачання її покупцям.

Однозначно перевіряють обґрунтованість розрахунків нормативів залишків готової продукції на складах. Завищення цих нормативів призводить до зменшення обсягу реалізації, невиконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям, затоварювання складів, сповільнення обігу коштів.

Для вивчення можливості реального скорочення залишків готової продукції, що відвантажена (відпущена) покупцям, необхідно перевірити обґрунтованість кожної суми за термінами відвантаження неоплаченої продукції і причинами несплати рахунків покупцями.

Особливу увагу звертають на суми відвантаженої (відпущеної) продукції, що тривалий час не оплачена покупцями. Обсяг реалізації продукції в натуральному і в номенклатурному виразі перевіряють з укладеними договорами і комерційними угодами на постачання продукції покупцям. З'ясовують, чи немає створення резервів необлікованої продукції з метою її реалізації за готівку без оформлення документів.

Перевіряють також розрахунки обсягу випуску продукції та відповідність його з укладеними договірними угодами. Така перевірка дає можливість з'ясувати відповідність обсягу реалізації даним договірних угод.

З'ясовують також, чи немає випадків, коли підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям, необґрунтовано одержують кошти від них у порядку попередньої оплати.

У деяких випадках процес випуску продукції на підприємстві в обліку тривалий час не відображається, що призводить до того, що одержані кошти від покупців у порядку попередньої оплати використовуються для потреб своєї діяльності, в той час як продукція залишається не відпущеною покупцям. Під час ревізії перевіряють відповідність її якості укладеним угодам і встановленим стандартам, обґрунтованість позавиробничих витрат, які залежать від обсягу реалізації продукції (транспортні витрати, тара і пакувальні матеріали), що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію.

Ревізор також повинен перевірити правильність оцінки значення вартості реалізованої продукції, достовірність звітних даних про обсяг реалізації. Незадовільна якість готової продукції, що не користується попитом, тягне за собою затоварення складів, відмови від її оплати покупцями або претензії з їх боку. У випадку анулювання замовлень в умовах індивідуального і серійного виробництва потрібно з'ясувати причини, що негативно вплинули на обсяг реалізації продукції.

Для відвантаження продукції покупцям велике значення має повне і своєчасне забезпечення транспортними засобами. У зв'язку з цим ревізор встановлює, чи немає випадків неповного і несвоєчасного надання вагонів чи автомобілів для відвантаження продукції покупцям.

Він розглядає графіки подавання транспортних засобів під завантаження продукції, їх вантажоємкість і терміни виділення цих транспортних засобів. Порівнянням цих термінів із графіками випуску продукції, з фактичною потребою транспортних засобів для відвантаження продукції покупцям визначають причини зриву графіків надання продукції та винних осіб. Одночасно встановлюють факти простоїв виділеного транспорту і неповного використання вантажоємкості, неперед'явлення претензій до транспортних підприємств за затримку і неповне подавання транспортних засобів.

Особливу увагу звертають на випадки затоварення продукції на складах підприємства і з'ясовують, чи не є це наслідком випуску продукції, що не має збуту, випуску недоброякісної продукції або продукції, що повернена покупцем. Такі факти ретельно досліджують та встановлюють причини і винних осіб. В умовах, коли різко зменшується залишки продукції на складах, перевіряючий повинен з'ясувати наступне: чи не списані суми нестач готової продукції на складах, чи немає випадків прострочених платежів, фактів втрати вантажів і нестач відвантаженої продукції без стягнення її вартості з покупців чи інших винних осіб, наявність некомплектної і нестандартної продукції на складах і відвантаження її покупцям, що призвели до відмовлень від сплати і претензій або фактів незаконної уцінки готової продукції і сплати різниць у результаті завищення сортності при здаванні продукції цехами на склад й інші факти.

Одночасно перевіряють обсяг реалізації продукції, якість та правильність визначення її вартості.

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю відображається за дебетом рахунка 26 «Готова продукція».

В аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами. Необхідно перевірити операції щодо списання готової продукції з рахунка 26 «Готова продукція» та списання відхилень фактичної собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами.

Це відхилення визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами.

Перевіряючий встановлює правильність визначення суми цих відхилень, що належать до реалізованої продукції, та правильність відображення за кредитом рахунка 26 «Готова продукція» і дебетом рахунків, на яких відображено її вибуття.

У деяких підприємствах договірні ціни занижують порівняно з собівартістю продукції, що призводить до нереального відображення доходів або збитків від реалізації продукції. Такі порушення групують у нагромаджувальні відомості.

Аналогічну відомість складають на продукцію, за якою одержані збитки від реалізації, та визначають їх причини. Слід звернути увагу на можливі факти штучного збільшення фактичного обсягу реалізованої продукції. Під час ревізії з'ясовують, чи немає випадків передачі напівфабрикатів і виробів для заключної обробки на іноземних підприємствах (а інколи, взагалі, без обробки) з метою збільшення обсягу реалізації.

Контрольні запитання

- 1. Якими нормативними документами регламентується облік та контроль готової продукції?*
- 2. Які основні завдання контролю та аудиту операцій з готовою продукцією?*
- 3. Які основні джерела інформації перевірки операцій з виробництва та реалізації готової продукції?*
- 4. Які методи застосовують при перевірці операцій з готовою продукцією?*
- 5. Які особливості контролю організації складського обліку готової продукції?*
- 6. Яка послідовність інвентаризації готової продукції?*
- 7. Якими бухгалтерськими проведеннями оприбутковують надлишки готової продукції та списують її нестачі?*
- 8. Які поширені типові форми для проведення інвентаризації?*
- 9. Які особливості перевірки виконання договірних відносин з покупцями?*
- 10. На підставі чого здійснюється перевірка виконання договірних зобов'язань постачання продукції покупцям?*

Тема 11. ПЕРЕВІРКА СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

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

11.2. Контроль і ревізія фінансового стану підприємства на базі фінансової звітності

11.3. Контроль і ревізія коштів цільового призначення

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

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV визначено, що метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам необхідної для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Знання бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності відіграють важливу роль у проведенні профілактичних заходів щодо виявлення та попередження корисливих правопорушень.

Бюджетна організація має право самостійно обрати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

а) введення до штату посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

б) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

в) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

г) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником організації.

Ревізору доцільно ознайомитися з внутрішніми розпорядчими документами установи (наказами, розпорядженнями, положеннями про відділи, посадовими інструкціями, правилами тощо) з метою встановлення: основних видів господарських операцій, що здійснюються цією установою; кола осіб, які беруть участь у документуванні цих операцій; кола осіб, які мають право вирішувати питання, пов'язані зі здійсненням таких операцій; кола осіб, на яких покладено функції контролю за здійснення операцій кожного виду.

Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (zareєстрованого Міністерством юстиції України 5 червня 1995 р. за № 168/704, надалі – Положення № 88) встановлено, що керівник організації зобов'язаний забезпечити фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах і виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівник установи затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна, а також обмежений перелік осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності.

За окремими операціями з матеріальними цінностями галузеві нормативні документи потребують видання наказів такого змісту, зокрема щодо обліку наркотичних і психотропних препаратів.

З метою упорядкування руху та своєчасного отримання записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообороту, в якому зазначаються терміни створення або отримання від інших підприємств, установ і організацій документів, прийняття їх до обліку, передачі в обробку та до архіву.

Відповідно до Положення № 88 графік документообороту повинен:

забезпечувати оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ;

визначати мінімальний термін перебування документу в підрозділі;

сприяти поліпшенню облікової роботи;

сприяти посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку;

забезпечувати поліпшення рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та опрацювання документів, що виконуються кожним підрозділом установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їхнього взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їхньої діяльності, за графіком документообороту, для чого *кожному виконавцю видається витяг із графіка*.

Метою контролю та ревізії доходів і результатів діяльності є перевірка повноти, правдивості та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності.

Основним завданням контролю та ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, які впливають на їх формування, що залежить або не залежить від організації роботи підприємства.

Виходячи із програми ревізії і способів перевірки інформації про доходи і результати діяльності, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми (методи дослідження облікової інформації) та узагальнення результатів контролю і ревізії.

Джерела обліку та звітності для перевірки правильності відображення у бухгалтерському обліку подані на рис. 11.1.

Правильно організовані облік і звітність дають можливість вести систематичний оперативний контроль за зберіганням і використанням ресурсів на всіх стадіях виробництва, своєчасно виявляти конкретних винуватців шкоди, заподіяної нестачами, крадіжками, перевитратами або збитками.

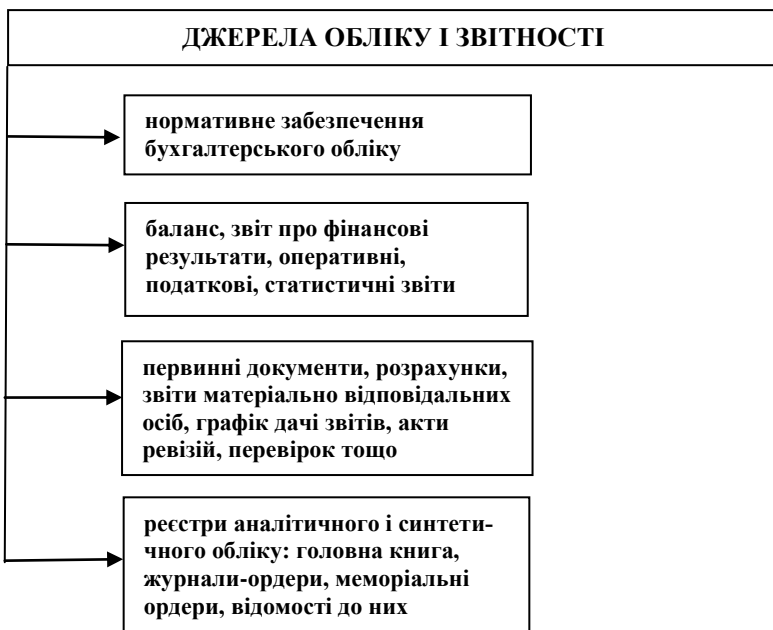


Рис. 11.1. Джерела обліку та звітності для перевірки правильності відображення у бухгалтерському обліку

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

Схема послідовності ревізії стану обліку і звітності подана на рис. 11.2.

1.	Відповідність організації і методики ведення бухгалтерського фінансового й управлінського обліку та складання фінансової звітності за затвердженим положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, Плану рахунків, Інструкції про його застосування та іншими нормативними актами
2.	Правильність оформлення документами здійснених господарських операцій, достовірність документів, своєчасність і повнота відображення операцій у бухгалтерському обліку
3.	Наявність на документах грошового, матеріального, майнового, розрахункового та кредитного характеру підписів керівника і головного бухгалтера
4.	Своєчасність і якість виробничих, товарних, матеріальних, авансових звітів звітів касира та ін.
5.	Правильність і своєчасність перевірки й бухгалтерської обробки документів і звітів матеріально відповідальних осіб бухгалтерією
6.	Своєчасність розгляду й затвердження документів і звітів керівником підприємства
7.	Правильність кореспонденції рахунків, тотожність зустрічних сум у реєстрах бухгалтерського обліку
8.	Своєчасність і якість ведення облікових реєстрів
9.	Достовірність контролю за видачею й використанням доручень і своєчасність оформлення оприбуткування цінностей у підзвіт матеріально відповідальним особам
10.	Ефективність застосування комп'ютерних програм бухгалтерського обліку
11.	Своєчасність і якість складання фінансової звітності
12.	Своєчасність і ефективність інвентаризацій цінностей та розрахунків
13.	Стан архіву бухгалтерських документів і дотримання правил та термінів їх зберігання
14.	Обстеження структури бухгалтерії, постановки обліку і звітності
15.	Забезпеченість бухгалтерії нормативними матеріалами, положеннями, інструкціями, бланками документів і звітів
16.	Розстановка кадрів, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії
17.	Система матеріальної відповідальності, укладання договорів із матеріально відповідальними особами про повну матеріальну відповідальність
18.	Пропускна система, охорона цінностей
19.	Використання прав і виконання своїх обов'язків головним бухгалтером

Рис. 11.2. Схема послідовності ревізії стану обліку і звітності

11.2. Контроль і ревізія фінансового стану підприємства на базі фінансової звітності

Перевіряючий (ревізор, аудитор) повинен мати довідковий матеріал, який стисло характеризує короткий зміст законів, постанов, інструкцій та інших вказівок з питань обліку і звітності, програму дій. Програма перевірки фінансового стану підприємства складається з питань, зображених на блок-схемі (рис. 11.3):

1.	Стан обліку і звітності
2.	Правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку результатів попередньої ревізії
3.	Відповідність показників балансу даним головної книги, реєстрам синтетичного і аналітичного обліку, звітам і прикладеним до них документам
4.	Правильність проведення інвентаризацій каси, матеріальних цінностей і розрахунків, правильність та обов'язковість проведення контрольних вибіркового інвентаризацій; якість і своєчасність перевірки інвентаризаційних матеріалів і складання порівнювальних відомостей бухгалтерією
5.	Своєчасність й правильність розгляду і затвердження результатів інвентаризації керівником
6.	Правильність ведення обліку касових операцій і їх відповідність порядку ведення касових операцій
7.	Порядок ведення обліку затрат, собівартості продукції і фінансових результатів: доходів, прибутків, рентабельності
8.	Стан дебіторської і кредиторської заборгованості
9.	Встановлення фактів простроченої, безнадійної за боргованості, сумнівних боргів і заходи щодо їх ліквідації та оздоровлення фінансового стану
10.	Реальність статей балансу, достовірність звітів про фінансові результати, рух грошових коштів і власний капітал
11.	Стан розрахунків з бюджетом
12.	Стан розрахунків з позабюджетними фондами

Рис. 11.3. Програма перевірки фінансового стану підприємства

Ревізор перевіряє, як забезпечується методичне керівництво вищестоящої організації щодо застосування існуючої форми обліку, чи узагальнюється досвід передових підприємств, вивчає обсяг і особливості господарської діяльності, структуру облікового апарату, документообіг, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії.

Повнота і своєчасність документального оформлення й відображення в обліку всіх операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, є критерієм оцінки постановки й стану бухгалтерського обліку.

Ревізор встановлює: яких заходів було вжито за актами попередніх ревізій і перевірок; чи збираються поступово облікові дані для складання звітності, чи ведеться робота за графіком, чи встановлено належний порядок приймання, перевірки й обробки документів.

Важливу роль у правильній організації обліку відіграє підвищення ділової кваліфікації кадрів облікових працівників, проведення з ними семінарських занять з питань удосконалення обліку.

Важливо також перевірити правильність оформлення документів, їх зміст, відповідність почерку, правильність підписів, відтисків штампів, печаток, оглянути зовнішній вигляд, папір, спосіб запису, особливо в сумнівних документах. Особливо старанно перевіряють дотримання відповідності записів одних і тих же операцій у різних облікових реєстрах. Слід з'ясувати, чи правильно ведеться облік на позабалансових рахунках.

Метою контролю та ревізії доходів і результатів діяльності є перевірка повноти, правдивості та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності.

Основним завданням контролю та ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, які впливають на їх формування, що залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

Виходячи із програми ревізії і способів перевірки інформації про доходи і результати діяльності:

по-перше, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми (методи дослідження облікової інформації) та узагальнення результатів контролю і ревізії, а залежно від джерел одержання доходів визначають об'єкти контролю;

по-друге, фіксують інформацію, яку потрібно використовувати під час ревізії;

по-третє, проводять нормативно-правове обґрунтування операцій, пов'язаних з доходами і результатами діяльності; для цього використовуються законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства й особливо нові напрями реформування бухгалтерського обліку в Україні; реалізація цих напрямів знайшла відображення в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та викладена в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (ПБО);

по-четверте, для перевірки повноти, правдивості і неупередженості доходів і результатів діяльності підприємства з'ясовують обґрунтованість цих показників, що потребує їх дослідження по суті і змісту, та підстави нормативно-правового регулювання первинних документів, правильність відображення доходів і результатів в облікових реєстрах і звітності;

по-п'яте, визначають доцільність застосування певних методичних прийомів контролю та методів дослідження облікової інформації; методичні прийоми контролю доходів і результатів діяльності потребують застосування методів обстеження діяльності об'єктів підприємства, визначення доходів і результатів, їх зіставлення з витратами та обґрунтування доходів на підставі розрахунково-економічних розрахунків; важливе значення під час ревізії доходів і результатів діяльності підприємства також мають методи дослідження облікової інформації з цих операцій;

по-шосте, для узагальнення результатів контролю і ревізії систематизують і обґрунтовують виявлені порушення та недоліки, складають частковий і проміжний акти контролю, відображають ці порушення і недоліки у відповідному розділі акта ревізії.

Під час ревізії необхідно насамперед вивчити об'єкти діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, та надзвичайні доходи.

Під час контрольних заходів спочатку перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) за даними «Звіту про фінансові результати».

У зв'язку з цим обґрунтовують достовірність статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)», де відобража-

ється загальний дохід (виручка) від її реалізації (без урахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з їх продажу).

Потім перевіряють достовірність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Важливе значення також має перевірка визначення валового прибутку (збитку), який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і її собівартістю.

У складі доходів від операційної діяльності знаходяться також доходи від оперативної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів (крім фінансових інвестицій).

У зв'язку з цим ревізор перевіряє правильність визначення цих доходів, що потребує застосування розрахунково-аналітичних прийомів контролю.

На підставі перевірки даних визначення доходу від операційної діяльності перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) від цієї діяльності, що являє собою алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах рекомендується проводити у порядку, наведеному на рис. 11.4.

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, то результати діяльності та рух грошових коштів всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, перевірка бухгалтерського обліку бюджетної установи повинна підтвердити (підтвердити частково або не підтвердити) повноту і достовірність інформації, відображеної в реєстрах її бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.

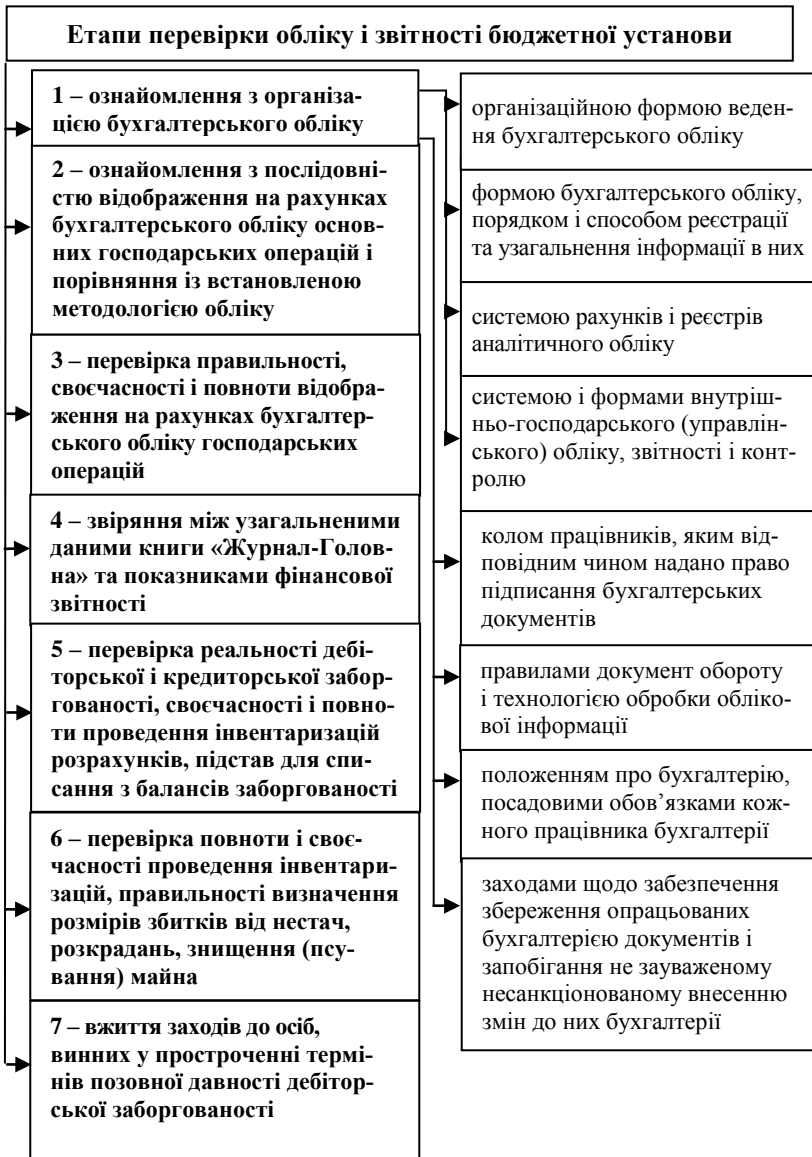


Рис. 11.4. Порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах

Розділ IX «Облік операцій з власними надходженнями» Інструкції № 61 передбачає відображення в обліку видатків за рахунком коштів, що надійшли за платне навчання, бухгалтерськими проводками за дебетом рахунка 811 «Видатки за спеціальними коштами» та кредитом рахунків 301 «Каса в національній валюті», 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів», 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів», 361 «Розрахунки в порядку планових платежів», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Разом з тим Порядком застосування Плану рахунків (наказ № 114) за рахунком 81 «Видатки спеціального фонду» встановлено, що у здійсненні видатків спеціальних коштів повинен дотримуватися той же порядок, який встановлено для бюджетних коштів. Тобто не буде порушенням, якщо бухгалтерія установи дотримуватиметься кореспонденції рахунків, встановленої для обліку операцій з коштами загального фонду (тільки замість субрахунків 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи», 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи» та 803 «Видатки сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів» використовуватимуться відповідні субрахунки рахунку 81 «Видатки спеціального фонду»).

Завдання ревізора полягає в тому, щоб визначити, чи не списувалися бухгалтерією бюджетної установи передчасно на рахунки 81 «Видатки спеціального фонду» або 82 «Виробничі витрати», а саме:

авансові платежі без підтвердження факту отримання і використання виробничих запасів (споживання послуг, приймання робіт);

витрати, що належать до доходів майбутніх періодів (коли послуги бюджетною установою ще не надано);

витрати, які на момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид робіт (об'єкт) або на собівартість певного виду виробів чи продукції, якщо виробляється кілька їх видів.

У перевірці кожного пункту програми ревізії (перевірки) ревізор повинен відстежувати бухгалтерські записи на рахунках бухгалтерського обліку за однорідними господарськими операціями.

11.3. Контроль і ревізія коштів цільового призначення

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

Завдання ревізії полягає в тому, щоб забезпечити контроль формування і цільового використання капіталу та коштів цільового фінансування і цільових надходжень. Відповідно до завдань ревізії визначаються об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії капіталу, резервів, коштів цільового фінансування та цільових надходжень.

Важливе місце у ревізії займають процедури контролю статутного капіталу, інформація якого зосереджена на рахунку 40 «Статутний капітал».

За даними цього рахунка перевіряють достовірність інформації про рух статутного капіталу підприємства.

По-перше, під час ревізії встановлюють правильність записів за кредитом і дебетом цього рахунка та реальність виведеного в ньому сальдо.

По-друге, за даними кредиту рахунка 40 «Статутний капітал» перевіряють законність джерела його поповнення за рахунок додаткового, пайового, резервного, неоплаченого капіталу, коштів нерозподіленого прибутку, вкладень засновників (учасників).

По-третє, за дебетом цього рахунка перевіряють вилучення статутного капіталу для поповнення відповідних видів капіталу. Всі записи за дебетом і кредитом рахунка 40 «Статутний капітал» обґрунтовуються нормативно-законодавчими і первинними документами.

По-четверте, за даними журналу 7 перевіряють правильність і законність формування і використання пайового додаткового капіталу. Особливу увагу приділяють перевірки капіталу та операцій, пов'язаних з нерозподіленими прибутками (непокритими збитками).

По-п'яте, законність створення резервного капіталу підприємства перевіряють відповідно до чинного законодавства та установчих документів. Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами та напрямками використання, що відображаються в аналітичному обліку.

По-шосте, для перевірки достовірності операцій, пов'язаних із нерозподіленими прибутками (непокритими збитками), використовується облікова інформація, що відображається на відповідних субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». За даними субрахунка 44/2 «Непокриті збитки» перевіряють обґрунтованість утворення цих збитків та законність їх списання за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного, пайового чи додаткового капіталу.

По-сьоме, перевіряють також правильність розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплат за облігаціями, відрахувань у резервний капітал та інше використання прибутку в поточному році. Для цього використовується інформація субрахунка 44/3 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

По-восьме, особлива увага приділяється можливим випадкам виправлення помилок за минулий період, виявленим у поточному році згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах».

По-дев'яте, згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» на підприємстві створюють резерв сумнівних боргів, інформація якого ведеться на рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей резерв використовується для списання можливих витрат при виникненні безнадійної заборгованості.

Безнадійною дебіторською заборгованістю є та, відносно якої існує впевненість в її неповерненні (або позовний термін якої минув).

Сумнівною дебіторською заборгованістю є та, відносно якої у підприємства існує неупевненість у її погашенні.

Відповідно до зазначеного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 передбачено два варіанти визначення величини сумнівних боргів: виходячи з платоспроможності окремих дебіторів (але цей варіант може визначити величину сумнівних боргів приблизно) або на підставі класифікації дебіторської заборго-

ваності. Під час ревізії за даними кредиту рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» перевіряється інформація щодо законності і реальності створення цього резерву. Записи за кредитом цього рахунка порівнюють із даними рахунків обліку витрат.

Списання сумнівної заборгованості перевіряється на відповідність його Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість».

При цьому перевіряють правильність відображення цих операцій за дебетом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» і за кредитом рахунків, де обліковується дебіторська заборгованість.

Нецільове використання бюджетних коштів – це:

витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим Законом про Державний бюджет України, 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;

використання бюджетних коштів, отриманих у вигляді субвенції, на цілі, що не відповідають визначеній меті.

Для перевірки коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується інформація рахунка 48 «Цільове фінансування і цільове надходження», де ведеться облік наявності та руху коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення. Такі кошти можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб.

При ревізії насамперед перевіряють законність операцій та повноту відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з надходженням цих коштів спеціального призначення та їх витрачанням за окремими видами. Для перевірки використовують дані синтетичного й аналітичного обліку за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та аналітичні розрахунки і первинні документи, які підтверджують надходження та витрачання цих коштів, здійснення витрат за рахунок коштів цільового призначення.

За кредитом рахунка 48 перевіряють формування коштів цільового призначення, що отримані на здійснення певних заходів,

а за дебетом – правильність і цільове призначення використання коштів цільового призначення.

Під час аналізу відхилення проведених установою витрат треба мати на увазі наступне:

- *Якщо фактичні витрати перевищують кошторисні призначення* – це свідчить про невжиття з боку керівника установи необхідних заходів щодо приведення у відповідність видатків до кошторисних призначень.

Якщо перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями призвело до виникнення або збільшення зобов'язань, то це є бюджетним правопорушенням.

Однак у кожному окремому випадку таких відхилень треба з'ясувати причини і чинники, що вплинули на них. Тут можуть бути і такі, які не залежать від діяльності установи (наприклад, затвердження вищою організацією кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби установи у відповідних коштах; підвищення мінімального розміру заробітної плати; підвищення цін і тарифів тощо). Крім того, причиною перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями може бути використання наявних на початок звітного періоду товарно-матеріальних цінностей, резервів або дебіторської заборгованості.

- *Якщо фактичні видатки менші за кошторисні призначення* – це може свідчити про економне та раціональне використання бюджетних коштів. Проте таке відхилення може також свідчити про планування зайвих асигнувань (наприклад, на медикаменти, харчування, придбання м'якого інвентарю та обмундирування тощо). Економія фактичних видатків може бути пов'язана також з невиконанням плану щодо розвитку чи утримання мережі, штатів і контингенту, непроведенням видатків, які негативно впливають на діяльність установи. Водночас у складі фактичних видатків все ж можуть бути видатки, без яких можна було обійтися, і такі, які суперечать вимогам законів, Указів Президента, постановам Уряду України, іншим документам нормативно-правового характеру. У такому випадку також доцільно проаналізувати зміни у розрахунках, що відбулися за звітний період, та обґрунтованість накопичення матеріальних запасів.

- *Якщо фактичні видатки перевищують касові* – це може свідчити про погашення дебіторської заборгованості, що

обліковувалася на початок звітнього періоду, або про утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітнього періоду. Крім того, за статтями видатків на харчування, медикаменти, капітальний ремонт, придбання обладнання, м'якого інвентарю (інших видатків, пов'язаних безпосередньо з виробничими запасами), перевищення фактичних видатків над касовими може утворитися внаслідок списання у звітньому періоді майна, яке було придбано раніше.

- *Якщо фактичні видатки менші за касові* – це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок звітнього періоду, або про утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітнього періоду. В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів (коли і кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримується установою обмеження попередньої оплати місячним терміном, встановлене наказом Міністерства фінансів України від 6 квітня 1998 р. № 83).

- *Якщо касові видатки перевищують кошторисні призначення* – це може свідчити про порушення кошторисної дисципліни та/або нецільове використання бюджетних коштів, або (як мінімум) зайве отримання чи відволікання бюджетних коштів. У таких випадках необхідно з'ясувати, за рахунок яких статей видатків проведено такі витрати, як це вплинуло на діяльність установи, якість обслуговування населення, підопічних, учнів тощо. Необхідно докладно вивчити причини допущених перевитрат, отримати вичерпні пояснення посадових осіб, оскільки такі порушення можуть спричиняти кримінальну відповідальність.

- *Якщо касові видатки менші кошторисних призначень* – це може свідчити про завищення кошторисних призначень, а також про порушення фінансової дисципліни, оскільки в умовах недостатнього фінансування повинні передусім проводитися видатки на соціальні потреби, розрахунки за енергоносії, як цього вимагають закони, Укази Президента та постанови Уряду України, інші документи нормативно-правового характеру.

Контрольні запитання

1. *Яка суть рентабельності, як її визначати?*
2. *Які завдання перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності?*
3. *Які джерела інформації і методичні прийоми контролю стану бухгалтерського обліку та звітності?*
4. *Як здійснюють контроль і ревізію коштів цільового призначення?*
5. *Які дії визначаються як нецільове використання коштів?*
6. *Що означає: «касові видатки менші кошторисних призначень»?*
7. *Про що свідчить факт, коли касові видатки перевищують кошторисні призначення?*
8. *Про що свідчить факт, коли фактичні видатки перевищують касові?*
9. *Про що свідчить факт, коли фактичні витрати перевищують кошторисні призначення?*

Тема 12. УЗАГАЛЬНЕННЯ І МЕТОДИКА ОФОРМЛЕННЯ АКТА РЕВІЗІЇ ЧИ ПЕРЕВІРКИ

- 12.1. *Порядок узагальнення і методика оформлення акта ревізії чи перевірки*
- 12.2. *Висновки за матеріалами ревізії і вжиття заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків*
- 12.3. *Реалізація результатів ревізій і перевірок*

12.1. Порядок узагальнення і методика оформлення акта ревізії чи перевірки

Документування контрольних заходів та їх результатів за змістом і формою зводиться до складання робочих, офіційних, додаткових і супровідних документів (рис. 12.1).

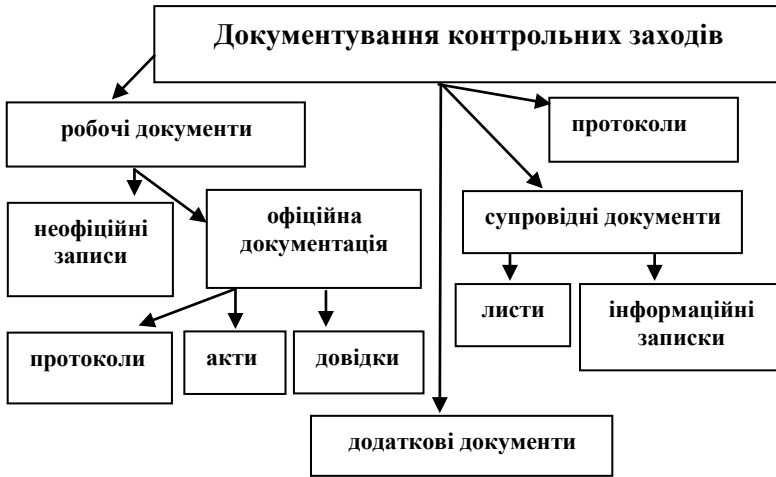


Рис. 12.1. Складові елементи документування контрольних заходів

Робоча документація – це неофіційні (чернеткові) записи, в яких зафіксовано отриману в процесі контрольного заходу інформацію з метою подальшої її опрацювання. Ці записи здійснюються лише з метою забезпечення складання офіційної документації, і тому після завершення контрольного заходу робоча документація знищується особою, яка безпосередньо її склала, за винятком передбачених законодавством випадків, що регламентують її зберігання.

Офіційна документація – основна частина матеріалів контролю, що є обов’язковими для складання документів. До неї належать *акти, довідки та протоколи*.

Форми складання акта чи довідки залежать від ревізора, однак критерії формування структури офіційної документації повинні дотримуватися уніфікованого підходу, суть якого полягає в умовному поділі документа на такі частини:

- вступну, що містить:
- підставу для здійснення контрольного заходу;
- тему контрольного заходу;
- назву суб’єкта господарювання, який підлягав контролю, місце його розташування та загальні відомості про нього;

дати початку і закінчення контрольного заходу;
час, який підлягав дослідженню під час контрольного заходу;
перелік службових осіб, що його здійснювали;
констатууючу, в якій зазначається:
зміст;
характер;
результати контрольного заходу.

Констатууюча частина може бути розділена на тематичні розділи за окремими напрямками чи процесами контрольного заходу.

Заключну, в якій відображено висновки контрольного заходу, підсумкові розрахунки та зведення.

Додаткова документація – це складена за результатами контрольних заходів та оформлена як додатки (найчастіше у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо) інформація, що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

Супровідна документація – це листи та інформації, складені за результатами контрольних заходів (листування з органами державної влади, зокрема з правоохоронними, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після його завершення; внутрішні документи суб'єктів державного фінансового контролю про розгляд або оцінку результатів контрольних заходів).

Щодо документування контрольних заходів і їх результатів у протоколах, то ця форма роботи регламентується Порядком складання, передачі за належністю Протоколу про бюджетне правопорушення, затвердженого наказом Мініну від 26 лютого 2002 р. № 129.

Зокрема цим документом, який зареєстровано в Мініюсті, визначено, що Протокол про бюджетне правопорушення – це документ, яким засвідчується факт недотримання учасниками бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про його виконання.

Протокол оформляється працівниками органів державного фінансового контролю на підставі довідок, складених за результатами проведених відповідно до законодавства перевірок, чим засвідчується факт бюджетного правопорушення, та матеріалів звітності, за аналізом яких виявлено бюджетні правопорушення.

У протоколі зазначаються:

дата і місце його складання;

посада, прізвище, ім'я, по батькові особи, яка склала протокол;

відомості про учасника бюджетного процесу, яким вчинено бюджетне правопорушення (повна назва, місцезнаходження, інші реквізити – номер рахунка в банку чи в органі державного казначейства тощо; його підпорядкованість; прізвище, ім'я, по батькові керівника; реквізити відповідного бюджету);

час вчинення і суть бюджетного правопорушення із зазначенням положень законодавчих або інших нормативно-правових актів, які було порушено;

пояснення керівника (або особи, яка виконує його обов'язки) органу, установи, організації, підприємства, де вчинено бюджетне правопорушення;

додаток до Протоколу (довідка перевірки, інші матеріали з питань, що перевірялися).

Акт ревізії (довідка перевірки) складаються не менше як у двох примірниках, один з яких передається керівництву об'єкта контролю, а інший зберігається в контрольному органі.

Якщо ж під час ревізії (перевірки) виявлено правопорушення, про які необхідно докладно інформувати правоохоронні органи чи ініціаторів її проведення, складається три чи чотири примірники акта (довідки).

Протокол про бюджетне правопорушення відразу складається в чотирьох примірниках.

Документування контрольних заходів та з їх результатами, проведених під час аудиту ефективності виконання бюджетної програми (використання бюджетних коштів), здійснюється в аудиторському звіті, який за формою і змістом має суттєві відмінності від акта ревізії (довідки перевірки).

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів матеріалами контрольних заходів.

Опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на наступні запитання:

1) яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано (зазначається повна назва документа, його дата і номер, стаття чи пункт, які порушено);

2) хто і коли порушив фінансово-правову норму (вказується прізвище та ініціали посадової чи матеріально відповідальної особи об'єкта контролю, яка своїм рішенням, вказівкою спричинила порушення законодавства, чи своєю бездіяльністю його не виконала; зазначається посадова особа, яка підписала документи з порушеннями);

3) яким чином виявлено порушення (стисло зазначаються прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення – зустрічною перевіркою документів, нормативною перевіркою, техніко-економічними розрахунками, обстеженням, інвентаризацією, контрольним обміром виконаних робіт, опитуванням, контрольним запуском сировини і матеріалів у виробництво тощо);

4) які обставини сприяли вчиненню порушень (зазначається дотримання періодичності проведення відомчих ревізій, перевірок або інвентаризацій, стан ведення бухгалтерського обліку, реагування керівництва об'єкта контролю на подання контрольних і правоохоронних органів щодо порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками тощо);

5) як відображено у бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарську операцію, проведеною з порушенням (зазначаються бухгалтерські проведення, записи в складському обліку та виконавці згідно функціональних обов'язків, дати обліку операцій);

6) які наслідки допущеного порушення у кількісному та/або сумарному виразі;

7) що пояснила з приводу порушення посадова чи матеріально відповідальна особа; висновки з цих пояснень (заперечень);

8) хто, скільки і як відшкодував збитків під час ревізії (перевірки);

9) яких заходів вжито під час ревізії (перевірки) для усунення наслідків і причин порушення.

12.2. Висновки за матеріалами ревізії і вжиття заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків³³

Для завершення контрольних заходів, крім кваліфікованого проведення перевірки та обґрунтування кожного факту, викладеного в акті, відбирання пояснень та проведення службових розслідувань, необхідно вжити заходів, які не допускають повторення таких порушень на інших суб'єктах господарювання. Домогтися зазначених цілей можна шляхом виконання контрольними органами низки процедур, які разом утворюють механізм усунення наслідків фінансових порушень. Суть цього механізму розкривається схематично на рис. 12.2.

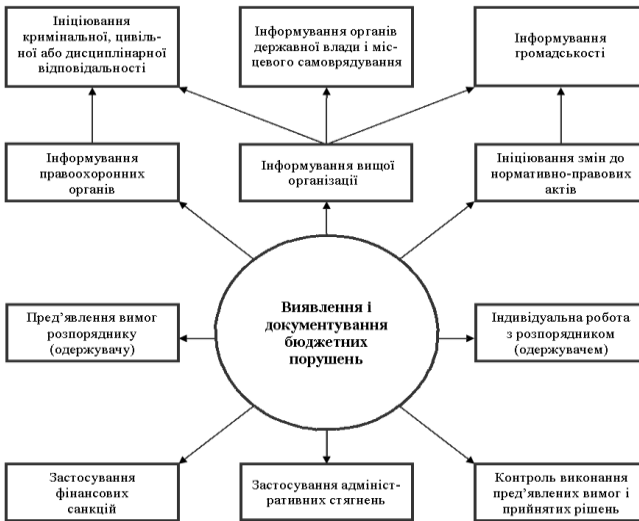


Рис. 12.2. Механізм усунення наслідків бюджетних порушень³⁴

³³ За матеріалами: Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – С. 257–288; Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін.]. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.

³⁴ Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін.]. – К.: НВП «АВТ», 2004. – С. 329.

Ревізор повинен проводити *індивідуальну роботу з розпорядником бюджетних коштів* для максимального усунення порушень та їх наслідків під час контрольного заходу.

Якщо вжитими у процесі ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, ревізор готує і за підписом керівника підрозділу контрольно-ревізійної служби направляє керівництву підконтрольного об'єкта вимогу – реагування на усунення виявлених порушень і вжиття заходів для повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

При виявленні суттєвих порушень фінансової дисципліни, нестачі коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії передаються слідчим органам, про результати контролю в цей же час інформується вища організація.

Важливими складниками механізму усунення бюджетних порушень є також застосування фінансових санкцій та адміністративних стягнень.

Особливості та суть фінансових санкцій:

1) вони є засобом покарання за бюджетне правопорушення юридичної особи і стимулом для забезпечення усунення його наслідків;

2) в окремих випадках за одне і те ж бюджетне правопорушення може бути застосовано одночасно кілька фінансових санкцій;

3) передача ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронних органів не є перешкодою для застосування до порушника бюджетного законодавства – юридичної особи фінансових санкцій;

4) за одним актом ревізії, яким задокументовано порушення з питань складання і виконання бюджетів різних рівнів, може бути прийнято кілька рішень щодо застосування фінансових санкцій (за кожним бюджетом окремо);

5) фінансові санкції не блокують здійснення видатків за захищеними статтями бюджету;

6) за не досягнення з першого разу ефекту «виховання» фінансову санкцію вже через короткий час (тиждень–два) можна знову застосувати до порушника бюджетного законодавства – юридичної особи, керівники якої ухиляються від усунення наслідків порушень;

7) факти незастосування за бюджетні правопорушення фінансових санкцій правоохоронні органи можуть розцінюватися як корупційні дії.

За бюджетні правопорушення можна застосовувати одночасно кілька фінансових санкцій.

Передусім це стосується нецільового використання бюджетних коштів, за яке може бути застосовано від однієї до трьох фінансових санкцій – «припинення бюджетних асигнувань», «зменшення бюджетних асигнувань» та/або «зупинення операцій з бюджетними коштами» (рис. 12.3).

«Зупинення операцій з бюджетними коштами» є найбільш універсальною фінансовою санкцією, бо вона може бути застосована за будь-яке бюджетне правопорушення. Водночас застосування санкції «зменшення бюджетних асигнувань» передбачено лише за одне бюджетне правопорушення, тобто нецільове використання бюджетних коштів.

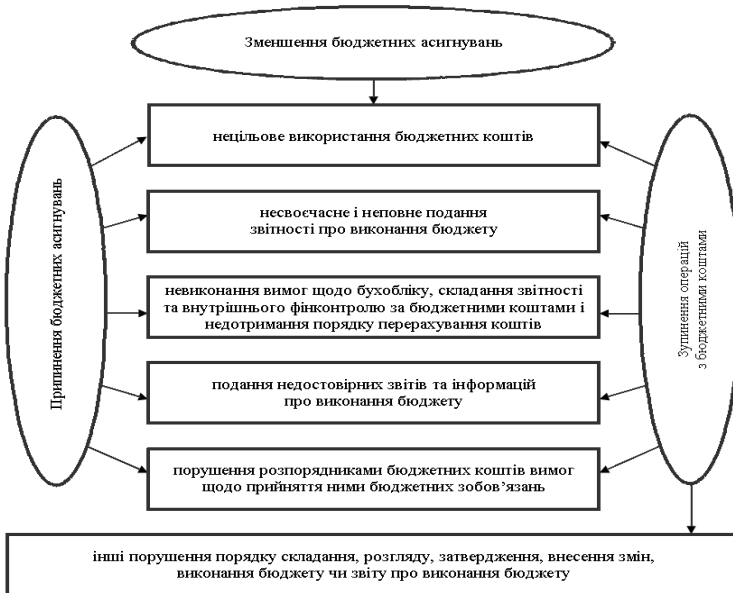


Рис. 12.3. Об'єкти застосування фінансових санкцій, визначених Бюджетним кодексом³⁵

³⁵ Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін.]. – К.: НВП «АВТ», 2004. – С. 332.

Механізм припинення бюджетних асигнувань за бюджетні правопорушення, які визначені ст. 117 Бюджетного кодексу, передбачає п'ять видів правопорушень, які на практиці зустрічаються найчастіше і які правильно розуміються контрольно-ревізійними працівниками.

Під «невиконанням вимог щодо внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами» потрібно розуміти порушення вимог п. 2 ст. 26 кодексу. Таким бюджетним правопорушенням, зокрема, є нерозмежування функціональних обов'язків між працівниками, що сприяло незаконному, нецільовому і неефективному використанню бюджетних ресурсів.

Відповідно «недотримання порядку перерахування бюджетних коштів» – це: 1) здійснення витрат з державного та місцевих бюджетів всупереч вимогам ч. 1 ст. 46 та ст. 79 Бюджетного кодексу (в разі несвоєчасного прийняття закону про Державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет щомісячні видатки відповідного бюджету не можуть перевищувати 1/12 обсягу видатків, визначених на попередній бюджетний період); 2) невиконання вимог законодавства щодо надання та повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі; 3) недотримання встановленого порядку та термінів виконання платіжних документів за операціями з бюджетними коштами; 4) неповернення розпорядниками бюджетних коштів сум субвенцій, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року; 5) розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою Державного казначейства), якщо інше не передбачено законом; 6) проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджетних коштів з порушенням законодавства; 7) недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань; 8) недотримання черговості платежів, встановлених законодавством; 9) недотримання порядку та умов здійснення запозичень до місцевих бюджетів; 10) недотримання порядку виділення і використання коштів з резервного фонду; 11) здійснення закупівель за державні кошти без проведення або проведення з порушенням тендерних процедур; 12) недотримання законодавства під час повернення платнику податків зайво або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів).

Застосування цієї фінансової санкції регламентовано наказом Мінфіну від 15 травня 2002р. № 319, яким затверджено Порядок призупинення бюджетних асигнувань (рис. 12.4).

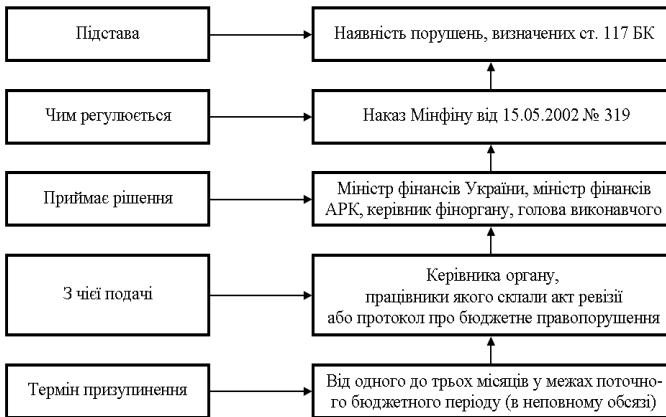


Рис. 12.4. Припинення бюджетних асигнувань³⁶

Зупинення операцій з бюджетними коштами як фінансова санкція може застосовуватися за будь-яке бюджетне правопорушення, а порядок її застосування викладено у наказі Державного казначейства від 18 листопада 2002 р. № 213 (рис. 12.5).



Рис. 12.5. Зупинення операцій з бюджетними коштами³⁷

³⁶ Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін.]. – К.: НВП «АВТ», 2004. – С. 333.

³⁷ Там само. – С. 334.

Зазначений порядок поширюється на операції з бюджетними коштами розпорядників, одержувачів бюджетних коштів, в яких виявлено бюджетні правопорушення щодо недотримання порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету (рис. 12.6).

	До таких порушень, крім зазначених вище, належать також:
1.	Несвоєчасне та неповне зарахування доходів до відповідних бюджетів
2.	Недотримання встановленої законодавством обов'язковості зарахування доходів до бюджетів
3.	Надходження коштів до спеціального фонду бюджету з джерел, не визначених законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет
4.	Зарахування доходів державного та місцевих бюджетів на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку державного бюджету та місцевих бюджетів, і акумулювання їх на рахунках органів стягнення

Рис. 12.6. Бюджетні правопорушення щодо недотримання порядку складання

Перший примірник розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами скеровується до відповідного органу Державного казначейства, де відкрито рахунки підприємству, установі, організації, які допустили бюджетне правопорушення.

Фінансову санкцію «зменшення бюджетних асигнувань» встановлено ст. 119 Бюджетного кодексу, де зазначено, що «нецільове використання бюджетних коштів,... має наслідком зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням...».

В органів державної контрольно-ревізійної служби є змога звертатися щодо зменшення бюджетних асигнувань до головних розпорядників, які можуть таку санкцію застосувати до розпорядників бюджетних коштів.

Слід пам'ятати, що звернення до Уряду про зменшення бюджетних асигнувань головним розпорядником коштів державного бюджету органами державної контрольно-ревізійної служби здійснюється відповідно до ст. 23 Кодексу через міністра фінансів України (12.7).

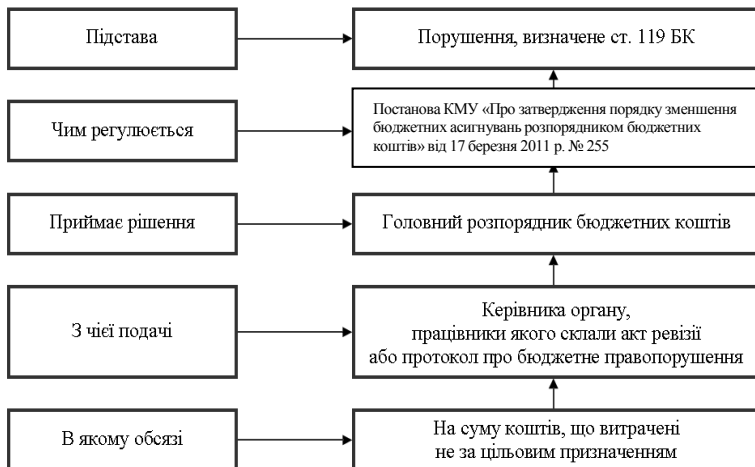


Рис. 12.7. Зменшення бюджетних асигнувань

Згідно з Порядком зменшення бюджетних асигнувань розпорядником бюджетних коштів визначає механізм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. № 255, зменшення бюджетних асигнувань розпорядником бюджетних коштів у разі вчинення ними порушень бюджетного законодавства, визначених пунктами 24, 29 і 38 статті 116 Бюджетного кодексу України (2456-17) (далі – порушення бюджетного законодавства), зокрема:

нецільового використання бюджетних коштів – на суму такого використання; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України (2456-17) чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік – на суму таких видатків або наданих кредитів;

здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України

(2456-17) чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік – на суму бюджетних коштів, використаних бюджетною установою з іншого бюджету, ніж той, з якого вона утримується.

Не допускається зменшення бюджетних асигнувань за раніше виявлені (в тому числі іншим органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства) і усунені порушення бюджетного законодавства.

Підставою для зменшення бюджетних асигнувань є протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії, в якому зафіксовано факт вчинення розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих роках одного з порушень бюджетного законодавства. Такий протокол або акт складається органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства (далі – контрольний орган).

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету.

У разі встановлення одного з порушень бюджетного законодавства контролюючий орган протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про таке порушення або реєстрації акта ревізії, а в разі наявності заперечень (зауважень) до акта ревізії – з дати подання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень) подає до Мінфіну (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу.

Разом з копією акта ревізії контролюючим органом подається довідка про порушення бюджетного законодавства, що складається у порядку, визначеному Мінфіном.

Одночасно з поданням зазначених документів керівник контролюючого органу приймає в установленому законодавством порядку рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядника бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства.

Міністр фінансів (керівник місцевого фінансового органу, головний розпорядник коштів відповідного бюджету) протягом п'яти робочих днів після надходження документів, передбачених пунктом 4 цього Порядку, приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань у поточному бюджетному періоді розпоряднику бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства (далі – рішення про зменшення бюджетних асигнувань).

Виконання рішення про зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) в частині фактичного зменшення обсягу бюджетних асигнувань на суму вчиненого порушення бюджетного законодавства.

У разі необхідності до помісячного розпису асигнувань відповідного бюджету вносяться зміни шляхом збалансованого за місяцями коригування обсягу асигнувань у поточному бюджетному періоді на наступні місяці до внесення відповідних змін у бюджетні призначення державного чи місцевого бюджету.

У разі необхідності зменшення бюджетних призначень здійснюється шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у встановленому порядку³⁸.

Практика показує, що у застосуванні фінансових санкцій є чимало вад, які унеможливають і прийняття рішень про застосування фінансових санкцій, і стягнення до бюджету використаних не за цільовим призначенням бюджетних коштів і притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності. Найпоширенішими серед них є:

неправильне визначення суті й обсягу порушення;

неповне документування порушення або відсутність додатків, на які є посилання в акті ревізії чи протоколі про бюджетне правопорушення;

³⁸ Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова КМ України від 17 березня 2011 р. № 255, редакція від 17.03.2011.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=255-2011-%EF>

відсутність пояснення винних осіб або запису в акті чи протоколі про відмову їх надати;

відсутність даних про невиконання вимог органів держфінконтролю щодо усунення наслідків відповідного бюджетного правопорушення;

подання звернення щодо застосування фінансових санкцій до невідповідного органу або внесення його за підписом неуповноваженої на це особи;

відсутність висновку на подане до акта ревізії чи протоколу про бюджетне правопорушення зауваження.

На керівників та інших службових осіб об'єктів контролю, діями чи бездіяльністю яких було спричинено фінансове чи бюджетне правопорушення, накладаються у порядку, встановленому законодавством, *адміністративні штрафи*.

Види адміністративних правопорушень, а також розміри адміністративних штрафів чітко визначено відповідними статтями.

Так, *ст. 164-2 КУпАП* передбачено адміністративну відповідальність за наступне:

приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків;

відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку;

внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності;

несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей;

порушення правил ведення касових операцій;

перешкоджання працівникам ДКРС у проведенні ревізій і перевірок;

невжиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

Відповідно до *ст. 164-12 КУпАП* порушення законодавства про бюджетну систему України, тобто використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, встановленого чинним бюджетним законодавством, передбачає накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від тридцяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1190 грн.). Ті ж дії,

вчинені протягом року після накладення адміністративного стягнення, передбачають накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від сімдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1190–1700 грн.).

Ст. 166-6 передбачено адміністративну відповідальність за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку у ліквідації юридичної особи. Зокрема неподання або несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою чи подання недостовірних фінансової звітності і ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, головою ліквідаційної комісії, ліквідатором, іншими відповідальними особами, залученими до ліквідації юридичної особи, передбачає накладення штрафу в розмірі від тридцяти до шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1020 грн.).

Ведення з порушенням встановленого порядку бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, що здійснюється відповідальними за це особами, передбачає накладення штрафу в розмірі від тридцяти до шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1020 грн.).

Ухилення голови ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших відповідальних осіб, залучених до ліквідації юридичної особи, від організації ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, передбачає накладення штрафу в розмірі від сорока до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (680–1700 грн.).

Дії, передбачені частинами *чч. 1, 2 чи 3* цієї статті, вчинені особою, яку впродовж року було піддано адміністративному стягненню за такі самі порушення, передбачають накладення штрафу в розмірі від п'ятдесяти до ста двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (850–2040 грн.).

До адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань (ст. 164-2 КУпАП) притягаються всі особи, в тому числі посадові, які вчинили адміністративні правопорушення. Відповідальність за такі правопорушення передбачена

нормативно-правовими актами та/або посадовими інструкціями (обов'язками).

Незабезпечення дотримання на підприємстві, в установі чи організації встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності, відсутність контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій є підставою для притягнення до адміністративної відповідальності головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (ст. 8, п. 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Відповідають за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП) лише посадові особи. Згідно зі ст. 14 КУпАП, посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за неналежне виконання своїх службових обов'язків. Відповідно до ст. 15 КУпАП військовослужбовці і призвані на збори військовозобов'язані, а також особи рядового і начальницького складів ОВС відповідають за адміністративні правопорушення згідно з дисциплінарними статутами, а також інші особи, на яких поширюється чинність дисциплінарних статутів або спеціальних КУпАП. Не передбачено звільнення від адміністративної відповідальності особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, у зв'язку з її звільненням з роботи до початку проведення ревізії (перевірки).

Факт вчинення адміністративного правопорушення встановлюється у процесі або за результатами ревізії чи перевірки підприємства, установи, організації та фіксується складеними ревізійними матеріалами (акт ревізії/довідка перевірки, проміжний акт, акт про перешкоджання у проведенні ревізії (недопущення до ревізії/перевірки, ненадання бухгалтерських документів).

Форму і зміст протоколу про адміністративне правопорушення – порушення законодавства про бюджетну систему – затверджено наказом Головкиру від 20 лютого 2002р. № 54 «Про затвердження Порядку застосування ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні», зареєстрованим у Міністерстві юстиції 6 березня 2002р. за № 227/6515.

Розглядати справи про адміністративні правопорушення, що полягають у порушенні законодавства з фінансових питань (ст.

164-2 КУпАП) або порушенні порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку у ліквідації юридичної особи (ст.166-6 КУпАП), і накладати адміністративні стягнення від імені ДКРС мають голова ГоловокРУ та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їхні заступники (ст. 234-1 КУпАП).

Відповідно до ст. 268 КУпАП справа про адміністративне правопорушення розглядається в присутності особи, яка притягається до адміністративної відповідальності. У разі відсутності цієї особи справа може бути розглянута лише у випадках, якщо є дані про своєчасне її повідомлення про місце і час розгляду справи і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи або заяви про розгляд справи за її відсутності. Повідомлення про час і місце розгляду надсилається порушнику рекомендованим поштовим відправленням або вручається під розписку.

Під час підготовки до розгляду справи про адміністративне правопорушення голова ГоловокРУ, заступник Голови, начальник контрольно-ревізійного управління, його заступник (або уповноважена ними особа) приймають рішення з наступних питань (ст. 278 КУпАП):

- 1) чи належить розгляд цієї справи до його компетенції;
- 2) чи правильно складено протокол та інші матеріали справи про адміністративне правопорушення;
- 3) чи повідомлено осіб, які беруть участь у розгляді справи, про час і місце її розгляду (наявність письмової повістки, позначки у протоколі про ознайомлення з датою розгляду справи або запису з проханням розглянути справу за відсутності відповідальної особи);
- 4) чи витребувано необхідні додаткові матеріали;
- 5) чи підлягають задоволенню клопотання особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, потерпілого, їхніх законних представників і адвоката.

Треба мати на увазі, що завданням провадження у справах про адміністративні правопорушення є своєчасне, всебічне, повне та об'єктивне з'ясування обставин справи, прийняття рішення відповідно до законодавства, забезпечення виконання винесеної постанови, виховання громадян у дусі дотримання законів, а також

запобігання порушенням законодавства з фінансових питань. Проведення у справі про адміністративне правопорушення не може бути розпочато, а розпочате підлягає закриттю за обставин, передбачених ст. 247 КУпАП. Це:

1) відсутність події та складу адміністративного правопорушення;

2) недосягнення особою на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку;

3) неосудність особи, якою учинено протиправну дію чи допущено бездіяльність;

4) вчинення дії особою у стані крайньої необхідності або необхідної оборони;

5) видання акта амністії, якщо він усуває застосування адміністративного стягнення;

6) скасування акта, який встановлює адміністративну відповідальність;

7) закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення термінів, передбачених ст. 38 КУпАП, а саме: адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці після дати вчинення правопорушення, а у правопорушенні, що триває, – два місяці від дня його виявлення; до перших належать правопорушення, що мають разовий характер (наприклад, не своєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, перешкоджання працівникам ДКРС у проведенні ревізій і перевірок), а до таких, що тривають, – правопорушення, які проявляються впродовж певного часу, характеризуються безперервним здійсненням тої чи іншої дії (відсутність бухгалтерського обліку, ведення його з порушенням встановленого порядку, нежиття заходів щодо відшкодування винними особами збитків від недостач, непроведення інвентаризації);

8) наявність стосовно особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, постанови компетентного органу (посадової особи) про накладення адміністративного стягнення або не скасованої постанови про закриття справи про адміністративне правопорушення за тим ж фактом, а також порушення за цим фактом кримінальної справи;

9) смерть особи, стосовно якої було розпочато провадження у справі.

Якщо у розгляді протоколу про адміністративне правопорушення уповноважена посадова особа органу ДКРС дійде висновку, що в діях порушника вбачаються явні ознаки злочину, адміністративна справа закривається на підставі ч. 2 ст. 284 КУпАП, а матеріали скеровуються до правоохоронних органів. Такі дії докладно обґрунтовуються в постанові про закриття з доданням висновку юридичної служби управління.

Справи про адміністративні правопорушення повинні розглядатися також з дотриманням вимог ст. 279 і 280 КУпАП.

Розглянувши справу про адміністративне правопорушення, посадова особа ДКРС вносить постанову за справою. Постанова повинна містити:

- найменування органу (посадової особи), який виніс постанову;
- дату розгляду справи;
- відомості про особу, стосовно якої розглядається справа;
- викладення обставин, встановлених у розгляді справи;
- зазначення нормативного акта, який передбачає відповідальність за це адміністративне правопорушення;
- прийняте за справою рішення.

Ця постанова має містити рішення щодо вилучених документів, а також вказівку про порядок і термін її оскарження.

Адміністративні стягнення у вигляді штрафу повинні накладатися у межах, передбачених ст.ст. 164-2 і 166-6 КУпАП. Для обчислення їх розміру застосовується неоподатковуваний мінімум доходів громадян, офіційно встановлений законодавством на день винесення постанови про накладення адміністративного штрафу.

За вчинення адміністративного правопорушення посадова особа, яка розглядає справу, має право накладати штраф. Накладати інші види адміністративних стягнень, передбачені статтею 24 КУпАП, посадові особи ДКРС не уповноважені.

Водночас за малозначущості вчиненого адміністративного правопорушення посадова особа КРУ, уповноважена вирішувати справу, може звільнити порушника від адміністративної відповідальності і обмежитись усним зауваженням. Таке рішення докладно мотивується записом на бланку протоколу або постанови (якщо її вже складено).

Відповідно до ч. 2 ст. 284 КУпАП постанова про закриття справи вноситься при оголошенні усного зауваження (ст. 22 КУпАП), передачі матеріалів прокурору, органу попереднього слідства чи дізнання (ст. 253 КУпАП), а також за наявності обставин, передбачених ст. 247 цього кодексу.

Постанову за справою про адміністративне правопорушення підписує посадова особа ДКРС, яка її розглянула, і засвідчує гербовою печаткою відповідного органу ДКРС.

У разі, якщо копія постанови надсилається, про це робиться відповідна позначка у справі та додається копія супровідного листа.

Постанова про накладення адміністративного стягнення підлягає виконанню з моменту її винесення.

У разі несплати штрафу порушником у зазначений термін або сплати лише частини штрафу постановою згідно зі ст. 308 КУпАП надсилається для примусового виконання до відділу державної виконавчої служби за місцем проживання порушника, роботи або за місцезнаходженням його майна в порядку, встановленому законом.

Постанова про накладення штрафу, за якою стягнення штрафу проведено повністю, з позначкою про виконання повинна бути повернена контрольно-ревізійному управлінню, керівник якого вносив постанову і надслав її для примусового виконання.

У супровідному листі про передачу справи про адміністративне правопорушення до суду зазначаються:

- коли, ким і за який період проводилася ревізія (перевірка);
- обставини, суть та якою посадовою особою вчинено адміністративне правопорушення – порушення законодавства про бюджетну систему України;
- суми операцій з бюджетними коштами, проведених з порушенням бюджетного законодавства;
- які заходи для усунення виявлених порушень ужито під час ревізії (перевірки) посадовою особою об'єкта контролю, на яку складено адміністративний протокол;
- прохання повідомити орган ДКРС про результати розгляду справи про адміністративне правопорушення та про орган державної виконавчої служби, якому скеровано постанову суду на виконання.

12.3. Реалізація результатів ревізій і перевірок

Важливим чинником забезпечення дієвості контролю є здійснення контрольними органами роботи щодо усунення підконтрольними об'єктами виявлених порушень і умов, що їм сприяли, виконання ними відповідних вимог контрольних органів, рішень органів влади і судів, вищих організацій і правоохоронних органів, а також реалізація власних заходів.

Ці завдання – наслідок необхідності реалізації профілактичної і мобілізуючої функції державного фінансового контролю, про що йшлося у попередніх розділах. Передусім цей контроль передбачає отримання від керівників підконтрольних об'єктів повної інформації про заходи, вжиті для усунення виявлених порушень і умов, що їм сприяли, та про результати такої роботи.

Аналогічну інформацію органи служби мають право отримувати від вищих організацій. За фактами застосування щодо фізичних осіб адміністративних стягнень за фінансові порушення, визначених ст. 164-2 КУпАП, передбачено надходження від них повідомлень про сплату адмінштрафів. Якщо це стосується відповідальності за бюджетні правопорушення (ст. 164-12 КУпАП), то таку інформацію органи ДКРС одержують від судів.

Регламентами співпраці між органами ДКРС і правоохоронними органами передбачено інформування останніми підрозділів Служби про стан і результати розгляду матеріалів ревізій і перевірок, котрі передані їм з ознаками порушень, за які встановлено кримінальну відповідальність.

Органи служби мають право отримувати також інформацію від Міністерства фінансів, Державного казначейства та їхніх територіальних органів про результати розгляду матеріалів контрольних заходів і подань органів ДКРС щодо застосування до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів фінансових санкцій, передбачених за бюджетні правопорушення Бюджетним кодексом, та від органів державної податкової служби – щодо порушень законодавства, який регламентує обіг готівки.

Враховуючи те, що перевірка повноти усунення порушень і виконання вимог органів служби є важливим завданням, його

передбачено у планах роботи і в міру можливості доручено тим працівникам, які раніше проводили контрольні заходи на цих об'єктах.

Для здійснення такої перевірки виписується відповідне посвідчення; її результати документуються в акті або довідці і розглядаються керівництвом органу ДКРС, яке приймає рішення про вжиття додаткових заходів впливу до фізичних чи юридичних осіб.

Таким чином, проведений контрольний захід можна вважати завершеним лише після того, як забезпечено максимальне усунення виявлених порушень і умов, що їм сприяли.

На підставі цих інформацій та наявної поточної фінансової звітності органи ДКРС проводять моніторинг повноти і якості вжитих заходів з усунення порушень щодо профілактики їх на майбутнє і визначаються щодо необхідності здійснення таких додаткових заходів (рис. 12.8):

1) надсилання листів-нагадувань керівникам підконтрольних об'єктів про невиконання чи неповне виконання вимог органів служби щодо забезпечення усунення причин і результатів порушень;

2) проведення виїзних перевірок з питань повноти усунення підконтрольними об'єктами виявлених порушень і достовірності поданих ними з цього приводу інформацій до органів служби;

3) інформування органів влади, вищих організацій чи громадськості про нездатність керівництва підконтрольного об'єкта забезпечити належну фінансову дисципліну;

4) ініціювання притягнення керівних осіб підконтрольного об'єкта до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності за невиконання обов'язкових вимог органів ДКРС;

5) ініціювання застосування до підконтрольних об'єктів – розпорядників і одержувачів бюджетних коштів додаткових фінансових санкцій, визначених Бюджетним кодексом (припинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань, зупинення операцій з бюджетними коштами).

Отже, предметом документування контрольних заходів та їх результатів є фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій, проведених об'єктами контролю з порушеннями законодавства з фінансових питань, і контрольних заходів, якими їх було встановлено.

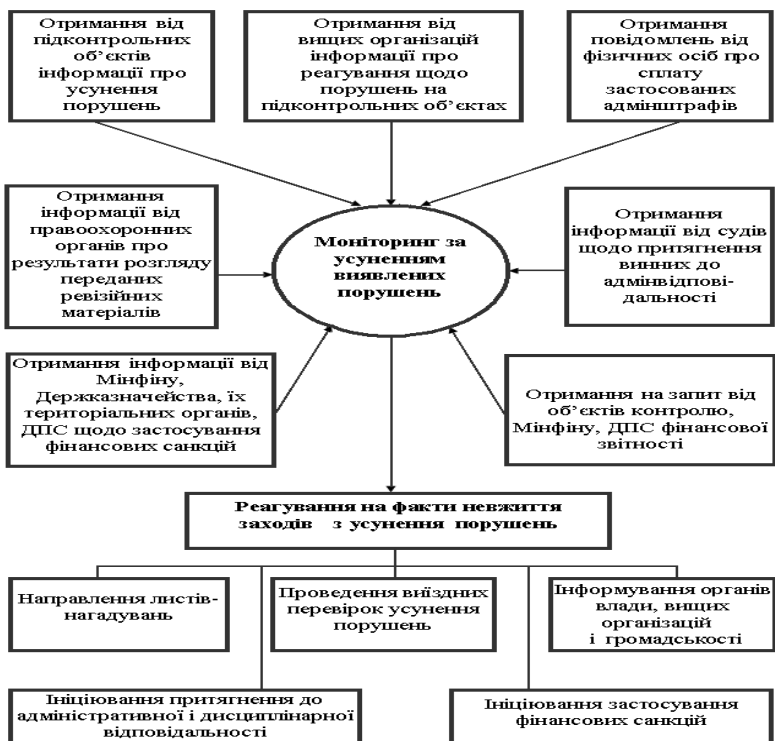


Рис. 12.8. Моніторинг за усуненням виявлених порушень

Метою документування контрольних заходів та їх результатів є надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, в тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної і обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також про обставини допущення, встановлення і розміри фінансових порушень.

Контрольні запитання

1. *Які складові частини акта ревізії?*
2. *Які вимоги ставляться до складання акта ревізії?*
3. *Які види бюджетних правопорушень?*
4. *Які стягнення передбачено за нецільове використання коштів?*
5. *Чому призупиняють бюджетні асигнування?*
6. *Якою є адміністративна відповідальність за допущені порушення?*
7. *У чому полягають особливості опису порушень?*
8. *Як документують правопорушення?*

Розділ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Тема 13. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНОГО КОМПЛЕКСУ

13.1. Стан паливно-енергетичного комплексу України та його законодавче регулювання

13.2. Типові правопорушення та злочини в ПЕК

13.3. Проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу

13.1. Стан паливно-енергетичного комплексу України та його законодавче регулювання

Паливно-енергетичний комплекс (ПЕК) – складна міжгалузева система видобутку й виробництва палива та енергії, їхнього транспортування, розподілу й використання. До його складу входять паливна промисловість (нафтова, газова, вугільна, сланцева, торфова) та електроенергетика, що тісно пов’язані з усіма галузями народного господарства.

ПЕК України (енергетика) – галузь (сектор) економіки, до якої входять суб’єкти господарювання, діяльність яких пов’язана з розвідуванням, видобутком, переробкою, виробництвом, зберіганням, транспортуванням, передачею, розподілом, торгівлею, збутом

чи продажем енергетичних продуктів (енергоносіїв) – палива, електричної та теплової енергії, крім суб'єктів, основна діяльність яких спрямована на задоволення потреб населення та господарського комплексу у послугах централізованого опалення та постачання гарячої води.

Цілком погоджуємося з визначенням О. Кострубицької, що ПЕК України – це галузь економіки, яка є сукупністю систем з видобування, виробництва та постачання паливно-енергетичних ресурсів, від стабільності яких залежить енергетичний, економічний та соціальний стан держави³⁹.

ПЕК України був та залишається найважливішою складовою національної безпеки і економічного зростання держави. Від злагодженої та надійної його роботи залежить функціонування всієї економіки держави, забезпечення її самодостатності, створення умов для її подальшого розвитку.

У цьому контексті першочергове значення має відігравати підвищення конкурентоспроможності української економіки на базі інноваційної моделі її розвитку, достатнього і стабільного законодавчого забезпечення, утвердження критичної бази ринкових перетворень, сприятливого інвестиційного та підприємницького клімату, відкритості та прискореної інтеграції у світовий економічний простір. Важливою запорукою успіху у цій справі є надійне та ефективне енергозабезпечення суспільного виробництва та населення.

На сучасному етапі економічного розвитку найважливішою є паливно-енергетична проблема. Успішне її розв'язання визначає можливості, темпи й напрями економічного та соціального розвитку. Значення палива для економіки будь-якої держави величезне: без нього неможливий виробничий процес, робота промисловості, сільського господарства й транспорту. Основними первинними джерелами енергії у сучасному світі є нафта, вугілля, природний газ, гідроенергія, а також швидко зростає значення атомної енергії. Частка решти джерел (дрова, торф, енергія сонця, вітру, геотермальна енергія тощо) у загальному енергоспоживанні становить лише

³⁹ Кострубицька О.Є. Зміст та характеристика паливно-енергетичного комплексу України / О.Є. Кострубицька. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://radnuk.info/statti/546-bezpeka/14574-2011-01-18-05-45-53.html>

кілька відсотків. Щоправда, в окремих країнах вони мають істотне значення для енергопостачання: наприклад, у Фінляндії – дрова, в Ісландії – гарячі термальні джерела.

Паливно-енергетичний баланс – баланс виробництва, перетворення та використання всіх видів енергії: мінеральної, сонячної, вітрової, хвильової, геотермальної тощо.

Структура паливно-енергетичного балансу світу: нафта – 40%, природний газ – 23%, вугілля – 31%, інші види палива – 1%, атомна енергія – 2%, гідроенергія – 3%.

На економічно розвинуті країни й країни, що розвиваються, припадає приблизно 540 млрд тонн умовного палива, що 2/3 з них становить вугілля й менше 1/3 – нафтогазове паливо. Переважна частина запасів твердого органічного палива та урану розташована на території промислово розвинутих країн, а ресурси нафти й гідроенергії – передусім у країнах, що розвиваються⁴⁰.

За фактичними даними міністерства енергетики та вугільної промисловості України щодо розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу у серпні 2011 року обсяг виробництва електричної енергії електростанціями, які входять до Об'єднаної енергетичної системи (ОЕС) України, становив 14835,4 млн. кВт · г та збільшився на 209,1 млн. кВт · г, або на 1,4% порівняно з показником 2010 року⁴¹.

Електростанціями, що належать до сфери управління Мінерговугілля України, протягом серпня 2011 року вироблено 14365,6 млн. кВт · г електроенергії, що на 208,0 млн. кВт · г, або на 1,5% більше порівняно з відповідним періодом 2010 року.

При цьому, тепловими електростанціями та теплоелектроцентралями (далі ТЕС та ТЕЦ) вироблено 6 884,7 млн. кВт · г електроенергії, що на 354,7 млн. кВт · г, або на 5,4% більше, ніж за серпень 2010 року.

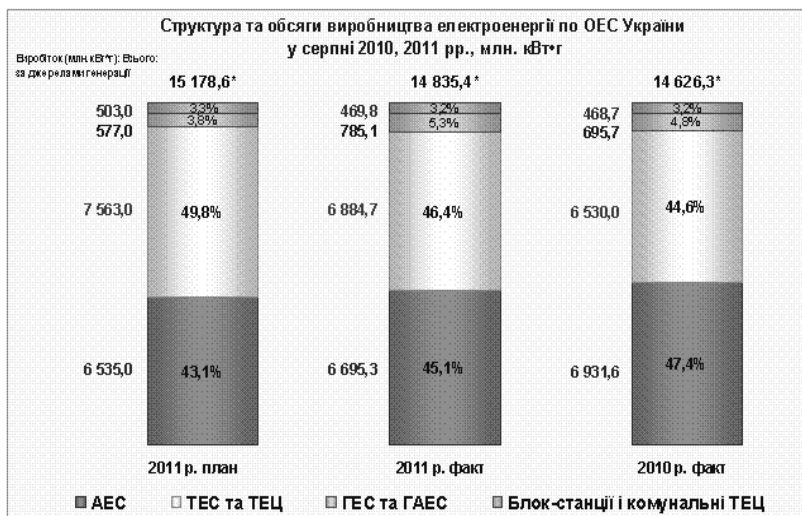
⁴⁰ Особливості галузевої організації міжгалузевих комплексів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://enbv.narod.ru/text/Econom/econom_theory/rps_kneu/str/05.html

⁴¹ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за серпень та 8 місяців 2011 року. [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Міністерства енергетики та вугільної промисловості. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=209857&cat_id=35081

Обсяги виробництва електричної енергії атомними електростанціями становлять 6695,3 млн. кВт · г, що на 3,4% менше показника серпня минулого року. Коефіцієнт використання встановленої потужності становить 65%, що на 2,3% менше показника у серпні 2010 року (рис. 13.1).

Протягом серпня 2011 року виробництво електроенергії гідроелектростанціями та гідроакумуючими станціями (далі ГЕС та ГАЕС) збільшилось на 89,4 млн. кВт · г, або на 12,9% в порівнянні з показником серпня 2010 року.

Виробництво електроенергії за серпень 2011 року електростанціями інших видів (блок-станціями і комунальними ТЕЦ) порівняно з серпнем 2010 року збільшилось на 1,1 млн. кВт · г, або на 0,2%.

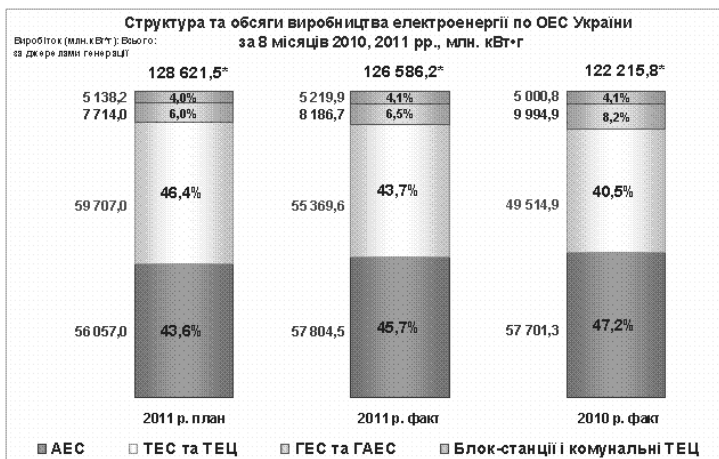


* Виробництво електроенергії НДЕ (вітрові двигуни) у серпні 2011 р.:

- план – 0,6 млн. кВт · г;
- факт – 0,5 млн. кВт · г;
- факт у серпні 2010 р. – 0,3 млн. кВт · г.

Рис. 13.1. Структура та обсяги виробництва електроенергії по ОЕС України у серпні 2010 та 2011 років

За вісім місяців 2011 року обсяг виробництва електричної енергії електростанціями, які входять до ОЕС України, досяг 126586,2 млн. кВт · г, що на 4370,4 млн. кВт · г, або на 3,6%, більше порівняно з 2010 роком. Структура та обсяги виробництва електроенергії по ОЕС України за вісім місяців 2011 року в порівнянні з аналогічним періодом 2010 року подана на рис. 13.2.



* Виробництво електроенергії НДЕ (вітрові двигуни) за вісім місяців 2011 року:

- план – 5,3 млн. кВт · г;
- факт – 5,5 млн. кВт · г;
- факт 2010 р. – 3,9 млн. кВт · г.

Рис. 13.2. Структура та обсяги виробництва електроенергії по ОЕС України за вісім місяців 2010 та 2011 років

Електростанціями, що належать до сфери управління Мінерговугілля України, вироблено 121366,3 млн. кВт/г електроенергії, що на 4151,3 млн. кВт/г, або на 3,5% більше, ніж показник минулого року. При цьому ТЕС та ТЕЦ вироблено електроенергії на 5854,7 млн. кВт/г, або на 11,8% більше, ніж за вісім місяців 2010 року.

Атомними електростанціями вироблено електроенергії на 103,2 млн. кВт·г, або на 0,2% більше порівняно з показником 2010 року. Коефіцієнт використання встановленої потужності становить 71,7%, що на 0,2% більше рівня минулого року.

Виробництво електроенергії ГЕС та ГАЕС зменшилось на 1808,2 млн. кВт·г, або на 18,1% від аналогічного показника 2010 року та становить 8186,7 млн. кВт·г.

Виробництво електроенергії електростанціями інших видів (блок-станціями і комунальними ТЕЦ) порівняно з відповідним періодом 2010 року збільшилось на 219,1 млн. кВт·г, або на 4,4%.

Протягом серпня 2011 року тепловими та атомними електростанціями і районними котельнями відпущено 577,7 тис. Гкал тепла, що на 20,4% більше показника серпня 2010 року.

За січень–серпень 2011 року енергетичними компаніями та електростанціями (АЕС, ТЕС, ТЕЦ), що знаходяться в сфері управління Міненергуюгільля України та ТОВ «Східенерго», відпущено 16923 тис. Гкал тепла, що на 105,3 тис. Гкал (або на 0,6%) більше показника минулого року.

Паливно-енергетичний комплекс України (ПЕК) є базовою галуззю розвитку всієї економіки держави. Саме даний комплекс був і залишається досить привабливим для кримінальних структур.

Крадіжки вчиняються на всіх етапах технологічного процесу: з діючих та законсервованих свердловин, установок комплексної підготовки нафти та газу, нафтогазоконденсатопроводів. Збитки від них становлять десятки мільйонів гривень.

Зловмисники використовують складні технології при здійсненні врізувань у трубопроводи і продають їх в «експлуатацію», виконують замовлення на крадіжки конкретних обсягів нафтогазової сировини, організують реалізацію викраденого через кількох посередників за різноманітними схемами в різних регіонах країни як приватним особам, так і підприємствам усіх форм власності (мають місце факти відкриття підпільних заводів для перероблення нафти та газоконденсату), застосовують усілякі форми викрадень, до яких долучаються як безпосередньо викрадачі, так і їх посередники з технічних фахівців, керівники об'єктів та технологічних підрозділів нафтогазовидобувної галузі, водії транспортних засобів, працівники правоохоронних органів, керівники сіль-

госпідприємств, на території яких розміщені родовища й проходять трубопроводи.

Перелік основних нормативно-правових актів, які регулюють діяльність ПЕК:

- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV;
- Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III;
- Закон України від 20.04.2000 р. № 1682-III «Про природні монополії»;
- Закон України від 14.09.1999 р. № 1039-XIV «Про угоди про розподіл продукції»;
- Закон України від 23.06.2005 р. № 2711-IV «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу»;
- Закон України від 01.06.2000 р. № 1775-III «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»;
- Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні»;
- Закон України від 01.06.2010 р. № 2289-VI «Про здійснення державних закупівель»;
- Указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади»;
- Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 382/2011 «Про Положення про Міністерство енергетики та вугільної промисловості України»;
- Указ Президента України від 19.08.1997 р. № 853/97 «Про заходи щодо реалізації державної політики у сфері природних монополій»;
- Постанова Верховної Ради України від 07.07.1992 р. № 2558-XII «Про Типове положення про Фонд державного майна України»;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 02.11.2006 р. № 1540 «Про затвердження Положення про Міністерство палива та енергетики України»;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 № 950 «Про затвердження Регламенту Кабінету Міністрів України»;

- Постанова Кабінету Міністрів від 27.07.1995 р. № 554 «Про перелік видів діяльності та об'єктів, що становлять підвищену екологічну небезпеку»;
- Постанова Кабінету Міністрів України 31.01.2007 р. № 106 «Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм»;
- Наказ Міністерства енергетики та вугільної промисловості України від 29.07.2011 р. № 332 «Про затвердження Порядку розпорядження державним майном, що належить до сфери управління Міністерства енергетики та вугільної промисловості України».

Чинним законодавством визначено, що постачання природного газу здійснюється суб'єктами господарської діяльності, які в установленому порядку отримали ліцензію на постачання природного газу.

Реалізація природного газу населенню, установам та організаціям, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, здійснюється Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України» через свою дочірню компанію «Газ України», підприємства з газопостачання та газифікації (облгази) і відкрите акціонерне товариство «Київгаз».

Велике значення у регулюванні розрахункових відносин у паливно-енергетичному комплексі має Закон України «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу» від 23 червня 2005 р. № 2711-IV (остання редакція від 07.08.2011 р. на підставі 3610-17). Ним визначено комплекс організаційних та економічних заходів, спрямованих на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу з метою сприяння поліпшенню фінансового становища підприємств паливно-енергетичного комплексу, запобіганню їх банкрутству та підвищенню рівня інвестиційної привабливості шляхом урегулювання процедурних питань та впровадження механізмів погашення заборгованості, надання суб'єктам господарської діяльності права їх застосування, визначення порядку взаємодії органів державної влади та органів місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів із суб'єктами господарської діяльності щодо застосування механізмів погашення заборгованості. Дія його поширюється на підприємства паливно-

енергетичного комплексу, а також інших учасників розрахунків, які мають або перед якими є заборгованість, що виникла внаслідок неповних розрахунків за енергоносії.

Законом передбачено участь підприємств паливно-енергетичного комплексу у процедурі погашення заборгованості. Заборгованість вважається підтверджена учасниками розрахунків на розрахункову дату сума коштів, яка: 1) підлягає сплаті за товари, роботи (послуги), спожиті у процесі виробництва (видобутку), передачі (транспортування) та/або постачання енергоносіїв, відповідно до укладених договорів або з інших підстав, передбачених законом, у тому числі суми пені, штрафних та фінансових санкцій, але не сплачена; 2) є податковим боргом та підлягає сплаті, але не сплачена, до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, у тому числі ліквідованих; 3) підлягає сплаті, але не сплачена, до цільового галузевого фонду створення ядерно-паливного циклу Міністерства палива та енергетики України; 4) передбачена видатками бюджетів усіх рівнів, але не отримана суб'єктами господарської діяльності, у тому числі за пільгами та субсидіями, для сплати за спожиті енергоносії; 5) підлягає сплаті і виникла внаслідок відсутності у Державному бюджеті України минулих років видаткових статей або передбачення видатковими статтями часткового фінансування видатків для розрахунків за енергоносії, у тому числі за пільгами та субсидіями (трансфертами), спожиті підприємствами, організаціями, закладами та установами, які фінансуються з бюджетів усіх рівнів⁴².

13.2. Типові правопорушення та злочини в ПЕК

Державне регулювання (ліцензування) у сфері постачання природного газу здійснює Національна комісія регулювання

⁴² Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу: Закон України від 23 червня 2005 р. № 2711-IV, остання редакція від 07.08.2011 р. на підставі 3610-17 // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 33. – Ст. 430. [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт ВР України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2711-15>

електроенергетики України (НКРЕ), яка має право вимагати від ліцензіата проведення аудиторської перевірки і може розпочати перевірку ліцензованої діяльності ліцензіата з власної ініціативи чи за скаргою будь-якої третьої сторони при наявності обґрунтованих підстав.

1. Отримати в територіальних органах НКРЕ України інформацію про вже проведені перевірки, викриті порушення та ліцензовану діяльність ліцензіата, який здійснює свою діяльність на відповідній території регіону з постачання газу. Організувати перевірки законності здійснення цієї діяльності та на підприємствах з постачання газу, першочергово встановити наявність наступних документів:

- ліцензії на постачання природного газу за регульованим і не регульованим тарифом;

- договорів з газотранспортними підприємствами НАК «Нафтогаз України» та суб'єктами господарської діяльності, що мають ліцензію на транспортування природного і нафтового газу розподільними трубопроводами, про транспортування природного газу;

- про страховий запас газу в розмірі 10 відсотків договірних квартальних обсягів його поставки споживачам у натуральній або грошовій формі, крім обсягів його використання на власні потреби. Витрати на зберігання страхового запасу газу несе його власник;

- перерахування коштів для закупівлі страхового запасу газу, яка перераховується на спеціальний рахунок НАК «Нафтогаз України». Страховий запас газу для потреб населення, установ та організацій, що фінансуються з державного та місцевих бюджетів, створює НАК «Нафтогаз України»;

- розподільчих рахунків відкритих в установах уповноваженого банку в суб'єктів господарської діяльності, що мають ліцензію на постачання природного газу за регульованим тарифом, та здійснення зазначеної діяльності без відкриття чи без використання розподільчих рахунків для зарахування коштів за відпущений природний газ і надані послуги з його транспортування та постачання;

- товаротранспортних і податкових накладних, актів приймання-передачі такого газу щодо належності поставленого газу до обсягів ввезеного на митну територію України природного

газу відповідно до зовнішньоекономічних контрактів та відображення у зазначених документах індивідуального податкового номера платника податку на додану вартість споживача такого газу;

– проектної документації на об'єкти споживачів газу та з підключення до газових мереж, технічних умов, актів виконаних робіт, актів приймання в експлуатацію та оплати за вказані надані послуги і виконані роботи.

За опрацюванням вказаних документів зосередити увагу на виявлення і документування:

а) фактів застосування постачальниками – продавцями природного газу нульової ставки податку на додану вартість без визначення у договорах грошової форми проведення розрахунків, а також здійснення безгрошових розрахунків за неіснуючою заборгованістю, передачі передоручення боргових зобов'язань державних підприємств (збору коштів від споживачів);

б) фактів проведення розрахунків поза розподільчих рахунків, відкритих в установах уповноваженого банку у суб'єктів господарської діяльності, що мають ліцензію на постачання природного газу за регульованим тарифом, та здійснення зазначеної діяльності без відкриття чи без використання розподільчих рахунків для зарахування коштів за відпущений природний газ і надані послуги з постачання, а також проведення фіктивних взаємозаліків та безпідставного списання боргових зобов'язань;

в) фактів постачання і встановлення не сертифікованого газообладнання, проектування і монтажу, контролю за прийманням в експлуатацію і його використання при підключенні до газових мереж за хабарі.

Довідково: проектні організації, здебільшого, – це тільки прикриття, бо в них працюють у переважній більшості за сумісництвом представники галузі і нелегально отримують кошти від 1,5 до 10 тис. грн. у залежності від наданих послуг з погодження документів, включаючи до проекту тільки те обладнання, яке раніше визначене стандартами за подачі посадових осіб місцевих галузевих органів і Мінпалівернерго України (яке наперед погоджене з інспектором газнагляду та визначено, у кого його необхідно купити).

Монтажні організації у переважній більшості створені з двох – трьох колишніх працівників галузі і залучають незаконно

до роботи працівників підприємств галузі, отримуючи за це у залежності від складності робіт монтажу і обладнання від 10 до 100 тис. гривень. Проводячи по бухгалтерському обліку незначні кошти, все обладнання купують за готівку, яку беруть у споживача, із цих коштів від 1 до 2 тис. доларів США йде інспекторам газнагляду та по ланцюгу до посадових осіб та керівництва газопостачальних компаній і Мінпалівенерго (крім цього в даному випадку завжди присутні питання псевдооренди обладнання і приміщень, адже зазначена діяльність також ліцензована і для виконання ліцензійних умов необхідно мати відповідне обладнання та приміщення).

У свою чергу, газове обладнання для монтажу береться на підприємствах, які поставляють його з-за кордону як деталі, ухильючись від сплати платежів, після чого воно збирається та сертифікується, або розкрадається з державних підприємств. Якщо брати тільки сільського споживача, то за підключення до газової мережі йому необхідно сплатити близько 12 тис. грн., особливо коли монтаж проводиться у переважній більшості без проектної документації на будівлю чи підключення.

У процесі вивчення цієї проблеми встановлено, що здебільшого викрадається:

- 1) газовий конденсат, що є супутнім продуктом при видобуванні природного газу;
- 2) готові нафтопродукти – дизельне паливо та бензин, що транспортуються трубопроводами.

Злочини вчиняються технічно оснащеними групами осіб, які мають у користуванні сучасні засоби мобільного та радіозв'язку, зброю, автотранспорт, місця зберігання та збуту викрадених нафтопродуктів.

Викрадення здійснюються з трубопроводів несанкціонованими підключеннями до труби, для приховування яких злочинці роблять відводи на значну відстань від магістралі, маскують їх виходи в лісосмугах, інших важкодоступних місцях. Для перевезення викраденого конденсату використовуються бензовози на базі автомобілів підвищеної прохідності.

Викрадений газовий конденсат злочинці збувають приватним АЗС, що, у свою чергу, підмішують у бензин із більшим вмістом октану, отримуючи при його реалізації, значні неконтрольовані прибутки.

Несанкціонований збір газового конденсату також здійснюють жителі сільських населених пунктів, через які проходять трубопроводи (переважно для власних потреб). Працівники міліції виявляють факти, коли громадяни в своїх домоволодіннях обладнують переробні міні-заводи і організують збут паливно-мастильних матеріалів.

Значних збитків підприємствам нафтогазового комплексу завдають крадіжки з об'єктів техніки та обладнання. Розкомплектуванню підлягають технологічні вузли, лінії електромереж, станції катодного захисту продуктопроводів. Крадений кольоровий метал реалізовується як через легальні, так і підпільні пункти приймання металобрухту.

Злочинними угрупованнями, що мають вплив на експортно-імпорتنі операції, все частіше використовується злочинна схема розкрадання при імпорті нафтопродуктів шляхом використання фіктивних фірм.

При розслідуванні економічних злочинів у ПЕК застосовуються окремі статті кримінального кодексу України, а саме:

Стаття 191 КК «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим положенням»;

Стаття 185 КК «Крадіжка»;

Стаття 364 КК «Зловживання службовим становищем»;

Статті 369, 370 КК «Отримання і дача хабара»;

Стаття 225 УК «Обман покупця і замовника»;

Стаття 292 КК «Пошкодження нафто-, газо- і нафтопродуктопроводів»;

Стаття 240 КК «Порушення правил охорони надр».

Основні напрями діяльності підрозділів боротьби з економічними злочинами щодо викриття фактів порушення чинного законодавства у ПЕК:

- 1) виявлення фактів розкрадання устаткування та інших ТМЦ;
- 2) розкрадання, зловживання і хабарництво з боку посадових осіб підприємств при проведенні взаємозаліків за спожитий природний газ;
- 3) хабарництво і зловживання при внесенні коректувань до комп'ютерних систем обліку оплати за спожитий природний газ;
- 4) розкрадання природного газу, нафти і нафтопродуктів трубопроводів шляхом несанкціонованого підключення;

5) розкрадання і зловживання при експлуатації родовищ нафти і природного газу;

б) розкрадання ПММ комерційними структурами шляхом невиконання договірних відносин.

Типовими правопорушеннями у процесі організації та проведенні тендерів та торгів із закупівлі товарів, виконання робіт та послуг для підприємств ПЕК є:

– здійснення закупівлі без проведення тендера на суму понад 200 тис. грн.;

– незаконний поділ замовником обсягу закупівлі на частини з метою уникнення застосування тендерних процедур, передбачених чинним законодавством;

– вибір як постачальника товарів, виконавців робіт чи послуг самого замовника його структурних підрозділів, материнських та афільованих (осіб), компаній, що надають консультаційні послуги замовнику.

– непогодження з НКРЕ замовником, що провадить закупівлю в межах здійснення відповідної ліцензованої діяльності та проводить тендер, застосування інших, ніж відкриті торги, процедур закупівлі, очікувана вартість якого дорівнює або перевищує 500 тис. грн.;

– порушення термінів публічного оголошення про заплановане проведення закупівлі (процедури торгів);

– встановлення замовником тендера нерівних необґрунтованих вимог до деяких учасників торгів (приміром, необґрунтоване недопущення до участі у відкритих торгах певних учасників);

– визначення переможцем тендера учасника, який несвоєчасно подав тендерну пропозицію або не відповідає іншим формальним вимогам процедури проведення тендера, або його заявочна ціна закупівлі занадто завищена (реалізація даної тендерної пропозиції не має переконливих економічних переваг) порівняно з пропозиціями інших учасників торгів;

– невідповідність учасників торгів, які подали тендерні пропозиції, вимогам, викладеним у тендерній документації (встановленим кваліфікаційним вимогам), або надання учасником торгів недостовірної інформації щодо його відповідності встановленим кваліфікаційним вимогам проведення тендера;

- застосування тендерним комітетом при визначенні переможця тендера (процедури закупівлі) критеріїв оцінки, що не зазначені в тендерній документації;
- наявність змови учасників процедури закупівлі з членами тендерної комісії (комітету) при подачі тендерних пропозицій;
- наявність змови учасників торгів, які подали тендерні пропозиції на відкриті торги щодо цін відповідного товару, робіт чи послуг;
- порушення порядку та умов організації та проведення тендера на закупівлю;
- подання учасником торгів у процесі проведення процедури запиту цінкових пропозицій (котирувань) декількох (а не однієї) цінової пропозиції та/або її подальша зміна:
 - проведення з переможцем торгів будь-яких переговорів, метою яких є зміна ціни чи обсягів робіт за договором закупівлі;
 - придбання в результаті проведення тендера зношеного і непридатного до експлуатації устаткування, а також машин і механізмів за вартістю, що значно перевищує ціни заводів-виготовлювачів гірничошахтного устаткування;
 - допущення фактів виконання робіт переможцем тендера не в повному обсязі та з порушенням договірних строків.

13.3. Проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу

Паливно-енергетичний комплекс посідає особливе місце в структурі галузей економіки України. Він являє собою сукупність галузей господарювання, де відбувається виробництво і поставка нафти і нафтопродуктів, газу, електричної та теплової енергії, які становлять спільний об'єкт і кінцевий продукт ПЕК – енергоносії.

ПЕК характеризується розгалуженою системою відносин як між суб'єктами господарювання та споживачами у соціальній та виробничій сферах, так і всередині самого комплексу. Наприклад, у вартості теплової енергії закладено 70 відсотків вартості газу та електроенергії.

Відповідно цьому розрахунки в ПЕК можна поділити на три групи:

а) внутрішні відносини (всередині кожної з галузей комплексу – нафтової, газової, електроенергетичної та теплоенергетичної);

б) відносини, зовнішні для галузей, але в межах ПЕК (між підприємствами різних галузей комплексу);

в) розрахунки із споживачами.

Аналіз спеціальних режимів розрахунків дозволяє виділити в окремий об'єкт дослідження розрахунки в електроенергетиці (де цей режим запроваджено в найбільш чіткому вигляді) та розрахунки в нафтогазовому комплексі, а також взаємні розрахунки.

Законом передбачається погашення та реструктуризація заборгованості.

Для погашення сум заборгованості, які входять до складу заборгованості, у тому числі заборгованості зі сплати пені, штрафних та фінансових санкцій, між підприємствами паливно-енергетичного комплексу, які внесені до Реєстру, та іншими суб'єктами господарської діяльності після підтвердження заборгованості може використовуватися механізм погашення повної суми заборгованості шляхом її часткової оплати кредиторю за ціною товару (робіт, послуг), що встановлюється сторонами, на основі укладення відповідного договору. При погашенні платниками податків заборгованості з частковою її оплатою сума такої заборгованості не включається до валових витрат кредиторів та до валового доходу дебіторів. Для розрахунків за договорами погашення повної суми заборгованості шляхом її часткової оплати, за винятком заборгованості за електричну енергію постачальників електричної енергії за регульованим тарифом та оптового постачальника електричної енергії, використовуються поточні рахунки суб'єктів господарської діяльності – учасників розрахунків.

Розрахунки за договорами погашення повної суми заборгованості за електричну енергію шляхом її часткової оплати здійснюються згідно з окремим алгоритмом оптового ринку електричної енергії, встановленим Національною комісією регулювання електроенергетики України.

Законом дозволяється списання заборгованості:

а) суб'єктів господарської діяльності – учасників розрахунків у складі: 1) заборгованості по зобов'язаннях за енергоносії та пос-

луги з їх передачі (транспортування) та/або постачання, за якими минув строк позовної давності; 2) заборгованості по зобов'язаннях за енергоносії та послуги з їх передачі (транспортування) та/або постачання, за якими існують рішення судових органів, щодо яких минув строк пред'явлення виконавчого документа до виконання; 3) заборгованості по зобов'язаннях за енергоносії та послуги з їх передачі (транспортування) та/або постачання, оформлених векселями, щодо яких минув строк позовної давності;

б) підприємств паливно-енергетичного комплексу, які внесені до Реєстру, в складі: заборгованості по зобов'язаннях за енергоносії та послуги з їх передачі (транспортування) та/або постачання, за якою не минув строк позовної давності та яка виникла з причин, які чітко визначені Законом (недостатності для задоволення грошових вимог підприємств паливно-енергетичного комплексу коштів та майна юридичних осіб, які перебувають у процесі ліквідації або ліквідовані відповідно до указів Президента України, рішень Кабінету Міністрів України, інших органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування і в яких відсутні правонаступники; відсутності в Державному бюджеті України минулих років видаткових статей або передбачення видатковими статтями часткового фінансування видатків для розрахунків за енергоносії, спожиті підприємствами, організаціями, закладами та установами, які фінансуються з Державного бюджету України; відсутності у Державному бюджеті України минулих років видаткових статей або передбачення видатковими статтями часткового фінансування пільг та субсидій, встановлених законодавством при сплаті за спожиті енергоносії; постачання енергоносіїв підприємствам, організаціям, закладам та установам, які фінансуються з Державного бюджету України, у сумах більших, ніж передбачено видатковими статтями Державного бюджету України; відсутності в місцевих бюджетах минулих років видаткових статей або передбачення видатковими статтями часткового фінансування видатків для компенсації обсягів відповідних пільг та субсидій, встановлених законодавством стосовно сплати за енергоносії; відсутності в місцевих бюджетах минулих років видаткових статей або передбачення видатковими статтями часткового фінансування видатків для розрахунків за енергоносії, спожиті підприємствами, організаціями, закладами та установами, що фінансуються з місцевих бюджетів; постачання енергоносіїв підприємств

вам, організаціям, закладам та установам, які фінансуються з місцевих бюджетів, на більшу суму, ніж передбачено видатковими статтями місцевих бюджетів; невиконання зобов'язань з оплати енергоносіїв державними та комунальними підприємствами, у тому числі через невідповідність тарифів на електричну, теплову енергію та газ, що спожиті такими підприємствами, вартості товарів, робіт, послуг, які вони реалізовували, виконували або надавали в межах своєї господарської діяльності, за умов, що величина такої вартості визначалася або встановлювалася органами державної влади чи органами місцевого самоврядування; несплати населенням за електричну енергію та природний газ у розмірі заборгованості, що виникла до 1 січня 2002 року та є непогашеною станом на розрахункову дату);

в) заборгованості по зобов'язаннях за товари, роботи (послуги), спожиті у процесі виробництва (видобутку), передачі (транспортування) та/або постачання енергоносіїв, за якими минув строк позовної давності;

г) сум пені, штрафних та фінансових санкцій, нарахованих, але не сплачених, відповідно до законодавства України на суми податкових зобов'язань, що входять до складу податкового боргу, зафіксованого на розрахункову дату;

д) сум обов'язкових платежів до Державного інноваційного фонду та зборів на фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, що підлягали сплаті станом на 1 вересня 2002 року;

е) заборгованості за електричну енергію оптового постачальника електричної енергії та виробників електричної енергії в розмірі різниці між сумами дебіторської та кредиторської заборгованостей оптового постачальника електричної енергії, що визначається за погодженням з кредиторами оптового постачальника електричної енергії та затверджується Міжвідомчою комісією з погашення заборгованості підприємств паливно-енергетичного комплексу.

При погашенні платниками податків заборгованості, що підтверджена за встановленим порядком, суми такої заборгованості не включаються до валових витрат кредиторів та до валового доходу дебіторів, штрафні санкції не нараховуються.

В процесі проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу та з метою документування виявлених зловживань, необхідно:

1. Встановити через споживачів та проаналізувати ринок послуг проектування, монтажу, постачання обладнання, у т.ч. з-за кордону і його сертифікації для забезпечення газопостачання, систему надання технічних умов і проектних рішень, погодження проектів, здачі в експлуатацію робіт та контрольних функцій інспекцій постачальних зазначених компаній і підпорядкованих їм підрозділів.

2. Здійснити перевірки підприємств з питань наявності технічних умов, проектної і технічної документації, рішень за проектами, актів введення в експлуатацію й інших документів, які вимагають зазначені інспекції, встановлення стандартизованого обладнання тощо.

3. Встановити підприємства, які займаються постачанням обладнання, особливо лічильників, наявність технічної документації і сертифікатів та провести їх перевірки з питань з'ясування джерел походження і збирання, дотримання зовнішньоекономічного законодавства, покупців, законності оплати та руху коштів на фіктивні підприємства. За вказаними документами здійснити зустрічні перевірки.

4. Встановити проектувальні організації та постійне місце роботи працівників проектувальних організацій, використання робочих місць і обладнання державних установ, порядок погодження проектів цією організацією, форму оплати і оприбуткування коштів, їх використання.

5. Виявити правопорушення, пов'язані з організацією та проведенням процедури тендера (торгів) із закупівлі товарів, виконання робіт, надання послуг для підприємств ПЕК.

Особливу увагу в питаннях організації боротьби зі злочинністю в паливно-енергетичному комплексі варто приділяти заходам щодо запобігання та виявленню злочинів, що вчиняються при проведенні тендерів. Саме ці злочини, як показує аналіз результатів діяльності ОВС, найчастіше вчиняються організованими злочинними угруповуваннями.

Окремі керівники підприємств ПЕК, вступаючи у злочинну змову з представниками комерційних структур навмисно допуска-

ють порушення законності при проведенні тендерів щодо закупівлі устаткування, товарно-матеріальних цінностей, при здійсненні робіт та наданні послуг.

З метою виявлення правопорушень та у процесі перевірки цільового використання за підсумками тендера бюджетних коштів на придбання устаткування для підприємств ПЕК працівниками ДСБЕЗ, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, необхідно перевіряти та аналізувати наступні документи:

а) журнал реєстрації всіх потенційних учасників торгів;
б) тендерну документацію, в якій можна ознайомитися з такими відомостями:

- вимоги щодо тендерних пропозицій;
- перелік критеріїв, які висувуються тендерним комітетом з метою оцінки відповідності учасника торгів встановленим кваліфікаційним вимогам;

- інформація про характер і необхідні технічні та якісні характеристики предмета закупівлі, у тому числі:

відповідна технічна специфікація, плани, креслення, малюнки, що мають містити детальний опис товарів, робіт, що закуповуються, з викладенням об'єктивних технічних та якісних характеристик; вимоги щодо технічних характеристик функціонування предмета закупівлі у разі, якщо опис скласти неможливо або коли доцільнішим є наведення таких показників: кількість товару; місце, де мають бути виконані роботи чи надані послуги, а також додаткові послуги, які мають бути надані; строки поставки товарів, виконання робіт надання послуг; перелік критеріїв та методика їх оцінки для визначення найкращої тендерної пропозиції; перелік основних умов, які мають бути обов'язково включені до договору чи проекту договору про закупівлю:

- спосіб оцінки і порівняння альтернативних тендерних пропозицій;

- методика розрахунку ціни тендерної пропозиції із зазначенням того, чи має вона включати інші елементи, крім вартості самих товарів, робіт чи послуг, наприклад, витрати на транспортування, страхування, на сплату митних тарифів, податків, тощо;

- інформація про валюту (валюти), у якій (яких) має бути розрахована ціна зазначеної тендерної пропозиції;

- вимоги замовника щодо надання тендерного забезпечення;

- зазначення способу місця та кінцевого терміну подання тендерних пропозицій;

- зазначення терміну, протягом якого тендерні пропозиції вважаються дійсними;

- зазначення прізвища посади та адреси однієї чи кількох посадових осіб або працівників замовника, уповноважених здійснювати зв'язок з учасниками торгів;

- в) протокол зборів, якщо їх проводить замовник з метою роз'яснення будь-яких запитів учасників торгів щодо тендерної документації з викладенням у ньому всіх роз'яснень даних запитів;

- г) подані тендерні пропозиції учасників торгів, у яких містяться наступні відомості:

- ціни за кожним розділом робіт окремо;

- забезпечення тендерної пропозиції (при необхідності);

- кваліфікація учасника торгів – документальне свідчення того, що учасник торгів задовольняє мінімальним кваліфікаційним вимогам, що визначені замовником;

- відповідність товару (при необхідності) – документальне, свідчення того, що товар який пропонується учасником торгів, відповідає тендерній документації;

- субпідрядники, запропоновані учасником торгів;

- відхилення від вимог тендерної документації;

- д) загальна заявочна ціна учасників торгів, яка вказана в тендерній пропозиції. Вона має покривати всі зобов'язання учасника торгів на виконання вимог, що містяться в тендерній документації, включаючи закупівлю і роботу за договорами субпідрядів (якщо такі мають місце), доставку, будівництво, монтаж і завершення замовлення на закупівлю. При цьому слід мати на увазі, що якщо в тендерній документації не передбачено інше, ціни, зазначені учасником торгів, мають бути фіксованими на весь період виконання договору (у випадку його укладання з цим учасником торгів) і не мають змінюватися за будь-яких обставин.

З метою викриття можливих випадків визначення переможцем тендера підставних осіб, які не відповідають кваліфікаційним вимогам проведення тендера, слід перевірити:

- журнал учасників торгів, присутніх на процедурі розкриття тендерних пропозицій;

– копії пронумерованих квитанцій, що видані учасникам торгів, які подають тендерні пропозиції закінчення терміну подачі, з вказівкою дати і часу їх отримання тендерним комітетом. При цьому число конвертів з тендерними пропозиціями має відповідати числу виданих квитанцій;

– протокол розкриття тендерних пропозицій, підготовлений замовником (може бути надісланий до НКРЕ за запитом);

– звіт про оцінку тендерних пропозицій, складений тендерним комітетом, в якому має бути пояснено та обґрунтовано кожний негативний висновок щодо оцінки тендерних пропозицій, відображено усі скарги з приводу порушення замовником процедури закупівлі або прийнятих рішень, дій чи бездіяльності, які надійшли на адресу замовника від учасників торгів, що брали участь у процедурі закупівлі, до завершення оцінки тендерних пропозицій та рішення щодо цих скарг;

– журнал реєстрації всіх запитів щодо роз'яснення вимог тендерної документації та відповіді на них. Усі запити щодо роз'яснення вимог тендерної документації та відповіді на ці запити оформлюються в письмовій формі;

– перелік відхилених тендерних пропозицій.

є) звіт про результати проведення процедури закупівлі.

Отже, для припинення і розкриття злочинів та інших правопорушень при проведенні тендерів оперативним працівником необхідно здійснити наступні основні заходи:

1. Проаналізувати інформацію щодо тендерів, проведених на підприємствах ПЕК за період, який перевіряється.

2. Вивчити тендерну документацію учасників торгів, звертаючи особливу увагу на переможців торгів, що надали неповний перелік необхідних для учасників у тендері документів і пропонованих товарів, послуг, робіт, порівняно з іншими фірмами та підприємствами, що брали участь у тендері.

3. Опитати службових осіб підприємств і організацій, що програли тендер, з питань порушень у період проведення останнього з боку службових осіб підприємств ПЕК (замовників), залучення до участі в торгах «своїх» фірм, а також можливих перевитрат бюджетних коштів перерахованих на адресу переможців, що пропонують «устаткування, інші товарно-матеріальні цінності за вартістю, що значно перевищують за ціни заводів-виготовлювачів.

4. Провести перевірку законності оприбуткування та списання устаткування і товарно-матеріальних цінностей, що надійшли від переможців тендера.

5. Визначити за допомогою відповідних фахівців ступінь придатності до експлуатації устаткування, яке надійшло від переможців тендера на підприємства ПЕК, перевірити паспортну документацію цього устаткування.

6. Провести зустрічні перевірки переможців тендерів за фактами законності придбання і устаткування, товарно-матеріальних цінностей для реалізації підприємствам ПЕК з метою виявлення можливих фактів їхнього фіктивного підприємства та незаконного переведення у готівку бюджетних коштів.

7. Провести достовірність та повноту обсягу виконаних робіт та послуг переможеній стороні.

Суб'єкти правопорушень: службові особи підприємств ПЕК, голова та члени тендерної комісії (комітету); службові особи підприємницьких структур і товарів (виконавців робіт, послуг), які визначені за результатами тендера.

Контрольні запитання

1. *Які особливості сфери паливно-енергетичного комплексу?*

2. *Назвіть основні законодавчі та підзаконні нормативні акти, що регламентують діяльність паливно-енергетичного комплексу.*

3. *Назвіть основні джерела інформації для здійснення контрольних заходів у паливно-енергетичному комплексі.*

4. *Перелічіть основні ознаки порушень фінансово-господарської діяльності у паливно-енергетичному комплексі.*

5. *Які особливості проведення перевірок у паливно-енергетичного комплексу?*

6. *Які основні порушення при проведенні тендерів у ПЕК?*

7. *Які основні порушення при транспортуванні паливно-мастильних матеріалів (ПММ)?*

8. *Які документи слід перевірити для встановлення нестачі ПММ?*

**Тема 14. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ
ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-
ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У СФЕРІ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ**

14.1. Регулювання відносин та відповідальності за порушення прав інтелектуальної власності

14.2. Документування правопорушень та злочинів щодо порушення прав інтелектуальної власності

**14.1. Регулювання відносин та відповідальності
за порушення прав інтелектуальної власності**

Однією з відмінних ознак сучасного світового соціального прогресу є зростання значимості інформації в суспільних відносинах.

Суспільні інформаційні відносини постійно розвиваються, особливо з удосконаленням техніки та технологій збирання, обробки, зберігання та передавання інформації. Зазначені процеси визначають сутність інформаційного суспільства.

Поряд із позитивними здобутками в інформаційному суспільстві виникли соціальні проблеми криміногенного характеру, які потребують вирішення на державному рівні:

- організація інформаційної безпеки людини, соціальних спільнот, держави як важливих провідних напрямів національної безпеки України та інших її складових, у тому числі економічної безпеки;
- мінімізація наслідків соціогенних загроз особі, суспільству, державі, у тому числі, криміногенних, зокрема, злочинів, що вчиняються з використанням комп'ютерних інформаційних технологій, через електронні засоби телекомунікації;
- забезпечення права власності на інформацію (інформаційних прав) та інтелектуальну власність людини, громадських формувань, держави, як вид майна, що перебуває у суспільному обігу не менше рівня права власності на речі (речових прав);

– формування засад державної політики щодо організації протидії іншим негативним проявам інформаційного суспільства.

Серед законодавчих актів України, що регулюють відносини щодо захисту прав інтелектуальної власності та види відповідальності за порушення цих прав, можна назвати: Конституцію України, Кримінальний кодекс (КК) України, Цивільний кодекс (ЦК) України, Закони України «Про авторське право і суміжні права», «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про охорону прав на промислові зразки», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем», «Про охорону прав на сорти рослин», «Про охорону прав на зазначення походження товарів» та ін.

В Україні регулюванню відносин та відповідальності за порушення прав інтелектуальної власності відведені статті 431 та 432 ЦК України.

Авторським правом регулюються відносини щодо визнання авторства й охорони творів науки, літератури і мистецтва, встановлення режиму їх використання, наділення їх авторів немайновими і майновими правами, захисту прав авторів та інших правовласників/правокористувачів.

Згідно з Законом України «Про авторське право і суміжні права» автори інтелектуальних творів у галузі науки, літератури і мистецтва мають право на опублікування, відтворення і розповсюдження своїх творів будь-яким способом під своїм іменем (псевдонімом) або анонімно, а також на недоторканність твору: твір чи його частина не можуть використовуватися чи видаватися без згоди автора. Порушення авторських прав може виражатися:

- а) у незаконному використанні твору особами, які не є авторами і які не мають на це дозволу автора;
- б) у приписуванні співавторства;
- в) у привласненні авторства (плагіат).

До авторських прав належить також авторство на відкриття, винахід, раціоналізаторську пропозицію тощо.

Привласненням авторства на чуже відкриття, винахід чи раціоналізаторську пропозицію визнаються будь-які спроби використання відкриття, винаходу чи раціоналізаторської пропозиції без згоди автора чи без згоди відповідної державної організації, якщо право їх використання належить державі.

У ст. 420 ЦК України конкретизовано перелік об'єктів права інтелектуальної власності, яким в Україні надано правову охорону. Зокрема, до цих об'єктів належать: *літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці.*

У ст. 8 Закону України «Про авторське право і суміжні права» визначено, що об'єктами авторського права є твори у галузі науки, літератури і мистецтва, а саме:

1) літературні письмові твори белетристичного, публіцистичного, наукового, технічного або іншого характеру (книги, брошури, статті тощо);

2) виступи, лекції, промови, проповіді та інші усні твори;

3) бази даних;

4) музичні твори з текстом і без тексту;

7) драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні та інші твори, створені для сценічного показу, та їх постановки;

8) аудіовізуальні твори;

9) твори образотворчого мистецтва;

10) твори архітектури, містобудування і садово-паркового мистецтва;

11) фотографічні твори, у тому числі твори, виконані способами, подібними до фотографії;

12) твори ужиткового мистецтва, у тому числі твори декоративного ткацтва, кераміки, різьблення, лимарства, з художнього скла, ювелірні вироби тощо, якщо вони охороняються законами України про правову охорону об'єктів промислової власності;

13) ілюстрації, карти, плани, креслення, ескізи, пластичні твори, що стосуються географії, геології, топографії, техніки, архітектури та інших сфер діяльності;

14) сценічні обробки творів, зазначені у п. 1, і обробки фольклору, придатні для сценічного показу;

15) похідні твори;

16) збірники творів, збірники обробок фольклору, енциклопедії та антології, збірники звичайних даних, інші складені твори за умови, що вони є результатом творчої праці за добром, координацією або упорядкуванням змісту без порушення авторських прав на твори, що входять до них як складові частини;

17) тексти перекладів для дублювання, озвучення, субтитрування українською та іншими мовами іноземних аудіовізуальних творів;

18) інші твори.

Об'єктом авторського права може бути як твір в цілому, так і його окрема частина, що відповідає критеріям охороноздатності і може використовуватися самостійно.

Суміжні права – це права виконавців на результати творчої діяльності, їх спадкоємців та інших правоволодільців, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо виконання, права виробників фонограм, відеограм, їх спадкоємців (правонаступників) та осіб, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо фонограм і відеограм, а також організацій мовлення та їх правонаступників, які охороняються авторським правом.

Чинне законодавство України передбачає також кримінальну відповідальність за порушення авторського і суміжних прав.

Згідно ст. 176 КК України злочином вважається незаконне відтворення, розповсюдження творів науки, літератури і мистецтва, комп'ютерних програм і баз даних, а так само незаконне відтворення, розповсюдження виконань, фонограм, відеограм і програм мовлення, їх незаконне тиражування та розповсюдження на аудіо- та відеокасетах, дискетах, інших носіях інформації, або інше умисне порушення авторського права і суміжних прав, якщо це завдало матеріальної шкоди.

Основними законодавчими актами у сфері промислової власності є Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» (від 15 грудня 1993 року). Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» (від 15 грудня 1993 року).

Завдяки удосконаленню законодавства та розробленню ефективних механізмів захисту прав інтелектуальної власності, спостерігаються певні зміни, що свідчать про розвиток правової охорони прав на знаки для товарів та послуг.

На відміну від об'єктів авторського права, які не підлягають обов'язковій реєстрації, об'єкти промислової власності набувають правової охорони з боку держави лише після реєстрації в установленому порядку.

Право власності на знак для товарів та послуг засвідчується свідоцтвом, яке видається власникові Державним департаментом інтелектуальної власності після реєстрації знаку у Державному реєстрі свідоцтв України на знаки для товарів і послуг.

Однак, на сьогодні в Україні, як і в світі загалом, склалася дуже складна ситуація щодо протидії виробництву та розповсюдженню підробленої фальсифікованої продукції. Особливо це проявляється у сфері виробництва та розповсюдження ліквідної продукції, такої як: горілчані вироби, косметичні та медичні засоби, продукти хімічної галузі, вироби ювелірної промисловості, продукти харчування тощо.

В зв'язку з цим, для більш ефективного захисту своєї продукції виробники використовують зареєстровані товарні знаки.

Згідно із Законом, *товарним знаком* вважається позначення, за яким товари й послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб. Дані знаки призначені для ідентифікації (індивідуалізації) товарів і послуг, для розрізнення сервісу підприємств.

Крім основної (розпізнавальної), знаки для товарів і послуг виконують й інші функції: вказують на походження товарів або послуг (не географічне, а, так би мовити, виробниче), на їхню певну якість, рекламують товари і послуги, надаючи споживачам відповідну інформацію про них. Об'єктом знака можуть бути словесні, зображувальні, об'ємні та інші позначення або їх комбінації, виконані у будь-якому кольорі чи поєднанні кольорів.

Після реєстрації товарного знака особа (фізична або юридична) отримує свідоцтво. Строк дії свідоцтва становить 10 років від дати подання заявки, і продовжується за клопотанням власника свідоцтва, поданим протягом останнього року дії свідоцтва, щоразу на 10 років.

Свідоцтво надає його власнику *виключне право* користуватися й розпоряджатися знаком за своїм розсудом.

Ще одним засобом захисту від підробок можуть бути фірмові найменування. Це стійкі позначення підприємств (фірм, компаній,

концернів тощо) або окремих осіб, під ім'ям яких здійснюється їх виробнича або інша діяльність. Фірмове найменування є засобом розпізнання підприємств серед інших. Якщо знак для товарів і послуг дає змогу відрізнити товари та (або) послуги інших, то фірмове найменування вказує на підприємство без будь-яких посилань на ті товари та послуги, що поставляється ним на ринок; воно є однією з найважливіших частин іміджу підприємства і корисним джерелом інформації для споживачів.

В Україні поки що немає спеціального закону про охорону прав на фірмові найменування, однак ці об'єкти згадуються в пункті 3 статті 6 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг».

14.2. Документування правопорушень та злочинів щодо порушення прав інтелектуальної власності

Правопорушення та злочини щодо порушення прав інтелектуальної власності можна розділити на такі види: пов'язані з виробництвом та розповсюдженням фальсифікованої продукції з незаконним використанням товарних знаків; незаконним обігом дисків для лазерних систем зчитування; зловживань у сфері ретрансляції кабельного телебачення та боротьба з комп'ютерною злочинністю.

Методика викриття правопорушень, пов'язаних з виробництвом та розповсюдженням фальсифікованої продукції з незаконним використанням товарних знаків.

Останнім часом з боку держави все більше приділяється уваги питанню захисту споживчого ринку від виробництва фальсифікованої продукції, з незаконним використанням товарних знаків вітчизняних та зарубіжних виробників. У зв'язку з цим до Кримінального кодексу України та кодексу України про адміністративні правопорушення було внесено зміни щодо посилення відповідальності за вчинення правопорушень у цій сфері.

У свою чергу, Міністерством внутрішніх справ у поточному році організовано та проведено загальнодержавні оперативно-профілактичні заходи щодо відпрацювання суб'єктів господарю-

вання з метою викриття фактів виготовлення, зберігання та реалізації фальсифікованої продукції з незаконним використанням знаків для товарів і послуг відомих вітчизняних та іноземних товаровиробників.

Аналіз результатів проведених заходів з викриття фактів виробництва та розповсюдження фальсифікованої продукції свідчить про те, що у більшості випадків підробляються наступні групи товарів:

- лікєро-горілчані та тютюнові вироби;
- продукти харчування;
- парфумерія та засоби гігієни;
- товари побутової хімії;
- диски для лазерних систем зчитування.

Іноді правопорушники використовують не копію чужого (заєєстрованого) товарного знака, а лише його частину, змінюючи його таким чином, що продукція з таким знаком викликає у споживача стійкі асоціації із доброякісним продуктом відомого товаровиробника – власника товарного (заєєстрованого) знака. Для вирішення питання про законність використання такого товарного знака необхідне проведення дослідження, яке може бути здійснено на етапі збору матеріалів дослідчої підготовки патентними повіреними України.

Таке дослідження необхідне для підтвердження факту незаконного використання товарного знака, їх можуть проводити патентні повірені.

Необхідно заважити, що виготовлення товарів із незаконним використанням знаків для товарів і послуг вітчизняних та зарубіжних товаровиробників, як правило, пов'язано із порушенням встановлених стандартів, норм, правил і технічних умов, що у свою чергу, утворює склад злочину, передбачений ст. 227 КК України «Випуск або реалізація недоброякісної продукції». Тому, в ряді випадків, доцільно проводити дослідження вмісту продукту та порушувати кримінальну справу за вказаною статтею, а потім, у рамках її розслідування, зібрати необхідні матеріали для порушення кримінальної справи за ст. 229 КК України.

У кожному випадку порушення кримінальних справ за ст.ст. 177, 227, 229 КК України ставити перед слідством питання про доцільність додаткової кваліфікації за ст. 209 КК України.

Методика документування злочинів, пов'язаних з незаконним обігом дисків для лазерних систем зчитування. Незважаючи на значну кількість викритих та скерованих до суду кримінальних справ у злочинах за ст. 203-1 КК України, в окремих регіонах держави виникають проблемні питання під час збору матеріалів дослідчої перевірки та проведення досудового слідства.

Ст. 203-1 Незаконний обіг дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва.

1. Незаконне виробництво, експорт, імпорт, зберігання, реалізація та переміщення дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва, якщо їх дії вчинені у значних розмірах.

2. Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, або вчинені у великих розмірах.

Під значним розміром слід розуміти вартість дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва, що у двадцять разів і більше перевищує рівень неоподаткованого мінімуму доходів громадян; під великим розміром слід розуміти вартість дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва, що у сто разів і більше перевищує рівень неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Предметом злочину є диски для лазерних систем зчитування та обладнання і сировина для їх виробництва.

Диск для лазерних систем зчитування – будь-який оптичний диск для лазерних систем зчитування із записом або з можливістю запису на ньому інформації, що відображає об'єкти авторського права чи суміжних прав, або без запису такої інформації.

Згідно Закону України «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з виробництвом, експортом, імпортом дисків для лазерних систем зчитування» компакт-диски, які виготовлені на території України, в обов'язковому порядку повинні містити спеціальний ідентифікаційний код, який визначає виробника цих дисків та присвоюється органом, що видає ліцензію на виробництво дисків для лазерних систем зчитування.

Експорт дисків для лазерних систем зчитування, матриць здійснюється лише за наявності на них спеціальних ідентифікацій-

них кодів. Імпорт матриць здійснюється за наявності на них спеціальних ідентифікаційних кодів.

Імпорт дисків для лазерних систем зчитування може здійснюватися без наявності на них спеціальних ідентифікаційних кодів.

Таким чином, у законному обігу на території України можуть знаходитися компакт-диски, які містять СІД коди, та які не містять СІД кодів. Для документування незаконного переміщення, зберігання чи реалізації дисків для лазерних систем зчитування слід використовувати наступні положення Закону України «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних».

Примірник аудіовізуального твору, комп'ютерної програми, баз даних – копія аудіовізуального твору, комп'ютерної програми або бази даних на відповідному матеріальному носії, яка виконана безпосередньо чи опосередковано із цього аудіовізуального твору, комп'ютерної програми або бази даних і містить усі зафіксовані в аудіовізуальному творі, комп'ютерній програмі або базі даних рухомі зображення чи їх частину.

Примірник фонограми – копія фонограми на відповідному матеріальному носії, яка виконана безпосередньо чи опосередковано з цієї фонограми і містить усі зафіксовані на ній звуки чи їх частину.

Розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних – введення в обіг примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних шляхом їх продажу чи іншої передачі права власності.

Зберігання не маркованих контрольними марками примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних, а також їх прокат дозволяється лише за умови їх маркування контрольними марками.

Відтворювач – юридична чи фізична особа, яка замовила відтворення або самостійно здійснила таке відтворення на обладнанні, що є її власністю або перебуває в її володінні чи користуванні.

Імпортер примірників – український суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснив купівлю в іноземного суб'єкта підприємницької діяльності примірників аудіовізуальних творів, фоно-

грам, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних із ввезенням або без ввезення їх на митну територію України.

Перевезення територією України не маркованих контрольними марками примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних дозволяється лише в разі, якщо такі примірники доставляються для зберігання у складських приміщеннях, що належать імпортерам, експортерам, та відтворювачам примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних, а також якщо такі примірники не підлягають маркуванню.

Роздрібна торгівля примірниками аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних, не маркованих контрольною маркою, забороняється.

Незаконне зберігання, реалізацію та переміщення дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва може здійснюватись як юридичною так і фізичною особою, тому суб'єкт даного складу злочину може бути як загальний, так і спеціальний.

Диски для лазерних систем зчитування можуть бути віднесені до примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних лише у разі наявності на них інформації, що відображає об'єкти авторського права чи суміжних прав.

З метою доведення факту наявності на дисках для лазерних систем зчитування інформації, що відображає об'єкти авторського права чи суміжних прав та отримання доказової бази на етапі дослідчої перевірки, необхідно провести дослідження вилученої продукції за наступними питаннями:

1. Чи належать надані на дослідження диски лазерних систем зчитування до примірників фонограм, відеограм, аудіовізуальних творів, комп'ютерних програм та баз даних?

2. Чи відповідають надані для дослідження диски для лазерних систем зчитування законодавству України, що визначає умови розповсюдження примірників фонограм, відеограм, аудіовізуальних творів, комп'ютерних програм та баз даних? Якщо ні, то за якими ознаками?

Дослідження за вказаними питаннями можуть роботи спеціалісти у сфері інтелектуальної власності, насамперед працівники

ДНДЕКЦ МВС України, які отримали право самостійно проводити експертизи у сфері авторського права та суміжних прав.

Проведений аналіз та вивчення слідчої та судової практики свідчать про те, що з урахуванням деяких особливостей дослідча перевірка за злочинами, пов'язаними з незаконним обігом дисків для лазерних систем зчитування, повинна проводитися за загальними правилами, встановленими кримінально-процесуальним законодавством.

Основне її завдання – встановлення ознак злочинів, передбачених статтею 203-1 КК України.

Методика виявлення та документування зловживань у сфері ретрансляції кабельного телебачення.

З розвитком супутникового та кабельного телебачення, телекомунікаційних мереж, доступності відносно дешевої апаратури подачі інформації останнім часом в Україні склалися умови для значного розширення ринку послуг ретрансляції телепрограм супутникового та кабельного телебачення.

Для більш ефективної протидії злочинним проявам у даній сфері необхідно:

- встановити та організувати перевірки всіх суб'єктів підприємницької діяльності, що надають послуги ретрансляції супутникового та кабельного телебачення;
- в регіонах, де існують системи платного доступу до телевізійного ефіру, провести роботу з встановлення осіб, що займаються підробками карток та їх розповсюдження.

Для організації законної ретрансляції телевізійного сигналу у мережі кабельного телебачення необхідно зареєструвати суб'єкт підприємницької діяльності та отримати ліцензію Держкомзв'язку, згідно Закону України «Про ліцензування певних видів діяльності».

Після виконання вищезазначених умов необхідно скласти договори з правоволодарями телевізійних програм.

У процесі роботи підрозділи у боротьбі з правопорушеннями у сфері інтелектуальної власності і високих технологій викривають злочини за наступними категоріями:

- здійснення ретрансляції телевізійних програм без державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності, а також без одержання ліцензій Держкомзв'язку України на діяльність,

пов'язану з технічним обслуговуванням мереж теле-, радіо-, і провідного мовлення;

- порушення авторського права під час незаконного відтворення програм телемовлення;
- підробка карток для оплати платного телебачення.

Інформацію про незаконну підприємницьку діяльність, пов'язану з ретрансляцією телепрограм, можна отримати як оперативним шляхом, так і шляхами перевірки підприємств, які здійснюють ретрансляцію телепрограм.

При отриманні інформації про незаконну трансляцію телевізійних програм необхідно перевірити наявність:

- державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності;
- ліцензії Державного комітету зв'язку та інформатизації України на здійснення діяльності, пов'язаної з технічним обслуговуванням мереж провідного мовлення;
- укладених договорів між підприємством, яке здійснює ретрансляцію телепрограм і їх праволодарями.

Перевірка вказаних питань здійснюється шляхом запитів до відповідних відомств та організацій.

Організація та тактика боротьби з комп'ютерною злочинністю. Зазначені проблеми зумовили необхідність розробки Концепції стратегії (реалізації державної політики) щодо боротьби з кіберзлочинністю в Україні.

Особливу небезпеку для держави і суспільства має прояв кіберзлочинності з ознаками організованої.

Кіберзлочинність (комп'ютерна злочинність) – історично зумовлене антисоціальне явище інформаційного суспільства, яке охоплює всю множину комп'ютерних злочинів, учинених особами в Україні, чи з України, чи щодо об'єктів злочинного посягання в Україні особами, які перебувають за її межами у визначеному проміжку часу.

Кіберзлочин (комп'ютерний злочин) – суспільно-небезпечні дії, які передбачені кримінальним законодавством України як злочин, що вчинений з використанням комп'ютерних продуктів (технологій) або у якому комп'ютерні продукти є предметом чи засобом злочинного посягання; злочини у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж.

Протидія комп'ютерній злочинності (боротьба з комп'ютерною злочинністю) – діяльність суб'єктів суспільних відносин відповідно до законодавства України щодо:

- виявлення, упередження (профілактики), розкриття, розслідування комп'ютерних злочинів та притягнення винних до відповідальності;

- виявлення та усунення технічних загроз інформаційній безпеці людини, суспільству, державі, які можуть використовуватися для вчинення правопорушень;

- виявлення причин і умов учинення злочинів та мінімізація їх наслідків.

Протидія кіберзлочинам та кіберзлочинності в Україні ґрунтується на нормах спеціального інформаційного законодавства, основу якого становить Закон України «Про інформацію».

Державна політика України щодо боротьби з комп'ютерною злочинністю та комп'ютерними злочинами знаходить відображення у системі підзаконних нормативно-правових актів органів державної влади щодо їх компетенції. Її складають Укази Президента України, нормативно-правові акти Уряду України, нормативні акти міністерств і відомств щодо їх компетенції, функцій, прав і обов'язків.

Правоохоронними органами України спільно з іншими державними та недержавними структурами, починаючи з другої половини 90-х років виявляється і попереджається традиційними методами низка злочинів, які вчиняються за допомогою комп'ютерної техніки, у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж.

Найпоширенішим за способом учинення є такий вид комп'ютерних злочинів, як несанкціонований доступ до інформації в автоматизованих (комп'ютерних) системах.

Для України найбільш відомими і характерними є комп'ютерні злочини у галузі економіки. Зафіксовані непоодинокі випадки вчинення правопорушень у сфері кредитно-банківської системи: несанкціонований доступ до комп'ютерної мережі банків шляхом втручання в їх роботу, вчинення шахрайства, зловживання службовим становищем, службове підроблення документів, несанкціонована емісія, крадіжки грошей із застосуванням електронних платежів, у тому числі за допомогою пластикових кредитних і дебіторських карток та інші.

За допомогою несанкціонованого отримання паролів доступу та інших засобів ідентифікації законних користувачів до захищених технічними засобами комп'ютерних систем у мережі Інтернет робляться спроби отримати доступ до комп'ютерних інформаційних баз, переважно державних відомств, з метою крадіжки інформації шляхом її копіювання або знищення.

Мають місце випадки, коли правопорушники проникають до приміщень обчислювальних центрів комерційних та державних установ з метою викрадення (зняття копії) інформації та технологій її обробки. Нерідко викрадають не всю комп'ютерну техніку у потерпілих організаціях, а вилучають з комп'ютерів «вінчестери» чи дискети, на яких міститься комп'ютерна інформація.

Комп'ютерну злочинність за територіальними ознаками умовно поділяють на *національну* – в межах державних кордонів України; *транскордонну* (транснаціональна, міжнародна); *глобальну* – без обмежень у просторі і часі, у тому числі у всесвітніх мережах комп'ютерної телекомунікації; *континентальну* – у межах окремих континентів; *регіональну* (локальну) – між окремими країнами чи групами країн. Комп'ютерна злочинність тісно пов'язана з різними видами організованої злочинності та корупції: «відмивання» грошей, здобутих від незаконного розповсюдження наркотиків, торгівлі зброєю, людьми, інше, що є частково непомітним виміром організованої злочинності; тероризму тощо.

Розвиток глобальних систем телекомунікації сприяє розвитку такого економічного явища, як електронна торгівля (е-комерція). Організовані транскордонні злочинні формування також активно «освоюють» цей сегмент економічних відносин для організації злочинного бізнесу.

У його складі домінують нелегальні конвертаційні центри, що використовуються злочинними формуваннями для проведення протизаконних валютних операцій із застосуванням мережі Інтернет, у тому числі надання послуг іншим суб'єктам господарської діяльності для ухилення від сплати податків, конвертації валют тощо.

Значного поширення з розвитком глобалізації інформатизації суспільства набуває таке соціальне явище, як хакерський рух – формування неформальних корпорацій осіб, одержимих знаннями щодо комп'ютерних технологій.

Зафіксовані непоодинокі випадки, коли організовані злочинні формування використовують учасників цього руху для вчинення комп'ютерних злочинів. Хакерський рух, окремі його представники є базою для комп'ютерної злочинності. Хакерські угруповання можуть групуватися за національними ознаками та залежно від кордонів території держав.

Хакери мають власні електронні та друковані видання. Існує версія, що такі видання (особливо друковані) фінансуються як окремими хакерами, які заробляють великі гроші на злочинному бізнесі, так і різними терористичними організаціями як форма залучення простаків («хакерів-чайників») до безпорядків у кіберпросторі (рекрутів до кіберхаосу). Щодо України, умовами формування і розвитку хакерського руху є:

- високий рівень безробіття серед випускників технічних вищих закладів освіти, де викладають поглиблені знання з комп'ютерного програмування;
- невідповідність орієнтації при масовій підготовці спеціалістів у вищих навчальних технічних закладах сучасним суспільним ринковим економічним відносинам;
- низький рівень правової культури населення щодо суспільної безпеки комп'ютерних злочинів.

За експертними оцінками, багато комп'ютерних злочинів не виявляють або про них не повідомляють потерпілі (латентні). В середньому 90% злочинів цього виду поки що залишається поза увагою правоохоронних органів держави.

Проблема латентності значною мірою пов'язана з об'єктивними і суб'єктивними можливостями правоохоронних органів:

- незважена політика держави щодо несвоєчасної переорієнтації правоохоронних органів на боротьбу з новими видами злочинності;
- недостатнє матеріальне і фінансове забезпечення діяльності правоохоронних органів;
- незважене скорочення штатів правоохоронних органів;
- низький рівень підготовки кадрів у навчальних закладах щодо боротьби з кіберзлочинністю;
- відтік висококваліфікованих кадрів з правоохоронних органів у комерційні структури через низький рівень заробітної плати та соціального захисту з боку держави.

Причиною високого рівня латентності комп'ютерної злочинності в Україні також є те, що правоохоронні органи не можуть забезпечити відповідну реакцію на постійно зростаючий обсяг оперативної інформації про комп'ютерні злочини, яку вони мають у повному обсязі опрацьовувати. Чим більші ресурсні обмеження, тим більший обсяг сигналів про злочини змушена від штовхувати система правоохоронних органів, залишаючи такі злочини у «тіні». Згідно з даними Комісії з попередження злочинності та кримінального права Організації Об'єднаних Націй щорічний економічний збиток від комп'ютерних злочинів за оцінками експертів обчислюється мільярдами доларів США.

Загальні об'єктивні збитки в Україні обрахувати неможливо через брак офіційних методик їх обчислення та таких показників державної статистики. Є підстави вважати, що невизначеність у провідній економічній кіберзлочинності є однією з головних причин повільного економічного зростання національного багатства України.

Прогнозується зростанням наступних видів кіберзлочинності:

а) у сфері економіки:

- шахрайства в Інтернет-торгівлі, вчинені організованими злочинними формуваннями;

- посягання на всі форми права, у тому числі права інтелектуальної власності із застосуванням комп'ютерних технологій організованими злочинними угрупованнями;

- трансграничне «нелегальне інформаційне брокерство»;

- організоване промислове (комерційне, підприємницьке) шпигунство;

- крадіжки грошей та матеріальних цінностей шляхом маніпулювання інформацією, яка циркулює в електронній (комп'ютерній) формі;

- недобросовісна конкуренція за допомогою комп'ютерних інформаційних технологій;

- шахрайство у сфері електронної комерції (е-комерції) через Інтернет;

б) інші види кіберзлочинів:

- комп'ютерне хуліганство;

- розповсюдження комп'ютерних вірусів;

- кібервійни, кіберборотьба, боротьба у кіберпросторі (інформаційні війни, інформаційна боротьба);

- застосування Інтернету терористичними організаціями (релігійної, націоналістичної екстремістської спрямованості);
- комп'ютерний тероризм організованих злочинних формувань, у тому числі вчинення окремих кібертерористичних актів проти безпеки держави і суспільства.

Зростання зазначених та інших видів кіберзлочинів можливе у зв'язку з розширенням глобальних комп'ютерних мереж телекомунікації.

Шляхи подолання проблем правового забезпечення і регулювання боротьби з комп'ютерною злочинністю в Україні як складової суспільних інформаційних відносин такі:

- подальше формування інформаційного законодавства в Україні як міжгалузевої комплексної інституції на основі інститутів конституційного, адміністративного, цивільного, трудового та кримінального законодавства;
- адаптація і введення в правову систему України позитивних здобутків міжнародного досвіду правового регулювання боротьби з комп'ютерною злочинністю способом рецепції, імплементації та ратифікації юридичних норм на принципі державного суверенітету, його складової інформаційного суверенітету, у системі національного інформаційного законодавства.

Профілактика комп'ютерної злочинності в Україні здійснюється відповідно до чинного адміністративного, цивільного, трудового та кримінального законодавства.

Мета профілактики комп'ютерної злочинності полягає у виявленні організаційних, технічних і правових недоліків щодо охорони та захисту комп'ютерної інформації та систем, де вона циркулює.

Важливими аспектами профілактики кіберзлочинів є виявлення соціальних, соціально-економічних, освітніх та інших причин і умов учинення таких злочинів та їх усунення.

Основні організаційні напрями удосконалення протидії комп'ютерній злочинності в Україні з урахуванням міжнародного досвіду визначаються наступні:

1. Формування і розгортання спеціалізованих підрозділів у системі правоохоронних органів України, які можуть оперативно реагувати на прояви кіберзлочинів.

2. Підготовці кваліфікованих працівників для зазначених вище підрозділів: не тільки в юридичних, а й в економічних і технічних аспектах.

3. Розробка структурними підрозділами органів державної виконавчої влади організаційно-правових заходів щодо взаємодії і підтримки діяльності українських громадських формувань, асоціацій, союзів недержавних підприємств, установ, організацій щодо протидії комп'ютерній злочинності, а саме:

– з Академією правових наук України (Науково-дослідним центром правової інформатики, Харківським центром вивчення організованої злочинності та ін.) щодо наукового забезпечення реалізації цієї Концепції;

– з Асоціацією кримінологів України щодо налагодження зв'язків з науковою громадськістю інших країн (Європейською та Американською Асоціаціями кримінологів);

– з Українською Міжбанківською Асоціацією Членів Юропей Інтернешнл та іншими щодо пошуку шляхів взаємодії у протидії з комп'ютерними злочинами у сфері економічних відносин;

Контрольні запитання

1. *Якими законодавчими актами України регулюються відносини щодо захисту прав інтелектуальної власності?*

2. *Які відносини регулюються авторським правом?*

3. *В чому суть поняття «суміжні права»?*

4. *Як виражається порушення авторських прав?*

5. *Яким документом конкретизовано перелік об'єктів права інтелектуальної власності в Україні та надано їм правову охорону?*

6. *В чому суть методики викриття правопорушень, пов'язаних з виробництвом та розповсюдженням фальсифікованої продукції з незаконним використанням товарних знаків?*

7. *Розкрийте суть методики документування злочинів, пов'язаних з незаконним обігом дисків для лазерних систем зчитування.*

8. *В чому суть методики викриття правопорушень, пов'язаних з ретрансляцією кабельного телебачення?*

Тема 15. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

15.1. Перевірка документів, пов'язаних з переоцінкою первісної вартості основних засобів промислових підприємств

15.2. Способи та методи дослідження фінансово-господарської діяльності промислових підприємств

15.3. Перевірка документів, пов'язаних з транспортуванням продукції, виконанням договорів постачання, постачання та збуту промислового підприємства

15.1. Перевірка документів, пов'язаних з переоцінкою первісної вартості основних засобів промислових підприємств

Перевірка правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає:

- перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам цілісної переоцінки;
- перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- перевірку правильності встановлення індексу переоцінки;
- перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

У зв'язку з тим, що П(с)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не встановлює осіб, які повинні її здійснювати, не надає форми документа, в якому повинні відображатися результати переоцінки, ці питання повніше мають регулюватися наказом про облікову політику підприємства. Тому перевіряючий чи аудитор повинен спочатку визначити коло питань щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці об'єкта контролю, і перевірити фактичне їх дотримання.

Одним із найскладніших питань переоцінки є обґрунтування справедливої вартості. При його вивченні необхідно встановити: на підставі якої інформації та ким безпосередньо встановлена справедлива вартість об'єктів, чи не було відхилень (заниження або завищення вартості об'єктів).

Перевірка обґрунтування справедливої вартості об'єктів оформлюється в робочому документі за поданим зразком (табл. 15.1).

Таблиця 15.1

Перевірка обґрунтування справедливої вартості об'єктів

Аудиторська фірма (контролюючий орган) _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

Термін перевірки _____

№ з/п	Назва об'єкта	Справедлива вартість за даними обліку	Джерело інформації	Вартість аналога за джерелом інформації	Розрахунок справедливої вартості об'єкта з урахуванням якісних характеристик	Справедлива вартість за розрахунком	Відхилення (+, -)	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1								
2								
3								
4								

Виконав _____

Перевірив _____

Ознайомився _____

Після підтвердження або спростування інформації щодо справедливої вартості переоцінених об'єктів основних засобів необхідно перевірити розрахунок переоцінки, а саме правильність визначення: індексу переоцінки; первісної вартості; зносу.

Особливу увагу слід приділити перевірці кореспонденції рахунків із переоцінки основних засобів відповідно до вимог (Іс)БО 7 «Основні засоби».

Аудиторська перевірка основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Ефективність використання основних засобів характеризує показник фондovіддачі (обсяг реалізації продукції на одиницю вартості усіх основних засобів та активної частини зокрема).

Визначаються коефіцієнти: поновлення, зносу, придатності основних засобів. На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання резервів.

Аудит нематеріальних активів

До нематеріальних активів, які використовуються протягом тривалого періоду (понад один рік) у господарській діяльності і які приносять прибуток, належать права, що виникають:

- з авторських та інших договорів на твори науки, літератури, мистецтва, на програми для ЕОМ бази даних тощо;
- із патентів на винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, зі свідоцтв на корисні моделі, товарні знаки і знаки обслуговування і ліцензійних договорів на їх використання;
- із прав на «ноу-хау» та ін.

Крім того, до нематеріальних активів належить право користування земельними ділянками, природними ресурсами, організаційні витрати підприємства (різниця між ціною продажу і оціночною вартістю організації).

При перевірці необхідно усвідомлювати, що характерними особливостями нематеріальних активів є: відсутність матеріально-речової форми; використання протягом тривалого періоду (понад один рік); здатність приносити прибуток дія організації; високий ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому їх використання.

Нематеріальні активи відображаються в обліку і звітності в сумі витрат на придбання, виготовлення і їх доведення до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

Перевіряючий повинен знати, що відносини, пов'язані зі створенням, правовою охороною і використанням нематеріальних активів, регулюються Цивільним кодексом України та іншими нормативними актами чинного законодавства.

При проведенні перевірок слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають наступним вимогам:

мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент та ін.) і можливість відокремлення від власника, тобто є об'єктом продажу;

мають законодавче підтвердження, реальну ціну і вартість;

принносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення).

Можна виділити наступні етапи перевірки нематеріальних активів: перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження на право власності на всі необоротні матеріальні активи, що зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб; перевірка правильності й повноти відображення в обліку нематеріальних активів; перевірка санкціонування операцій із нематеріальних активів; порівняння даних первинного обліку, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів із Головною книгою; перевірка правильності й повноти оприбуткування, обліку та вибуття нематеріальних активів; перевірка правильності нарахування амортизації (термінів корисного використання; розрахунків сум амортизації; спадкоємності облікової політики попередніх періодів); перевірка даних синтетичного й аналітичного обліку, зносу нематеріальних активів за Головною книгою; визначення правомірності обліку активів у складі нематеріальних; перевірка правильності визначення фактичної собівартості придбання об'єктів; перевірка правильності відображення в обліку сум сплаченого при придбанні об'єктів ПДВ; перевірка обґрунтованості встановленого строку корисного використання, правильності нарахування норми погашення; перевірка дотримання при розрахунку норми погашення вартості окремих активів, терміну їх дії, передбаченого нормативними актами; визначення правомірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми вартості нематеріальних активів, які списуються.

Перевіряючий повинен перевірити правильність оцінки, обліку руху й амортизації вартості нематеріальних активів.

Нематеріальні активи можуть надходити в організацію: від засновників як внески до статутного капіталу (вартість визначається за домовленістю засновників); від постачальників шляхом прид-

баня (купівлі) (вартість визначається виходячи з фактичних витрат); від інших організацій і фізичних осіб шляхом безоплатної передачі (вартість визначається виходячи з ринкових цін) та ін.

Амортизація нематеріальних активів відноситься на відповідні витрати виробництва (обігу) за нормами, розрахованими організацією самостійно. При цьому норми амортизації встановлюються з таким розрахунком, щоб погасити повну вартість об'єктів нематеріальних активів протягом строку (періоду) їх корисного використання. По нематеріальних активах, щодо яких неможливо визначити строк (період) корисного використання, норми амортизації встановлюються в розрахунку на десять років (але не більше строку діяльності організації).

Строк використання об'єкта нематеріальних активів можна зафіксувати в договорі, акті приймання-передачі чи розпорядчим документом керівника організації. Вибуття нематеріальних активів може виникати в таких випадках:

- при реалізації (продажу);
- при внесенні до статутного капіталу інших підприємств;
- при передачі для спільної діяльності;
- при списанні у зв'язку з повним зносом і втратою корисних якостей або з причини недоцільності використання.

Тому необхідно перевірити: правильність документування операцій щодо руху нематеріальних активів; правильність розрахунку і віднесення суми амортизації на витрати виробництва (обігу); правильність кореспонденції рахунків за всіма операціями; правильність обліку і нарахування податків, які стосуються нематеріальних активів.

Практика свідчить, що до складу нематеріальних активів іноді помилково вносять вартість різноманітних ліцензій зі строком використання менше одного року. Тому ретельної перевірки потребує склад нематеріальних активів, для чого складається детальний їх перелік.

У списку вказується перелік усіх об'єктів нематеріальних активів, узятих на облік, строк корисного використання кожного об'єкта, об'єкти, за якими нараховується амортизація, первісна вартість, норма і сума фактично нарахованої амортизації об'єктів нематеріальних активів. Ці дані потребують арифметичної перевірки, а склад нематеріальних активів – інвентаризації. Далі необхідно

встановити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку і балансу.

Згідно з п. 5.2 П(с)БО 7, у складі основних засобів визнаються також інші необоротні матеріальні активи. Класифікуються вони за наступними групами: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату та інші необоротні матеріальні активи.

Як і для основних засобів, для інших необоротних матеріальних активів підприємство самостійно вибирає метод амортизації, але з урахуванням п. 27 П(с)БО 7.

Згідно із зазначеним пунктом амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за двома методами із шести передбачених для основних засобів: прямолінійним (методом прямолінійного списання) та виробничим.

При амортизації бібліотечних фондів (субрахунок 111) і малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) підприємство може застосовувати, крім названих двох, ще два методи нарахування амортизації, а саме: у першому місяці використання об'єкта нараховувати 50% його амортизовуваної вартості, а в місяці його вилучення з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом – ще 50%; нараховувати 100% амортизовуваної вартості в першому місяці використання об'єкта.

15.2. Способи та методи дослідження фінансово-господарської діяльності промислових підприємств

Метод ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств ґрунтується на науковому діалектичному методі пізнання явищ, процесів, фактів. У зв'язку з цим ревізія є системою способів і прийомів фактичного і документального контролю, за допомогою яких досліджується і перевіряється фінансово-господарська діяльність підприємства, забезпечується перевірка збереження цінностей на об'єктах та відповідність їх даним балансу.

Розглянемо послідовно прийоми і способи документальної перевірки фінансово-господарських операцій, які тісно пов'язуються з методами фактичного контролю.

Одним із методів фактичного контролю є *інвентаризація* товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів і розрахунків, під час якої не тільки здійснюються процедури перевірки фактичної наявності цінностей, коштів, але й здійснюється їх документальне обґрунтування (тобто порівняння фактичної наявності цінностей з обліковими даними). Цей метод порівняння забезпечує перевірку достовірності облікових даних, відповідність їх фактичній наявності товарно-матеріальних цінностей, коштів та даним звіряння розрахунків.

Поряд з цим у системі фактичного контролю важливе місце займають *методи контрольно-вибіркового порівняння*. Вони потребують спеціальних прийомів, необхідних для розкриття фактів завуальованих розкрань та спотворень змісту і суті документів. Суть прийомів і способів контрольно-вибіркового порівняння полягає в тому, що до кількості фактичних залишків окремих видів (назв, сортів) цінностей за даними інвентаризаційного опису попередньої інвентаризації додають кількість цих цінностей за документами, що надійшла до наступної інвентаризації, і віднімають кількість одиниць тих же цінностей, що відображені у видаткових документах за цей період. Так визначають максимально можливий залишок цінностей. Порівнюючи цей залишок окремих видів (назв, сортів) цінностей із даними інвентаризаційного опису наступної інвентаризації, виявляють причини такого залишку в цьому описі для приховування нестачі або встановлюють факти занижження залишків цінностей порівняно з фактичними з метою приховування лишків чи реалізації необлікованих цінностей, що не знайшли відображення в документах.

Контрольно-вибіркове порівняння у всіх випадках пов'язане з відновленням кількісного обліку руху окремих видів (назв, сортів) цінностей за певний інвентаризаційний період.

Різноманітністю цього контрольно-вибіркового порівняння є *спосіб перевірки руху цінностей за коротші, ніж звітні відрізки часу, з визначенням їх залишку після кожної операції* (надходження чи вибуття цінностей) або після закінчення робочого дня. Це дозволяє виявити зловживання, які не можна виявити за допомогою

інших способів ревізії. Але при застосуванні зазначеного способу перевірки руху цінностей необхідне подальше розслідування зловживань та обґрунтоване дослідження письмових пояснень службових і матеріально відповідальних осіб.

Контрольні обміри обсягу операцій (робіт, послуг) є одним із прийомів фактичного контролю, який застосовують під час ревізії для перевірки діяльності виконаних будівельно-монтажних робіт, будівельних об'єктів або перевірки дійсності послуг автомобільного транспорту.

Суцільне і вибіркове спостереження застосовують для перевірки дійсності здійснення тих чи інших виробничих або господарських процесів. Ці прийоми контролю необхідно обов'язково застосовувати під час ревізії технологічного процесу на підприємствах промисловості та перевірки обґрунтованості нормативів під час виробництва продукції, ефективності використання виробничого обладнання та робочого часу.

Для того, щоб встановити, чи дійсно документ відображає зміст операції, доцільно застосовувати прийоми і способи фактичної перевірки. Їх суть полягає в тому, що після перевірки суті і змісту операції згідно з тим чи іншим документом проводиться ще фактичне контрольно-ревізійне дослідження її на місці здійснення. Для цього можна застосовувати *прийоми анкетування*, тобто одержання від службових і матеріально відповідальних осіб первинних відповідей-пояснень. Такий прийом контролю передбачає одержання письмових і усних пояснень від тих або інших працівників підприємства, що доповнить докази документальної перевірки господарської операції.

У системі фактичної перевірки суті і змісту фінансово-господарських операцій велике значення мають *речові і письмові докази*.

Речовим доказом, наприклад, може бути тара, в якій одержувались матеріали чи сировина на складі або відправлялись ці цінності на виробництво, а товарно-транспортні накладні чи лімітно-забірні картки, в яких відображена кількість відповідних цінностей, будуть письмовим доказом достовірності обсягу сировини і матеріалів, що відображені в зазначених документах.

Одним із прийомів фактичної перевірки є *система тестування*, що найбільше розповсюджена в зарубіжній практиці. Тести

такого контролю можуть здійснюватись як на відповідність, так і на спрямованість.

Методи перевірки облікової документації можна згрупувати за ознаками перевірки фінансово-господарських операцій: за глибиною і способами перевірки; за сутністю і змістом перевірки документів; за способом перевірки облікової кореспонденції й облікових реєстрів. Усі ці методи під час ревізії використовуються не ізольовано, а у тісному взаємозв'язку. Розглянемо в комплексі сукупність цих методів перевірки облікової документації.

Перевірка фінансово-господарських операцій за ознаками включає в себе способи суцільної, вибіркової і комбінованої перевірки операцій облікових документів.

При суцільному способі перевірки в ревізійний період перевіряють зміст усіх звершених операцій, оформлених у первинних і зведених документах, правильність їх відображення в облікових реєстрах на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. В умовах великого обсягу господарських операцій цей спосіб перевірки є занадто трудомістким і застосовується під час ревізії на тих ділянках діяльності підприємства, де виявлені зловживання і необхідно визначити повну суму матеріального збитку. Операції з коштами і їх рухом, непродуктивні витрати, операції, пов'язані з розрахунком з бюджетом, документи і записи на рахунках, де відображаються результати інвентаризації, а також заключні записи при складанні річного звіту перевіряють суцільним способом.

При вибіркового способі із усієї сукупності операцій і документів перевіряють тільки їх частину (у тому числі за декілька днів у кожному місяці). *Вибірка під час ревізії* – це процес вибору й аналізу частини всієї сукупності даних з метою одержання відповідної оцінки. Для ефективності вибіркового методу доцільно забезпечити надійну вірогідність відбору документів і записів на рахунках бухгалтерського обліку в облікових реєстрах, поділити їх на окремі однорідні групи, які називаються *сукупністю*. Отже, *сукупність* – це набір окремих груп (підсукупностей) і елементів. Під час ревізії елементами вибіркової перевірки можуть виступити статті, бухгалтерські записи, з яких здійснюють вибірку. При цьому повинна забезпечуватись репрезентивність (представництво) вибіркової перевірки для даної сукупності. Для представлення сукупностей уся облікова документація розбивається на однорідні масиви даних за

різними ознаками (залежно від характеру документів, бухгалтерських записів, матеріально відповідальних осіб).

При вибірковій перевірці масових документів необхідно також визначити періоди, в яких порушення найбільш ймовірні. У цьому випадку особливу увагу звертають на перевірку документів останніх місяців кварталу або року, під час проведення інвентаризації цінностей, коштів і розрахунків, на записи операцій, де найчастіше можуть виникати порушення.

Але при всій перевазі вибіркового способу перевірки господарських операцій у тому випадку, коли будуть встановлені факти зловживань чи інших порушень суті і змісту операцій, ревізор забезпечує перевірку документів суцільним способом.

Комбінований метод поєднує прийоми суцільної і вибіркової перевірки облікової документації у взаємозв'язку і взаємообумовленості цих прийомів. Ревізор, виходячи з конкретних ситуацій, змісту документів і залишків цінностей в облікових реєстрах і керуючись Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, визначає послідовність прийомів і способів контролю фінансово-господарських операцій.

За глибиною перевірки фінансово-господарських операцій вона може бути загальною і детальною. При цьому можуть використовуватись як суцільний, так і вибірковий або комбінований методи контролю.

Суть загальної перевірки полягає в тому, що вона проводиться на підставі аналізу узагальнюючих показників та використання даних синтетичного обліку, балансу і звітності. Але обмежуватись під час ревізії тільки методами загальної перевірки не можна, тому що необхідне глибоке і обґрунтоване дослідження фінансово-господарських операцій. У зв'язку з цим загальна перевірка доповнюється детальною, за допомогою якої більш повно і ґрунтовно досліджуються фінансово-господарські операції на підставі ретельного вивчення первинних документів і даних аналітичних облікових реєстрів. Детальна перевірка особливо важлива для перевірки руху цінностей в аналітичному розрізі за даними складського кількісного і бухгалтерського кількісно-сумового обліку цінностей.

За способами перевірки документів вона поділяється на такі способи і прийоми: зустрічна перевірка документів, перевірка суті

і змісту первинних документів і порівняння їх з даними зведених документів, арифметична перевірка.

Методи зустрічної перевірки документів застосовують під час ревізії для виявлення фактів неповного або несвоєчасного оприбуткування цінностей, спотворення під час їх списання, встановлення приписок у документах. У наших дослідженнях цей метод контролю трактується як засіб порівняння показників одних документів з їх копіями або як засіб порівняння декількох документів, які стосуються до однієї і тієї ж процедури надходження або вибуття цінностей⁴³.

Зустрічна перевірка може бути як внутрішньою, так і зовнішньою. При внутрішній зустрічній перевірці для контролю використовується інформація, яка формується безпосередньо на підприємствах. Зовнішня зустрічна перевірка, навпаки, потребує використання облікової інформації, яка формується в двох чи більшій кількості підприємств. Поряд із таким трактуванням суті і змісту поняття зустрічної перевірки ряд авторів визначають її як метод зіставлення первинних документів або облікових записів підприємства, на якому проводиться ревізія, з даними інших підприємств.

Поряд з методами зустрічної перевірки документів під час ревізії перевіряють їх суть і зміст та порівнюють з даними зведених документів (виписок банку, звітів матеріально відповідальних осіб та ін.).

Також використовують арифметичну перевірку. Для цього перевіряють правильність підрахунків і підсумків у документах, визначення оборотів і сальдо в облікових реєстрах. Ця перевірка потребує використання засобів сучасної обчислювальної техніки.

Залежно від ознак перевірки документів під час ревізії використовують такі способи: перевірка надійності, достовірності фор-

⁴³ За матеріалами: Живко З.Б. Фінансовий моніторинг підприємства: проблеми, безпека і специфіка діяльності / З.Б. Живко // Фінанси України: науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – № 11. – С. 93–100; Основи бухгалтерського обліку: навч. посібник / кер. авт. кол. З.Б. Живко // Львівський державний університет внутрішніх справ. – Львів: Вид-во ЛьвДУВС, 2010. – 384 с.; Zhyvko Z.B. The role of law enforcement bodies in home and international security systems / Chukhray N.I., Zhyvko Z.B. // Zarządzanie Bezpieczeństwem Narodowym. – Lodz, 2009. – S. 41–52.

мування та законності відображення в них операцій; логічна, хронологічна і систематична перевірка документів.

Сутність перевірки надійності полягає в тому, що бухгалтерська інформація розглядається під час ревізії шляхом встановлення її обґрунтованості, що дає можливість ревізору повністю покластися на діючу систему документального забезпечення.

Способи перевірки достовірності документів є *визначенням повноти і правильності відображення у документах фінансово-господарських операцій*.

Перевірка законності операцій, відображених у документах, полягає у тому, що вони досліджуються під час ревізії з точки зору нормативно-правового регулювання і виявлення порушень нормативно-правових актів.

Способи аналітичної й економічної перевірки полягають у тому, що під час ревізії застосовують *прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних із нормативними, плановими чи прогнозованими показниками*. Особливо це необхідно застосовувати до *приймів аналітичного групування тих або інших показників за однорідними ознаками*. Під час аналітичної перевірки здійснюється розкладання операцій за окремими елементами, між ними встановлюються взаємозв'язки, а також виявляється вплив факторів на операційні процеси, що дає можливість визначити негативні ділянки при здійсненні тих або інших процесів. Ефективність операцій, пов'язаних із рухом сировини і матеріалів, виробництвом і реалізацією продукції, технологічним процесом, перевіряють із застосуванням прийомів економічної перевірки, що ґрунтується на розрахунках доцільності здійснених операцій та використанні матеріальних, грошових і трудових ресурсів.

У практиці зустрічаються випадки нестач і розкрадань за рахунок виписки безтоварних документів на відпуск цінностей, які в дійсності не відпускалися, або виписки одних цінностей (сортів цінностей), а видачі інших. У зв'язку з цим виникає необхідність застосування методів логічного дослідження операцій, пов'язаних із надходженням і вибуттям цінностей.

Логічна перевірка ґрунтується на законах логіки, що використовуються під час ревізії у взаємозв'язку з іншими способами перевірки документів і господарських операцій. Під час логічної перевірки застосовують методи зіставлення операцій за даними пері-

одів складання документів, що дає можливість здійснювати перевірку руху цінностей не тільки за звітними періодами. Це дозволяє виявити, чи відповідають факти здійснення операцій їх логічному змісту. Перевіряючи, наприклад, лімітно-забірні картки на витрачання матеріалів і сировини на виробництві, за допомогою логічних процедур можна виявити невідповідність цих компонентів у готовій продукції.

Сутність хронологічного і систематизованого способів перевірки обґрунтовує послідовність системи перевірки облікової інформації. При хронологічному способі перевірки документи перевіряють у такому порядку, як вони згруповані при їх бухгалтерській обробці. Але такий спосіб є надто трудомістким і потребує одночасного використання великої кількості нормативно-правових та інструктивних матеріалів.

Систематизований спосіб перевірки документів передбачає застосування прийомів контролю в систематизованому порядку і послідовності перевірки операцій. Наприклад, спочатку перевіряють касові операції, потім банківські, рахункові, виробничі і т. д. Недоліком цього способу є те, що під час перевірки документів дуже важко забезпечити інформаційні зв'язки між різними операціями.

Широкий спектр перевірки мають прийоми, що регламентуються залежно від способів порівняння документів із обліковими реєстрами, та прийоми перевірки кореспонденції рахунків. Цей комплекс способів і прийомів контролю, що використовують під час ревізії, включає в себе: зіставлення даних документів з обліковими реєстрами, взаємний контроль операцій, перевірку обґрунтованості кореспонденції рахунків і відображення її в облікових реєстрах, зіставлення облікових реєстрів з даними Головної книги, балансу і показників звітності.

Сутність зіставлення даних документів з обліковими реєстрами ґрунтується на принципах їх взаємозв'язку, оскільки бухгалтерські записи в облікових реєстрах (незалежно від їх форми) обґрунтовуються тільки документами. Їх перевірка під час ревізії здійснюється одночасно із записами в облікових реєстрах. Це пояснюється тим, що правильно оформлений документ, який вірно відображає фінансово-господарську операцію, може знайти неправильне відображення в облікових реєстрах. І навпаки, бухгалтерські

записи можуть складатися на підставі недоброякісних документів. Тому ревізійне дослідження документів повинно здійснюватись у взаємозв'язку з бухгалтерськими записами, що відображені в облікових реєстрах.

За обліковими рахунками, бухгалтерськими реєстрами, картками (книжками) і відомостями аналітичного обліку перевіряють достовірність і повноту бухгалтерських записів, погодженість загальних і часткових даних за кореспонденцією рахунків. У всіх випадках необхідно досліджувати й аналізувати сутність кореспонденції рахунків, порівнюючи її з первинними документами. Особливу увагу під час перевірки необхідно приділяти недоцільним і додатковим записам, які не витікають із сутності документів.

Перевірка документів, що здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових реєстрах, може здійснюватись за двома варіантами: від первинного документа до балансу або, навпаки, від балансу до документа (рис. 15.1).

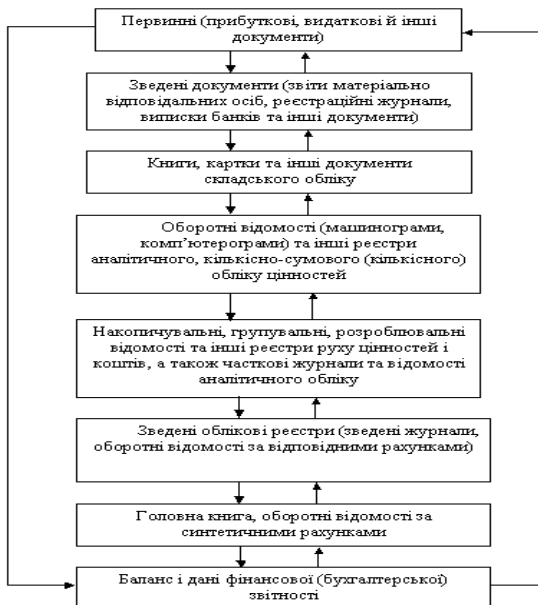


Рис. 15.1. Послідовність процедур контролю під час перевірки облікової документації

Порівняно з першим, другий варіант документальної перевірки має переваги, оскільки дає можливість ревізору ще на початку цієї перевірки визначити, що і як потрібно далі перевіряти, на яку облікову документацію необхідно звернути особливу увагу. Крім того, це дозволяє на попередній стадії перевірки здійснити логічний аналіз статей балансу і показників фінансової звітності, а потім перевірити їх документальне забезпечення.

У ревізійній практиці застосовується і третій комбінований варіант документальної перевірки фінансово-господарських операцій. Суть його полягає в тому, що залежно від фінансово-господарських операцій ревізор здійснює комбіновану перевірку облікової документації.

Взаємний контроль операцій ґрунтується на принципах подвійного запису операцій в облікових реєстрах. Під час перевірки здійснюється взаємне зіставлення (за дебетом і кредитом) операцій, що відображені в різних облікових реєстрах.

Принципи документальної перевірки у всіх випадках потребують застосування методів зіставлення даних облікових реєстрів з даними Головної книги, балансу і показниками звітності.

Отже, метод ревізії включає в себе сукупність взаємопов'язаних способів і прийомів контролю фінансово-господарської діяльності підприємства та збереження цінностей на його об'єктах.

Характерною особливістю ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства є те, що способи і прийоми вивчення цієї діяльності обґрунтовуються на документальних, облікових, звітних і фактичних показниках.

Поряд з фактичним контролем, пов'язаним із інвентаризацією цінностей і коштів на об'єктах підприємства, важливе місце під час ревізії займає перевірка фінансово-господарської діяльності на підставі облікової документації (первинних, зведених документів, облікових реєстрів, балансових і звітних даних).

Одним із елементів методики цієї перевірки є ревізійне дослідження первинної документації за суттю, змістом, доцільністю і законністю відображення у ній фінансово-господарських операцій.

Залежно від змісту, суті і правильності складання документи можуть бути доброякісними і недоброякісними (рис. 15.2).

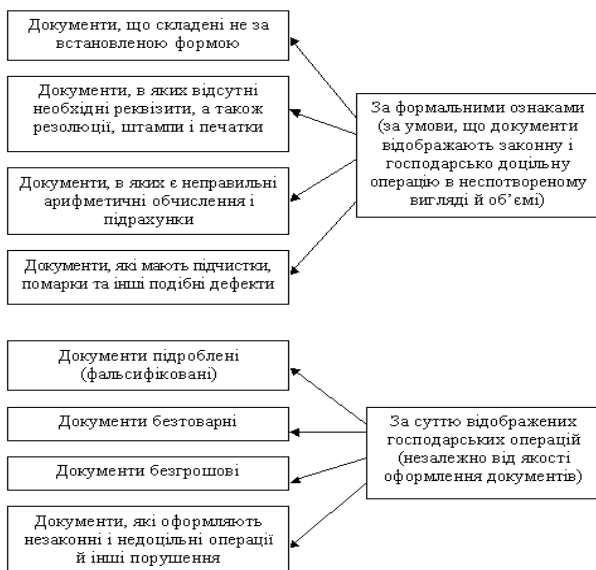


Рис. 15.2. Види недоброякісних документів

Доброякісні – це такі документи, які після їх ревізійної перевірки виявились правильно оформленими й обґрунтовано відображають сутність законної та економічно доцільної фінансово-господарської операції.

На відміну від доброякісних документів під час ревізії виявляються також *недоброякісні документи* як за сутністю і змістом спотвореного відображення в них фінансово-господарських операцій, що характеризує недоліки, порушення, зловживання, незаконні і недоцільні операції, так і за формальними ознаками складання і оформлення цих документів, що характеризує порушення встановлених правил їх складання і оформлення. Послідовність документальної перевірки в кожному конкретному випадку визначається завданням ревізії, а також наявністю у ревізора необхідних даних про господарство, що перевіряється, одержаних у період підготовки до ревізії і попереднього ознайомлення з ревізованим об'єктом.

Перевірку бухгалтерських документів необхідно провадити з погляду забезпечення контролю за надходженням і реалізацією товарно-матеріальних цінностей. Тому дуже важливо встановити, як

документи забезпечують юридичну доказовість здійснюваних операцій і як за їх допомогою здійснюється поточний контроль за роботою матеріально відповідальних осіб.

Важливе значення має також *документальна перевірка звітності*. Це пояснюється тим, що звітність є системою показників, які відображають результати господарської діяльності, і є важливим матеріалом для вивчення останньої і виявлення внутрішніх резервів, а отже, є важливим інструментом керівництва господарством, засобом контролю за господарською і фінансовою діяльністю.

Мета документальної перевірки – з'ясувати реальність, законність і господарську доцільність операцій, перевірити правильність їх документального оформлення, з'ясувати допущені порушення фінансової та кошторисної дисципліни, факти безгосподарності і зловживань.

Незважаючи на те, що документальна перевірка може провадитись способом суцільної перевірки облікової документації або вибірково, у всіх випадках під час перевірки документів та бухгалтерських записів ревизору потрібно керуватись завданням на ревізію. Якщо виявлені факти розтрат, порушень та зловживань, необхідно здійснити суцільну перевірку операцій за документами й обліковими даними. Крім того, операції з коштами, документи на списання непланових втрат, а також операції, пов'язані з поверненням продукції чи товарів, слід здійснювати методом суцільної перевірки. Решту господарських операцій можна перевіряти методом вибіркової перевірки документів і записів в облікових реєстрах. Вибіркова перевірка не означає перевірку «на здогад» якихось документів чи бухгалтерських реєстрів. Вона, як і суцільна перевірка, покликана забезпечити виявлення всіх недоліків і порушень.

Одним з прийомів вибіркової перевірки бухгалтерських реєстрів є *суцільне дослідження однієї сторони рахунка*, тим часом як протилежну сторону піддають лише вибірковій перевірці. Наприклад, рахунки витрат виробництва перевіряють за дебетом суцільно, а за кредитом – вибірково. Велике значення має вибіркова перевірка за кінцевою, заключною операцією. Вона полягає в тому, що весь хід господарської операції перевіряється за даними, що визначені в кінці місяця.

Не менш важливим способом вибіркової перевірки є *перевірка операцій на великі суми*. Наприклад, під час перевірки бухгал-

терських записів за рахунками з постачальниками і покупцями ревізор може з'ясувати стан претензійної заборгованості.

Під час суцільної і вибіркової ревізії застосовують загальну і детальну перевірку господарських операцій.

Загальна перевірка розкриває стан господарської діяльності окремих галузей, діяльності у цілому. Її недоліком є те, що тут не можна розкрити причини порушень. Вона має доповнюватись детальним дослідженням документів та облікових даних.

Детальна перевірка повніше розкриває суть операцій на всіх ділянках господарської діяльності. Вона ґрунтується на глибокому вивченні операцій за документами та даними аналітичного обліку.

Залежно від характеру зареєстрованих у документах операцій вони можуть бути *безтоварними* (наприклад, виписування лімітно-забірної картки на невідпущені матеріали) або *безгрошовими* (наприклад, касовий ордер на видачу грошей, які насправді не виплачувались). У зв'язку з цим необхідно уважно розглядати документи і порівнювати їх з іншими взаємопов'язаними записами.

В окремих випадках за правильно оформленими документами може приховуватись розкрадання коштів і матеріальних цінностей. Зокрема, для прикриття розкрадань збільшують підсумкові суми в документах на відпуск цінностей із метою їх зайвого списання. В інших випадках зменшують оприбуткування отриманих товарно-матеріальних цінностей і коштів. Потрібно старанно досліджувати документи для того, щоб не пропустити фактів підробки і підчистки у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів.

Під час перевірки документів особливу увагу приділяють перевірці сумнівних операцій з тим, щоб переконатися у їх правильності або неправильності. Одні операції слід розглядати в їх органічному зв'язку з іншими операціями фінансово-господарської діяльності підприємства. Для встановлення достовірності операцій і правильності документів, що надійшли від інших підприємств, ревізор може послати відповідний запит і переконатись у вірогідності фактів. Подані рахунки за транспортні послуги можна порівняти з прибутковими і видатковими документами складів та допоміжними листками транспортних організацій.

Важливе значення має також *порівняння кількох взаємопов'язаних документів, що зберігаються в бухгалтерії*. Наприклад,

записи в касовій книзі за рахунком каси порівнюються з корінцями чекових книжок і виписками Держбанку за розрахунковим рахунком.

Буває, що розкрадання здійснюється в процесі тих операцій, документи на які оформлені правильно. У цих випадках доцільно застосовувати метод порівняння даних прибуткових і видаткових документів, які безпосередньо відбивають рух товарно-матеріальних цінностей і коштів, з даними інших документів, які відбивають ті самі операції в інших аспектах.

Ревізійна практика знає випадки завуальованих розкрадань, що потребують спеціальних прийомів їх розкриття. У цих випадках до завдання на ревізію необхідно включати питання розкриття обставин, що сприяли розкраданням. У цьому значну роль відіграє взаємозв'язок у роботі ревизорів і слідчих органів. Для з'ясування обставин, що сприяли розкраданням, можуть допомогти такі ревізійні і слідчі прийоми: огляд об'єктів, вилучення речових доказів, відбір зразків товарів, сировини, готових виробів тощо. Доцільно також, щоб після виявлення ревизорами обставин, які сприяли розкраданням, вживалися заходи для перевірки їх слідчими органами. Контакт ревизора із слідчим особливо необхідний, коли злочинна діяльність не відображається в обліку і документації.

Використання контрольного порівняння дає можливість встановити приписування тих чи інших назв матеріальних цінностей в інвентаризаційних описах. Для цього необхідно встановити максимально можливий залишок товарів на кінець інвентаризаційного періоду і порівняти його з фактичним. Максимально можливий залишок цінностей виявляють наступним чином. За даними попередньої інвентаризації беруть залишок товару певної назви, додають до нього вибрану з документів кількість його товарних одиниць, що надійшла протягом періоду, який перевіряється, віднімають кількість одиниць товару, зафіксовану у видаткових документах, тобто Сальдо кін. = Сдо поч. + Пост. – Витр. За нормальних умов фактична кількість товарів не може перевищувати їх максимально можливого залишку. Тому будь-яке перевищення фактичної наявності над цим залишком дає підстави для певних висновків.

У бухгалтерському обліку підсумки руху цінностей звичайно підводяться за певний час (на момент складання звіту, на кінець

місяця, на початок інвентаризації). У разі здійснення розкрадань окремі матеріально відповідальні особи дбають, щоб до кінця цих періодів у них надходження з видатками цінностей повністю балансувались. Проте за коротші періоди вони не можуть приховати слідів розкрадань.

У таких випадках можна порівняно легко встановити, що в межах облікового періоду мав місце такий рух цінностей, який не міг здійснюватись за нормальної роботи. Тому доцільно застосовувати метод ревізії руху товарно-матеріальних цінностей і коштів за коротші періоди з визначенням залишку після кожної операції або дня.

Порядок перевірки документів та облікових записів залежить від завдань і способів ревізії, характеру й обсягу роботи, від діючого порядку обліку та обробки документів. Відповідно, документи, облікові записи та звітні матеріали можуть піддаватися перевірці наступним чином:

у хронологічній послідовності;

систематизованим способом, тобто за видами господарських операцій;

прямою і зворотною послідовністю перевірки;

способом переходу від загальних (звітних) даних до облікових записів і первинних документів;

переходом від окремих даних, первинних документів та облікових записів до звітних даних.

При перевірці у хронологічній послідовності документи розглядають у такому порядку, як їх зброшуровано. Практика показує, що хронологічна перевірка документів має суттєві недоліки. Одним з них є те, що вона вимагає багато часу. Крім того, при такій перевірці документів, які стосуються різних операцій, можна встановити тільки недоліки окремого документа. За наявності великої кількості документів неможливо повністю їх перевірити. У цих випадках важко визначити взаємний зв'язок окремих фактів порушень і дати характеристику роботи ревізованого господарства. Під час хронологічної перевірки документів у послідовності їх підшивки увага ревізора розсіюється. Тому вона потребує одночасного залучення різноманітного законодавчого, інструктивного та довідкового матеріалу, внаслідок чого ускладнюється систематичне і повне вивчення кожного виду операцій. Порядок перевірки документів у

хронологічній послідовності можна рекомендувати тільки в разі ревізії організації з незначним обсягом документації.

У решті випадків необхідно застосовувати *систематизований порядок перевірки документів та облікових реєстрів за видами операцій*. Тут перевіряючий має можливість звернути увагу на конкретні питання і повніше їх вивчити. Під час перевірки первинних документів необхідно систематизувати їх за певними операціями. Це має значну перевагу перед перевіркою у хронологічному порядку і дає можливість повніше перевірити документи за їх суттю, а також з погляду їх справжності та вірогідності.

Систематизований спосіб перевірки документів може бути *прямим і зворотним*, тобто починатися від початку ревізованого періоду (пряма послідовність) або з його кінця (зворотна послідовність). Останній метод більш оперативний, бо вже на початку ревізії можна намітити заходи для усунення існуючих у роботі недоліків. Його негативною рисою є те, що в разі встановлення порушень і розкрадань перевіряючий повинен знову проводити послідовну перевірку від початку ревізованого періоду до кінця.

Якщо ж на підприємстві автоматизована обробка інформації децентралізована, здійснюється на АРМ відповідних працівників, то перевіряючий може здійснити самостійно процес перевірки правильності обробки інформації, використовуючи відповідні технічні засоби (ПЕОМ, відеотермінальні пристрої). Мікропроцесорна техніка при цьому використовується як АРМ перевіряючого.

На АРМ перевіряючий може отримати необхідну довідкову інформацію, наприклад, про наявність залишків матеріалів, готової продукції на складах, незавершеного виробництва в цехах, про стан розрахунків з підзвітними особами, постачальниками, різними дебіторами і кредиторами тощо. Необхідна для довідок і контролю інформація в діалоговому режимі викликається на дисплей чи друкується на паперовому носії. Це можливо при наявності програмного забезпечення і вирішення відповідних функціональних завдань за допомогою ЕОМ на підприємстві, що ревізується. Крім того, ревізор може використовувати АРМ для вирішення спеціальних контрольних завдань, розроблених для автоматизованої реалізації функцій перевіряючого.

Для застосування ЕОМ в якості АРМ перевіряючий повинен володіти спеціальними знаннями в галузі автоматизованої обробки

інформації, мати навик роботи з ЕОМ, одержати право доступу до інформаційної бази. Використання ЕОМ, програмних засобів у процесі проведення перевірок та ревізій сприяє ефективнішому їх проведенню в умовах автоматизованої обробки економічної інформації.

Одним із важливих способів контролю за фінансово-господарською діяльністю промислового підприємства є *визначення собівартості продукції*, правильного встановлення конкурентоспроможних цін, врахування витрат виробництва. Положенням № 473 визначено, що собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це не що інше, як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво утворюють виробничу собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість промислової продукції. Також П(С)БО 16 містить перелік виробничих витрат, що входять до складу собівартості реалізованої продукції та виробничої собівартості.

Виробнича собівартість. У свою чергу, виробнича собівартість складається з наступних витрат (рис. 15.3):

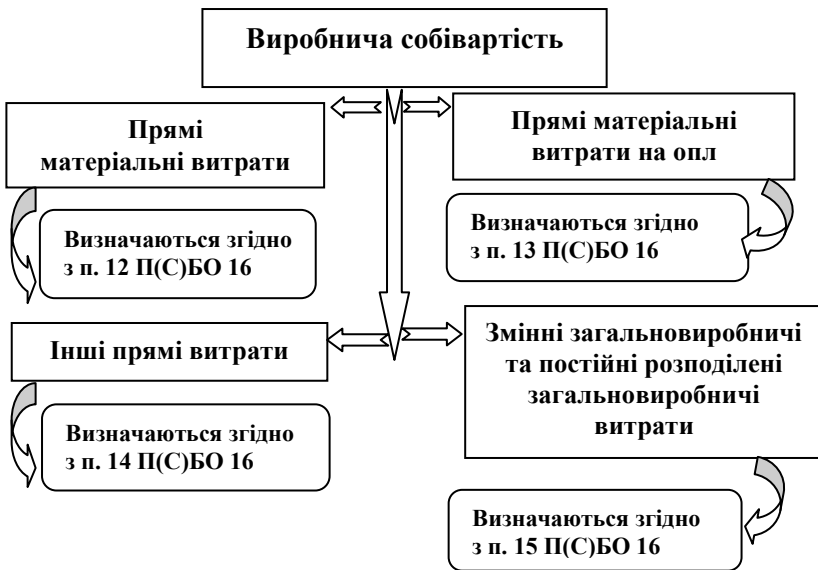


Рис. 15.3. Складові елементи виробничої собівартості

Відповідно до Положення № 473, *прямі витрати* – це витрати, пов’язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, куповані вироби і напівфабрикати тощо), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості. До складу прямих матеріальних витрат, згідно з П(С)БО 16, включається вартість (рис. 15.4):



Рис. 15.4. Складові елементи прямих матеріальних витрат

Щоб визначити величину прямих матеріальних витрат, треба скористатися одним із методів визначення вартості запасів, встановлених пунктом 16 П(С)БО 9:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
 середньозваженої собівартості;
 собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
 собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
 нормативних затрат;
 ціни продажу.

До складу прямих витрат на оплату праці (рис. 15.5) включаються: заробітна плата; інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

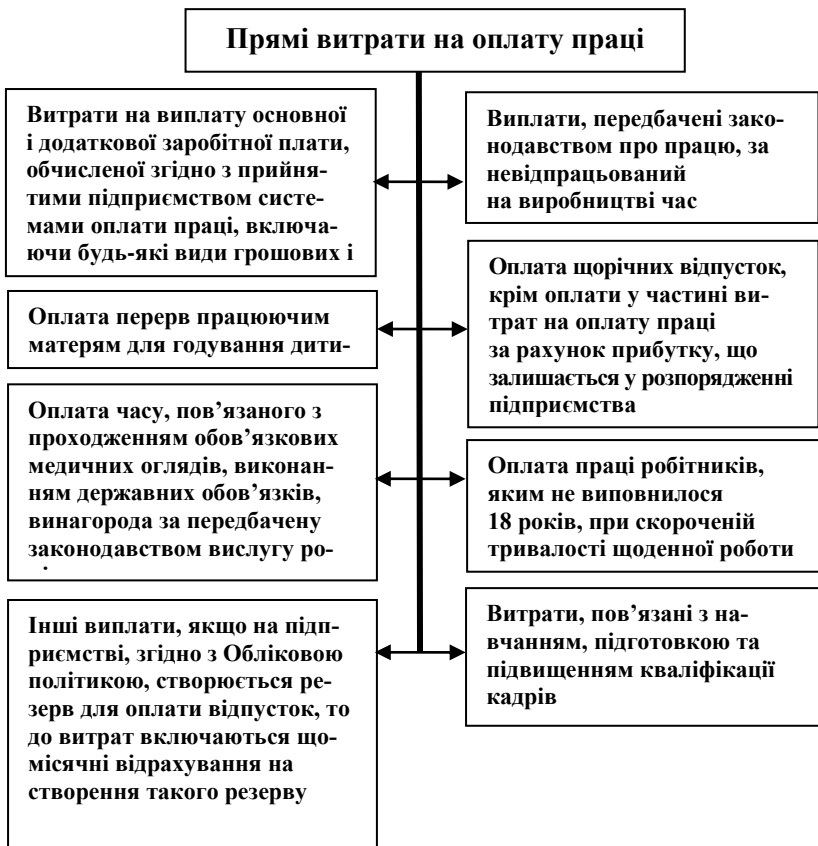


Рис. 15.5. Складові елементи прямих витрат на оплату праці

Загальновиробничі витрати. Оскільки перелік загальновиробничих витрат доволі великий, наведемо лише основні загальновиробничі витрати, які найширше використовуються у виробництві (рис. 15.6):



Рис. 15.6. Складові елементи загальновиробничих витрат

У свою чергу, *загальновиробничі витрати* поділяються на *постійні та змінні*. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство.

Але виробничу собівартість формують лише змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати, тимчасом як нерозподілені загальновиробничі витрати підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються.

До складу *змінних загальновиробничих витрат* належать витрати на обслуговування й управління виробництвом. Вони змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Отже, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунка 23 «Виробництво») щомісяця в повному обсязі і розподілу не підлягають.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати, що відносяться на обслуговування й управління виробництвом та залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. До них, наприклад, відносять оренду основних засобів. Адже незалежно від того, що, коли і за якими цінами вироблятиметься, оренда залежить тільки від умов угоди оренди. Тому підприємство повинно самостійно розподіляти постійні загальновиробничі витрати. За основу розподілу можна взяти кількість продукції, що випускається, заробітну плату працівників, безпосередньо зайнятих на виробництві продукції, чи просто години праці на такому устаткуванні.

15.3. Перевірка документів, пов'язаних з транспортуванням продукції, виконанням договорів, постачання та збуту промислового підприємства

Ревізія правильності й обґрунтованості відпуску матеріальних цінностей зі складів здійснюється за джерелами вибуття, а саме: відпуск цехам основного виробництва, допоміжним і підсобним цехам та невиробничим виробництвам, різним підприємствам і приватним особам (включаючи і реалізацію матеріалів працівникам підприємства).

При ревізії перевіряють законність і обґрунтованість відпуску матеріалів, правильність визначення їх кількості й якості, повно-

ти і своєчасності оформлення відпущених матеріалів відповідними документами та дійсність їх надходження в цехи на робочі місця. Перевірка відпуску матеріальних цінностей зі складів у цехи поєднують із перевіркою їх використання в процесі виробництва.

При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на обґрунтованість діючої системи лімітування і додержання встановлених лімітів. Обґрунтованість лімітів можна перевірити шляхом множення витрат матеріалів на одиницю продукції на розрахунковий (плановий чи прогнозний) випуск цього виду продукції.

Правильність встановлення лімітів ревизор може перевірити згідно з лімітними або лімітно-забірними картками, що є на складах і в цехах. При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на їх понадплановий (понаднормативний) відпуск або заміну одних видів матеріалів іншими. Якщо при перевірці буде встановлено, що понадплановий відпуск матеріалів пов'язаний з порушенням технології виробництва, необхідно визначити суму матеріального збитку та винних осіб. При ревізії також потрібно брати до уваги можливі випадки подвійного відпуску матеріалів на одні й ті ж виробничі потреби за лімітними картками, актами-вимогами на понадплановий (понаднормативний) відпуск або картках на заміну матеріалів.

Особливо перевіряють документи на відпуск матеріальних цінностей допоміжним цехам, підсобним і не промисловим виробництвам (ремонтним, інструментальним, енергетичним, ремонтно-будівельним, транспортним). На окремих підприємствах виконання робіт цими цехами і виробництвами здійснюється без технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів. Матеріали, видані цехам основного, допоміжного і невиробничих виробництв, списуються безпосередньо на рахунки витрат. Це потребує від ревизора одночасної перевірки правильності відпуску їх зі складів і використання у виробництві. Потреба в матеріалах розраховується з урахуванням їх перехідних залишків, що зіставляються з фактичним відпуском і витратами, після чого виводяться результати їх витрат. Неправильна система прямого списання дефіцитних і дорогоцінних матеріалів на витрати виробництва при видачі їх зі складів призводить до утворення невикористаних та необлікованих надлишків на місцях виконання робіт, спричиняє безгосподарність та розкрадання мате-

ріальних цінностей. Для виявлення неправильного використання матеріалів не за призначенням, залишків невикористаних матеріальних цінностей та інших порушень необхідно використовувати методи фактичного контролю (вивчення на місці, перевірка фактичного виконання робіт, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво).

Фактичний відпуск матеріальних цінностей за документами складу (кількість їх за видами, марками, сортами, розмірами) зіставляється при ревізії з даними виробничих звітів та прибутковими документами основних і допоміжних цехів, непромислових виробництв і господарств.

Кожний випадок відхилень при відпуску матеріалів зі складів і надходжень у цехи і господарства підприємства повинен бути перевірений, встановлені причини і винні особи. Розходження між даними цехів і складів про відпуск і надходження матеріалів можуть бути результатом завищеного і неправильного списання матеріальних цінностей зі складів, утрат документів або свідомого відображення документів в іншому звітному місяці. Відпуск матеріалів на сторону перевіряється залежно від призначення цінностей, що відпускаються, у двох основних напрямках: відпуск сировини і матеріалів для переробки на стороні; відпуск матеріальних цінностей у порядку реалізації різним установам і особам.

При перевірці відпуску матеріальних цінностей на сторону звертається увага на його законність, правильність оформлення і відповідність документів (договорів, наказів, накладних на відпуск матеріалів зі складу, рахунків-фактур, специфікацій, перепусток на вивіз, транспортних документів, довіреностей на отримання матеріалів); відповідність фактичної кількості й асортименту відвантажених матеріальних цінностей, що вказані в супроводжувальних документах; повноту і правильність розрахунків за відпущені матеріальні цінності.

Крім того, ревізору потрібно в'яснити правильність встановлення норм виходу продукції, повноту надходження на підприємство продукції, отриманої від переробки на стороні; вивчити причини зниження виходу продукції порівняно з нормативним, правильність обчислення і рівень фактичної собівартості отриманої продукції. Повноту надходження продукції, отриманої від переробки на стороні, доцільно перевірити шляхом зіставлення окремих партій

відпущених для переробки матеріальних цінностей з фактичною кількістю оприбуткованої продукції та використаних відходів.

При перевірці реалізації матеріальних цінностей особливо важливо з'ясувати правильність застосування цін, відповідність фактичної кількості та якості відпущених матеріалів, вказаних у документах, повноту їх оплати, отриманий результат від реалізації матеріалів.

Особливу увагу звертають на збитки, отримані від реалізації матеріальних цінностей. На окремих підприємствах часто під виглядом відходів або неповноцінних матеріалів реалізуються доброякісні матеріальні цінності, особливо якщо відпускаються вони безпосередньо з виробничих цехів. Такі факти встановлюються за допомогою контрольних перевірок вантажів, які вивозяться, і зіставлення їх із супроводжувальними документами, звірення відходів і неповноцінних матеріалів, що відпускаються, з їх наявністю на момент відпуску, зіставлення фактичної кількості використаних на підприємстві і реалізованих відходів із нормативним виходом відходів згідно з розрахунками і фактичною кількістю одержаних відходів, а також зустрічних перевірок у покупців. Кількість відвантажених матеріальних цінностей за документами підприємства зіставляється при перевірці з документами транспортних організацій на приймання вантажів та оплату перевезення, з вантажопідйомністю і місткістю транспортних засобів (контейнерів, автомобілів, вагонів); кількість відвантажених матеріалів за документами на складі – з перепусткою охорони на вивіз їх із території підприємства.

Фактичне відвантаження матеріалів окремим покупцям можна зіставити із списаною тарою і пакувальним матеріалом, із кількістю надходження поверненої тари і за наявності розходжень встановити причини, які допоможуть виявити факти порушення чи зловживань.

Документальне оформлення надходження і витрачання матеріалів. Первинні документи з надходження і витрачання матеріалів відіграють важливу роль в організації матеріального обліку, тому що є його основою.

Безпосередньо за первинними документами здійснюють попередній, поточний і наступний контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням матеріалів.

Первинні документи з руху матеріалів повинні ретельно оформлятися, обов'язково містити підписи осіб, що зробили операції, і коди відповідних об'єктів обліку. Контроль за дотриманням правил оформлення руху матеріальних ресурсів покладено на головного бухгалтера і керівників відповідних підрозділів.

Документальне оформлення надходження матеріалів. Сировина та матеріали надходять від постачальників, підзвітних осіб, які закупили матеріали за готівкові кошти, матеріали та частини від списання основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, що прийшли в непридатність, і товари власного виробництва.

Для виконання виробничої програми організації визначають потребу в матеріальних ресурсах і набувають їх. На поставку матеріалів організація укладає з постачальниками договори, в яких визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін за поставку продукції.

Контроль за виконанням плану матеріально-технічного забезпечення за договорами, своєчасністю надходження та оприбуткування матеріалів здійснює служба постачання. З цією метою в ній ведуть відомості (машинограми) оперативного обліку виконання договорів поставки, де відзначають виконання умов договору про постачання за асортиментом матеріалів, їх кількістю, ціною, термінами відвантаження та ін. Бухгалтерія здійснює контроль за організацією даного оперативного обліку.

Матеріали, що надходять на підприємство, оформляються первинними документами в наступному порядку.

Постачальник одночасно з відвантаженням продукції надсилає покупцеві розрахункові та інші супровідні документи: платіжну вимогу (у двох примірниках – один безпосередньо покупцю, інший – через банк), товарно-транспортну накладну, квитанцію до залізничної накладної тощо.

Розрахункові та інші документи, пов'язані з надходженням матеріалів, скеровують відповідальному виконавцю з постачання, де перевіряють правильність їх оформлення та передають до бухгалтерії.

У службі постачання за документами передбачено перевірку відповідності обсягу, асортименту, термінів поставки, якості матеріалів згідно договірних умов. У результаті такої перевірки на роз-

рахунковому або іншому документі роблять відмітку про повну або часткову згоду на оплату (акцепт). Крім того, служба постачання здійснює контроль за надходженням вантажів та їх розшук, якщо встановлено їх відсутність. З цією метою ведуть журнал обліку надходження вантажів.

Перевірені платіжні вимоги зі служби постачання передають в бухгалтерію, а квитанції транспортних організацій – експедитору для отримання і доставки матеріалів.

Експедитор приймає на станції або безпосередньо у постачальника матеріали за кількістю місць і вагою. Якщо встановлено ознаки, що викликають сумнів щодо належного збереження вантажу, під час приймання вантажу від транспортної організації він може вимагати його перевірки.

У разі виявлення нестачі місць або маси, пошкодження тари, псування матеріалів складають комерційний акт, який слугує підставою для пред'явлення претензій до транспортної організації або постачальника.

Для одержання матеріалів зі складу іногородніх постачальників експедитору видають наряд і довіреність, в яких указують перелік матеріалів, що підлягають отриманню. При прийманні матеріалів експедитор здійснює приймання матеріалів і продукції за кількістю і якістю.

Прийняті вантажі експедитор доставляє на склад підприємства і здає завідувачу складом, який перевіряє відповідність кількості та якості матеріалів даним рахунку постачальника. Прийняті комірником матеріали оформляють однорядковим або багаторядковим прибутковими ордерами. Перший з них складають тільки на певний вид матеріалу, в другому записують всі прийняті матеріали незалежно від кількості. Прибутковий ордер підписують завідувач складом і експедитор.

Матеріальні цінності оприбутковуються у відповідних одиницях виміру (вагових, об'ємних, лінійних, рахунком). Якщо матеріали надходять в одній одиниці, а витрачаються в іншій, то вони враховуються одночасно в двох одиницях виміру.

При відсутності розбіжностей між даними постачальника і фактичними даними оприбуткування матеріалів дозволяється здійснювати без виписки прибуткового ордера. У цьому випадку на документі постачальника проставляють штамп, у відбитках якого

містяться основні реквізити прибуткового ордеру. Кількість первинних документів при цьому скорочується.

У тих випадках, коли кількість і якість матеріалів, що надійшли на склад, не відповідають даним рахунку постачальника, приймання матеріалів проводить комісія, оформляючи акт про приймання матеріалів, який є підставою для пред'явлення претензії постачальнику.

До складу комісії запрошують представника постачальника чи представника незацікавленої організації. Акт складають також при прийманні матеріалів, які надійшли на підприємство без рахунку постачальника (невідфактуровані поставки).

Якщо перевезення матеріалів здійснюють автотранспортом, то як первинний документ застосовують товарно-транспортну накладну, яку складає вантажовідправник у чотирьох примірниках.

Надходження на склад матеріалів власного виробництва, відходів виробництва, матеріалів, що залишилися від списання основних засобів тощо, оформляють однорядковими або багаторядковими накладними на внутрішнє переміщення матеріалів, які виписують цехи-здавачі в двох примірниках.

Підзвітні особи набувають матеріали на підприємствах торгівлі, в інших підприємств і кооперативів, на ринку або у населення за готівкові гроші.

Документами, що підтверджують вартість придбаних матеріалів, є товарний рахунок і акт (довідка), що складає підзвітна особа за участю інших посадових осіб підприємства. У них викладається зміст господарської операції із зазначенням дати, місця покупки, найменування і кількості матеріалів та ціни. Підзвітна особа відображає в акті (довідці) також дані паспорта продавця товару. Акт (довідка) додається до авансового звіту підзвітної особи.

Документальне оформлення витрачання матеріалів. Матеріали відпускають зі складу організації на виробниче споживання, господарські потреби, на сторону для переробки і в порядку реалізації зайвих і неліквідних матеріалів.

Для забезпечення контролю за витрачанням матеріалів і правильного документального оформлення його підприємства здійснюють відповідні організаційні заходи. Важливою умовою контролю за раціональним використанням матеріалів, наприклад, є їх нормування і відпуск на основі встановлених лімітів. Ліміти розрахо-

вуються службою постачання на основі даних про обсяг випуску продукції і норм витрат матеріалів на одиницю продукції.

Всі служби підприємства повинні мати список посадових осіб, яким надано право підписувати документи на їх отримання та відпуск зі складу матеріалів, а також видавати дозволи на вивезення з підприємства.

Відпускати матеріали повинні бути точно зважені, виміряні й підраховані.

Порядок документального оформлення відпуску матеріалів залежить насамперед від організації виробництва, напрямку витрат і періодичності відпуску матеріалів.

Витрата матеріалів, що відпускаються у виробництво і на інші потреби, щоденно оформляють лімітно-забірними картками. Вони виписуються відповідною службою у двох примірниках на один або декілька видів матеріалів і зазвичай строком на один місяць. Можуть застосовуватися квартальні і піврічні лімітно-забірні картки з відривними місячними талонами на фактичний відпуск. У них вказують: вид операцій; номер складу, звідки відпускаються матеріали; цех-одержувач, шифр витрат, номенклатурний номер і найменування виданих матеріалів; одиницю виміру і ліміт місячних витрат матеріалів, який обчислюють відповідно до виробничої програми на місяць, і діючих норм витрат.

Один примірник лімітно-забірної картки вручають цеху-одержувачу, інший – складу. Комірник записує кількість відпущеного матеріалу і залишок ліміту в обох примірниках карти і розписується в картці цеху-одержувача. Представник цеху розписується в отриманні матеріалів в картці, що знаходиться на складі.

Відпуск матеріалів зі складів проводять у межах встановленого ліміту. Понадлімітний відпуск матеріалів і заміну одного матеріалу іншим (за відсутності матеріалу на складі) оформляють виписуванням окремої вимоги-накладної. При заміні в лімітно-забірній картці матеріалу роблять запис: «Заміна, дивись вимога № __ », – і зменшують залишок ліміту.

Не використані у виробництві і повернуті на склад матеріали записують у лімітно-забірну картку без складання будь-яких додаткових документів.

Застосування лімітно-забірних карток значно скорочує кількість разових документів. За наявності сучасної обчислювальної

техніки розрахунки лімітів та виписку лімітно-забірних карт доцільно здійснювати на машинах, що дозволить підвищити обґрунтованість обчислюваних лімітів та зменшити трудомісткість складання карток.

Якщо матеріали зі складу відпускаються нечасто, то відпуск оформляють однорядковою або багаторядковою вимогами-накладними. Вимоги виписують цехи-одержувачі у двох примірниках. Один з них з розпискою комірника залишається в цеху, другий з розпискою одержувача – в комірника.

Для обліку руху матеріалів всередині підприємства застосовують однорядкову або багаторядкову вимоги-накладні. Їх складають матеріально відповідальні особи дільниць, що відпускають цінності у двох примірниках, один з яких з розпискою одержувача залишається на місці, а другий з розпискою особи, що відпускається цінності, передається одержувачу цінностей.

Відпуск матеріалів стороннім організаціям або своїм господарствам, розташованим за межами підприємства, оформляють накладними на відпуск матеріалів на сторону. Їх виписує служба постачання у двох примірниках на підставі нарядів, договорів та інших документів.

Перший примірник накладної залишається на складі і є підставою для аналітичного і синтетичного обліку матеріалів, другий передається одержувачу матеріалів.

Якщо матеріали відпускаються з подальшою оплатою, то перший примірник слугує також для виписки бухгалтерією розрахунково-платіжних документів.

При перевезенні матеріалів автотранспортом замість накладної застосовують товарно-транспортну накладну.

Замість первинних документів з витрат матеріалу можна використовувати картки обліку матеріалів. З цією метою представники цехів-одержувачів розписуються в отриманні матеріалів та в самих картках складського обліку, що є виправдувальними документами. При цьому в картках проставляють шифр виробничих витрат з метою подальшого угруповання записів за об'єктами калькуляції та статтями витрат.

Таке суміщення витратних документів і карток складського обліку зменшує обсяг облікової роботи і посилює контроль за додержанням норм складських запасів.

У встановлені дні документи з приходу і витрат матеріалів здають у бухгалтерію підприємства за реєстром приймання-здачі документів, складеним у двох примірниках. Перший з них здається в бухгалтерію під розписку бухгалтера на другому примірнику, який залишається на складі.

У невеликих, особливо невиробничих, організаціях відпуск матеріалів на виробництво продукції і надання послуг здійснюється без оформлення спеціальними документами.

Фактично витрачені матеріали за їх видами відображаються в актах або звітах про випуск і реалізацію готової продукції. Акти складаються, як правило, подекадно працівником організації, відповідальним за приймання, зберігання і реалізацію продукції.

Після затвердження керівником організації акт є підставою для списання відповідних матеріалів.

Контрольні запитання

- 1. Які особливості перевірки документів, пов'язаних з переоцінкою основних засобів?*
- 2. Як відображаються в обліку результати переоцінки основних засобів?*
- 3. Як перевірити обґрунтування справедливої вартості об'єктів?*
- 4. Куди відносять амортизацію нематеріальних активів?*
- 5. Які особливості проведення інвентаризації?*
- 6. Які методи і прийоми контролю застосовують при перевірці матеріальних цінностей?*
- 7. Що означає «вибірка під час ревізії»?*
- 8. В чому суть хронологічного і систематизованого способів перевірки?*
- 9. Як перевірити правильність встановлення лімітів матеріалів?*
- 10. Як здійснюють документальне оформлення надходження і витрачання матеріалів?*

Тема 16. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У КРЕДИТНО- БАНКІВСЬКІЙ СФЕРІ

16.1. Кредитно-банківська система України

16.2. Особливості проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у кредитно-банківській сфері

16.3. Фінансовий моніторинг та його особливості

16.1. Кредитно-банківська система України

Банківська система України складається з Національного банку України та інших банків, що створені і діють на території України відповідно до закону.

Банки – це фінансові установи, функціями яких є залучення у вклади грошових коштів громадян і юридичних осіб та розміщення зазначених коштів від свого імені, на власних умовах і на власний ризик, відкриття та ведення банківських рахунків громадян та юридичних осіб.

Банки є юридичними особами. Банки можуть функціонувати як універсальні або як спеціалізовані – ощадні, інвестиційні, іпотечні, розрахункові.

Банківська система в ринковій економіці є дворівневою і включає центральний банк (емісійний) і комерційні (депозитні) банки різних видів. Основними функціями комерційних банків вважаються залучення внесків (депозитів) і надання кредитів. За допомогою цих операцій комерційні банки можуть створювати гроші, тобто розширювати грошову пропозицію, що відрізняє їх від інших фінансових установ. Банки займаються також купівлею і продажем цінних паперів.

Кредитно-банківська система як сукупність кредитно-фінансових інститутів акумулює вільні грошові капітали, доходи і заощадження різних прошарків населення і надає їх у позичку фірмам, уряду і приватним особам. Кредитно-банківські інститути підрозділяються на:

- 1) Центральний банк;
- 2) комерційні банки;
- 3) спеціалізовані кредитно-фінансові інститути.

Центральний банк (Національний банк України – НБУ) здійснює основну функцію – контроль за грошовою масою і кредитами в економіці. У кредитно-банківській системі він посідає особливе місце і є державною установою. До основних функцій Центрального банку належать:

- 1) емісійна функція (випуск грошей);
- 2) функція акумулювання і збереження касових резервів для комерційних банків;
- 3) функція кредитування комерційних банків;
- 4) надання кредитів і виконання розрахункових операцій для урядових органів;
- 5) клірингова функція (функція проведення безготівкових розрахунків).

Посадовим особам органів державної влади та органів місцевого самоврядування забороняється участь в органах управління банків, якщо інше не передбачено законом.

Банки не відповідають за зобов'язання держави, а держава не відповідає за зобов'язання банків, крім випадків, передбачених законом, та випадків, коли держава відповідно до закону бере на себе таку відповідальність.

Банки у своїй діяльності керуються цим Кодексом, законом про банки і банківську діяльність, іншими законодавчими актами.

Суб'єкт господарювання не має права у своїй назві використовувати слово «банк» без реєстрації цього суб'єкта як банку в Національному банку України, крім випадків, передбачених законом.

Національний банк України – центральний банк держави, основною функцією якого є забезпечення стабільності грошової одиниці України – гривні.

Правовий статус Національного банку України визначається законом про Національний банк України.

Банки створюються у формі акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю або кооперативного банку. Забороняється використовувати для формування статутного фонду банку бюджетні кошти, якщо такі кошти мають інше цільове призначення.

Банки мають право створювати банківські об'єднання, види яких визначаються законом, а також бути учасниками промислово-фінансових груп. Банк може бути учасником лише одного банківського об'єднання.

Державним є банк, створений за рішенням Кабінету Міністрів України на основі державної власності. Статут державного банку затверджується постановою Кабінету Міністрів України. Найменування державного банку повинно містити слово «державний».

Кооперативний банк – це банк, створений суб'єктами господарювання, а також іншими особами за принципом територіальності на засадах добровільного членства та об'єднання пайових внесків для спільної грошово-кредитної діяльності. Статутний фонд поділяється на паї.

Кожен учасник незалежно від його участі (паю) у статутному фонді банку має право одного голосу.

Перелік банківських операцій визначається законом про банки і банківську діяльність. Банківські операції проводяться в порядку, встановленому Національним банком України.

Депозитні операції банків полягають у залученні коштів у вклади та розміщення ощадних сертифікатів.

Розрахункові операції банків спрямовані на забезпечення взаємних розрахунків між учасниками господарських відносин, а також інших розрахунків у фінансовій сфері.

Для здійснення розрахунків суб'єкти господарювання зберігають грошові кошти в установах банків на відповідних рахунках. Рахунки юридичної особи, що є клієнтом банку, відкриваються в установах банків за місцем реєстрації чи в будь-якому банку на території України за згодою сторін.

Суб'єкт підприємництва має право відкривати рахунки для зберігання грошових коштів, здійснення всіх видів операцій у будь-яких банках України та інших держав за своїм вибором і за згодою цих банків у порядку, встановленому законом.

Платники і одержувачі коштів здійснюють контроль за своєчасним проведенням розрахунків та розглядають претензії, що виникли, без участі установ банку.

Платник зобов'язаний самостійно нараховувати пеню на прострочену суму платежу і давати банку доручення про її перерахування з наявних на рахунок коштів.

Міжнародні розрахункові операції проводяться за грошовими вимогами і зобов'язаннями, що виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності між державами, суб'єктами господарювання, іншими юридичними особами та громадянами, які перебувають на території різних країн.

Міжнародні розрахунки регулюються нормами міжнародного права, банківськими звичаями і правилами. Міжнародні розрахунки здійснюються через установи банків, між якими є кореспондентські відносини.

Кредитні операції полягають у розміщенні банками від свого імені, на власних умовах та на власний ризик залучених коштів юридичних осіб та громадян.

Кредитні відносини здійснюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником у письмовій формі.

Кредити надаються банком під відсоток, ставка якого, як правило, не може бути нижчою від відсоткової ставки за кредитами, які бере сам банк, і відсоткової ставки, що виплачується ним по депозитах.

Для зниження ступеня ризику банк надає кредит позичальникові за наявності гарантії платоспроможного суб'єкта господарювання чи поручительства іншого банку, під заставу належного позичальникові майна.

У сфері господарювання можуть використовуватися банківський, комерційний, лізинговий, іпотечний та інші форми кредиту. Кредити, які надаються банками, розрізняють за строками користування; способом забезпечення; ступенем ризику; методами надання; строками погашення; іншими умовами надання, користування або погашення.

Банк здійснює контроль за виконанням умов кредитного договору, цільовим використанням, своєчасним і повним погашенням позики в порядку, встановленому законом. У разі якщо позичальник не виконує своїх зобов'язань, передбачених кредитним договором, банк має право зупинити подальшу видачу кредиту відповідно до договору.

Банки здійснюють кредитні операції в межах кредитних ресурсів, які вони утворюють у процесі своєї діяльності. У разі недостатності коштів для здійснення кредитних операцій і виконання

взятих на себе зобов'язань банки можуть одержувати позики у Національного банку України. Загальні умови використання кредитних ресурсів визначаються Господарським Кодексом та іншими законами⁴⁴.

Придбання банком права вимоги у грошовій формі з поставки товарів або надання послуг з прийняттям ризику виконання такої вимоги та прийом платежів є банківською операцією, що здійснюється на комісійних засадах на договірній основі.

Факторингові операції банків можуть супроводжуватися наданням клієнтам додаткових консультаційних та інформаційних послуг.

Договір факторингу є дійсним незалежно від угоди між клієнтом та його боржником про заборону або обмеження передавання грошової вимоги.

Банки мають право придбати за власні кошти засоби виробництва для передачі їх у лізинг з дотриманням вимог. Загальні умови та порядок здійснення лізингових операцій визначаються законом про банки та банківську діяльність, іншими законодавчими актами.

До системи кредитно-фінансових інститутів належать:

1) *інвестиційні банки* – займаються емісійно-засновницькою діяльністю; не мають права приймати депозити; залучають капітали шляхом продажу власних акцій; залучають капітали за рахунок кредиту комерційних банків; свій капітал використовують для довгострокового кредитування різних галузей економіки;

2) *ощадні установи* – залучають дрібні заощадження і доходи для функціонування як капіталу. Враховуючи міжнародну практику, можна виокремити наступні типи ощадних установ:

ощадні банки і каси;

взаємоощадні банки (різновид кооперативних банківських установ у США);

довірчо-ощадні банки (у Великобританії);

⁴⁴ Науково-практичний коментар Господарського кодексу України. – 2-е вид., перероб. і доп.; за заг. ред. Г.Л. Знаменського, В.С. Щербини. – К.: Юрінком, інтер, 2008. [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт «Апеляція. – правовий портал». – Режим доступу: <http://apelyacia.org.ua/content/stattya-349-kreditni-resursi-1>

позичково-ощадні асоціації (США);

кредитні кооперативи (спілки, асоціації) тощо;

3) *страхові компанії* використовують специфічну форму залучення засобів – продаж страхових полісів; отримані доходи, зазвичай, вкладають в облігації й акції інших компаній, державні цінні папери тощо;

4) *пенсійні фонди* – використовують специфічну форму залучення засобів – отримання пенсійних внесків, що розрізняються за організацією, управлінням і структурою активів. Основними видами пенсійних фондів є:

застраховані пенсійні фонди – керовані страховими компаніями;

незастраховані пенсійні фонди – керовані підприємствами або за їхнім дорученням, банками;

фондовані пенсійні фонди – інвестують засоби в цінні папери;

нефондовані пенсійні фонди – пенсії виплачуються з поточних надходжень і доходів;

5) *інвестиційні компанії* – свої зобов'язання (акції) і отримані засоби розміщують серед дрібних власників, використовують для купівлі цінних паперів. Дрібні інвестори охоче купують зобов'язання інвестиційних компаній, тому що через значну диверсифікованість (вкладення засобів у різні підприємства) досягається відоме розосередження активів, знижується небезпека втрати заощаджень через банкрутство фірми, у чій акції вкладений капітал.

16.2. Особливості проведення перевірок фінансово-господарської діяльності у кредитно-банківській сфері

За умов порушених господарських зв'язків між глибоко інтегрованими підприємствами, розбалансованої фінансової системи, розпорошеності кредитних ресурсів у дрібних та середніх банках значна частина фінансів надходить не на реалізацію рентабельних виробничих програм, а на обслуговування «спекулятивних» товарних потоків, виплату процентів за кредит, боргів тощо.

На цьому фоні протягом останніх років відбувається стрімкий процес криміналізації банківської системи, складовими якого є шахрайство та розкрадання грошових коштів, цінних паперів тощо.

Аналіз наявної інформації доводить про те, що в нинішніх умовах однією з основних проблем боротьби з економічною злочинністю є викриття злочинів у банківській системі України, де масового характеру набули факти розкрадання грошових коштів з використанням фіктивних платіжних документів і підроблених банківських гарантій, нецільове використання пільгових кредитів, легалізація коштів, здобутих злочинним шляхом, посадові зловживання керівників і службовців банків.

Основними чинниками, що характеризують стан кредитно-банківської системи є:

упущення та прорахунки в соціальній та економічній політиці держави;

відсутність контролю за зовнішньоекономічною діяльністю;

недоліки в організації управління народним господарством;

відсутність кваліфікованої ідентифікації клієнта банку (фізичної чи юридичної особи);

недосконалість нормотворчої та правозастосовчої діяльності;

криза платежів;

відсутність належного контролю за діяльністю комерційних банків з боку Національного банку України;

відсутність механізму сприяння процесам кредитування виробництва;

вилучення коштів з офіційного обігу в «тіньовий» обіг;

відсутність чіткої регламентації порядку реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності.

Злочинці вдосконалюють свою протиправну діяльність, у зв'язку з чим удосконалюються і способи розкрадання в банківській системі України.

Злочини, вчинені у банківських установах, можна розділити на три основні групи:

1) злочини, пов'язані з посяганням на грошові кошти банку, які вчиняються сторонніми, по відношенню до банку, особами;

2) злочини, що вчиняються злочинними групами, до складу яких входять як сторонні особи, так і посадові особи банку;

3) злочини, які вчиняються посадовими особами банку, в тому числі їх керівниками.

Найбільш поширеними та суспільно небезпечними у сфері банківської діяльності є зловживання, пов'язані з утворенням та протиправним використанням коштів, здобутих злочинним шляхом. Через банківську систему, крім товарно-фінансових коштів, «проходять» фіктивно утворені грошові кошти, інші кримінальні капітали, які потребують «відмивання» за допомогою банківських операцій через багаторазове їх перераховування з метою вуалювання джерел їх утворення та розміщення у легальному бізнесі.

Проникнення «брудних» готівкових грошей у фінансову систему має вирішальне значення в процесі «відмивання» грошей. Це здійснюється шляхом перетворення готівкових коштів у інші цінності, зокрема, вклади в банки чи нерухоме майно. Банки зацікавлені у залученні грошових коштів, тому окремі банкіри не звертають увагу на законність їх походження, що підриває банківську та фінансову системи, і дозволяє злочинцям користуватися результатами своєї незаконної діяльності. Для легалізації незаконних прибутків використовуються готівкові кошти, банківські переказні векселі, чеки, кредитні картки, поштові перекази та акредитиви⁴⁵.

Найбільш характерними порушеннями і злочинами, які вчиняються у кредитно-банківській сфері є:

- протиправна конвертація грошових коштів;
- зловживання при розрахунках, які здійснюються за допомогою цінних паперів;
- розкрадання грошових коштів за допомогою підроблених банківських документів;
- незаконне отримання кредитів;
- розкрадання грошових коштів вкладників шляхом їх повного або часткового не оприбуткування;
- розкрадання грошових коштів в установах Ощадного банку та ін.;

⁴⁵ Никифорчук Д.Й. Виявлення злочинів у банківській системі України / Д.Й. Никифорчук, О.І. Шостенко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.naiu.kiev.ua/tslc/pages/biblio/visnik/2003_1/_zmist01/nikifor.htm

- використання підроблених пластикових платіжних засобів.

Незаконне отримання кредитів здійснюється шляхом учинення наступних протиправних дій: створюються фіктивні фірми-одноденки, найчастіше з метою отримання та привласнення кредиту; використовуються підроблені та сфабриковані документи при укладанні кредитних договорів; як застава за кредит надається неповноцінне або вже закладене майно.

Можливі способи розкрадання: розкрадання кредитів, які надаються невеликим комерційним структурам або приватним особам; розкрадання грошових коштів вкладників шляхом їх повного або часткового неоприбуткування; розкрадання грошових коштів шляхом привласнення депонованих сум.

Розкрадання кредитів, які надаються невеликим комерційним структурам або приватним особам. Після одержання позичених коштів, їх перетворення на готівку або іншої матеріалізації – боржник зникає.

Розкрадання грошових коштів вкладників шляхом їх повного або часткового неоприбуткування. Механізм цього злочину полягає в тому, що касир комерційного банку під час приймання грошей від вкладника частково або повністю не проводить по оперативному щоденнику і особовому рахунку вкладника, хоча в ощадній книжці останнього ці суми відображаються правильно. Розкрадання в такий спосіб можливе лише тоді, коли цю операцію проводить один і той же контролер-касир. При цьому зустрічаються випадки, коли злочинці з метою уникнення їх викриття ведуть «подвійний облік».

Основні порушення при проведенні банківських операцій. Оскільки банк систематично контролює залишки грошових коштів на розрахункових, поточних та інших рахунках, то залишки коштів на початок та на кінець місяця, показані підприємством, зазвичай, відповідають залишкам витягів банку. Однак, як свідчить практика, зловживання здійснюються в середині звітного періоду, щоб до виведення залишку на кінець місяця, вирівняти залишки коштів.

Розкрадання грошових коштів шляхом привласнення депонованих сум. Депонентом вважається особа, яка з тих чи інших причин своєчасно не одержала заробітну плату, додаткову заробітну плату, премію тощо. Ознакою можливих розкрадань грошових ко-

штів, які вчинені цим способом, може бути такий показник використання трудових ресурсів, як відносно велика плинність кадрів на тому чи іншому підприємстві.

Механізм розкрадання готівки шляхом привласнення депонуваних сум полягає в тому, що касир у змові з бухгалтером підробляють підпис депонента в розрахунково-платіжній відомості або в депонентській відомості, або у випадковому касовому ордері. За заробітною платою, яка не одержана своєчасно, працівник пізніше звертається до бухгалтерії, тому на практиці привласнення депонентської заробітної плати порівняно з привласненням інших видів грошової винагороди зустрічається рідко.

Схематичне зображення можливих порушень та зловживань, що можуть бути встановлені в процесі дослідження операцій на банківських рахунках наведено на рис. 16.1.



Рис. 16.1. Можливі порушення при проведенні операцій на банківських рахунках

Розрахункові операції мають досліджуватись у нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих.

Це пояснюється тим, що перелічені операції прямо чи опосередковано впливають на розрахункові взаємовідносини господарських організацій. Особливу увагу слід звернути на обґрунтованість записів за кредитом рахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» в кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та ін.

У разі звіряння банківських витягів, які є на підприємстві, і платіжних документів зі справжніми записами і документами, що є в установі банку, можуть бути розбіжності, які перевіряючий зобов'язаний відзначити в акті та вказати справжні напрями витрачання коштів.

Важливі показники з'ясовують шляхом дослідження банківських операцій за суттю, під час якого перевіряючий зобов'язаний встановити:

- правильність використання на підприємстві отриманих позик;
- достовірність матеріалів на отримання позик банку;
- правильність відображення в обліку позик банку;
- законність використання отриманих у банку розрахункових чеків;
- наявність фактів неправильного перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками;
- оплата рахунків інших організацій, які не мають стосунку до підприємства, що перевіряється;
- раціональність застосування форм розрахунків на підконтрольному об'єкті господарювання, їх сприяння прискоренню обігу коштів.

Для повного та об'єктивного дослідження операцій, пов'язаних із грошовими коштами, необхідно комплексно дослідити систему готівкових та безготівкових розрахунків і визначити наявність та можливість учинення порушень у цьому сегменті діяльності підприємства⁴⁶.

Підприємства, незалежно від форми власності, згідно з чинним законодавством, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у банку розрахункових або поточних рахунках (у різних валютах). Тому перед початком дослідження розрахункових

⁴⁶ Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атіка, 2007. – С. 60.

операцій перевіряючий повинен вимагати у керівництва довідку про всі наявні у підприємства рахунки в установах банків та залишки на них на дату проведення контрольного заходу. Незважаючи на постійно діючий банківський контроль за використанням коштів, які зберігаються на рахунках, факти фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій мають місце.

Порядок здійснення розрахункових операцій на рахунках у банках та порядок оформлення відповідних банківських документів регламентуються в Україні Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 29 березня 2001 р. № 135, та Законом України «Про банки і банківську діяльність», ухваленим Верховною Радою України від 7 грудня 2000 р. та іншими нормативними актами. Існують конкретні форми розрахункових документів, за якими здійснюються безготівкові розрахунки (рис. 16.2).

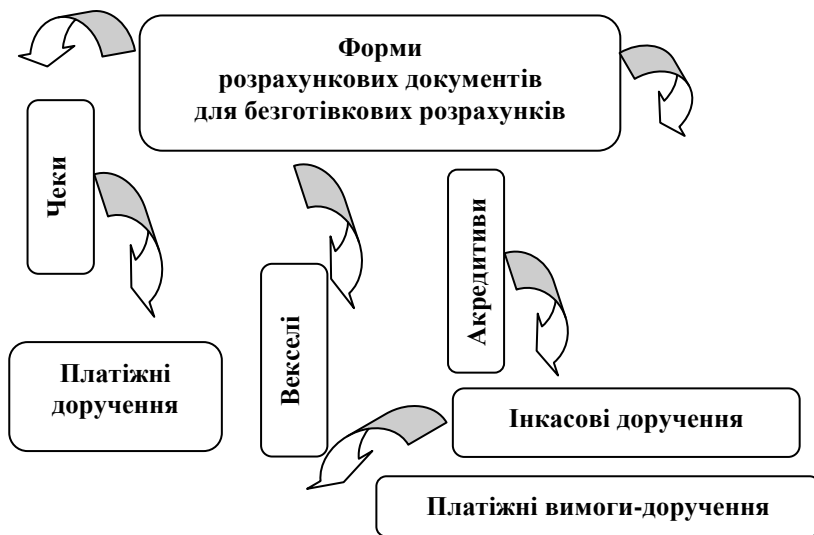


Рис. 16.2. Форми розрахункових документів для здійснення безготівкових розрахунків

Платіжні вимоги та інкасові доручення застосовуються у випадках, передбачених чинним законодавством та нормативними актами Національного банку України.

Основними напрямками використання грошей з рахунка, відкритого в банку, є платежі постачальникам за сировину, матеріали, готову продукцію, внески до бюджету, погашення заборгованості за позиками тощо.

Для контролю за рухом грошових коштів на рахунках у банку, а також для відображення цих операцій в обліку підприємств, незалежно від форм власності установи банку, періодично надсилають підприємствам витяги з поточного та інших рахунків із зазначенням сум надходжень і платежів. Якщо запис проведений не за наказом підприємства, до виписки додають усі виправдувальні документи. Витяги з рахунків – це другий примірник відповідного особистого рахунка підприємства, що ведеться в установах банку.

У бухгалтерії підприємства облік руху грошових коштів ведеться за рахунком № 31 «Розрахунки в банках». За дебетом відображається надходження коштів на розрахунковий рахунок у банку. Залежно від джерел надходження грошей кореспондуючими рахунками можуть бути: рахунок «Каса», рахунки обліку розрахунків, рахунки обліку позик банку тощо. Початковим етапом дослідження операцій щодо кожного рахунка є перевірка тотожності надлишків грошових коштів на кінець звітної періоду: кварталу, півріччя, року – на основі витягів банків; бухгалтерських балансів; облікових реєстрів підприємства: Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3.

За кожний звітний період звіряються записи у реєстрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2; меморіальні ордери № 2, № 3), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і кварталних підсумків та порівняння їх з витягами банку.

Важливо також установити, чи надано особі, яка здійснює контрольний захід, всі витяги банку. У разі відсутності на підприємстві окремих витягів слід отримати з банку їхні засвідчені копії. У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та витягами банку з'ясовують їх причини за матеріалами установи банку.

Під час перевірки тотожності облікових даних змісту витягів з розрахункового рахунка з'ясовують:

- наявність усіх банківських витягів, наданих перевіряючому;
- достовірність банківських витягів;

повноту банківських витягів – шляхом їхньої посторінкової нумерації та перенесенням посторінкових підсумків.

Достовірність витягів визначають за зовнішніми ознаками: наявністю реквізитів, підписів, штампів банку та ін., за необхідності – шляхом зустрічної перевірки в банку.

Усунення або принаймні нейтралізація об'єктивних умов, що сприяють вчиненню розкрадань та інших злочинів у кредитно-банківській сфері, вимагає вдосконалення не тільки кримінального законодавства, але і законодавства, яке регулює діяльність підприємницьких структур, фінансово-кредитних установ. Тобто йдеться не тільки про визнання певних діянь злочинними, але й про утворення дієвого механізму їх виявлення і розслідування, спираючись на досвід країн з розвинутою ринковою економікою.

Механізм виявлення, документування та реалізації матеріалів щодо порушень і зловживань у діяльності кредитно-фінансових та банківських установ. Для виявлення незаконного отримання кредитів і неповернення кредитів з наступним їх розкраданням та забезпечення якісного й ефективного проведення перевірок, обґрунтування видачі, законності використання, своєчасності та повноти повернення отриманих в банку кредитів працівникам правоохоронних органів спільно зі спеціалістами обласних управлінь Національного банку України, Державної податкової адміністрації необхідно:

1. У кредитному відділі банку встановити та зафіксувати, якими державними, комерційними структурами, приватними підприємцями було отримано кредитні кошти.

2. Вилучити кредитні справи для перевірки.

3. За кожною з перелічених угод ретельно вивчити кредитні справи, особливу увагу звернути на наявність:

заяви, з вказівкою мети отримання кредиту;

техніко-економічного обґрунтування;

угод купівлі-продажу продукції чи товарів, придбаних та таких, що реалізуються під отриманий кредит;

балансу підприємства-позичальника;

угод гарантії, завірених банком підприємства-гаранта чи угод застави з вказівкою того, що майно вільне від інших застав чи угод страхування кредиту;

висновків кредитного відділу про можливість надання кредиту, на який термін та під який відсоток.

4. Особливу увагу приділити вивченню та аналізу кредитних угод, виданих структурам, які не є клієнтами банку, що перевіряється та кредитних справ, в яких немає гарантійних обов'язків повернення кредитів, балансів та інших порушень загальноприйнятого порядку видачі кредитів, а також явні факти заниження встановленої відсоткової ставки за кредитами.

5. За кредитами, які перевіряються через бухгалтерію банку, необхідно встановити та зафіксувати:

чи надійшли виділені кредитні кошти на обліковий рахунок позичальника або на відкритий банком позиковий рахунок;

який подальший рух кредитних коштів з облікового чи позикового рахунку, кому конкретно, яким платіжним документом, для яких цілей перераховано;

звернути увагу на перерахування кредитів на цілі, які вступають у протиріччя вказаним у кредитній угоді.

6. За всіма викритими порушеннями та недоліками, пов'язаними з отриманням, оформленням кредитів, опитати посадових осіб банку, які їх скоїли.

Провести зустрічні перевірки кредитів, на які цілі їх використано на підприємствах. Для цього необхідно перевірити:

наявність вказаних кредитних угод;

наявність угод купівлі-продажу, наданих в банки для отримання кредиту;

чи є прибуткові документи на устаткування, матеріали, під закупку яких отримувався кредит, чи було воно фактично оприбутковано та як витрачено;

при викритті фактів нецільового використання кредитів чи відсутності устаткування, матеріалів, продукції, під закупку яких отримувався кредит, провести дослідчу перевірку та прийняти рішення у порядку ст. 97 КПК України.

За всіма неповернутими та необґрунтовано пролонгованими кредитами провести зустрічні перевірки позичальників, в ході яких з'ясувати:

чи є кредитна угода з банком;

наявність та ідентичність угод купівлі-продажу, наданих до банку для отримання кредиту, із наявними;

достовірність даних, вказаних в балансі підприємства, наданому в банк для отримання кредиту, та дані, вказані в квар-

тальному балансі, наданому в податкову інспекцію на час отримання кредиту;

якщо під неповернутий банку кредит було укладено угоду-заставу, то перевірити фактичну наявність заставного майна, з участю спеціаліста визначити його реальну вартість, чи не підвищено її навмисно, чи не було це майно закладено іншим кредиторам, встановити, кому, якщо це мало місце;

якщо під неповернутий банку кредит було укладено угоду гарантії, то перевірити достовірність шляхом зустрічної перевірки гаранта, законність складення цієї угоди, чи не було зловживань службовим становищем посадових осіб гаранта, його платоспроможність, мотив та цілі наданих гарантії;

коли під неповернутий банку кредит є угода страхової компанії та обов'язки щодо його відшкодуванню, перевірити, чому їх не виконано;

встановити, на які цілі фактично було використано неповернутий банку кредит.

У всіх вищезазначених випадках, як правило, має місце проплата за кредит, отриманий в цьому банку раніше, протизаконне переведення в готівку та конвертація у валюту кредитних грошових коштів.

16.3. Фінансовий моніторинг та його особливості⁴⁷

Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 28 листопада 2002 р., зміни до ст. 209 КК України підтверджують, що «відмивання» коштів злочинного походження стало загальнодержавною проблемою. Завуальовані під легітимні «тіньові» фінансово-господарські операції набувають форм прямого продовження криміногенних, однак не криміналізованих економічних відносин. Закон покликаний створити законодавчу основу у сфері запобігання та протидії запровадженню до легального обігу доходів,

⁴⁷ За матеріалами: Судова бухгалтерія: навч. посібник / [З.Б. Живко, Л.А. Беляєва, Л.Л. Осипчук, О.В. Ферітовський та ін.]; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – С. 166–186.

одержаних злочинним шляхом, і спрямований на визначення механізмів виявлення незаконних операцій з надходженнями. Сукупність таких заходів у Законі визначається як фінансовий моніторинг⁴⁸. Отже, основну увагу законодавець приділяє встановленню суто економічних засобів з'ясування інформації щодо незаконних надходжень. Водночас Закон встановлює й конкретні санкції за порушення його вимог (крім кримінальної, якій присвячено ст. 209 КК України).

Згідно зі згаданим Законом, для регулювання відносин у сфері запобігання та протидії «відмиванню» коштів, одержаних злочинним шляхом, передбачено обов'язковий фінансовий моніторинг.

Обов'язковий фінансовий моніторинг – це сукупність заходів спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу з аналізу інформації щодо фінансових операцій, що надається суб'єктами первинного фінансового моніторингу, а також заходів з перевірки такої інформації згідно із законодавством України. Внутрішній фінансовий моніторинг – це діяльність суб'єктів первинного фінансового моніторингу з виявлення фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, та інших фінансових операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів⁴⁹.

Суб'єктами державного фінансового моніторингу є центральні органи виконавчої влади та Національний банк України, що відповідно до закону виконують функції регулювання й нагляду за діяльністю юридичних осіб, які забезпечують здійснення операцій; спеціально уповноважений орган виконавчої влади – урядовий орган державного управління, який діє у складі Міністерства фінансів України. Закон визначає порядок діяльності та взаємодії органів, які здійснюють фінансовий моніторинг, визначає їхні права та обов'язки, а також відповідальність за порушення законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. Розрізняють два рівні системи фінансового моніторингу – первинний та державний (рис. 16.3).

⁴⁸ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закон України від 28 листопада 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=249.15>

⁴⁹ Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібоко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 146.

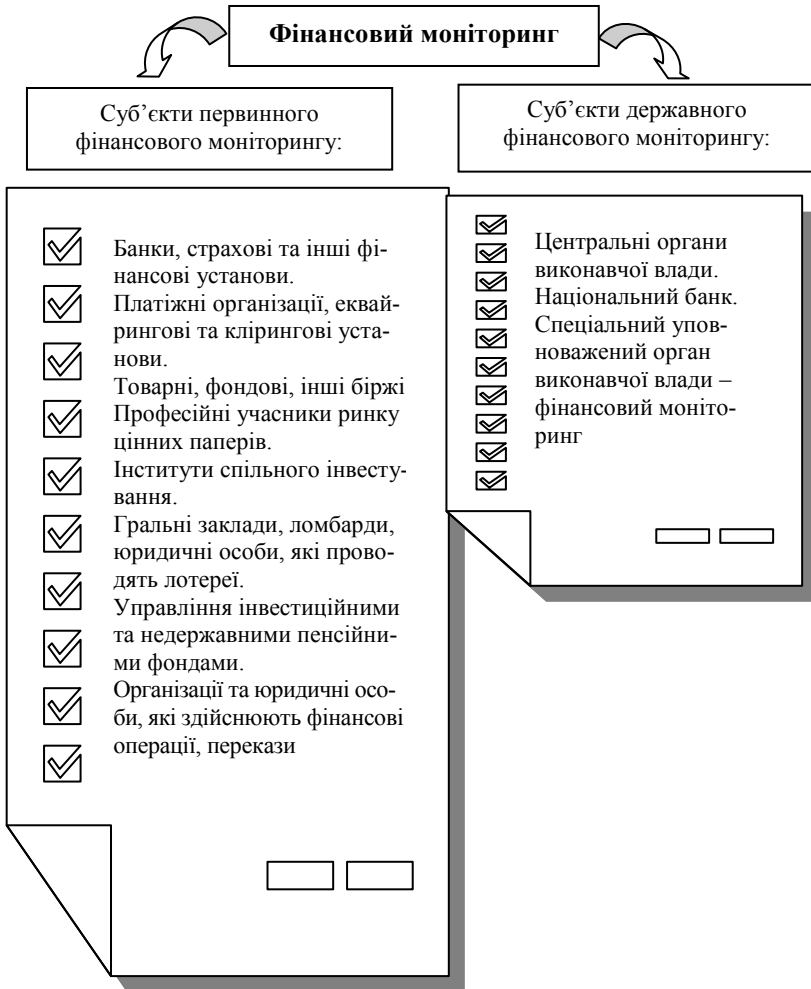


Рис. 16.3. Система фінансового моніторингу

Спеціально уповноважений орган виконавчої влади з питань фінансового моніторингу – урядовий орган державного управління, який діє у складі Міністерства фінансів України⁵⁰.

⁵⁰ Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 147.

Визначені заходи відповідальності суб'єктів фінансового контролю, а саме: у разі невиконання або неналежного виконання суб'єктом первинного фінансового моніторингу вимог цього Закону до нього може застосовуватися штраф у розмірі до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Закон передбачає заходи з відновлення прав і законних інтересів, порушених через легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або через заподіяння шкоди юридичній чи фізичній особі незаконними діями державних органів внаслідок проведення ними заходів.

Неодноразове порушення суб'єктами первинного фінансового моніторингу таких вимог тягне за собою за рішенням суду обмеження, тимчасове припинення дії та позбавлення ліцензії чи іншого спеціального дозволу на право провадження певних видів діяльності в порядку, встановленому законодавством.

Надходження, одержані злочинним шляхом, підлягають конфіскації до доходу держави або за рішенням суду повертаються їх власнику, права чи законні інтереси якого були порушені, або відшкодовується їх вартість.

Угоди, спрямовані на легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансування тероризму, визнаються недійсними в установленому законом порядку. Шкода, заподіяна юридичній або фізичній особі незаконними діями державних органів внаслідок проведення ними заходів щодо протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансування тероризму, відшкодовується з Державного бюджету України⁵¹.

Для регулювання відносин у сфері запобігання та протидії запровадженню в легальний обіг доходів, одержаних злочинним шляхом, згідно із згаданим вище Законом, передбачено обов'язковий фінансовий моніторинг.

З опрацьованих матеріалів випливає, що під обов'язковим фінансовим моніторингом розуміють сукупність заходів спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу щодо аналізу інформації про фінансові операції, що надається суб'єктами первинного фінансового моніто-

⁵¹ Ковжарова Е. Відмивати гроші стане важче. Прийнято закон / Е. Ковжарова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=140>

рингу, та заходів із перевірки такої інформації згідно з чинним законодавством. Відповідно під внутрішнім фінансовим моніторингом розуміють діяльність суб'єктів первинного фінансового моніторингу з виявлення фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, та сумнівних фінансових операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією доходів⁵².

Уточнимо, які фінансові операції підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, та яким чином можуть легалізуватися через кредитно-банківську систему України доходи, одержані злочинним шляхом.

Згідно з чинним законодавством, до фінансових операцій, які підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, належать операції, в яких сума, на яку вони здійснюються:

у безготівкових розрахунках дорівнює чи перевищує 300 тис. грн.;

у безготівкових розрахунках дорівнює чи перевищує суму в іноземній валюті, що еквівалентна 300 тис. грн.;

у розрахунках готівкою дорівнює чи перевищує 100 тис. грн.;

у розрахунках готівкою дорівнює чи перевищує суму в іноземній валюті, еквівалентну 100 тис. грн.,

за умови, що вищезазначені фінансові операції мають одну з перелічених нижче ознак:

відкриття рахунку із внесенням на нього коштів на користь третьої особи;

переказ особою за відсутності зовнішньоекономічного контракту коштів за кордон;

виплата особі виграшу в лотерею, казино або в іншому гральному закладі;

розміщення дорогоцінних металів, коштовного каміння та інших цінностей у ломбарді;

переказ грошових коштів на анонімний (номерний) рахунок за кордон і надходження грошових коштів з анонімного (номерного) рахунка з-за кордону;

⁵² Данилович-Кропивницька М.Л. Фінансовий моніторинг і кредитно-банківська система / М.Л. Данилович-Кропивницька, З.Б. Живко, М.О. Живко // Науковий вісник Університету «Львівський Ставропігон». – Серія економічна. – Львів: Вид-во Університет «Львівський Ставропігон», 2006. – Вип. I. – С. 80.

переказ коштів на рахунок, відкритий у фінансовій установі в країні, віднесений Кабінетом Міністрів України до офшорних зон; купівля, продаж чеків, дорожніх чеків або інших подібних засобів за готівку;

обмін банкнот, особливо іноземної валюти, на банкноти іншого номіналу;

проведення не розміщених у депозитаріях фінансових операцій з цінними паперами на пред'явника;

зарахування або переказ грошових коштів, надання або отримання кредиту⁵³;

проведення фінансових операцій з цінними паперами у разі, коли одна зі сторін є фізичною або юридичною особою, що має відповідну реєстрацію, місце проживання чи місце перебування на території країни, яка не бере участі в міжнародному співробітництві у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом;

придбання особою цінних паперів за готівку;

виплата фізичній особі страхового відшкодування або отримання страхової премії;

переказ коштів у готівковій формі за кордон з вимогою видати одержувачу кошти готівкою;

зарахування на рахунок коштів у готівковій формі з їх подальшим переказом того самого або наступного операційного дня іншій особі;

зарахування грошових коштів на рахунок чи списання грошових коштів з рахунка юридичної особи, період діяльності якої не перевищує трьох місяців з дня її реєстрації;

зарахування грошових коштів на рахунок чи списання грошових коштів з рахунка юридичної особи у разі, якщо операції на зазначеному рахунку не проводилися з моменту його відкриття⁵⁴.

За оцінками спеціалістів, фінансово-кредитна система стала в Україні найбільш криміногенною. У ній використовується значний

⁵³ Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 147–149.

⁵⁴ Данилович-Кропивницька М.Л. Фінансовий моніторинг і кредитно-банківська система / М.Л. Данилович-Кропивницька, З.Б. Живко, М.О. Живко // Науковий вісник Університету «Львівський Ставропігійон». Серія економічна. – Львів: Вид-во Університет «Львівський Ставропігійон», 2006. – Вип. I. – С. 83–84.

арсенал засобів і методів одержання «тіньових» (незаконних) доходів. Перш ніж конкретизувати шляхи боротьби з відмиванням коштів у фінансово-кредитній системі, розглянемо способи та методи отримання тіньових доходів. З опрацьованих джерел та шляхом вивчення нормативно-правової бази можна виділити основні шляхи одержання незаконних доходів, а саме:

- використання фальшивих платіжних документів;
- нецільове використання банківських кредитів;
- хабарництво, пов'язане з наданням кредитів;
- зменшення процентних ставок у наданні кредитів;
- прискорення проходження фінансових документів під час оформлення позик у банках;
- надання кредитів за програмою молодіжно-житлового будівництва;
- надання консультацій щодо ухилення від оподаткування та допомоги у приховуванні виявлених фактів несплати податків;
- приховування доходів від оподаткування;
- незаконне одержання пільгових кредитів;
- фіктивні трастові операції, тобто створення фінансових пірамід;
- підроблення банківських гарантій;
- розкрадання коштів;
- підроблення грошей;
- валютні спекуляції на біржі;
- різні види зловживань і шахрайства з бюджетними коштами та заощадженнями населення тощо⁵⁵.

Як свідчить економічна практика, розвиток і поглиблення ринкових відносин підштовхують кримінальних «тіньовиків» знаходити не лише нові сфери застосування своїх сил, а й розробляти сучасні організаційні форми діяльності, які будуть мобільні та модернізовані, з допомогою яких здійснюватиметься скерування фінансово-кредитних операцій у «тіньове» русло та відбуватиметься «тіньова» монополізація ринку. Результатом «тіньової» монополізації ринку є посилені ринкова дискримінація партнерів, конкурентів і споживачів ринку, застосування жорстких механізмів

⁵⁵ Данилович-Кропивницька М.Л. Фінансовий моніторинг і кредитно-банківська система / М.Л. Данилович-Кропивницька, З.Б. Живко, М.О. Живко // Науковий вісник Університету «Львівський Ставропігійон». Серія економічна. – Львів: Вид-во Університет «Львівський Ставропігійон», 2006. – Вип. I. – С. 83–84.

змови задля реалізації особистого диктату, адміністративного натиску та погроз. Факти свідчать, що злочинність задля збагачення застосовує всі методи і важелі, які є в її арсеналі, не гребуючи будь-якими протизаконними методами, не зупиняється ні перед чим, вдається до цілеспрямованого рекету та кілерських розправ⁵⁶.

Усвідомлюючи роль і значення фінансового моніторингу, визначимо та доповнимо основні завдання уповноваженого органу:

збирання, оброблення і аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу;

свочасне реагування на сигнали про здійснення сумнівних фінансових операцій;

тотальна перевірка та постійний контроль за сферою ігрового бізнесу;

взаємодія з правоохоронними органами та службою безпеки під час організації та проведення оперативно-розшукової діяльності;

створення та забезпечення функціонування єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації доходів і фінансування тероризму;

участь у реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму;

налагодження співробітництва, взаємодії та інформаційного обміну з органами державної влади, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями в зазначеній сфері;

забезпечення представництва України в установленому порядку в міжнародних організаціях з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму тощо⁵⁷.

Фінансовий моніторинг не може здійснюватися тими самими методами, які використовувалися в системі фінансового контролю в командно-адміністративній економіці. Якщо це не буде здійснено, то легальна «світла» економіка буде приречена, а нормальна діяльність фінансово-кредитної сфери заблокована. Через те побудова докорінно нової системи фінансового моніторингу щодо здійснення фінансово-кредитних операцій має здійснюватися на правовій основі – це один із головних елементів стабільного розвитку економіки держави.

⁵⁶ Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атіка, 2007. – С. 301–303.

⁵⁷ Там само. – С. 304–305.

В.М. Глібко і О.П. Бушан чітко визначили коло операцій, що підлягають внутрішньому моніторингу, а саме, якщо фінансова операція має одну або більше таких ознак⁵⁸:

1. Заплутаний або незвичайний характер фінансової операції, яка не має очевидного економічного сенсу або очевидної законної мети, зокрема:

прийняття суб'єктом первинного фінансового моніторингу коштів від особи, яка пропонує або погоджується на отримання процентів за депозитом, нижчих за процентну ставку, встановлену в банку на поточний момент, або сплату комісій (плати за здійснення окремих операцій з його коштами) у розмірах, більших від визначених суб'єктом первинного моніторингу за тотожними вкладками на поточний момент;

наполягання особи провести операцію за правилами, відмінними від установлених законодавством та внутрішніми документами суб'єктами первинного моніторингу щодо таких операцій за змістом або за строками її проведення;

внесення особою у раніше узгоджену схему проведення операції безпосередньо перед початком її реалізації значних змін, що особливо стосується напряму руху грошових коштів або іншого майна, в тому числі неодноразова зміна банківських реквізитів бенефіціара після подання першого доручення на переведення коштів або індосацію платіжних документів, надання доручення на перерахування коштів бенефіціару через два та більше рахунки інших осіб;

надання особою інформації, яку неможливо перевірити; неможливість встановлення контрагентів особи;

прийняття суб'єктом первинного фінансового моніторингу коштів (платіжних документів) до їх оплати від особи, яка надсилає кошти на адресу іншої сторони цивільно-правової угоди, внаслідок чого такі кошти повертаються без виконання фінансової операції у зв'язку з незнаходженням такої іншої сторони або у зв'язку з її відмовою щодо їх прийняття;

відмова в наданні особою (клієнтом) відомостей, передбачених законодавством та відповідними внутрішніми документами суб'єкта первинного фінансового моніторингу;

⁵⁸ Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 148–151.

регулярне укладання особою строкових угод або використання інших похідних фінансових інструментів, особливо таких, що не передбачають поставки базового активу, за фінансовими операціями з одним або кількома контрагентами, наслідком чого є постійний прибуток або постійні збитки особи;

прийняття суб'єктом первинного фінансового моніторингу коштів (платіжних документів до їх оплати) від особи, яка здійснює неодноразовий обмін цінних паперів на інші цінні папери протягом поточного року без отримання або надання грошових компенсацій, пов'язаних з таким обміном;

настання страхового випадку впродовж короткого терміну, який визначається спеціально уповноваженим органом виконавчої влади у сфері регулювання ринків фінансових послуг, після укладення страхової угоди.

2. Невідповідність фінансової операції діяльності юридичної особи, обумовленій статутними документами цієї особи, зокрема:

не пов'язане з діяльністю особи істотне збільшення залишку на рахунку, який згодом перераховується іншому суб'єкту первинного фінансового моніторингу або використовується з метою купівлі іноземної валюти (з переказом на користь нерезидента), цінних паперів на пред'явника;

відсутність зв'язку між характером і родом діяльності особи з послугами, за якими особа звертається до суб'єкта фінансового моніторингу;

регулярне пред'явлення чеків, емітованих банком-нерезидентом та індосованих нерезидентом, на інкасо, якщо така діяльність не відповідає діяльності особи, відомій суб'єкту первинного фінансового моніторингу;

зарахування на рахунок особи значної кількості платежів від фізичних осіб на суму, що не перевищує 100 тис. грн., зокрема через касу суб'єкта первинного фінансового моніторингу, якщо діяльність особи не пов'язана з наданням послуг населенню, збиранням обов'язкових або добровільних платежів;

істотне збільшення частки готівки, що надходить на рахунок особи, якщо звичайними для основної діяльності особи є розрахунки у безготівковій формі;

розміщення на рахунку значної суми готівкових коштів особою, яка за рівнем доходу чи сферою діяльності не може здійснювати фінансову операцію на таку суму;

разовий продаж (купівля) особою великого пакета цінних паперів, що вільно не обертаються на організованому ринку, за умови, що особа не є професійним учасником ринку цінних паперів і цінні папери не передаються особі в рахунок погашення простроченої заборгованості контрагента перед особою.

3. Виявлення неодноразового здійснення фінансових операцій, характер яких дає підстави вважати, що метою їхнього здійснення є уникнення процедур обов'язкового фінансового моніторингу, передбачених Законом «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», зокрема:

регулярне зарахування на рахунок особи (у разі юридичної особи, якщо це не пов'язано з її основною діяльністю) коштів у готівковій формі з подальшим переказом усієї або більшої частини суми протягом одного операційного (або наступного за ним) дня на рахунок клієнта, відкритий в іншого суб'єкта первинного фінансового моніторингу, або на користь третьої особи, у тому числі нерезидента;

передавання особою доручення про здійснення фінансової операції через представника (посередника), якщо представник (посередник) виконує доручення особи, без встановлення прямого (особистого) контакту з суб'єктом первинного фінансового моніторингу.

Внутрішній фінансовий моніторинг може здійснюватися також щодо інших фінансових операцій, коли у суб'єкта первинного фінансового моніторингу виникають підстави вважати, що фінансова операція проводиться з метою легалізації (відмивання) доходів⁵⁹.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу перед або після здійснення фінансової операції з'ясовує, чи підлягає вона моніторингу.

Якщо фінансова операція підпадає під фінансовий моніторинг, то її має зареєструвати відповідний суб'єкт первинного фінансового моніторингу.

⁵⁹ Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 148–151.

Порядок реєстрації фінансової операції, що підлягає фінансовому моніторингу, встановлюється для банків Національним банком України, а для інших суб'єктів фінансового моніторингу – Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу має право відмовитися від забезпечення здійснення фінансової операції, яка містить ознаки операції, що підлягає фінансовому моніторингу. Він зобов'язаний ідентифікувати осіб, що проводять фінансову операцію та повідомити уповноважений орган про осіб, які здійснюють цю фінансову операцію та про її характер.

Суб'єкт первинного моніторингу зобов'язаний:

проводити ідентифікацію особи, яка здійснює фінансову операцію, що підлягає фінансовому моніторингу, або відкриває рахунок (у тому числі депозитний) на підставі наданих в установленому порядку документів або за наявності підстав вважати, що інформація щодо ідентифікації особи потребує уточнення;

забезпечити виявлення і реєстрацію фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу; надати уповноваженому органу інформацію про фінансову операцію, що підлягає обов'язковому фінансовому моніторингу, не пізніше ніж протягом трьох робочих днів з моменту її реєстрації;

сприяти працівникам уповноваженого органу у проведенні аналізу фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу;

надавати відповідно до законодавства додаткову інформацію на запит уповноваженого органу, пов'язану з фінансовими операціями, що стали суб'єктом фінансового моніторингу, в тому числі таку, що становить банківську та комерційну таємницю, не пізніше як протягом трьох робочих днів з моменту отримання запиту;

сприяти суб'єктам державного фінансового моніторингу з питань проведення аналізу фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу;

вживати заходів щодо запобігання розголошенню (у тому числі особам, стосовно фінансових операцій яких проводиться перевірка) інформації, яка надається уповноваженому органу, та іншої інформації з питань фінансового моніторингу (в тому числі про факт надання такої інформації);

зберігати документи, які стосуються ідентифікації осіб, якими здійснено фінансову операцію, що підлягає фінансовому моніторингу, та всю документацію про здійснення фінансової операції протягом п'яти років після проведення такої фінансової операції⁶⁰.

Згідно із згаданим Законом, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний на підставі наданих оригіналів або належним чином завірених копій документів ідентифікувати осіб, які здійснюють фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу.

Якщо фінансова операція здійснювалася особами, які раніше були ідентифіковані, або угоди укладено між банками, зареєстрованими в Україні, то ідентифікація особи не є обов'язковою.

Крім того, якщо особа діє як представник іншої особи або у суб'єкта первинного фінансового моніторингу виникає сумнів щодо того, що особа виступає від власного імені або отримувачем вигоди (прибутку) є інша особа, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний згідно чинним законодавством, яке регулює цю процедуру, ідентифікувати також особу, від імені якої здійснюється фінансова операція або яка є вигодоотримувачем.

Порядок надання уповноваженому органу інформації про фінансову операцію, що підлягає обов'язковому фінансовому моніторингу, встановлюється відповідно Національним банком України – для банків, а Кабінетом Міністрів України – для інших суб'єктів первинного фінансового моніторингу.

На практиці часто працівники первинних ланок фінансового моніторингу, щоб не втратити клієнтів та мотивуючи свої дії комерційною таємницею, приховують інформацію про сумнівні операції. Слід пам'ятати, що надання інформації суб'єктами первинного фінансового моніторингу уповноваженому органу в установленому порядку не є порушенням банківської або комерційної таємниці.

Основні завдання уповноваженого органу фінансового моніторингу зводяться до наступного:

збирання, оброблення і аналізу інформації про фінансові операції, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу;

⁶⁰ Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 151–152.

участі у реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму;

створення та забезпечення функціонування єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму;

налагодження співробітництва, взаємодії та інформаційного обміну з органами державної влади, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями в зазначеній сфері;

забезпечення представництва України в установленому порядку в міжнародних організаціях з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму⁶¹.

До функціональних обов'язків уповноваженого органу згідно з покладеними на нього завданнями належать:

участь у міжнародному співробітництві з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів і фінансування тероризму;

дослідження методів та фінансових схем легалізації (відмивання) доходів і фінансування тероризму;

вивчення механізму і технологічного процесу легалізації (відмивання) доходів і фінансування тероризму;

внесення пропозицій щодо розробки законодавчих актів;

участь у розробці та підготовці нормативно-правових актів з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансування тероризму;

отримання від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання на свої запити інформації, необхідної для реалізації покладених завдань;

здійснення координації та методичного забезпечення діяльності суб'єктів первинного фінансового моніторингу з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансування тероризму;

аналіз ефективності заходів, що вживаються суб'єктами первинного фінансового моніторингу з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму;

сприяння виявленню у фінансових операціях ознак сумнівних та незаконних операцій;

⁶¹ Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атіка, 2007. – С. 310–312.

забезпечення ведення обліку фінансових операцій з ознаками таких, що підлягають фінансовому моніторингу, в установленому законодавством порядку;

співпраця з органами виконавчої влади, іншими державними органами, діяльність яких спрямована на запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму;

подавання до правоохоронних органів згідно з компетенцією відповідних узагальнених матеріалів за наявності достатніх доказів, що фінансова операція може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів або фінансуванням тероризму;

участь у підготовці відповідних міжнародних договорів України за дорученням Кабінету Міністрів України;

виконання інших функцій у межах покладених на нього завдань⁶².

За порушення вимог чинного законодавства фізичні особи несуть кримінальну, адміністративну, цивільно-правову відповідальність та можуть бути позбавлені права проводити певні види діяльності; юридичні особи можуть бути ліквідовані за рішенням суду.

До суб'єктів первинного фінансового моніторингу в разі порушення вимог закону, можуть застосовуватися такі санкції:

штраф у розмірі до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

у разі незгоди сплатити штраф рішення про накладання штрафу чи його відмову приймається судом за поданням органу, що регулює діяльність суб'єкта первинного фінансового моніторингу та надає ліцензії або інший спеціальний дозвіл;

неодноразове порушення суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог закону дає право за рішенням суду на обмеження певного виду діяльності; тимчасове припинення дії провадження зазначеної діяльності; позбавлення ліцензії чи іншого спеціального дозволу на право провадження певних видів діяльності в порядку, встановленому законодавством;

доходи за рішенням суду підлягають конфіскації на користь держави або повертаються їхньому власнику, чий права чи законні інтереси були порушені, або відшкодовується їхня вартість;

⁶² Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 155–156.

договори та угоди, спрямовані на легалізацію (відмивання) доходів і фінансування тероризму, визнаються недійсними в установленому законом порядку.

Суб'єкти фінансового моніторингу, їхні посадові особи та інші працівники, якщо вони діяли у межах завдань, обов'язків та у спосіб, передбачений згаданим Законом, не несуть відповідальності за шкоду, заподіяну юридичним і фізичним особам у зв'язку з виконанням ними службових обов'язків під час проведення фінансового моніторингу. Шкода, заподіяна юридичній або фізичній особі незаконними діями державних органів унаслідок проведення ними заходів протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму, відшкодовується з Державного бюджету України. У цьому контексті важливо розглянути специфіку фінансового моніторингу, яка є в банківській системі України (рис. 16.4).

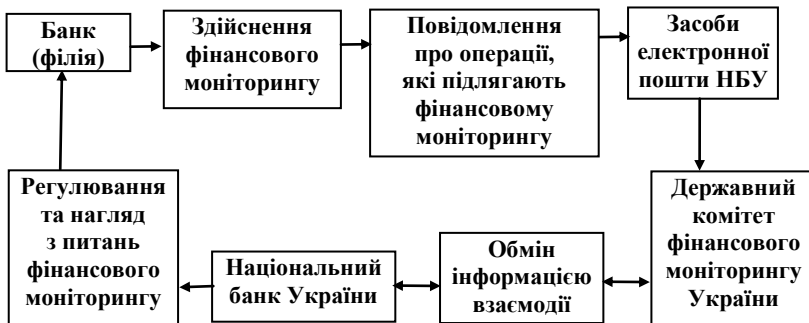


Рис. 16.4. Фінансовий моніторинг у банківській системі

Відповідно до частини першої ст. 5 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний забезпечувати виявлення і реєстрацію фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу: обов'язковому і внутрішньому.

Порядок реєстрації банком фінансової операції, що підлягає фінансовому моніторингу, визначено розділом 4 Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, затвердженого

постановою Правління Національного банку України № 189 від 14 травня 2003 р.

Крім банків, згідно зі ст. 4 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» суб'єктами первинного фінансового моніторингу є фінансові установи, а також інші юридичні особи, які відповідно до законодавства здійснюють фінансові операції⁶³.

Згідно з ст. 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» до фінансових установ належать установи накопичувального пенсійного забезпечення⁶⁴.

Ст. 2 Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» визначено, що система недержавного пенсійного забезпечення – це складова частина системи недержавного пенсійного забезпечення. Суб'єктами недержавного пенсійного забезпечення є, зокрема, недержавні пенсійні фонди та адміністратори пенсійних фондів⁶⁵.

Відповідно до ст.ст. 6, 13, 14 Закону єдиним органом управління пенсійного фонду є рада пенсійного фонду (рада фонду). Рада фонду укладає від імені пенсійного фонду договір з адміністратором; заслуховує звіти про діяльність адміністратора, осіб, які здійснюють управління активами пенсійного фонду, зберігача та приймає рішення щодо цих звітів; затверджує інформацію про фінансовий стан пенсійного фонду, яка підлягає оприлюдненню в порядку, встановленому цим Законом, та розглядає аудиторський висновок; здійснює контроль за цільовим використанням активів пенсійного фонду. Організаційно-технічне та матеріальне забезпечення діяльності ради фонду та проведення зборів засновників здійснюється адміністратором фонду за рахунок коштів, сплачених йому відповідно до умов договору про адміністрування пенсійного фонду.

⁶³ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=249.15>

⁶⁴ Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2664.14>

⁶⁵ Про недержавне пенсійне забезпечення: Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1057.15>

Адміністратори недержавних пенсійних фондів відповідно до ст. 4 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» є суб'єктами первинного фінансового моніторингу та зобов'язані дотримуватись вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, зокрема, призначити працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу, забезпечувати виявлення, реєстрацію та надання Уповноваженому органу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу⁶⁶. Тобто, адміністратор недержавного пенсійного фонду повинен проводити фінансовий моніторинг фінансових операцій недержавного пенсійного фонду, з яким він уклав договір про надання послуг з адміністрування.

Необхідність систематизації кола суб'єктів фінансового моніторингу шляхом їх класифікації ґрунтується на наявному розпорощенні у чинному законодавстві відповідних повноважень між державними і недержавними структурами. Крім того, необхідно визначити, наскільки є оптимальним такий розподіл та у зв'язку з цим, чи є відповідна діяльність цієї системи органів ефективною. При цьому треба обов'язково враховувати потребу забезпечення пріоритету державних органів, адже в ст. 3 Конституції України визначено, що права і свободи людини і громадянина та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Необхідно здійснити систематизацію суб'єктів фінансового моніторингу шляхом їх класифікації. Така систематизація здійснюється для того, щоб у подальшому вирішити завдання оптимізації системи суб'єктів фінансового моніторингу та підвищення результативності самої моніторингової діяльності. Таким чином, основу класифікації можуть становити підходи теоретиків права та теоретиків-адміністративістів щодо упорядкування державних органів, у тому числі – органів виконавчої влади. Крім того, певне значення мають особливості розподілу повноважень щодо здійснення фінансового моніторингу, які визначені чинним законодавством.

⁶⁶ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=249.15>

О.А. Клименко виділив три групи органів, уповноважених протидіяти відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом⁶⁷:

1. Суб'єкти, основними функціями яких є протидія легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом:

- а) Державний департамент фінансового моніторингу;
- б) Міжвідомча робоча група з дослідження методів та тенденцій у відмиванні доходів, одержаних злочинним шляхом;
- в) Робоча група з питань створення та функціонування Єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів і фінансуванню тероризму.

2. Суб'єкти, які здійснюють протидію легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом, у межах напрямку боротьби з організованою злочинністю:

- а) Координаційний комітет по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президенті України.;
- б) Спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України;
- в) Спеціальні підрозділи по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України.

3. Суб'єкти, які здійснюють протидію легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом, у межах покладених на них основних функцій:

- а) Правоохоронні органи:
 - 1) Органи внутрішніх справ України (міліція);
 - 2) Служба безпеки України;
 - 3) Органи прокуратури України;
 - 4) Органи державної податкової служби;
 - 5) Державна контрольно-ревізійна служба.
- б) Органи, що мають контрольні повноваження:
 - 1) Національний банк України;
 - 2) Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку.
 - 3) Суб'єкти первинного фінансового моніторингу.

⁶⁷ Клименко А.О. Організаційно-правові засади діяльності банків в системі заходів протидії легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Андрій Олексійович Клименко // Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. –215 с.

Отже, основу цієї класифікації складає обсяг компетенції у сфері боротьби з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом. Ключову роль функціонально компетенційної ознаки у визначенні місця і ролі суб'єкта в процесі виконання функцій держави зазначають і теоретики права⁶⁸.

Компетенцією є нормативно визначені цілі діяльності, сфера впливу та відповідні права й обов'язки. Однак, одні науковці відносять до компетенції певного органу права обов'язки та відповідальність⁶⁹, а інші – тільки права та обов'язки⁷⁰. Варто приєднатись до думки Ю.Ю. Басової, яка зазначала, що відповідальність доцільно розглядати як різновид обов'язків – обов'язок нести відповідальність за наслідки виконання повноважень, тобто «юрисдикційний обов'язок»⁷¹.

Приблизна програма здійснення фінансового моніторингу працівниками банку при здійсненні роздрібних операцій, що можуть проводитись без відкриття рахунку.

1. Загальні положення

1.1. Програма здійснення фінансового моніторингу працівниками банку при здійсненні роздрібних операцій, що можуть проводитись без відкриття рахунку, розроблена з метою запобігання використанню банку для легалізації доходів, одержаних злочинним способом.

1.2. Програма розроблена на виконання Законів України «Про запобігання та протидію легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом», «Про банки та банківську діяльність», наказу Державного департаменту фінансового моніторингу Міністерства фінансів України від 24 квітня 2003 року № 40 «Про затвердження Вимог до організації фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії запровадженню в легальний обіг доходів, одержаних злочинним

⁶⁸ Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс: полный курс / Ю.А. Тихомиров. – М., 2004. – С. 189.

⁶⁹ Теорія управління органами внутрішніх справ: підручник / за ред. Ю.Ф. Кравченка. – К.: Нац. академія внутр. справ України, 1999. – С. 411.

⁷⁰ Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – С. 247.

⁷¹ Басова Ю.Ю. Контрольно-наглядова діяльність міліції громадської безпеки: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Ю.Ю. Басова. – Х., 2006. – С. 14.

шляхом, та фінансуванню тероризму», постанови Правління Національного банку України від 14 травня 2003 року № 189 «Про затвердження Положення про здійснення банками фінансового моніторингу».

1.3. Програма забезпечує функціонування внутрішньобанківської системи протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, при проведенні наступних операцій:

приймання готівкових платежів від фізичних та юридичних осіб на поточні рахунки юридичних осіб;
обмін та розмін банкнот іноземної валюти;
продаж дорожніх чеків;
виплата коштів за іменними та дорожніми чеками;
здійснення миттєвих переказів по внутрішнім та міжнародним системам.

1.4. Основним принципом Програми є забезпечення участі працівників банку у виявленні в межах їх компетенції фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом або мають відношення до фінансування тероризму.

2. Порядок ідентифікації клієнта на етапі встановлення відносин з ним

2.1. Уповноваженими особами банку, на яких покладається відповідальність за виконання норм, викладених в даній Програмі, по ідентифікації клієнтів – юридичних та фізичних осіб при здійсненні фінансових операцій та відкритті рахунків для здійснення таких операцій, є працівники банку, які надають клієнтам послуги згідно п. 1.3 цієї Програми.

2.2. Всі надані клієнтом документи повинні бути чинними і містити достовірну інформацію на час їх надання банку.

2.3. Ідентифікація фізичних осіб здійснюється на основі оригіналів паспорта та довідки про присвоєння ідентифікаційного номера.

2.4. У випадку ненадання клієнтом необхідної інформації або навмисного надання неправдивих відомостей про себе, банк відмовляє клієнту в його обслуговуванні.

2.5. Якщо клієнт діє як представник іншої особи, або інша особа виступає вигодоодержувачем, працівник банку зобов'язаний

ідентифікувати також ту особу, яку представляє клієнт, або яка є вигодоодержувачем.

2.6. Якщо виникає підозра відносно того, що особа діє не від власного імені, банку забороняється вступати в договірні відносини з клієнтом. Даний пункт не стосується осіб, що здійснюють офіційне представництво, в тому числі на підставі довіреностей.

2.7. На етапі встановлення відносин з клієнтом та його ідентифікації уповноваженою особою банку заповнюється анкета клієнта встановленого зразка відповідно до Правил здійснення банком фінансового моніторингу.

2.8. Анкета клієнта є внутрішнім документом банку і заповнюється виключно працівником банку.

3. Заходи щодо додаткового вивчення клієнта та порядок їх проведення в процесі обслуговування банком рахунку клієнта

3.1. Працівники банку уточнюють інформацію щодо ідентифікації та вивчення клієнта не рідше одного разу на рік, якщо ризик проведення клієнтом операцій з легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, оцінюється банком як високий. Для інших клієнтів термін уточнення інформації не повинен перевищувати трьох років.

3.2. Обов'язкове уточнення інформації щодо ідентифікації та вивчення клієнта проводиться банком у разі:

зміни місцезнаходження власника рахунку;

зміни власника істотної участі;

закінчення строку дії наданих документів, на основі яких проведена ідентифікація клієнта.

3.3. Працівники банку зобов'язані в день отримання від клієнта повідомлень про зміни внести відповідні зміни в анкету клієнта з обов'язковим внесенням письмового повідомлення клієнта про зміни в справу клієнта.

4. Ознаки фінансових операцій, що підлягають обов'язковому моніторингу при здійсненні фінансових операцій

Фінансова операція клієнта підлягає обов'язковому фінансовому моніторингу, якщо сума, на яку вона проводиться, дорівнює чи перевищує 80000 гривень або дорівнює чи перевищує суму в іноземній валюті, еквівалентну 80000 гривень, та має одну або декілька наступних ознак:

4.1. Купівля-продаж чеків, дорожніх чеків або інших подібних платіжних засобів за готівку.

4.2. Обмін банкнот, особливо іноземної валюти, на банкноти іншого номіналу.

4.3. Придбання особою цінних паперів за готівку.

4.4. Перерахування особою страхової премії.

5. *Ознаки фінансових операцій, що підлягають внутрішньому фінансовому моніторингу при здійсненні фінансових послуг*

Фінансова операція клієнта підлягає внутрішньому фінансовому моніторингу у випадку, коли вона має одну або декілька наступних ознак, незалежно від суми, на яку вона проводиться:

5.1. Заплутаний або незвичний характер фінансової операції, яка не має очевидного економічного сенсу або очевидної законної мети.

5.2. Невідповідність фінансової операції діяльності юридичної особи, що встановлена статутними документами цієї особи.

5.3. Виявлення неодноразового здійснення фінансових операцій, характер яких дає підстави вважати, що метою їх здійснення є уникнення процедур обов'язкового фінансового моніторингу.

5.4. Внутрішній фінансовий моніторинг може здійснюватися й щодо інших фінансових операцій, коли у працівників банку, які забезпечують проведення фінансових операцій згідно п. 1.3. цієї Програми, виникають підстави вважати, що фінансова операція проводиться з метою легалізації доходів та фінансування тероризму.

6. Порядок виявлення операцій, які підлягають обов'язковому та внутрішньому фінансовому моніторингу

6.1. При здійсненні клієнтом фінансової операції працівники банку перевіряють, чи містить ця операція ознаки обов'язкового та/або внутрішнього фінансового моніторингу.

6.2. Якщо фінансова операція має ознаки обов'язкового та/або внутрішнього фінансового моніторингу, необхідно направити повідомлення відповідальному працівникові з фінансового моніторингу банку за формою і у порядку, передбаченому Правилами здійснення банком фінансового моніторингу.

6.3. Повідомлення передається відповідальному працівникові банку з фінансового моніторингу не пізніше 12-ї години наступного робочого дня з моменту виявлення таких ознак.

7. Порядок виявлення операцій, які можуть бути пов'язані, мати відношення або призначатися для фінансового тероризму

7.1. У випадку, якщо працівник банку має мотивовану підозру стосовно фінансової операції, що вона може бути пов'язана, мати відношення або призначатися для фінансування терористичної діяльності, і осіб, які брали участь у її проведенні, він повинен негайно повідомити дану інформацію відповідальному працівникові банку з фінансового моніторингу в день виявлення такої операції і зупинити проведення операції на строк до 2-х днів у порядку, передбаченому Правилами здійснення банком фінансового моніторингу.

8. Порядок проведення заходів для з'ясування суті та мети операції клієнта, що підлягає фінансовому моніторингу.

8.1. У випадку виникнення сумніву стосовно того, що операція є реальною та відповідає виду діяльності клієнта, або сумнівів щодо легальності діяльності клієнта, керівник підрозділу з надання роздрібних послуг, керівники філій, керівники відділень можуть прийняти рішення про додаткову перевірку реальності існування клієнта і його діяльності.

8.2. У разі підтвердження сумнівів інформація щодо операцій та/або клієнта негайно направляється відповідальному працівникові банку з фінансового моніторингу у порядку, передбаченому Правилами здійснення банком фінансового моніторингу.

Контрольні запитання

- 1. З чого складається банківська система України?*
- 2. Як підрозділяються кредитно-банківські інститути?*
- 3. Як класифікують кредити банків?*
- 4. Які особливості перевірки банку?*
- 5. Які найпоширеніші порушення та злочини у банківській сфері?*
- 6. Які основні чинники, що характеризують стан кредитно-банківської системи?*
- 7. Які можливі порушення при проведенні операцій на банківських рахунках?*

8. *Який механізм розкриття банківських злочинів?*
9. *Які документи перевіряють для встановлення розкрадань депозитних коштів?*
10. *Що таке фінансовий моніторинг?*
11. *Хто є суб'єктами фінансового моніторингу?*
12. *Як проводиться фінансовий моніторинг у банках?*
13. *Які особливості внутрішнього моніторингу?*
14. *Які особливості зовнішнього моніторингу?*
15. *Як проводиться перевірка фінансових установ?*

Тема 17. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН

17.1. Порядок та механізм перевірок органів місцевого самоврядування з питань, що стосуються надання, в оренду або безкоштовної передачі у власність земельних ділянок із земель державної або комунальної власності

17.2. Порядок надання у власність чи користування земельних ділянок, які розташовані за межами населеного пункту

17.1. Порядок та механізм перевірок органів місцевого самоврядування з питань, що стосуються надання в оренду або безкоштовної передачі у власність земельних ділянок із земель державної або комунальної власності

Радянський період показав, що земельні відносини, які ґрунтуються лише на колективних формах господарювання, не є ефективними.

Відповідно до Постанови Верховної Ради України «Про прискорення земельної реформи та приватизацію землі» від 13 березня 1992 р. земельна реформа мала декілька цілей:

забезпечення на принципово нових земельних відносинах високоефективного використання земельних угідь;

створення умов рівноправного розвитку всіх форм господарювання на землі;

формування багатокладної економіки;

раціональне використання та охорона земельних ресурсів;

створення високотоварного та ефективного фермерського господарства;

ведення економічного та ефективного фермерського господарства;

створення конкурентоспроможного на світовому ринку національного агропромислового комплексу.

Досягнення вказаних цілей було малоімовірним за правової бази, що існувала в той час і яка потребувала радикального оновлення.

Право приватної власності на землю – один з проявів права громадян на власність, яке гарантовано Конституцією України. Однак це зовсім не означає, що можуть бути передані у приватну власність (приватизовані) будь-які земельні ділянки. Відповідно до цільового призначення зараз землі поділяються на сім категорій:

1. Землі сільськогосподарського призначення;

2. Землі населених пунктів;

3. Землі промисловості, транспорту, зв'язку та оборони;

4. Землі природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення;

5. Землі лісового фонду;

6. Землі водного фонду;

7. Землі запасу.

Землі 3–7 категорій залишаються у державній власності і, як правило, передаватися в іншу власність не можуть.

Однак, як свідчить досвід передових держав, приватний землевласник – дбайливий господар і високоефективний товаровиробник. Тому законодавством передбачено, що земля може надаватися у приватну власність для наступних потреб:

для ведення селянського господарства;

для ведення особистого підсобного господарства;

для ведення садівництва як колективного, так і індивідуального;

під гаражне, дачне, індивідуальне житлове будівництво.

1. Нормативні документи, що регламентують порядок і підстави безкоштовного одержання землі у власність:

а) Порядок безкоштовного одержання земельних ділянок громадянами: регламентується ст. 118 Земельного кодексу України, відповідно до якого для одержання земельної ділянки у власність громадянину України необхідно подати письмову заяву у відповідну райдержадміністрацію або міську, селищну, сільську раду із зазначенням розмірів земельної ділянки та її цільового використання.

б) Ст. 121 Земельного кодексу України визначені норми безкоштовної передачі земельних ділянок:

– для ведення фермерського господарства в розмірі земельної частки (паю), визначеної для членів сільгосп-підприємств;

– для ведення особистого селянського господарства – не більш 2 га;

– для ведення садівництва не більш 0,12 га;

– для будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд у селах – не більш 0,25 га, у селищах – не більше 0,15 га, у містах – не більше 0,10 га;

– для індивідуального дачного будівництва – не більше 0,10 га;

– для будівництва індивідуальних гаражів – не більш 0,01 га.

2. Порядок проведення перевірки місцевих рад з питань безкоштовної передачі землі у власність

Для проведення перевірки необхідно підготувати і направити запит у відповідну селищну, сільську раду згідно зі ст. 11 Закону України «Про міліцію», ст. 9 Закону України «Про інформацію», постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 2006 року № 1767 «Про затвердження Комплексної програми профілактики правопорушень на 2007–2009 роки», Положення «Про Державну службу боротьби з економічною злочинністю», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, від 5 листопада 1993 року № 510.

При цьому в процесі перевірки необхідно витребувати наступні документи:

- заяву громадянина на виділення земельної ділянки йому у власність;
- положення про перелік документів, необхідних, для одержання землі у власність, затвердженого сесією ради;
- список депутатських, комісій місцевої ради, особливу увагу приділити складу земельної депутатської комісії;
- рішення сесії місцевої ради на надання дозволу на попередній збір погоджувальних матеріалів щодо відведення земельної ділянки, з усіма додатками;
- рішення сесії місцевої ради на надання дозволу на складання проекту землепорядкування з виділення земельної ділянки у власність;
- рішення сесії місцевої ради про затвердження проекту землепорядкування з виділення земельної ділянки;
- журнал реєстрації заяв громадян на виділення землі у власність;
- генплан або картографічний матеріал із зазначенням меж земель ради.

У процесі проведення перевірки необхідно враховувати, що існує наступний порядок безкоштовного одержання землі у власність:

- після подачі заяви вона розглядається депутатською земельною комісією, а потім, якщо її задовольнять, це питання виноситься на розгляд сесії ради. Крім заяви на одержання землі у власність, кожною місцевою радою затверджений перелік документів, необхідних для розгляду депутатською земельною комісією, сесією ради.

До цих документів обов'язково входять копія паспорта громадянина України, його ідентифікаційний код. Після одержання дозволу сесії місцевої ради на попередній збір погоджувальних матеріалів щодо виділення земельної ділянки громадянину необхідно отримати погодження з усіма суміжними землекористувачами, дозвільними службами згідно з ч. 9 ст. 118 ЗК України:

- орган по земельних ресурсах, природоохоронний орган, санітарно-епідеміологічний орган, орган архітектури, орган охорони культурної спадщини. Процес погодження оформляється таким документом, як Акт вибору й обстеження земельної ділянки;

- потім зібрані документи подаються до місцевої ради на розгляд для одержання дозволу на складання проекту землевпорядкування з виділення земельної ділянки;

- у випадку їхнього позитивного розгляду сесією надається дозвіл на складання проекту землевпорядкування щодо виділення земельної ділянки. Під час складання цього проекту вищевказаними інстанціями (земресурси, СЕС, архітектура, екологи, культурна спадщина) видаються відповідні висновки. Даний проект виконується на платній основі відповідною землевпорядною організацією, що має ліцензію на виконання даного виду робіт;

- після цього вказаний проект землевпорядкування направляється на експертизу до обласного управління земельних ресурсів. У випадку одержання позитивного висновку даного управління проект землевпорядкування скеровується до місцевої ради на затвердження й отримання державного акта на право власності на земельну ділянку.

Після такого рішення, громадянин стає власником даної земельної ділянки з видачею державного акта на право власності на землю.

У процесі проведення перевірки після вивчення заяв громадян України на одержання землі у власність необхідно опитати інших громадян з наступних питань:

- чи зверталися Ви із заявою до місцевої ради на безкоштовне одержання землі у власність;

- які документи надавалися в місцеву раду, крім заяви;

- звідки у Вас інформація про те, що дана земельна ділянка вільна;

- з ким конкретно з посадових осіб місцевої ради Ви контактували;

- де Ви замовляли проект землевпорядкування;

- як оплачували дані послуги землевпорядному підприємству;

- чи збереглися у Вас документи, що підтверджують оплату (одержати копії цих документів);

- де одержували державний акт на право власності на землю;

- чи погоджували Ви попередні матеріали (акт вибору й обстеження земельної ділянки) самі або доручали кому-небудь;

- якщо так, то кому і у зв'язку з чим;
- що на цей час з указаною земельною ділянкою.

При перевірці необхідно також опитати посадових, осіб організації, що виконує проект землепорядкування, з наступних питань:

- хто звернувся з проханням виконати роботи зі складання проекту землепорядкування з виділення земельної ділянки;
- з ким контактували;
- як проводилася оплата за виконану роботу;
- чи оплачувалися роботи замовником або іншою особою;
- якщо збереглися документи, що підтверджують оплату, одержати їх копії;
- ким приймалася виконана робота, тобто проект землепорядкування.

У випадку виявлення фактів безкоштовної передачі земельних ділянок на підставних осіб необхідно:

- за даними обласної, районної філії ДП «Центр державного земельного кадастру» встановити наступного власника земельної ділянки та шляхи одержання земельної ділянки (договір купівлі-продажу, міни, дарування);

- опитати його з наступних питань:

яким чином був установлений перший власник земельної ділянки;

хто виступив з пропозицією укладання договору купівлі-продажу, міни, дарування;

яким чином здійснювався розрахунок у випадку укладання договору купівлі-продажу, що підтверджують документи;

що було об'єктом міни;

опитати першого власника земельної ділянки з наступних питань:

хто виступив ініціатором укладання договору купівлі-продажу, міни, дарування;

яким чином проводився розрахунок у випадку укладання договору купівлі-продажу, що підтверджують документи;

що було об'єктом міни;

причини відмовлення від земельної ділянки.

У випадку одержання земельної ділянки громадянином з іншого регіону України необхідно скерувати запит за місцем прожи-

вання і/або реєстрації з метою одержання додаткової оперативної інформації.

Якщо рішення органу місцевого самоврядування викликає підозру, слід опитати депутатів на предмет голосування та розгляду питання, висвітленого у рішенні на відповідній сесії.

У випадку встановлення порушень залучити фахівців Держземінспекції з метою встановлення розміру заподіяної шкоди, спрямованої на заволодіння земельними ділянками шляхом зловживання службовим становищем, підроблення документів, унаслідок шахрайства та ін.

Порядок проведення перевірки місцевих рад з питань передачі землі в оренду, Порядок передачі землі в оренду фізичним і юридичним особам регламентується ст. ст. 118, 123–125 ЗК України, Законом України «Про оренду землі», що ідентичний порядку одержання землі у власність (при оформленні документів), але кінцевим документом, що визначає право на дану земельну ділянку, є договір оренди землі або державний акт на право постійного користування землею.

Існує *два варіанти оформлення землі в оренду*, обидва з яких є платними:

1. На підставі державного акта на право постійного користування, землею.

2. На підставі договору оренди землі.

У першому випадку землею користуються державні підприємства й організації, а також інші юридичні особи, що мають статус державної або комунальної форми власності.

У другому випадку землею користуються юридичні особи недержавної форми власності, а також фізичні особи-громадяни і фізичні особи-підприємці.

Порядок проведення перевірки виділення землі в оренду юридичним і фізичним особам аналогічний порядку перевірки виділення землі у власність, однак при цьому необхідно також виконати *наступні заходи*:

- витребувати в юридичної особи орендаря земельної ділянки, статутні і реєстраційні документи (протоколи зборів засновників при зміні їх складу, статут підприємства зі змінами та доповненнями) на момент виділення йому землі в оренду, а також на даний час, оскільки шляхом зміни складу засновників підприємства

відбувається завуальований процес передачі права користування землею;

– витребувати сам договір оренди, у якому звернути увагу на дотримання орендарем зобов'язань з виконання умов щодо участі в розвитку інженерно-транспортної і соціальної інфраструктури місцевої ради. У більшості випадків зобов'язання, зазначені в договорі оренди, завдяки виконанню яких виділяється земля в оренду, взагалі не виконуються;

– необхідно звернути увагу на здійснення державної реєстрації договору оренди в регіональному відділі філії ДП «Центр державного земельного кадастру», без якої в орендаря відсутнє право на користування землею.

17.2. Порядок надання у власність чи користування земельних ділянок, які розташовані за межами населеного пункту

Відповідно до п.12 перехідних положень Земельного кодексу України повноваження щодо розпорядження землями в межах населених пунктів здійснюють відповідні сільські, селищні, міські ради, а за межами населених пунктів – відповідні органи виконавчої влади.

Зацікавлені в одержанні земельної ділянки за межами населеного пункту у власність чи користування юридичні або фізичні особи подають заяву до відповідної державної адміністрації за місцем знаходження земельної ділянки. У заяві зазначаються бажані розміри та мета її використання. Державна адміністрація розглядає заяву, і в разі згоди на передачу у власність чи користування земельної ділянки видає розпорядження про дозвіл на розробку проекту її відведення.

Землі за межами населеного пункту призначені для продажу суб'єктам підприємницької діяльності, підлягають продажу на конкурентних засадах (земельні торги), крім викупу земельних ділянок, на яких розташовані об'єкти нерухомого майна, що є власністю покупців цих ділянок в яких відсутні акції (частки, паї), що належать державі.

Підготовка та продаж земельних ділянок на конкурентних засадах описано в Главі 21 Земельного кодексу України.

Набуття права оренди земельних ділянок з 2008 року здійснюється виключно на аукціонах, крім земельних ділянок, на яких розташовані об'єкти нерухомого майна, які перебувають у власності громадян і юридичних осіб і в яких відсутні акції (частки, паї), що належать державі.

Земельні ділянки для будівництва і обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) можуть надаватися виключно в межах населеного пункту.

Дозвіл на розробку проекту відведення надається не тільки на підставі заяви громадянина. До такої заяви повинні бути додані матеріали (документи), що обґрунтовують її розмір, призначення та місце розташування. Це може бути, наприклад, викопіювання з генерального плану або іншої містобудівної документації. В окремих, визначених законодавством випадках, слід провести також вибір земельної ділянки, результатом чого буде складений земельною комісією *Акт вибору земельної ділянки*.

Проект відведення земельної ділянки розробляється на замовлення організаціями, які мають відповідну ліцензію на виконання цих видів робіт, у строки, що обумовлюються угодою сторін. Виконавець у встановлений договором строк розробляє проект землеустрою, який включає текстові та графічні матеріали, обов'язкові положення, встановлені завданням на розроблення проекту, інші дані, необхідні для вирішення питання щодо відведення земельної ділянки.

Далі *проекти відведення земельних ділянок погоджуються з:*

- *органом по земельних ресурсах* (районні управління земельних ресурсів або міські управління земельних ресурсів відповідно);
- *природоохоронним органом* (обласне управління охорони навколишнього природного середовища);
- *санітарно-епідеміологічним органом* (райСЕС або міськ-СЕС відповідно);
- *органом архітектури* (відповідні районні відділи райдержадміністрацій або відповідні виконавчі органи міських рад);
- *органом охорони культурної спадщини*.

Такі погодження (отримання висновків зазначених вище органів) здійснюється власником самостійно та за його рахунок або

він уповноважує землевпорядну або іншу організацію чи особу на здійснення вказаних дій.

Погоджений проект відведення земельної ділянки, у прямо передбачених земельним законодавством випадках, підлягає державній експертизі, яка проводиться органом земельних ресурсів та подається на розгляд відповідної місцевої державної адміністрації. Державна адміністрація у місячний строк розглядає проект відведення та у разі позитивного висновку видає розпорядження про затвердження проекту відведення земельної ділянки і приймає рішення про передачу земельної ділянки у власність (безкоштовно – лише у межах норм, визначених Земельним кодексом) чи в користування (оренду). При цьому законодавство не містить обмежень щодо розміру доходу заявника, його майнового стану, місця проживання (тим більше протягом певного терміну в певній місцевості). Тому вимоги будь-якого органу або посадової особи при прийнятті від громадян заяв про виділення земельних ділянок додати до заяви також документи, які прямо не передбачені законодавством, є незаконними.

Контрольні запитання

- 1. Які цілі мала земельна реформа 1992 року?*
- 2. На які категорії поділяються землі?*
- 3. Якими нормативними документами регламентують порядок і підстави безкоштовного одержання землі у власність?*
- 4. Яким документом та які визначені норми безкоштовної передачі земельних ділянок?*
- 5. Які документи в процесі перевірки передачі землі у власність необхідно втребувати?*
- 6. Який порядок безкоштовного одержання землі у власність?*
- 7. Який механізм перевірки у випадку виявлення фактів безкоштовної передачі земельних ділянок на підставних осіб?*
- 8. Який порядок проведення перевірки виділення землі в оренду юридичним і фізичним особам?*
- 9. Який порядок перевірки надання у власність чи користування земельних ділянок, які розташовані за межами населеного пункту?*

Тема 18. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ЛІСОГОСПОДАРСТВАХ

18.1. Стан українського ринку лісоматеріалів та їх значення у світовій лісопромисловості

18.2. Відповідальність за порушення норм лісового законодавства

18.3. Основні порушення і злочини, що вчиняються у лісогосподарствах та їх документальне супроводження

18.4. Вимірювання лісоматеріалів. Особливості перевірки і документування порушень на об'єктах лісового господарства

18.1. Стан українського ринку лісоматеріалів та їх значення в світовій лісопромисловості. Відповідальність за порушення норм лісового законодавства

Ліси України – національне багатство і належать українському народу. Тому кожен громадянин Української держави має право на отримання повної інформації як про стан лісів, так і про переваги та недоліки впровадженої щодо лісів політики.

Загальна площа українських лісів становить 9400,2 тис. га, з них хвойні ліси (переважаюча порода – сосна та ялина) займають 42,2%, твердолистяні (дуб, бук) – 43,2% та м'яколистяні (береза, осика) – 13,6%. Лісами покрито 15,6% території країни.

Ліси України поділяються на природні та штучні. Природні лісостани складаються з дерев різного віку, штучні лісостани – з дерев, які були одночасно в один рік висаджені на певних ділянках. У природних лісостанах відбувається природне самовідтворення лісу. Старі дерева відмирають, їхнє місце займають дерева, що підрастають. У штучному лісі всі дерева мають однаковий вік, одночасно зростають, перестигають і відмирають. Тому штучні ліси мають в основному промислове значення.

При вирощуванні штучного лісу в завдання його власника входить одержання максимальної кількості деревини якнайкращої якості. А щоб запаси не зменшувалися, здійснюється своєчасна по-

садка і догляд за молодими насадженнями на ділянках зрубаного лісу. Завданням органів лісового господарства є збільшення лісистості України та підвищення якості лісів.

Крім господарського, ліси мають величезне екологічне значення. Вони виконують водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні та інші важливі функції. Тому шкода, заподіяна лісам надмірними рубками, може призвести до дуже істотних, непорівнянних із вигодами від продажу деревини негативних наслідків і навіть до екологічної катастрофи.

Використання в розумних пропорціях як екологічних, так і господарських цінностей лісів, забезпечення лісовідтворення, збільшення площі лісів, недопущення зниження запасів деревини – такими мають бути принципи лісогосподарської політики в Україні. Важливим показником стану лісів, з погляду довгострокової перспективи їх використання, є їх вікова структура – розподіл площ лісів за групами віку.

В останні роки в більшості країн світу спостерігається динамічний розвиток лісопромислового комплексу. Значну роль ліс відіграє в охороні навколишнього середовища й в оздоровленні повітряного басейну. Тому постійна увага приділяється відновленню лісів в зонах промислових розробок, а також розведенню в заповідних і водоохоронних зонах.

Однією з причин глибокої економічної, науково-технічної і соціальної кризи в лісопромисловому комплексі України можна вважати практичну відсутність науково обґрунтованої національної лісової політики і стратегії, що визначає напрямок розвитку лісопромислового виробництва в перехідний період у той час, як стратегія розвитку будь-якого виробництва є одним з обов'язкових компонентів його економічної безпеки.

Необхідно відзначити, що в таких розвинутих лісопромислових країнах світу, як США, Канада, Швеція і Фінляндія існують національні Програми Стратегії розвитку лісового сектора на 10–20 і навіть 50 років. Світовий досвід підтверджує, що, не маючи довгострокової стратегії, котра враховує національні особливості, неможливо досягнути стійкого економічного росту⁷².

⁷² Гошовский Н. Патентованные расхитители / Н. Гошовский // Голос Украины. – 2003. – 14 янв. – № 6. – С. 11.

Однак основним фактором перспективного збільшення обсягів лісозаготівель є ріст попиту на лісові товари: пиломатеріали, фанеру, целюлозу, папір та картон. Найбільш високими темпами в найближчій перспективі необхідно розвивати виробництва з глибокою хімічною і хіміко-механічною переробкою деревини, що дозволить використовувати значні обсяги низькоякісної деревини та дерев'яних відходів.

Лісопромисловий комплекс займає усе більш важливе місце в економіці таких розвинутих країн, як США, Німеччина, Китай, Японія, Франція, Канада, Швеція, Фінляндія, Італія, Австрія й ін. У світовому лісопромисловому виробництві відбувається постійний процес спеціалізації окремих країн на випуску тієї чи іншої продукції на високому якісному рівні, що дозволяє їм монополізувати виробництво окремих видів лісоматеріалів, напівфабрикатів і готових виробів. Тому між країнами, навіть з високорозвинутим лісопромисловим виробництвом, неминуче відбувається постійний міждержавний обмін (експорт чи імпорт).

Загальна площа лісів України у першому півріччі 2011 року становить 10,8 млн. га, в тому числі підпорядковано Держлісагентству – 7,5 млн. га (68,0%). З початку 2011 року висаджено лісових культур на площі 43,8 тис. га, в тому числі 19,7 тис. гектарів нових лісів на малопродуктивних та ерозійно небезпечних землях, що становить відповідно 108,3% та 103,3% до завдання. Головні види деревини, що заготовляють на території України, наведено в таблиці 18.1.

Розглянемо підсумки господарсько-фінансової діяльності підпорядкованих підприємств Львівському обласному управлінні лісового та мисливського господарства за 2010 рік. Загалом підприємства Львівського управління забезпечили виконання запланованих лісівничих, лісозахисних, лісоохоронних та лісовідновних заходів. Загальні обсяги відтворення лісів у 2010 році склали 2043 га, з них на площі 1371 га створено лісові культури, а природне відновлення лісів забезпечено на площі 672 га або на 33%. Крім того на деградованих і малопродуктивних землях створено 106 га нових лісів⁷³.

⁷³ Лісівники Львівщини підбили підсумки 2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lvivlis.com.ua/news_date.php?date=2011-02-04

Таблиця 18.1

Головні види деревини, що заготовляють на території України та їх призначення

№ з/п	Назва		Призначення
	українська	латинська	
1. Вид голонасінневі, клас хвойні породи			
1.1.	Ялиця біла	abies alba	Пиломатеріали загального призначення, меблеві та столярні заготовки, будівельні деталі, шпальний кряж, фанерний кряж, клепоквий кряж, тарний кряж, судно будівельний кряж, стовпи ліній зв'язку та електропередач, опори та деталі гідротехнічних споруд, підтоварник, баланси, техсировина, дрова, резонансний кряж.
1.2.	Ялина звичайна	lepidus	Те саме
1.3.	Сосна звичайна	Redwood	Те саме (крім резонансного кряжу).
2. Вид покритонасіневі. Клас листяні породи.			
2.1. Лісотаксаційна група – твердолистяні породи.			
2.1.1.	Дуб звичайний	quercus	Пиломатеріали загального призначення, меблеві та столярні заготовки, підтоварник, баланси, техсировина, дрова.
2.1.2.	Ясен звичайний	ash	Те саме + лижний кряж та заготовки для весел.
2.1.3.	Клен гостролистий	acer ilex	Те саме
2.1.4.	Бук європейський	european fagus	Те саме + рушничний кряж
2.1.5.	Граб звичайний	carpineus normal	Пиломатеріали загального призначення, меблеві заготовки, будівельні деталі, фанерний кряж, підтоварник, баланси, техсировина, дрова.
2.1.6.	Акація біла	acaciae album	Пиломатеріали загального призначення, меблеві заготовки, будівельні деталі, фанерний кряж, паркетні заготовки, підтоварник, баланси, техсировина, дрова.

Продовження таблиці 18.1

№ з/п	Назва		Призначення
	українська	латинська	
2.1.7.	Горіх волоський	juglans	Фанерний кряж, меблеві та паркетні заготовки.
2.1.8.	Черешня	lorem	Те саме
2.2. Лісотаксаційна група – м'яколистяні породи.			
2.2.1.	Береза повисла	Birch pendentis	Пиломатеріали загального призначення, меблеві заготовки, будівельні деталі, фанерний кряж, клепоквий кряж, паркетні заготовки, шпальний кряж, лижний кряж, рушничний кряж, підтоварник, баланси, техсировина, дрва.
2.2.2.	Тополя чорна	populi nigrae	Пиломатеріали загального призначення, фанерний кряж, клепоквий кряж, сірниковий кряж, підтоварник, баланси, техсировина, дрва.
2.2.3.	Осика	Aspen	Те саме
2.2.4.	Вільха чорна	Lorem alnus	Те саме
2.2.5.	Липа мілко листа	Litterae adipiscing shallowly	Те саме + для заготовок на протези

Для садіння лісових культур на Львівщині використано 16,5 млн. шт. садивного матеріалу. Фактична приживлюваність всіх лісових культур останніх трьох років складає 92,3% при нормативній 91,3%.

За підсумками осінньої інвентаризації у лісових розсадниках на площі 30,6 га вирощено 15,2 млн. шт. стандартних сіянців та саджанців головних лісоутворювальних та декоративних порід. Підприємства управління у повному обсязі забезпечені садивним матеріалом для подальшого нарощування обсягів відтворення лісів у поточному році.

За 2010 рік підприємствами управління від всіх видів рубок заготовлено 831,4 тис. куб м деревини, що більше в порівнянні з минулим роком на 92,2 тис. куб. м. На рубках головного користування заготовлено 454,1 тис. куб. м деревини, що складає 79,4% від

розрахункової лісосіки, але на 24,5 тис. куб. м більше у порівнянні з минулим роком⁷⁴.

Обсяг реалізації продукції за 2010 рік склав 252,1 млн. грн., або 129,9% до відповідного періоду минулого року.

У зв'язку із поживленням ринків збуту та збільшенням обсягів виробництва, на підприємствах управління чисельність працюючих в еквіваленті повної зайнятості за звітний період збільшилася на 168 чоловік і складає 3126 працюючих.

Експорт лісоматеріалів. Диспаритет цін на деревину і вироби з її на внутрішньому і зовнішньому ринках став основною причиною пильної уваги державних підприємств, приватних компаній і окремих осіб до експорту лісопродукції. За ступенем важливості деревина посідає четверте місце серед природних ресурсів після нафти і газу. За роки становлення державності в Україні вона перетворилася з імпортера на експортера деревини і продукції з неї.

Основними напрямками експорту українського біопалива в 2010 році стали Польща, Німеччина, Данія, Італія. Такі дані опублікувала консалтингова компанія у сфері відновлювальної енергетики та чистих технологій Fuel Alternative. Це становить 88% від загального обсягу продукції, виробленої в минулому році українськими біопаливними підприємствами (640 тис. т).

Зокрема, українські компанії експортували паливні гранули (пелети) і брикети з деревної сировини, лушпиння соняшника та соломи зернових.

Так, експорт деревних пелет збільшився в 2010 р. на 134,6% – до 87,1 тис. т, деревних брикетів – на 76,2% – до 48 тис. т. Експортні поставки пелет з лушпиння соняшнику зросли на 133,4% – до 406,8 тис. т, брикетів – на 23,8%, до 25,7 тис. т. Експорт твердого біопалива з соломи також продемонстрував зростання, зокрема, постачання пелет склали 3,1 тис. т (+380% до 2009 р.), брикетів – 2,7 тис. т (+114,8%)⁷⁵.

⁷⁴ Лісівники Львівщини підбили підсумки 2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lvivlis.com.ua/news_date.php?date=2011-02-04

⁷⁵ Експорт твердого біопалива з України в 2010 р. зріс на 63% – до 573,4 тис. т / РБК Україна, 18.02.2011, Київ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/ukr/newsline/show/eksport-tverdogo-biotopliva-iz-ukrainy-v-2010-g-vozros-na-18022011001600>

За прогнозами Fuel Alternative, в 2011 р. частка поставок біопалива на український ринок може зрости до 15–20% від загального виробництва.

Однак, структура експорту, як і раніше, значно відрізняється від структури експорту лісоматеріалів розвинутих країн. У ній переважають постачання круглого лісу і напівфабрикатів. У зв'язку з обмеженим доступом до безпосередніх споживачів на західноєвропейських ринках, основними споживачами лісової продукції в 2002 році стали посередники – Туреччина (19% всього обсягу постачань), Угорщина (19%), Польща (13%) і Словаччина (13%). У результаті деревообробна промисловість недоодержує необхідного прибутку на розвиток галузі, не розвивається на належному рівні інфраструктура і соціальна сфера, відбувається втрата робочих місць, залишається високим рівень безробітних серед колишніх кваліфікованих працівників галузі.

Нераціональність структури експорту лісоматеріалів обумовлена відсутністю засобів на придбання сучасного устаткування глибокої переробки деревини. Порівняльний аналіз експорту й імпорту показує домінування першого в постачаннях необроблених лісоматеріалів іншої аналогічної продукції, другого – ДВП і ДСП.

У зв'язку з ростом будівельних робіт в Україні і підвищеному попиті на ДВП і ДСП для оздоблювальних цілей, імпорт останніх за 1996 – 2002 роки виріс у 3,8 рази і досяг 144 тис. кг на суму 36,1 млн. USD. У значних обсягах Україна імпортує також деревну вовну і борошно⁷⁶.

Отже, в Україні є лісосировинна база для розвитку деревообробної промисловості. Крім цього, до 2015 року необхідно здійснити лісорозведення на сільськогосподарських землях загальною площею близько 3 млн. га з метою окультурення сільськогосподарських ландшафтів, реалізації заходів для попередження зміни клімату, поліпшенню екологічної ситуації в країні, що буде одночасно сприяти подальшому збільшенню лісосировинної бази. Деревообробна промисловість переборолала

⁷⁶ Експорт твердого біопалива з України в 2010 р. зріс на 63% – до 573,4 тис. т / РБК Україна, 18.02.2011, Київ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/ukr/newsline/show/eksport-tverdogo-biotopliva-iz-ukrainy-v-2010-g-vozros-na-18022011001600>

кризу, інтенсивними темпами нарощує обсяг виробництва продукції. Однак для остаточного відновлення продуктивності деревообробної промисловості і її росту, поглиблення переробки деревини за допомогою впровадження сучасних технологій необхідні значні капітальні вкладення, у тому числі іноземні інвестиції, створення спільних підприємств та інші форми співробітництва.

Вивчення ситуації з ведення лісового господарства України свідчить, що воно розподіляється за відомчою підпорядкованістю, а саме:

66% від загальної площі земель лісового фонду належить до Держкомлісгоспу;

26,4% – Міністерства аграрної політики;

2,2% – Міністерства оборони;

1,6% – Міністерства з питань надзвичайних ситуацій;

1% – міністерства транспорту;

0,8% – Мінекології;

2% – до інших відомств.

Щорічно в державі заготовляється близько 11 млн. куб. м деревини, в т.ч. в лісах Державного комітету лісового господарства України – 9 млн. куб. м.

Інформаційною базою для прийняття будь-яких рішень у галузі лісового господарства виступає державний облік лісів і державний лісовий кадастр. Порядок ведення державного обліку лісів і державного лісового кадастру затверджено Постановою КМУ № 848 від 20.06.2007 р.⁷⁷

Концепція реформування та розвитку лісового господарства схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 квітня 2006 р. № 208 (208-2006-р)⁷⁸. Програма затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2009 р. № 977. Державний замовник – Держкомлісгосп. Керівник Програми – перший заступник Голови Держкомлісгоспу. Виконавці заходів Програми: Держкомлісгосп, Мінагрополітики, Міноборони, МНС, Мінтрансзв'язку, Київська міськдержадміністрація. Строк виконання:

⁷⁷ Про затвердження Порядку ведення державного лісового кадастру та обліку лісів: Постанова КМУ України від 20 червня 2007 р. № 848 в редакції від 20.06.2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=848-2007-%EF>

⁷⁸ Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – Ст. 1207.

2010–2015 роки. Прогнозні обсяги та джерела фінансування наведені в табл. 18.2⁷⁹:

Таблиця 18.2

Прогнозні обсяги та джерела фінансування

Джерела фінансування	Обсяг фінансування, млн. грн.	У тому числі за роками					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
Державний бюджет							
Загальний фонд	7894,2	817,6	1019,5	1160,8	1384,1	1626,6	1885,7
Спеціальний фонд	162,5	20,1	22,8	25,5	28,2	31,2	34,7
Місцевий бюджет	150,1	25,9	26,6	27	22,6	23,7	24,4
Інші джерела	13753,2	2022,5	2123,3	2238,3	2345,3	2447,8	2575,9
Всього	21959,9	2886,1	3192,2	34551,6	3780,2	4129,3	4520,7

Основними завданнями Програми є:

- підвищення рівня лісистості;
- нарощування ресурсного та екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку;
- підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів;
- відтворення, охорона і раціональне використання мисливської фауни;
- раціональне використання лісових ресурсів;
- підвищення ефективності управління лісовим господарством;

⁷⁹ Про затвердження Державної цільової програми «Ліси України» на 2010–2015 роки: Постанова від 16 вересня 2009 р. № 977 в редакції від 16.09.2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/nreg=977-2009-%EF>

покращення наукового та кадрового забезпечення розвитку галузі лісового господарства;
забезпечення розвитку:
міжнародного співробітництва у галузі лісового господарства;
рекреаційної та туристичної інфраструктури, провадження еколого-просвітницької діяльності.

Виконання Програми дасть змогу:

поліпшити стан та якісний склад лісів, посилити їх екологічні функції та підвищити продуктивність;

створити умови для досягнення оптимальних показників рівня лісистості;

удосконалити законодавство з питань лісового господарства з урахуванням екологічних, соціальних та економічних функцій лісів;

запровадити нові природозберігаючі технології проведення лісозаготівель;

удосконалити та оптимізувати систему управління лісовим господарством, лісовпорядкування, інвентаризації та моніторингу стану лісів;

забезпечити соціальний захист працівників галузі лісового господарства;

сприяти розвитку лісівничої науки та освіти;

забезпечити ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку;

збільшити на 0,5 млн. гектарів площу лісів та підвищити до 16,1 відсотка рівень лісистості;

збільшити обсяг деревини, заготівля якої проводиться з використанням природозберігаючих технологій;

зменшити загрозу деградації земель;

створити умови для зниження рівня концентрації парникових газів у атмосфері, що дасть можливість зробити позитивний внесок у виконання Україною Рамкової Конвенції ООН про зміну клімату (995_044)⁸⁰.

⁸⁰ Рамкова конвенція Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату 9 травня 1992 року в редакції від 29.10.1996 на підставі 435/96-вр. [Конвенцію ратифіковано Законом N 435/96-ВР від 29.10.96] // ВВР. – 1996. – № 50. – Ст. 277. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi?nreg=995_044

Обсяги та джерела фінансування. Орієнтовний обсяг коштів, необхідних для виконання Програми, становить 22 млрд гривень, у тому числі 7,9 млрд – із загального фонду державного бюджету.

Фінансування Програми здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, власних коштів лісокористувачів та інших джерел.

Державний лісовий кадастр та облік лісів ведеться Держкомлісгоспом за єдиною для усіх лісів системою за рахунок коштів державного бюджету з метою забезпечення ефективної організації охорони і захисту лісів, їх раціонального використання та відтворення, здійснення постійного контролю за якісними і кількісними змінами в лісовому фонді України.

Державний лісовий кадастр (далі – кадастр) включає системні відомості про розподіл лісового фонду між власниками лісів і постійними лісокористувачами, поділ усіх лісів за категоріями залежно від виконуваних ними основних функцій, грошову оцінку та інші дані, що характеризують кількісний і якісний стан лісів.

Підприємства, установи, організації та громадяни, що мають у постійному користуванні або у приватній власності ліси, надсилають до 1 березня року – проведення чергового державного обліку лісів – погоджену з територіальними органами земельних ресурсів та оформлену в установленому порядку документацію первинного обліку лісів відповідним державним лісогосподарським підприємствам Держкомлісгоспу для узагальнення і подання органам Держкомлісгоспу до 1 травня зведеної облікової інформації.

Органи Держкомлісгоспу перевіряють повноту і достовірність зазначеної інформації, формують зведені дані кадастру по Автономній Республіці Крим, областях, м. Києву та Севастополю і подають Держкомлісгоспу до 1 серпня року проведення чергового державного обліку лісів.

Держкомлісгосп:

перевіряє повноту і достовірність зведених відомостей кадастру, узагальнює їх в цілому по Україні і до 1 листопада року – проведення чергового державного обліку лісів – подає Мінекономіки, Мінприроди та Держземагентству;

зберігає документацію кадастру, готує та видає в установленому порядку інформаційні матеріали про лісовий фонд України.

Державне управління і державний контроль у галузі охорони та використання лісів здійснюють органи загальної компетенції (Кабінет Міністрів України, обласні та районні органи державної виконавчої влади, органи місцевого та регіонального самоврядування); органи міжвідомчої компетенції (Міністерство екології та природних ресурсів України та його органи на місцях); галузевими органами являються Державний комітет лісового господарства України та його органи на місцях.

Основними функціями цих органів, які можна використати для отримання інформації щодо лісокористувачів під час проведення оперативно-розшукових заходів, є:

Кабінет Міністрів України:

встановлення лімітів спеціального використання лісових ресурсів державного значення;

встановлення порядку і нормативів плати за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду.

Обласні держадміністрації:

надання земельних ділянок лісового фонду у постійне користування та припинення права користування ними;

надання земельних ділянок лісового фонду в тимчасове користування для заготівлі деревини шляхом рубок головного користування і живиці, потреб мисливського господарства і проведення науково-дослідних робіт та припинення права користування ними.

Міністерство екології України:

затвердження нормативів використання лісових ресурсів;

погодження проектів лімітів використання лісових ресурсів;

Держлісгосп України:

державне управління і контроль у галузі ведення лісового господарства у всіх лісах, здійснення єдиної технічної політики, впровадження в лісгосподарське виробництво досягнень науки, техніки, технології;

визначення основних положень, організація лісовпорядкування, ведення державного лісового кадастру, обліку лісів;

організація ведення лісового господарства, включаючи питання охорони, захисту, раціонального використання лісових ресурсів та відтворення лісів.

Обласне державне лісогосподарське об'єднання:

державне управління і контроль у галузі ведення лісового господарства в лісах області;

ведення мисливського господарства на території області.

Управління в галузі охорони і використання лісових ресурсів базується на лісовпорядкуванні, тобто системі державних заходів, спрямованих на забезпечення ефективної охорони і захисту, раціональне використання, підвищення продуктивності лісів та їх відтворення, оцінку лісових ресурсів, а також підвищення культури ведення лісового господарства.

Лісовпорядкування на всій території України проводиться державною лісовпорядною службою – Українським державним лісовпорядним виробничим об'єднанням (ВО «Укрдержліспроект») за кошти державного бюджету і за єдиною системою в порядку, встановленому Держкомлісгоспом України за погодженням з Мінекології України.

Аналіз нормативних документів, що регламентують якість лісоматеріалів. Сертифікація є засобом регулювання відносин між продавцем і споживачем, зокрема для забезпечення відповідності якості товару визначеним вимогам, що викладаються в різних нормативних документах.

Системи сертифікації розвивалися як на національному рівні, так і на міжнародному. Сучасний рівень розвитку економічних зв'язків між державами вимагає істотної інтенсифікації роботи зі створення системи міжнародних стандартів з урахуванням розходжень у національних системах сертифікації. Ці розходження виявляються не тільки в номенклатурі показників і методах їхнього контролю, але й у законодавчій базі, на основі якої вводиться система сертифікації.

Найбільш успішно цей процес розвивається в Європі. Тут існує Європейський Комітет зі стандартизації (СЕН), членами якого є національні органи Австрії, Бельгії, Великобританії, Німеччини, Греції, Данії, Ірландії, Ісландії, Іспанії, Італії, Люксембургу, Нідерландів, Норвегії, Португалії, Фінляндії, Франції, Чехії, Швеції, Швейцарії. Прийнятий цим комітетом стандарт має пріоритет перед національними стандартами, тобто перераховані країни повинні забезпечити його застосування на своїй території як національного без будь-яких змін. Такий статус Європей-

ських стандартів дійсно знімає технічні бар'єри в торгівлі між країнами Європи.

Європейські стандарти передбачають нормування вимог до лісоматеріалів на трьох рівнях: на вищому рівні перебувають міжнародні і національні стандарти, що містять загальні норми і правила; другий рівень – це стандарти сортування, вони установлюють вимоги і правила, застосовувані конкретним споживачем чи виробником лісоматеріалів. В українській практиці стандартизації таким стандартам відповідають технічні умови; на нижньому рівні містяться вимоги і правила, що є в конкретному контракті на постачання лісоматеріалів.

Ступінь обов'язковості вимог до якості лісоматеріалів зі зниженням рівня підвищується: вимоги контракту є більш обов'язковими, ніж галузевий стандарт, а галузевий стандарт має пріоритет у порівнянні з національними чи Європейськими стандартами.

Отже, для більш ефективної роботи України в міжнародних системах сертифікації і стандартизації лісоматеріалів необхідне освоєння європейської методології стандартизації і принципів оцінки якості лісоматеріалів.

Наприклад, у європейських стандартах на лісоматеріали вживаються такі терміни як «ознака» і «критерій», що не використовуються в наших документах і вимагають пояснення. Під ознаками лісоматеріалів розуміють кількісні і якісні характеристики лісоматеріалів, у тому числі і пороки деревини. Критеріями є сформульовані в стандарті чи в контракті вимоги до ознак лісоматеріалів.

Протягом трьох років на основі прийнятих європейських стандартів заплановано розробити чи уточнити стандарти ІСО за термінологією, методами виміру ознак (пороків), біологічних ушкоджень, розмірів і обсягів лісоматеріалів.

Продавці і покупці будуть використовувати ці стандарти при підготовці заводських правил сортування лісоматеріалів конкретного призначення і висновку контрактів на лісоматеріали; при візуальному сортуванні і вимірах обсягу партії лісоматеріалів з метою їхньої оплати.

Стандарти повинні забезпечити:

- правильне розуміння й однозначне тлумачення спеціальних термінів, що належать до лісоматеріалів;
- точний виклад покупцями вимог до лісоматеріалів;
- можливо більш повну характеристику продавцями корисних властивостей лісоматеріалів;
- правильне розпізнавання і точний вимір ознак, що використовуються при контролі якості лісоматеріалів;
- застосування методів виміру розмірів і обсягу, що забезпечують ощадливе використання деревини при переробці.

Першим проектом, підготовленим за новою програмою, є проект нового стандарту ІСО «Круглі і пиляні лісоматеріали. Термінологія». Він містить понад 270 спеціальних термінів, які використовуються для характеристики лісоматеріалів, а також їхнього визначення англійською, французькою і українською мовами. Цей проект можна вважати третім етапом міжнародної стандартизації термінології⁸¹.

На першому етапі на основі стандартів СРСР були розроблені перші стандарти ІСО. У 1995–1997 роках з урахуванням стандартів ІСО Європейським комітетом зі стандартизації було прийнято 11 європейських термінологічних стандартів на лісоматеріали (EN 844-1 – EN 844-11). Новий стандарт ІСО сформований уже на основі європейських стандартів і доповнений термінами з діючих стандартів ІСО. Використання понять, що містяться в стандарті, є необхідною умовою для кваліфікованої торгівлі лісоматеріалами. Проблемою для українських експортерів круглих лісоматеріалів є розбіжність методів і результатів виміру обсягу в Україні й у країнах призначення. Заниження обсягу в споживачів іноді досягає 25%, що робить постачання неможливими. Вважаючи на це, розпочато першочергову розробку проекту стандарту ІСО «Круглі лісоматеріали – Вимір розмірів і обсягу»⁸². Обговорення аналогічного проекту європейського стандарту продовжується більш чотирьох років. Країнам Європи не вдається погодити єдині й обов'язкові методи вимірів, що необхідно за статусом європейських стандартів.

⁸¹ Вакин А.Т. Хранение круглого леса / А.Т. Вакин. – 2-е изд. – М.: Лесн. пром-сть, 1969. – 416 с.

⁸² ДСТУ EN 1309-1-2001 Метод вимірювання розмірів. Частина 2. Круглі лісоматеріали.

Рекомендаційний статус стандартів ІСО дозволяє уникнути цього ускладнення. У новому проєкті методи виміру розмірів колод, правила округлення діаметра і довжини викладені в декількох варіантах з обліком сформованих на практиці національних особливостей. Передбачено процедури виміру серединного, верхнього і нижнього діаметрів, а також діаметра на визначеній відстані від нижнього торця, що нормуються у колод для стовпів. Можливе проведення одного чи двох вимірів діаметра колоди в поперечному перерізі. Один вимір може бути здійснений в постійному напрямку, за найменшим, середнім чи найбільшим діаметром. Проєкт містить сучасний виклад трьох поштучних методів виміру обсягу колод і чотирьох групових методів. Передбачено два методи виключення обсягу кори. Передбачається, що вибір конкретного методу виміру будуть проводити продавець і покупець лісоматеріалів при укладанні контракту з посиланнями на відповідні пункти стандарту. У проєкті стандарту узагальнено національні традиції країн Європи й Азії, що використовують метричну систему мір. При його підготовці враховані особливості інструкцій і стандартів по вимірах лісоматеріалів скандинавських, західноєвропейських країн, а також Японії і Росії. Варто визнати, що внаслідок об'єктивних і суб'єктивних причин розвиток стандартизації лісоматеріалів у рамках ІСО в останні роки значно відставав від темпів аналогічних робіт у Європі.

Аналіз впроваджених ДСТУ на основі стандартів ІСО показав значні розходження вимогів на одні й ті ж самі показники:

1. За ДСТУ EN 1311-2001 для забарвленості та заболонної гнилизни зазначають лише наявність, а за ГОСТ 2140-81 проводять вимірювання за глибиною і довжиною зони ураження або за площею зони ураження та її глибиною. Звідси виникають протиріччя з ГОСТ 9463 – 88, оскільки за 1 сортом допускаються грибні забарвлення глибиною до 1/20, а за 2 сортом – до 1/10 діаметра торця. Крім того, за ГОСТ 9463-88 допускається заболонна гнилизна до 1/10 діаметра торця у 3 сорті, а за ГОСТ 9462-88 у 2 і 3 сортах.

Для усунення цього протиріччя необхідно або призупинити дію ДСТУ EN1311-2001 до моменту введення цілісної системи нових ДСТУ на круглі та пиляні лісоматеріали, або ввести національну примітку: «У випадках користування для визначення сорту лісоматеріалів стандартів, які вимагають кількісного врахування

грибних забарвлень та заболонної гнилизни, необхідно вимірювати ці вади за глибиною зони ураження або за глибиною і довжиною зони ураження, або за площею зони ураження та її глибиною». Це конче необхідно, оскільки значна частина лісоматеріалів, що виробляють держлісгоспи України, має ураження вищезазначеними вадами різного ступеня. Транспортування на великі відстані у теплий період року сприяє виникненню грибних забарвлень. Для забезпечення якісного сортування такої деревини і подальшого її господарського використання необхідно мати можливість оцінювати ступінь розвитку забарвленості та заболонної гнилизни⁸³.

2. За ДСТУ EN 975-1-2001 у таблиці № 2 для нормативу на тріщини всихання зустрічається термін «Іноді дозволяється», що з юридичної точки зору важко однозначно трактувати. Тому необхідно записати національною приміткою так само, як для пожелобленості, текстури та прямолінійності розпилювання, що їх треба обумовлювати у контракті.

3. За ДСТУ EN 975-1-2001 у таблицях 1б та 4б дозволяється зменшення об'єму пиломатеріалу за домовленістю між продавцем і покупцем. Для того, щоб такий метод був життєздатним в українському правовому полі, доцільно дати національну примітку, де нормувати цей процес.

⁸³ За матеріалами: ДСТУ 3215-95 Метрологія. Терміни та визначення; ДСТУ 4020-2-2001 Лісоматеріали круглі та пиляні. Методи вимірювання та визначення об'ємів. Частина 2. Лісоматеріали круглі; ДСТУ EN 975-1-2001 «Пиломатеріали. Сортування листяної деревини за зовнішнім виглядом. Частина 1 Дуб і бук»; ДСТУ EN 1309-1-2001 Метод вимірювання розмірів. Частина 2. Круглі лісоматеріали; ОСТ 22296-76 Баланси. Технические требования на продукцию, поставляемую на экспорт; ГОСТ 2695-83 «Пиломатериалы лиственных пород. Технические условия; ГОСТ 616-83 Стойки рудничные деревянные. Технические условия ТУУ 56.196-95 Древина дров'яна для технологічних потреб. Технічні умови; ГОСТ 6564-84 Пиломатериалы и заготовки. Правила приемки, методы контроля. Маркировка и транспортирование; ГОСТ 3243-88 Дрова. Технические требования; ГОСТ 9463-88 Лесоматериалы круглые хвойных пород. Технические условия; ГОСТ 9462-88 Лесоматериалы круглые лиственных пород. Технические условия; ГОСТ 2292-88 Лесоматериалы круглые. Маркировка, сортировка, транспортирование, методы измерения и приемка; ДСТУ 1.0-93 Державна система стандартизації України. Основні положення; ДСТУ 2152-93 Вади деревини та дефекти обробки; ДСТУ 2925-94 Якість продукції. Оцінювання якості продукції. Терміни та визначення.

Наприклад: «Можливе зменшення об'єму за домовленістю між продавцем і покупцем до 10% від кількості лісоматеріалів у штуках в межах 20% об'єму 1 штуки. Такі пиломатеріали необхідно складати окремо, нумерувати, записувати в окрему специфікацію, де вказувати номер сортименту, на скільки відсотків зменшено об'єм, сумарний об'єм пиломатеріалів за даною специфікацією, об'єм зменшення, об'єм, що залишається для врахування і оплати».

4. У ДСТУ EN 1309-1-2001 вказано, що ширину необрізних пиломатеріалів та об'єм пиломатеріалів вимірюють за EN 1312, який ще не прийнято як ДСТУ. Тому, для попередження можливих юридичних непорозумінь слід призупинити дію ДСТУ EN 1309-1-2001 до введення EN 1312 у якості ДСТУ.

5. У ДСТУ 4020-2-2001 у п. 4.2.2.2. вказано, що при вимірюванні довжини колоди зі складною кривизною необхідно поділити її на прямі відрізки або відрізки з простою кривизною. Кожен відрізок повинен бути найменшої можливої довжини відповідно до стандарту. Така технологія вимірювань за своєю складністю рідко реально застосовується у торгових операціях. Тому доречніше було б вимірювати довжину колоди зі складною кривизною за найменшою відстанню між торцями.

6. У ДСТУ 4020-2-2001 у п. 5.3. вказано, що у разі двох вимірювань кожен результат заокруглюють до найближчого цілого значення, беруть середньоарифметичне, яке знову заокруглюють до найближчого цілого значення.

7. При використанні ДСТУ 4020-2-2001 для зовнішньоторгових операцій іноді виникає різниця в об'ємах сортиментів у порівнянні з ГОСТ 2708-75, за якими приходують деревину на лісосіках, що обумовлено різними методиками, покладеними в основу даних стандартів.

Тому до моменту впровадження в Україні цілісної системи євростандартів на лісоматеріали дозволити списувати різницю в об'ємах спеціальним актом⁸⁴.

Аналіз нормативів показав, що три чинні стандарти по-різному класифікують круглі лісоматеріали.

⁸⁴ Там само.

Не можна обійти увагою і стандарти на біологічні пошкодження деревини (табл. 18.3.).

З огляду на географічне положення, запаси деревини, а також можливості нашої країни щодо постачання лісоматеріалів на світові ринки дуже важливо зберегти провідні позиції України при розробці міжнародних стандартів на лісоматеріали.

Таблиця 18.3

Особливості впровадження ДСТУ EN 1315-1 та ДСТУ EN 1315-2, що класифікують круглі лісоматеріали листяних та хвойних порід за діаметрами

Особливості врахування діаметрів за різними чинними стандартами			Примітки
ГОСТ 9462-88 та ГОСТ 9463-88	ДСТУ 4020-2-2001	ДСТУ EN 1315-1 та ДСТУ EN	
Сортименти поділяють на три групи за верхнім діаметром без кори: - 6–13 см (градація 1 см); - 14–24 см (градація 2 см); - 26 см і більше (градація 2 см)	Розміри групи колод не виділяють. Діаметр вимірюють посередині довжини колоди без кори з градацією 1 см	Діаметри класифікують за класами середнього діаметра з корою або без неї. Градації між класами 10 см, між підкласами – 5 см	1. ГОСТ 2292-88 не передбачає маркування за ДСТУ EN 1315-1 та ДСТУ EN 1315-2. 2. У ДСТУ EN 1315-1 та ДСТУ EN 1315-2 не вказано всіх необхідних умов маркування розмірних груп діаметрів. 3. Можливе використання даної у ДСТУ EN 1315-1 та ДСТУ EN 1315-2 класифікації для сортування круглих сортиментів на нижніх складах. Але слід враховувати, що для економії сировини, під один постав пилорами, як правило, відсортовують половник двох суміжних ступенів товщини

Ведення технічним комітетом участі у розробці й узгодженні стандартів – це найефективніший спосіб одержання інформації

від країн-споживачів про їхні вимоги до якості лісоматеріалів і методи сортування. А дотримання цих вимог є необхідною умовою для забезпечення і підтримки конкурентоздатності наших лісоматеріалів.

Недостатня активність ведення робіт з міжнародної стандартизації лісоматеріалів негативно впливає і на розвиток національної стандартизації. Україна значно затримується з прямим застосуванням у промисловості чи з введенням через національні стандарти методів візуального і машинного сортування круглих лісоматеріалів і пиломатеріалів різного призначення за вже прийнятими європейськими стандартами.

18.2. Відповідальність за порушення норм лісового законодавства

Кожен громадянин України, згідно ст. 23 Лісового кодексу України, має право вільно перебувати в лісах державної та комунальної власності, якщо інше не передбачено Законом. Таке право є непорушним і не може обмежуватися постійними, тимчасовими користувачами лісів та орендарями земель лісгосподарського призначення.

Право на загальне використання лісових ресурсів державної і комунальної власності громадяни реалізують відповідно до ст. 66 Лісового кодексу України. Виключення складають лише випадки, прямо передбачені Законами України «Про охорону навколишнього середовища», «Про природно-заповідний фонд України» та Лісовим кодексом України. Спеціальний закон передбачає можливість перебування громадян і в лісах приватної власності, за умови завчасного отримання згоди власника лісу.

«Право використання» включає вільне безоплатне перебування в лісах будь-якої форми власності, а також збір дикорослих трав'яних рослин, ягід, квітів, горіхів, грибів тощо для власного споживання, без необхідності набуття спеціального дозволу. Норми безоплатного збору «плодів лісу» встановлюються органами виконавчої влади відповідно до цього Кодексу за поданням органу виконавчої влади з питань лісового господарства, погодженим з тери-

торіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища

У свою чергу, громадяни – користувачі лісових ресурсів – зобов'язані виконувати вимоги пожежної безпеки, не завдавати шкоди відтворенню цих ресурсів і не погіршувати санітарний стан лісів.

Порушення норм лісового законодавства тягне за собою дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову або кримінальну відповідальність відповідно до закону. Зокрема, ст. 105 Лісового кодексу конкретизує види порушень лісового законодавства, за допущення яких передбачена юридична відповідальність:

незаконне вирубування та пошкодження дерев і чагарників;
знищення або пошкодження лісу внаслідок підпалу або недбалого поводження з вогнем, порушення інших вимог пожежної безпеки в лісах;

знищення або пошкодження лісу внаслідок його забруднення хімічними та радіоактивними речовинами, виробничими і побутовими відходами, стічними водами, іншими шкідливими речовинами, підтоплення, осушення та інших видів шкідливого впливу;

знищення або пошкодження лісових культур, сіяньців або саджанців у лісових розсадниках і на плантаціях, а також природного підросту та самосіву на землях, призначених для відновлення лісу;

порушення правил зберігання, транспортування та застосування засобів захисту лісу, стимуляторів росту, мінеральних добрив та інших препаратів;

розкорчовування лісових ділянок і використання їх не за призначенням, у тому числі для спорудження жилих будинків, виробничих та інших будівель і споруд без належного дозволу;

самовільна заготівля сіна та випасання худоби на лісових ділянках;

порушення правил заготівлі лісової підстилки, лікарських рослин, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід тощо;

заготівля лісових ресурсів способами, що негативно впливають на стан і відтворення лісів;

порушення порядку заготівлі та вивезення деревини, заготівлі живиці і використання інших лісових ресурсів;

невнесення плати за використання лісових ресурсів у встановлені строки;

знищення та пошкодження відмежувальних знаків у лісах;
введення в дію нових і реконструйованих підприємств, споруд та інших об'єктів, не забезпечених обладнанням, що запобігає негативному впливу на стан і відтворення лісів;

порушення строків повернення лісових ділянок, що перебувають у тимчасовому користуванні або невиконанні обов'язків щодо приведення їх у стан, придатний для використання за призначенням;

пошкодження сіножатей, пасовищ і ріллі на землях лісогосподарського призначення;

знищення або пошкодження лісоосушувальних каналів, дренажних систем і доріг на лісових ділянках;

невиконання приписів державної лісової охорони та органів виконавчої влади, які здійснюють державний контроль за дотриманням законодавства у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів.

Питання забезпечення прав громадян на безперешкодне перебування в лісових масивах, рівно як і використання громадянами лісових ресурсів урегульоване Адміністративним і кримінальним законом.

Адміністративний кодекс передбачає підстави притягнення до юридичної відповідальності за порушення порядку лісокористування:

Стаття 49. Порушення права державної власності на ліси⁸⁵.

Самовільна переуступка права лісокористування, а також укладення інших угод, які в прямій чи прихованій формі порушують право державної власності на ліси, – тягнуть за собою накладення штрафу на громадян від трьох до семи неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від п'яти до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Підставою для притягнення винних осіб у порушенні вимог лісового законодавства до *адміністративної відповідальності* є

⁸⁵ Кодекс України про адміністративні правопорушення: наук.-практич. коментар / [Р.А. Калюжний, А.Т. Комзюк, О.О. Погрібний та ін.]. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – Ст. 54–57-2.

відповідне адміністративне правопорушення (проступок), передбачене КпАП України.

Усі адміністративні правопорушення у цій галузі поділяють на кілька груп. До *першої групи* належать проступки, спрямовані на порушення права державної власності на ліси: самовільна переступка права лісокористування, а також укладення інших угод, які в прямій чи прихованій формі порушують право державної власності на ліси (ст. 49); використання ділянок земель державного лісового фонду для розкорчовування, спорудження будівель, переробки деревини, влаштування складів тощо без належного дозволу на використання цих ділянок (ст. 63); порушення встановленого порядку використання лісосічного фонду, заготівлі і вивезення деревини, заготівлі живиці (ст. 64); незаконна порубка і пошкодження дерев і чагарників, знищення або пошкодження лісових культур, сіянців або саджанців у лісових розсадниках і на плантаціях, а також молодняка природного походження і самосіву на площах, призначених під лісовідновлення (ст. 65); перевищення лімітів та нормативів використання природних ресурсів, у тому числі лісових ресурсів (ст. 91²).

До *другої групи* належать: знищення або пошкодження позахисних лісових смуг, захисних лісових насаджень вздовж берегів річок, каналів, навколо водних об'єктів, гідротехнічних споруд, на смугах відводу автомобільних доріг, залізниць та інших захисних лісових насаджень (ст. 65¹); знищення або пошкодження підросту в лісах (ст. 66); порушення вимог пожежної безпеки в лісах, знищення або пошкодження лісу внаслідок необережного поводження з вогнем, а також порушення вимог пожежної безпеки в лісах, що призвело до виникнення лісової пожежі або поширення її на значній площі (ст. 77); самовільне випалювання стерні, луків, пасовищ, ділянок із степовою, водно-болотною та іншою природною рослинністю, рослинності або її залишків у смугах відводу автомобільних доріг і залізниць, у парках, інших зелених насадженнях та газонів у населених пунктах без дозволу органів державного контролю у галузі охорони навколишнього природного середовища або з порушенням умов такого дозволу, а так само невжиття особою, яка одержала дозвіл на випалювання зазначеної рослинності

або її залишків та опалого листя, заходів щодо своєчасного їх гасіння (ст. 77¹).

Третю групу становлять порушення правил використання лісових ресурсів: здійснення лісових користувань не у відповідності з метою або вимогами, передбаченими в лісорубному квитку (ордері) або лісовому квитку (ст. 67); самовільне сінокосіння і випасання худоби в лісах і на землях державного лісового фонду, не вкритих лісом, самовільне збирання дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід тощо на ділянках, де це заборонено або допускається тільки за лісовим квитком; збирання дикорослих плодів, горіхів, ягід тощо з порушенням установлених строків їх збирання (ст. 70); пошкодження сінокосів і пасовищних угідь на землях державного лісового фонду (ст. 69); пошкодження лісу стічними водами, хімічними речовинами, нафтою та нафтопродуктами, промисловими і комунально-побутовими викидами, відходами і покидьками, що спричиняє його усихання чи захворювання (ст. 72); засмічення лісів побутовими відходами (ст. 73).

До *четвертої групи* правопорушень належать: порушення правил та інструкцій з відновлення, поліпшення стану і породного складу лісів, підвищення їх продуктивності, а також з використання ресурсів спілої деревини (ст. 68); введення в експлуатацію нових і реконструйованих підприємств, цехів, агрегатів, транспортних шляхів, магістральних трубопроводів, комунальних та інших об'єктів, не забезпечених обладнанням, що запобігає шкідливому впливу на стан і відтворення лісів (ст. 71); знищення або пошкодження лісоосушувальних каналів, дренажних систем і шляхів на землях державного лісового фонду (ст. 74); знищення або пошкодження відмежувальних знаків у лісах (ст. 75).

П'ята група – це порушення за незаконне вивезення з України або ввезення на її територію об'єктів рослинного світу, в тому числі ботанічних колекцій, ті ж дії щодо видів рослин, занесених до Червоної книги України, або використання і охорона яких регулюється відповідними міжнародними договорами України (ст. 88); порушення порядку придбання чи збуту об'єктів рослинного світу (ст. 88¹); погіршення середовища перебування (зростання) рослин, види яких занесені до Червоної книги України, знищення, незаконне або з порушенням встановленого порядку вилучення їх з природного середовища, а також порушення умов утри-

мання (вищивання) рослин цих видів у ботанічних садах, дендрологічних парках, інших спеціально створених умовах, що призвело до їх загибелі (пошкодження) (ст. 90); порушення правил створення, поповнення, зберігання, використання або державного обліку ботанічних колекцій та торгівля ними (ст. 88²).

Окремо виділяють порушення, передбачене ст. 153: знищення або пошкодження зелених насаджень, окремих дерев, чагарників, газонів, квітників та інших об'єктів озеленення в населених пунктах, невжиття заходів для їх охорони, а також самовільне перенесення в інші місця під час забудови окремих ділянок, зайнятих об'єктами озеленення.

На винних у порушенні лісового законодавства за зазначені правопорушення накладаються такі види адміністративних стягнень: штрафи: на громадян – від 0,1 до 2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб – від 0,4 до 4 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; конфіскація незаконно добутого, об'єктів, знарядь і засобів вчинення правопорушення або без такої.

Притягати до адміністративної відповідальності та накладати адміністративні стягнення за лісопорушення уповноважені органи Держкомлісгоспу України (ст. 241) та органи Мінприроди України (ст. 242¹ Кодексу)⁸⁶.

Кримінальна відповідальність передбачена за кілька злочинних діянь у галузі лісокористання та охорони лісів⁸⁷.

Стаття 245. Знищення або пошкодження лісових масивів

1. Знищення або пошкодження лісових масивів, зелених насаджень навколо населених пунктів, вздовж залізниць або інших таких насаджень вогнем чи іншим загально небезпечним способом – караються обмеженням волі на строк від двох до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк.

⁸⁶ Екологічне право України. Академічний курс: підручник / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. – 720 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zaochka.net/books_p_1_p_2_p_.html

⁸⁷ За матеріалами: Коментар до Кримінального кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/024/243.php>; Екологічне право України. Академічний курс: підручник / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Юридична думка, 2008. – 720 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zaochka.net/books_p_1_p_2_p_.html

2. *Ті самі діяння, якщо вони спричинили загибель людей, масову загибель тварин або інші тяжкі наслідки, – караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років.*

Позбавлення волі не звільняє винних осіб від відшкодування збитків, завданих цим злочином. Згідно зі ст. 246 Кодексу карається незаконна порубка дерев і чагарників у лісах, захисних та інших лісових насадженнях, що заподіяло істотну шкоду, а також вчинення таких дій у заповідниках або на територіях та об'єктах природно-заповідного фонду, або в інших охоронюваних лісах.

Стаття 246. Незаконна порубка лісу

Незаконна порубка дерев і чагарників у лісах, захисних та інших лісових насадженнях, що заподіяло істотну шкоду, а також вчинення таких дій у заповідниках або на територіях та об'єктах природно-заповідного фонду, або в інших особливо охоронюваних лісах – карається штрафом від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років, або позбавленням волі на той самий строк, з конфіскацією незаконно добутого⁸⁸.

Земельні і сільськогосподарські відносини посідають особливе місце в історії нашої держави. Наші пращури здавна займалися землеробством, що переважало над всіма іншими видами сільськогосподарської діяльності. Проблеми земельних відносин знайшли своє відображення у найдавнішій пам'ятці вітчизняної правової культури – «Руській Правді». Згодом протягом багатьох століть процес становлення демократії проходив під гаслом «Земля і воля». Специфіка земельних відносин визначається тим, що земля займає домінуюче положення серед природних компонентів. Щоб переконатися у цьому, уявіть лише природу без землі або принаймі річку без берегів.

Земля – об'єкт, обмежений у просторі. І цей об'єкт нерухомий, більш нерухомий, ніж будинки чи споруди. Земля – не лише екологічний об'єкт і засіб сільськогосподарського виробництва, а ще й майно. Конституція України визначає землю як основне наці-

⁸⁸ Екологічне право України. Академічний курс: підручник / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Юридична думка, 2008. – 720 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zaochka.net/books_p_1_p_2_p_.html

ональне багатство, що перебуває під особливою охороною держави (ст. 14)⁸⁹.

Дисциплінарна відповідальність у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів настає для керівників та працівників лісогосподарських підприємств, установ, організацій за порушення установлених правил використання лісових ресурсів, які вони зобов'язані виконувати в межах посадових повноважень. Застосування дисциплінарної відповідальності здійснюється в порядку, передбаченому Кодексом законів про працю України.

18.3. Основні порушення і злочини, що вчиняються у лісогосподарствах, та їх документальне супроводження

Загальна площа лісів Львівської області становить 689,8 тис. га. Найбільшим лісокористувачем в області є Державне лісогосподарське підприємство «Львівліс», в користуванні якого знаходиться 470,8 тис. га.

До складу даного об'єднання входять 16 державних лісових господарств, шість державних мисливських господарств, один Національний природний парк «Сколівські бескиди».

Крім того 150 тис. га лісових угідь перебуває у користуванні обласного комунального лісогосподарського підприємства «Галсільліс», до складу якого входять 16 дочірних підприємств.

На території Львівської області функціонує два Національних природних парки – «Яворівський» і «Розточчя», а також Магерівський військовий лісгосп державного підприємства МО України Львівський ліскокомбінат, два військових лісгоспи Івано-Франківського КЕУ МО України, Страдцівський навчально-виробничий комбінат.

Основними злочинами, які вчиняються посадовими та матеріально-відповідальними особами Державних лісогосподарських об'єднань, підприємств лісового господарства та підприємств які здійснюють діяльність по придбанню, переробці та реалізації лісо-та пиломатеріалів являються:

⁸⁹ Там само.

1. Викрадення деревини, лісоматеріалів та грошових коштів шляхом:

заниження такси на неї та розмірів лісосік;

оформлення фіктивних актів про втрату якості або непридатність лісопродукції для використання чи реалізації;

оформлення фіктивних актів про втрату лісопродукції внаслідок стихійного лиха;

заниження за попередньою змовою з посадовими особами лісокористувачів матеріальної та грошової оцінки лісосік під час їх виділення для заготівлі деревини;

оцінка високоякісних лісоматеріалів як менш якісних з подальшою фальсифікацією бухгалтерських документів;

зменшення фактичної вартості лісоматеріалів шляхом підробки документів;

заниження вартості деревини та лісоматеріалів під час проведення бартерних операцій з їх обміну на деревообробні верстати, обладнання, ПММ та інші товари та завищення ціни на ці товари.

2. Розкрадання та нецільове використання бюджетних коштів, виділених на розвиток лісового господарства, які розподіляються через підрозділи Держказначейства

3. Одержання хабарів посадовими особами лісогосподарських об'єднань та лісогосподарств, які мають відношення до видачі дозволів на заготівлю лісу.

4. Експорт незаконно здобутих лісо – та пиломатеріалів.

Правові підстави для здійснення експорту лісоматеріалів визначено в Законі України «Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів» (№ 2860-IV) від 8 вересня 2005 року⁹⁰.

Цим Законом визначено особливий режим експорту та реалізації лісо- та пиломатеріалів, а саме:

⁹⁰ Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів: Закон України від 8 вересня 2005 року № 2860-IV в редакції від 08.09.2005 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 2–3. Ст. 34. [Ефектронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2860-15>

- визначено цінні та рідкісні породи дерев та заборонено експорт лісо- і пиломатеріалів з них;
- введено в обіг документ, який підтверджує законність придбання лісоматеріалів, сертифікат про їх походження;
- митним органам дозволено здійснювати митне оформлення експорту лісо- та пиломатеріалів за умови подання експортером разом з іншими необхідними документами сертифіката про їх походження.

На виконання прикінцевих положень Закону постановою Кабінетом Міністрів України від 21 грудня 2005 року № 1260 затверджено Тимчасовий порядок видачі сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів для здійснення експортних операцій. Цим Порядком визначено механізм видачі сертифікатів, у тому числі:

- визначено орган, який видає сертифікат, обласне управління лісового господарства Державного комітету лісового господарства України;
- визначено обсяги лісопродукції, що сертифікується, – партія, оформлена одним товаросупровідним документом та термін дії – 60 днів⁹¹.

З метою виявлення злочинів при здійсненні експортних операцій з лісоматеріалами необхідно:

1. У митних органах отримати відомості щодо митного оформлення суб'єктами господарювання експорту лісо- та пиломатеріалів, копії документів, на підставі яких було здійснено їх митне оформлення;
2. В управлінні лісового господарства отримати копії сертифікатів про походження лісоматеріалів та копії документів які подавали посадові особи підприємств для виготовлення вказаних сертифікатів;
3. Отримати в державній інспекції з карантину рослин копії фітосанітарних сертифікатів лісоматеріалів та копії документів які

⁹¹ Про затвердження Тимчасового порядку видачі сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів для здійснення експортних операцій: Постанова КМ України від 21 грудня 2005 р. № 1260. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_bi/pg_gwnrsx.htm

подавали посадові особи підприємств для отримання вказаних сертифікатів;

4. Здійснити зустрічні перевірки з суб'єктами господарювання, які отримували сертифікати та здійснювали митне оформлення експорту лісо- та пиломатеріалів з метою встановлення достовірності наданих до зазначених органів документів, законності джерел походження деревини, можливих фактів незаконного експорту матеріалів з цінних та рідкісних порід дерев.

5. При виявленні фактів підроблення документів про походження лісоматеріалів провести опитування осіб, причетних до вчинення вказаного правопорушення, з метою встановлення всіх фактів проведення експортних операцій із незаконно здобутими лісоматеріалами, встановлення походження незаконно здобутих лісоматеріалів;

6. Отримати в підприємствах, які здійснювали незаконні експортні операції, завірені копії вантажно-митних декларацій, специфікацій та контрактів для встановлення фактичної вартості незаконно експортованих лісоматеріалів;

7. Ініціювати порушення кримінальної справи відносно осіб, причетних до вказаних вище злочинів за ст.ст. 246, 358, 366, 364, 365 КК України⁹².

8. При виявленні фактів незаконного переміщення лісопродукції, з поданням митного органу як підстави для переміщення товарів підроблених документів чи одержаних незаконним шляхом або таких що містять неправдиві данні (Постанова Пленуму Верховного Суду України від 3.05.2005 р. № 8 «Про судову практику у справах про контрабанду та порушення митних правил»⁹³) ініціювати порушення кримінальної справи за ст. 201 КК України.

⁹² Кримінально-процесуальний кодекс України, редакція від 10.07.2011 на підставі 3529-17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1002-05>

⁹³ Про судову практику у справах про контрабанду та порушення митних правил із змінами, внесеними згідно з Постановою Верховного Суду № 8 (v0008700-08) від 30.05.2008: Постанова Пленуму Верховного Суду України в редакції від 30.05.2008 на підставі v0008700-08. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0008700-05>

9. У всіх випадках встановлювати участь у злочинній схемі службових осіб обласного управління лісового господарства та митних органів.

Одним із проблемних питань галузі залишається охорона лісів від незаконних рубок. Основними злочинами, які вчиняються посадовими та матеріально-відповідальними особами Державних лісогосподарських об'єднань та підприємств лісового господарства, є:

1. Викрадення деревини, лісоматеріалів та грошових коштів шляхом:

- заниження такси на неї та розмірів лісосік;
- оформлення фіктивних актів про втрату якості або непридатність лісопродукції для використання чи реалізації;
- оформлення фіктивних актів про втрату лісопродукції внаслідок стихійного лиха;
- заниження за попередньою змовою з посадовими особами лісокористувачів матеріальної та грошової оцінки лісосік під час їх виділення для заготівлі деревини;
- оцінка високоякісних лісоматеріалів як менш якісних з подальшою фальсифікацією бухгалтерських документів;
- зменшення фактичної вартості лісоматеріалів шляхом підробки документів;
- заниження вартості деревини та лісоматеріалів під час проведення бартерних операцій з їх обміну на деревообробні станки, обладнання, ПММ та інші товари та завищення ціни на ці товари.

2. Розкрадання та нецільове використання бюджетних коштів, виділених на розвиток лісового господарства, які розподіляються через підрозділи Держказначейства.

3. Одержання хабарів посадовими особами лісогосподарських об'єднань та лісогосподарств, які мають відношення до видачі дозволів на заготівлю лісу.

Можливі зловживання посадових осіб органів виконавчої влади при визначенні користувачів лісосічного фонду.

Одним із основних видів злочинів, які скоюються посадовими особами лісокористувачів, є неповернення валютної виручки з-за кордону за проведені експортні операції з лісо-сировиною.

18.4. Вимірювання лісоматеріалів. Особливості перевірки і документування порушень на об'єктах лісового господарства

Лісовпорядкування охоплює наступні основні заходи:

- визначення меж території лісового фонду, що перебуває в користуванні постійних лісокористувачів;
- інвентаризація лісового фонду за визначенням породного і вікового складу деревостанів, якісних і кількісних характеристик лісових ресурсів;
- виявлення деревостанів, що потребують рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, заходи щодо відновлення лісів та меліорації;
- обґрунтування поділу лісів на групи;
- обчислення розрахункової лісосіки та обсягів рубок.

Результати проведення лісовпорядних робіт відображаються в матеріалах лісовпорядкування, в яких дається оцінка ведення лісового господарства, використання лісових ресурсів, користування земельними ділянками лісового фонду, розробляються основні положення організації та розвитку лісового господарства

Використання лісових ресурсів здійснюється в порядку спеціального та загального використання.

Спеціальне використання – це використання лісових ресурсів для потреб виробничої та комерційної діяльності, що проводиться за спеціальним дозволом – лісорубним квитком (ордером). Він видається обласним державним лісогосподарським об'єднанням на використання лісових ресурсів державного значення (заготівлі деревини при рубках головного користування і лісовідновних рубках у лісах, які перебувають в державній власності); використання лісових ресурсів місцевого значення; на проведення рубок догляду за лісом, санітарних та інших рубок, пов'язаних з проведенням лісогосподарських заходів і у випадку розчищення лісових насаджень.

Лісовий квиток видається для заготівлі другорядних лісових матеріалів (ягоди, лікарські рослини тощо), здійснення побічних

лісових користувань, використання лісу для культурно-оздоровчих, спортивних і туристичних цілях.

Ліміт лісосічного фонду – це максимально допустимий об’єм деревини, який дозволяється заготовити.

При використанні лісових ресурсів встановлюється *розрахункова лісосіка* – це щорічна норма заготівлі деревини в порядку головного користування, що обчислюється під час лісовпорядкування і затверджується для кожного постійного лісокористувача і окремо за групами порід у межах груп лісів. На кожну лісосіку до початку її розробки складається технологічна карта.

Заготівля деревини в процесі рубок головного користування регламентується «Правилами рубок головного користування в лісах України» (Наказ Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 № 364)⁹⁴.

Рубки головного користування – це вирубування стиглих деревостанів з метою заготівлі деревини.

Розмір плати за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду встановлюється, виходячи з лімітів їх використання і такс на лісову продукцію та послуги з урахуванням якості і доступності.

Постійні лісокористувачі повинні щоквартально подавати в державні податкові адміністрації звіти-інформації про видачу лісових квитків на спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення.

Платежі за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення в розмірі 80% зараховується до державного бюджету, 20% – бюджету області.

Плата за використання лісових ресурсів місцевого значення зараховується в повному обсязі до бюджету області.

Лісотаксові розряди встановлюються для кожного кварталу лісосіки, виходячи з наведеної нижче відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею. Перший лісотаксовий розряд відпові-

⁹⁴ Про затвердження Правил рубок головного користування: Наказ Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 р. № 364. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.derevo.info/content/detail/5359>

дає вказаній відстані, що є меншою 10 км, другий – 10.1-25 км, третій – 25.1-40 км, четвертий – 40.1-60 км, п'ятий – понад 60 км.

До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура, у вертикальному перетині без кори, діаметром 25 см і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 см, до дрібної – діаметром від 3 до 12 см.

Відповідно до постанови КМУ України № 1378 від 29.07.1999 р., кожного року, лісокористувачі до 1 червня п.р. подають до обласних держадміністрацій заявки із зазначенням потрібного розміру лісосічного фонду, його розташування, цільового призначення заготівлі лісових ресурсів і можливості виконувати роботи відповідно до діючих правил і встановлених строків.

Облдержадміністрації розглядають такі заявки і за погодженням з обласними органами Держкомлісгоспу та Мінекології України 1 липня п.р. подають до Мінекономіки зведену заявку щодо розподілу лісосічного фонду.

Мінекономіки узагальнює пропозиції і за погодженням з Держкомлісгоспом та Мінекології України до 1 серпня п.р. подає КМУ для затвердження.

Облдержадміністрації після затвердження КМУ розміру лісосічного фонду, не пізніше 1 жовтня, розподіляють їх між лісокористувачами за письмовими повідомленнями. Не розподілений у встановленому порядку лісосічний фонд може реалізовуватися на конкурсних умовах шляхом проведення аукціонів.

Після отримання письмового дозволу на використання лісосічного фонду лісокористувач звертається до обласного лісогосподарського об'єднання, яке протягом місяця з дня звернення лісокористувача повинно видати останньому дозвіл на спеціальне використання лісових ресурсів – лісорубний квиток. У ньому зазначається група лісів, місце розташування ділянки під вирубку та її площа, умови забезпечення користувачем збереження підросту, маса і таксова вартість деревини, загальні розміри та строки внесення плати за деревину, строки заготівлі, умови зберігання, спосіб очищення лісосіки.

Лісогосподарські підприємства здійснюють відведення лісосічного фонду, його матеріальну та грошову оцінку за рік до рубки. За чотири місяці до початку рубки вони пред'являють лісокористу-

вача для попереднього ознайомлення відведені лісосіки та документи щодо їх матеріально-грошової оцінки.

Лісокористувачі проводять огляд відведених їм лісосік. В разі виявлення розбіжностей між даними матеріалів відведення лісосіки лісогосподарського підприємства і даними матеріалів цієї лісосіки за оцінкою лісокористувача останній має право, до отримання лісорубного квитка, письмово подати лісогосподарському підприємству обґрунтовані зауваження. Лісогосподарське підприємство зобов'язане у двотижневий строк за участю лісокористувача провести контрольну перевірку лісосіки. За наслідками перевірки складається акт перевірки відведення і таксації.

Після закінчення користування ділянкою лісогосподарське підприємство не пізніше 30 діб з дня закінчення строку, встановленого для вивезення деревини з лісосіки, проводить огляд місця рубки. За результатами складається акт, в якому зазначається кількість фактично заготовленої деревини. Якщо загальна кількість фактично заготовленої деревини перевищує зазначену в лісорубному квитку кількість, більшу ніж на 10%, лісокористувач сплачує середню зважену таксову вартість додатково заготовленої деревини.

Інформацію про лісозаготівельників та кількість виданих лісорубних квитків можна одержати в облдержадміністраціях.

При купівлі-продажу лісоматеріалів, при їх перевірці контрольними органами, звичайно, доводиться їх вимірювати. А як це зробити? Адже на відміну від інших видів товарів їх не продають ані поштучно, ані на вагу. Специфіка правил продажу лісоматеріалів досить складна, навіть контрольні органи не завжди в змозі перевірити точність відпуску.

Правда, деякі ліспромгоспи поставляють в торгівлю пакети пиломатеріалів обсягом 1,5–2 куб. м, кріплять на них бірку, вказуючи точний обсяг і ціну цього пакета. Однак така практика є винятком. І індивідуальний забудовник добре знає, що вимірювання лісоматеріалів виробляється на місці зазвичай комірником лісоторгової бази. У зв'язку з цим часто виникають питання про правильність визначення роздрібною ціною тієї чи іншої партії лісопродукції, підготовленої до продажу.

Незатишно себе відчуває людина в магазині-складі. Простий покупець ніколи не тримав у руках прејскуранти, а тому не знає, що, крім кубатури, вартість дошки визначається в залежності від

ступеня її обробки (обрізна або не обрізна), виду (сосна або модрина), сортності, а короткі дошки (до 1,75 м) мають знижену ціну. Індивідуальний забудовник навіть не підозрює, який величезний масив ГОСТ, ОСТ, ТУ регулює якість вироблених лісоматеріалів. А торгові працівники з ряду причин не поспішають поділитися інформацією, роз'яснити толком правила продажу. Аналогічна ситуація з ревізором.

Хотілося б допомогти перевіряючому озброїтися знаннями в цьому питанні, щоб він краще зміг володіти прийомами перевірки лісопродукції. Для цього розглянемо правила обміру кількох найпоширеніших видів лісопродукції. Обсяг обопола, згідно з діючими правилами, потрібно визначати наступним чином. Попередньо діловий горбиль повинен бути розсортований за довжиною на дві групи, а саме: до 2 м включно і вище 2 м. Укладається горбиль у штабель тонкими і товстими кінцями поперемінно в протилежні сторони, а горбильною поверхнею вгору і вниз. Короткі горбилі допускається укладати стикуванням по довжині. Штабель повинен мати однакову висоту за всією довжиною, а також прямі кути і максимумно щільну укладку.

Після цього шляхом перемножування середньої висоти пакета на довжину і ширину визначають кубатуру складеного лісу. У лісовому товарознавстві існують поняття щільного і складеного кубічного метра:

А-щільний куб деревини.

Б – складений куб круглого лісу (рис. 18.1).

Роздрібні ціни в прейскурантах встановлені для обсягів у щільній масі.

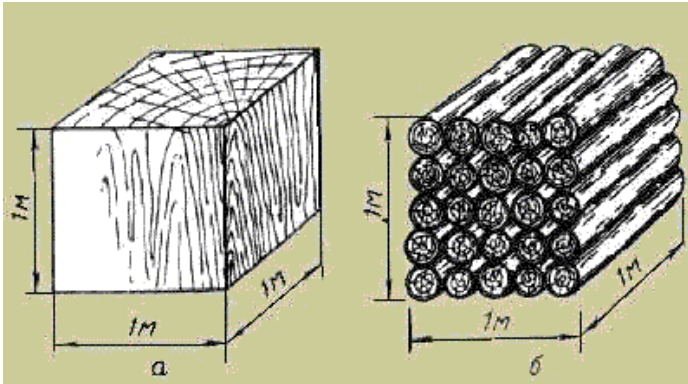


Рис. 18.1. Щільний та складений куб деревини

Тому й грошові розрахунки при прийманні і відпуску об'єкта виробляються в щільній масі, в кубічних метрах. Для переводу складеного кубометра в щільну масу застосовуються спеціально встановлені перевідні коефіцієнти.

Зокрема, для неокорованого об'єкта довжиною до 2 м використовується коефіцієнт 0,48; для неокорованого об'єкта довжиною понад 2,5 м – 43. Для окорованого об'єкта ці коефіцієнти відповідно вищі – 0,56 і 0,50.

Обсяг пиломатеріалів хвойних і листяних порід визначається двома способами. Власне, шляхом виміру кожної дошки чи бруска (довжина × ширина × товщина). Або за допомогою так званого кубатурника (ГОСТ 5306-83), який призначений для обчислення обсягу обрізних пиломатеріалів хвойних і листяних порід. У кубатурнику (стандарті) наведені таблиця обсягів одного метра довжини і таблиця однієї штуки пиломатеріалів. Виходячи з них, і визначають вартість покупки.

Наприклад, нам треба знайти об'єм 70 обрізних дощок за товщиною 22 мм, шириною 125 мм і довжиною 4,5 м. Для цього по таблиці знаходимо товщину пиломатеріалів 22 мм і на перетині горизонтальної графі, де вказана ширина 125 мм, і вертикальної графі, де вказана довжина 4,5 м, знаходимо обсяг $0,01238 \text{ м}^3$. Потім перемножуванням обсягу на кількість пиломатеріалів у партії отримаємо шуканий об'єм в м^3 : $0,01238 \text{ м}^3 \times 70 = 0,8666 \text{ м}^3$.

Далі знаходимо за прейскурантом № 100 відповідну для даного виду і сорту роздрібну ціну за 1 м^3 , а потім визначаємо вартість нашої партії. Правильність застосування роздрібною ціни кожен покупець має право перевірити за папкою ціноутворення.

Для орієнтуру зауважимо, що в чотирирівсний піввагон входить близько $55\text{-}60 \text{ м}^3$ обрізних пиломатеріалів хвойних порід.

Що стосується обміру необрізних пиломатеріалів (дощок), то тут є своя специфіка. Вона полягає в тому, що ширина необрізної і односторонньо обрізної дошки визначається як полусума ширини двох пластин (широкої і вузької), замірених посередині дошки без кори: $A = (A1 \cdot A2) / 2$.

Визначення ширини необрізних матеріалів. Широко поширена думка, що обсяг круглих лісоматеріалів визначається із застосуванням коефіцієнтів для перекладу в щільну міру, але вона є помилковою. У даному випадку також вимірюють кожну колоду. Щільні кубометри колоди визначають за допомогою тільки ГОСТ 2708-75, де наведено обсяги круглих лісоматеріалів. Вони визначаються за товщиною верхнього торця і довжиною колоди.

Визначення діаметра верхнього торця ділового сортаменту. Наприклад, колода розміром верхнього діаметра 18 см довжиною 6 м має обсяг $0,194 \text{ м}^3$. Враховуючи, що колоди розміром понад 16 см відносять до розряду пиловочника, знаходимо за прейскурантом його роздрібну ціну, дивимось за маркуванням, до якого сорту належить обрана нами колода, і визначаємо суму розрахунку за відкладений товар.

Облік лісопродукції ведеться на складах, виробництві, лісництвах, цехах, інших виробничих підрозділах та в бухгалтерії підприємств лісового господарства. *При цьому застосовуються такі основні документи:*

- наряд на відпуск лісопродукції;
- журнал реєстрації нарядів на відпуск лісопродукції;
- ордер на відпуск лісопродукції;
- специфікація-накладна на відправлення лісопродукції залізницею;
- книга обліку лісопродукції;
- книга обліку лісопродукції у матеріально-відповідальних осіб;
- рапорт про рух лісопродукції;

журнал реалізації (відпуску) лісопродукції;
акт приймання давальницької деревини на розпилювання;
книга обліку давальницької деревини;
накладна на відпуск пиломатеріалів після розпилювання давальницької сировини;
журнал надходження лісопродукції від вивезення;
щоденник приймання робіт на заготівлі (вивезенні) лісопродукції;
щоденник приймання робіт з розробки (розкрязування) хлестів;
щоденник надходження сировини в цех переробки;
відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини.

Інвентаризація лісопродукції підприємствами лісового господарства України проводиться щорічно станом на 1 листопада, при зміні матеріально-відповідальних осіб при вибіркових та раптових перевірках наявності лісопродукції, а також після стихійного лиха.

Фактична наявність лісопродукції, продукції лісопиляння та переробки деревини встановлюється інвентаризаційними комісіями безпосередньо в усіх місцях зберігання (в лісі, на промкладах, кінцевих складах, у цехах та ін.) шляхом перерахунку, обміру та визначення їх об'ємів.

При інвентаризації підлягає переліку вся лісопродукція (власна, оплачена і невивезена, секвертована, давальницька), на кожний вид якої складається окрема облікова відомість.

Дані переліку і обміру лісопродукції записуються комісією у відомість переліку наявності лісопродукції, яку підписують члени комісії та матеріально-відповідальні особи.

Інвентаризаційні комісії встановлюють кількість лісопродукції, яка втратила якість або зовсім стала непридатною для використання і реалізації. Встановлені комісією втрати, за кожним випадком окремо, оформляються окремими актами. Лісопродукція, яка втрачена внаслідок стихійного лиха, також оформляється актом (при проведенні перевірок на ці акти потрібно звертати особливу увагу).

Аналіз викритих злочинів на об'єктах лісового господарства та інформації, яка надходить, свідчить, що у зв'язку з тим, що

деревина користується великим попитом в Європі, ця галузь притягує увагу організованої злочинності. Правопорушниками розробляються протиправні «тіньові» схеми вивозу деревини за межі держави, нерідко в обхід чинного законодавства використовуються офшорні компанії для отримання надприбутків від такої незаконної діяльності.

У результаті незаконних операцій з лісопродукцією збагачуються окремі особи, в той час коли держава зазнає великих збитків. Численні комерційні структури, займаючись закупівлею і реалізацією лісу кругляка, не створюючи додаткових робочих місць, фактично сприяють самовільним рубкам і викраденню деревини. Ними незаконно встановлюються десятки пилорам, що також сприяють викраденню лісу.

Широкого розповсюдження набувають факти бартерних розрахунків підприємств лісового господарства за реалізовану зарубіжним фірмам лісопродукцію. При цьому в більшості випадків вартість матеріально-технічних ресурсів, що постачаються в обмін на лісопродукцію, значно завищується.

Органами місцевого самоврядування допускаються порушення при розподілі лісосічного фонду. Мають місце факти видачі нових лісорубочних квитків тимчасовим лісокористувачам, які всупереч вимогам ст. 89 Лісового кодексу не сплатили до бюджету плату за спеціальне використання лісових ресурсів.

ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ З ОКРЕМИХ ТЕМ⁹⁵

Практичне заняття № 1

Виробничі фонди

Мета роботи: оволодіти навичками розрахунку норм амортизації та річної суми амортизаційних відрахувань для подальшої перевірки правильності їх нарахування.

Процес відшкодування зношення основних фондів здійснюється шляхом амортизації. Із амортизаційних сум, що включаються до складу витрат на виробництво продукції, формується амортизаційний фонд, який використовується для відтворення основних фондів.

З 1991 року амортизаційні відрахування в Україні здійснюються тільки на *повне відновлення*.

Згідно з «Положенням про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати підприємства (обігу)» (далі Положення) амортизації підлягають витрати, пов'язані з наступним:

- придбанням та введенням в експлуатацію основних фондів;
- самостійним виготовленням основних фондів;
- проведенням певних видів ремонтів, реконструкції та модернізації основних фондів;
- поліпшенням земель.

Для здійснення процесу нарахування амортизації основні фонди підприємства поділяють на три групи:

перша група: будівлі, споруди, їх компоненти, передавальні пристрої;

⁹⁵ За матеріалами: Економіка підприємства: навч.-методич. посібник для виконання практичних занять та самостійної роботи / [Л.М. Гаєвська, О.Л. Фурманюк, С.Я. Цимбалюк, Г.А. Булгакова]. – Ірпінь, 2001. – 145 с.; Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – 444 с.; Економіко-правовий аналіз та аудит: навч. посібник / З.Б. Живко, С.І. Ніколаюк, Л.Л. Осипчук; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – 360 с.

друга група: транспортні засоби, меблі, офісне обладнання, побутові електромеханічні прилади та інструменти, інформаційні системи;

третья група: інші основні фонди, що не ввійшли до груп 1 і 2.

Норма амортизації (Ha) для певної групи обладнання визначається із залежності:

$$Ha = \frac{Bn - Bл}{Bn \times Tсл} \times 100 \% , \quad (1)$$

де *Bл* – ліквідаційна вартість основних фондів певної групи, грн.; *Bn* – первісна вартість (балансова вартість основних фондів станом на початок звітного періоду), грн.; *Tсл* – термін служби основних фондів, визначений технічною документацією, років.

Річні норми амортизаційних відрахувань, затверджені згаданим «Положенням», встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної із груп основних фондів на початок звітного періоду в таких розмірах:

перша група – 5%;

друга група – 25%;

третья група – 15%.

Ці ж норми застосовуються бюджетними установами для визначення зношення основних фондів.

Сума амортизації (A) визначається як добуток балансової вартості основних фондів станом на початок звітного періоду (*Bn*) та встановленої для відповідної групи норм амортизації (*Ha*):

$$A = \frac{Bn \times Ha}{100} (\text{грн.}). \quad (2)$$

З метою пожвавлення процесу відтворення основних фондів та захисту нагромаджених амортизаційних сум від знецінення, підприємствам дозволено здійснювати прискорену амортизацію активної частини основних фондів.

Найпоширенішими є два основних методи прискореної амортизації, які використовуються на Заході:

1. Метод зменшеного залишку.

2. Метод суми чисел (кумулятивний метод).

Суть першого методу полягає в тому, що норма амортизації, яка використовується при рівномірному нарахуванні зношення, збільшується у 1,5–2 рази, а амортизаційні суми обчислюються за цією нормою не від початкової вартості основних фондів, а від недоамортизованої їх частини.

Для визначення норми амортизації для будь-якого року t (Ha_t) служби устаткування за цим методом можна скористатися формулою:

$$Ha_t = Ha_{nide} \times \left(\frac{100 - Ha_{nide}}{100} \right)^{t-1}, \% \quad (3)$$

де Ha_{nide} – підвищена норма амортизації, %; t – рік служби устаткування, за який нараховується амортизація.

Кумулятивний метод характеризується більш високими нормами амортизації у першій половині амортизаційного періоду і поступовим зниженням у другій половині. Визначення річних сум амортизації цим методом здійснюються в декілька етапів:

1. Додаються числові значення років служби устаткування, наприклад, при шестирічному терміні служби $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21$.

2. Утворюються дробни типу $1/21, 2/21 \dots 6/21$, розміщуються у зворотному порядку: $6/21, 5/21, \dots 1/21$.

3. Обчислюються річні суми амортизації множенням дробів (пункт 2) на початкову вартість устаткування (див. приклад 1).

Відповідно до згаданого Положення прискорена амортизація основних фондів третьої групи, придбаних після 1 січня 1997 року, здійснюється за такими нормами:

- перший рік експлуатації – 15%;
- другий рік – 30%;
- третій – 20%;
- четвертий – 15%;
- п'ятий – 10%;
- шостий – 5%;
- сьомий – 5%.

У разі застосування прискореної амортизації сума амортизаційних відрахувань визначається як сума відповідних добутоків початкової вартості окремих видів основних фондів третьої групи та норм амортизаційних відрахувань.

Віднесення сум амортизації на витрати виробництва здійснюються щоквартально (у розмірі $\frac{1}{4}$ норми амортизаційних відрахувань).

Нарахування амортизації на основні фонди *першої групи* проводиться до досягнення кожним об'єктом балансової вартості 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість таких основних фондів відноситься до витрат виробництва у тому періоді, в якому досягнута така вартість.

Нарахування амортизації на основні фонди *другої та третьої груп* проводиться до досягнення групою нульового значення балансової вартості.

Сума амортизаційних відрахувань є частиною витрат виробництва і не може бути вилучена повністю або частково до бюджетів чи інших централізованих фондів без згоди власника.

Приклад

Підприємство може застосувати прискорену амортизацію основних фондів групи 3, зокрема трьох нових токарних верстатів. Визначте, яким саме методом краще скористатись при нарахуванні амортизації, якщо початкова вартість верстата 100 тис. грн., а нормативний строк служби – п'ять років.

Розв'язання:

Норма амортизації токарних верстатів становить:

$$Ha = \frac{Bn}{Bn \times T} \times 100 = \frac{300}{300 \times 5} \times 100 = 20\%.$$

При використанні для прискореної амортизації *методу подвійно-зменшеного залишку* норму амортизації слід збільшити вдвічі ($Ha = 40\%$), а річні суми амортизації за кожен рік наступні:

перший рік: $A_1 = 300 \times 0,4 = 120$ тис. грн.;

другий рік: $A_2 = (300 - 120) \times 0,4 = 72$ тис. грн.;

третій рік: $A_3 = (180 - 72) \times 0,4 = 43,2$ тис. грн.;

четвертий рік: $A_4 = (108,0 - 43,2) \times 0,4 = 25,92$ тис. грн.;

п'ятий рік: $A_5 = (64,8 - 25,92) \times 0,4 = 15,55$ тис. грн.

Нагромаджена за п'ять років експлуатації сума амортизаційних відрахувань становитиме $A = 120 + 72 + 43,2 + 25,92 + 15,55 = 276,67$ тис. грн.

Різниця $300 - 276,67 = 23,33$ тис. грн. – ліквідаційна вартість верстата.

При використанні *методу суми чисел (кумулятивного методу)* спочатку слід просумувати цифрові значення з років експлуатації верстата: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$. Далі утворюємо ряд чисел типу $1/15.....5/15$ і розміщуємо його в зворотному порядку: $5/15; 4/15.....1/15$.

Річні амортизаційні суми обчислюються:

перший рік – $300 \times (5/15) = 100,0$ тис. грн.;

другий рік – $300 \times (4/15) = 80,0$ тис. грн.;

третій рік – $300 \times (3/15) = 60,0$ тис. грн.;

чвертий рік – $300 \times (2/15) = 40,0$ тис. грн.;

п'ятий рік – $300 \times (1/15) = 20,0$ тис. грн.

Нагромаджена сума амортизації становитиме:

$A = 100,0 + 80,0 + 60,0 + 40,0 + 20,0 = 300,0$ тис. грн.

При нарахуванні амортизації на токарний верстат краще використовувати кумулятивний метод прискореної амортизації, оскільки він дає змогу повністю замортувати вартість верстата за п'ять років і за три роки експлуатації повернути підприємству 80% його вартості.

Задачі для розв'язання

Задача 1

Початкова вартість верстата – 300 тис. грн., витрати на ремонт і модернізацію верстата за 10 років експлуатації становлять 50%. Верстат важить 5 тонн, вартість однієї тонни брухту – 2 тис. грн. За рік на цьому верстаті буде вироблено 5 000 деталей. Визначити суму амортизації на одну деталь.

Задача 2

Підприємство здійснює прискорену амортизацію активної частини основних фондів, зокрема, нових фрезерних верстатів з числовим програмним управлінням. Визначить, яким методом краще нараховувати амортизацію (методом подвійно зменшувального залишку, кумулятивним методом), якщо початкова вартість верстата – 36 тис. грн., а нормативний строк служби верстата – п'ять років.

Задача 3

Визначити повну початкову вартість основних фондів підприємства, якщо відомо, що річна норма амортизаційних відрахувань становить 15%, а сума щорічних амортизаційних відрахувань – 4800 грн.

Задача 4

У 2005 році підприємство придбало новий напівавтомат вартістю 45 тис. грн. Нормативний строк його служби – шість років. Розрахувати річні суми амортизаційних відрахувань методами: рівномірного нарахування зношення, подвійно-зменшуваного залишку та кумулятивного (два останні прискорена амортизація). Результати розрахунків занести в таблицю.

Методи нарахування амортизації	Річні амортизаційні суми, тис. грн.					
	1-й рік	2-й рік	3-й рік	4-й рік	5-й рік	6-й рік
Рівномірне нарахування амортизації						
Подвійно-зменшувального залишку						
Кумулятивний метод						

Задача 5

Початкова вартість токарного верстата становить 2,5 тис. грн. Річна норма амортизації – 15%. На даному верстаті оброблюється деталь – корпус. Норма часу на обробку однієї деталі на даному верстаті становить 20 хв. Верстат протягом року працює 3905 год. Визначити амортизаційні відрахування на одну деталь.

Задача 6

Підприємство здійснює прискорену амортизацію фрезерних верстатів з числовим програмним управлінням. Початкова вартість верстата – 46 тис. грн., а нормативний строк його служби – п'ять років.

Розрахуйте накопичену суму амортизаційних відрахувань кумулятивним методом.

Практичне заняття № 2

Виробничі фонди

Мета роботи: оволодіти навичками визначення різних видів вартості основних фондів та наступної перевірки їх оцінювання на підприємстві.

1. *Початкова вартість* основних виробничих фондів (*ОФ*) – це сума витрат на придбання (виготовлення), транспортування та монтаж обладнання (устаткування):

$$V_n = C + T + M \text{ (грн.)}, \quad (1)$$

де V_n – балансова початкова вартість основних фондів, грн.; C – ціна обладнання, грн.; T – вартість витрат на транспортування, грн.; M – вартість витрат на монтаж, грн.

2. *Залишкова вартість* – це вартість основних фондів з урахуванням суми зносу:

$$V_{\text{зал}} = V_n - (t \times A) \text{ (грн.)}, \quad (2)$$

де $V_{\text{зал}}$ – залишкова вартість, грн.; $t \times A$ – вартість, що враховує суму зносу за певний час роботи, грн.; A – щорічна сума амортизаційних відрахувань, грн.; t – термін експлуатації обладнання, років.

Балансова вартість групи основних фондів підприємства на початок розрахунку нового року (V_b) обчислюється за формулою:

$$V_b = V_{\text{бпр}} + V_n + V_{\text{кр}} + V_{\text{рек}} - V_v - A_o \text{ (грн.)}, \quad (3)$$

де $V_{\text{бпр}}$ – балансова вартість групи основних фондів на початок року, що передував звітному, грн.; V_n – витрати на придбання нових основних фондів, грн.; $V_{\text{кр}}$ – вартість капітального ремонту основних фондів, грн.; $V_{\text{рек}}$ – витрати на реконструкцію виробничих приміщень і модернізацію устаткування, грн.; V_v – вартість виведених з експлуатації основних фондів протягом року, що передував звітному, грн.; A_o – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у році, що передував звітному, грн.

3. *Середньорічна вартість основних фондів* визначається за формулою:

$$V_{ср} = V_{бпр} + \frac{V_{в} \times T_{в}}{12} - \frac{V_{вив} \times (12 - T_{в})}{12} \text{ (грн.)}, \quad (4)$$

де $V_{ср}$ – середньорічна вартість основних виробничих фондів, грн.; $V_{бпр}$ – балансова вартість основних фондів на початок року, грн.; $V_{в}$ – вартість введених $ОФ$, грн.; $V_{вив}$ – вартість виведених $ОФ$, грн.; $T_{в}$ – час використання $ОФ$ протягом року.

Приклад 1

Початкова вартість токарного верстата – 750 грн. Строк експлуатації – 10 років. Визначити залишкову вартість верстата, якщо він пропрацював с.

Розв'язання:

1. Визначається сума зносу токарного верстата за шість років:

$$A = \frac{750}{10} \times 6 = 450 \text{ (грн.)}.$$

2. Залишкова вартість токарного верстата складає:

$$V_{зал} = 750 - 450 = 300 \text{ (грн.)}.$$

Приклад 2

Визначити середньорічну вартість основних фондів за рік, якщо на початку року їх вартість становила 274 млн. грн., у квітні було введено в експлуатацію п'яти токарних верстатів вартістю 800 тис. грн. кожен, а з 1 жовтня виведено з експлуатації основних фондів на суму 100 тис. грн.

Розв'язання:

Визначаємо середньорічну вартість $ОФ$:

$$V_{ср} = V_{бпр} + \frac{V_{в} \times T_{в}}{12} - \frac{V_{вив} (12 - T_{в})}{12} \text{ (грн.)};$$

$$V_{ср} = 274 + \frac{4 \times 9}{12} - \frac{100 (12 - 9)}{12} = 252 \text{ (млн. грн.)},$$

де $V_{в}$ – вартість п'яти токарних верстатів.

Отже,

$$V_{в} = Ц \times C = 800 \times 5 = 4,0 \text{ млн. грн.}$$

Задачі для розв'язання

Задача 1

Підприємство на початок року мало основних фондів на суму 945 тис. грн. З 1.07. були введені основні фонди на суму 28 тис. грн., а з 1.10. виведені основні фонди на суму 21 тис. грн. Річна сума зносу складає 50 тис. грн. Визначити залишкову вартість основних фондів після чотирьох років експлуатації.

Задача 2

Визначити початкову та залишкову вартість устаткування, а також річну суму зносу на одиницю продукції за такими даними:

№ з/п	Найменування ОФ	Кількість, шт.	Ціна за 1 шт., тис. грн.	Витрати на доставку 1 шт., тис. грн.	Сума амортизації, %
1.	Верстати	40	423,7	1,8	15
2.	Транспортні засоби	4	50,2	2,0	25
3.	Електродвигуни	12	21,0	2,7	25
4.	Передавальні пристрої	3	70,0	5,8	5
5.	Споруди	1	49,5	4,0	5

Основні фонди експлуатуються протягом п'яти років.

Задача 3

Початкова вартість основних фондів за винятком зносу на початок року механічного цеху становить 190 тис. грн. Знос основних фондів на початок року – 20%. За рік в експлуатацію були введені нові основні фонди на суму 8 тис. грн. Середньорічна норма амортизації становить 15%. Визначити початкову і залишкову вартість основних фондів на кінець року.

Задача 4

Початкова вартість основних виробничих фондів інструментального цеху на початок року становить 380 тис. грн. Вартість зносу цих фондів на початок року – 60 тис. грн. З 1 березня введені в експлуатацію нові фонди на суму 15 тис. грн.; з 10 травня виведені з експлуатації застарілі фонди, початкова вартість яких становить 30 тис. грн., а вартість зносу – 20 тис. грн. Середньорічна норма амортизації – 15%. Визначити початкову і залишкову вартість на кінець року.

Задача 5

Балансова вартість основних виробничих фондів підприємства на початок 2010 р. становила 60 млн. грн. Протягом квітня і листопада 2010 року будуть введені в дію нові основні фонди вартістю відповідно 750 та 1500 тис. грн. Крім того, за раніше укладеною угодою із зарубіжною фірмою буде придбане у жовтні того самого року обладнання вартістю 1000 тис. дол. США. Витрати на його транспортування та монтаж становитимуть 10% від вартості імпортової техніки. У вересні цього самого року має бути виведене із експлуатації устаткування через повне фізичне спрацювання на загальну суму 1,5 млн. грн. Економічне спрацювання (амортизація) виробничих основних фондів на початок 2010 року досягне 40%. Для розрахунків: 1 дол. США дорівнює 8,0 грн.

Визначити: Середньорічну вартість основних виробничих фондів підприємства у 2010 році. Початкову (балансову) і залишкову вартість основних фондів підприємства на початок 2010 року.

Задача 6

Визначити балансову і залишкову вартість основних фондів на кінець планового року за нормами амортизації відповідних груп основних фондів.

Вихідні дані:

Показники	Звітний рік	Плановий рік
Вартість основних фондів на початок року, тис. грн., у т. ч., %	3000	
Будівлі та споруди	50,0	
Транспортні засоби	7,0	
Машини та обладнання	43,0	
Зношення основних фондів на кінець року, %		
Будівлі та споруди	30	
Транспортні засоби	15	
Машини та обладнання	20	
Введено обладнання, тис. грн.		
У квітні		64
У липні	70	
Виведено обладнання, тис. грн.		
У березні		26
У червні	20	

Задача 7

Початкова вартість токарного верстата 7 500 грн., строк експлуатації десять років. Визначити залишкову вартість верстата, якщо він відпрацював шість років.

Практичне заняття № 3

Перевірка виробничого процесу і його організації

Мета роботи: оволодіти методикою розрахунків тривалості виробничого циклу при різних видах руху партій деталей.

Тривалість технологічного циклу обробки партій деталей при *послідовному виді руху* (T_{noc}):

$$T_{noc} = n \sum_i^m t(x_{с.}), \quad (1)$$

де n – кількість деталей у партії, шт.; t – норма штучного часу на операцію, хв; m – число операцій технологічного процесу.

Тривалість технологічного циклу обробки партії деталей при *паралельному виді руху* (T_{nap}):

$$T_{nap} = \sum_i^m t + t_{гл}(n-1)(x_{с.}), \quad (2)$$

де $t_{гл}$ – час виконання найбільш тривалої (головної) операції технологічного процесу, хв.

Тривалість технологічного циклу обробки партії деталей *при паралельно – послідовному виді руху* (T_{nn}):

$$T_{nn} = \sum_i^m t + t_x(n-1) + \sum S(x_{с.}), \quad (3)$$

де S – зміщення за часом початку виконання наступної менш тривалої, відносно попередньої, більш тривалої операції, хв.

$$S = (n-1) \times (t_{\delta} - t_m)(x_{с.}), \quad (4)$$

$t_{\bar{o}}$ – час виконання найбільш тривалої операції з двох суміжних, хв;
 t_m – час виконання більш короткої операції з двох суміжних, хв; t_k – час обробки однієї деталі на кінцевій операції, хв.

Приклад

Визначити тривалість технологічного циклу обробки партії деталей у 4 шт. при послідовному, паралельному та послідовно-паралельному видах руху.

Технологічний процес обробки деталі складається із наступних операцій:

- свердлильна – 4 хв;
- шліфувальна – 6 хв;
- фрезерувальна – 10 хв.

Розв'язання:

1. Визначається тривалість технологічного циклу при послідовному виді руху:

$$T_{\text{пос}} = (8 + 4 + 6 + 10) \times 4 = 112 \text{ (хв)}.$$

2. Визначається тривалість технологічного циклу при паралельному виді руху:

$$T_{\text{пар}} = (8 + 4 + 6 + 10) + 10(4 - 1) = 58 \text{ (хв)}.$$

3. Визначається тривалість технологічного циклу при паралельно-послідовному виді руху:

$$T_{\text{пар-пос}} = (8 + 4 + 6 + 10) + 10(4 - 1) + 12 = 70 \text{ (хв)};$$

$$S_{1-2} = (4 - 1) \times (8 - 4) = 12 \text{ (хв)}.$$

Задачі для розв'язання

Задача 1

Кількість деталей у партії – 12 шт. Вид руху деталей послідовний. Технологічний процес обробки деталей складається з шести операцій: $t_1 = 4$, $t_2 = 6$, $t_3 = 6$, $t_4 = 2$, $t_5 = 5$, $t_6 = 3$ (хв). Кожна операція виконується на одному верстаті.

Визначити, як зміниться тривалість обробки партії деталей, якщо послідовний вид руху змінити послідовно-паралельним.

Задача 2

Партії деталей у 10 шт. обробляються при послідовно-паралельному виді руху. Технологічний процес обробки деталей складається з таких операцій: $t_1 = 2$, $t_2 = 9$, $t_3 = 5$, $t_4 = 8$, $t_5 = 3$, $t_6 = 4$ (хв). Є можливість об'єднати п'яту та шосту операції в одну, п'яту (без зміни тривалості кожної окремо). Визначити, як зміниться тривалість обробки партії деталей.

Задача 3

Партія деталей у 20 шт. обробляється при послідовно-паралельному виді руху. Технологічний процес обробки складається з семи операцій: $t_1 = 8$, $t_2 = 5$, $t_3 = 4$, $t_4 = 3$, $t_5 = 9$, $t_6 = 2$, $t_7 = 6$ (хв). Внаслідок удосконалення технології тривалість першої операції можна зменшити на 2 хв, п'ятої – на 4 хв. Визначити, як зміниться тривалість обробки партії деталей.

Задача 4

Визначити тривалість технологічного циклу обробки 60 деталей при паралельному русі. Заготовки передаються з операції на операцію партіями із шести шт. Технологічний процес обробки деталі складається з таких операцій:

- токарна – 15 хв;
- фрезерна – 10 хв;
- свердлильна – 2 хв;
- шліфувальна – 8 хв.

Задача 5

Визначити тривалість технологічного циклу обробки деталей 50 шт. при послідовному виді руху їх у виробництві. Побудувати графік циклу обробки. Технологічний процес складається з наступних операцій:

№ операції	1	2	3	4	5	6	7	8
Норма часу, хв.	12	3	2	5	8	10	2,5	6
Кількість верстатів на операції	2	1	1	1	1	2	1	1

Задача 6

Визначити тривалість технологічного циклу обробки партії деталей і побудувати графіки послідовного, паралельного і парале-

льно-последовного виду руху. Розмір партії – п'ять штук. Обробка деталей проводиться чотирма операціями:

- токарна – 3 хв;
- фрезерна – 4 хв;
- шліфувальна – 3 хв;
- різьбонакатна – 5 хв.

Зробити висновки щодо ефективності різних видів руху деталей у процесі виробництва.

Задача 7

У цеху базова деталь обробляється наступними операціями:

№ з/п	Назва операції	Норма часу, хв
1.	Револьверна	9
2.	Свердлильна	2
3.	Нарізання різьби	6
4.	Шліфувальна	1

Вид руху послідовний, розмір партії – 3 шт.

Планується переведення обробки деталі на потік, для цього на першій операції буде встановлено три верстати, на третій операції – два верстати.

Розрахувати тривалість циклу обробки партії цих деталей при послідовному, паралельно-последовному і паралельному виді руху, прискорення циклу обробки і побудувати графіки цих видів руху.

Практичне заняття № 4

Комерційна і фінансова діяльність

Мета роботи: оволодіти навичками розрахунку потреб підприємства в матеріальних виробничих запасах для їх наступної перевірки.

Потреби підприємства, цеху, дільниці в основних матеріалах ($Q_{осн.}$) для виконання плану випуску продукції визначаються за формулою:

$$Q_{осн.} = q \times N \text{ (шт., т, м)}, \quad (1)$$

де N – програма випуску продукції у натуральних одиницях вимірювання; q – норма витрат основного матеріалу на деталь.

$$q = q_{\text{ч}} + q_{\text{від}}, \quad (2)$$

де $q_{\text{ч}}$ – чиста вага деталі; $q_{\text{від}}$ – вага відходів на деталь.

Максимальний потоковий запас основних матеріалів на складі (Z_{max}):

$$Z_{\text{max}} = a \times T, \quad (3)$$

де a – середньодобові витрати основних матеріалів; T – період часу між двома черговими поставками матеріалів у днях.

Гарантований запас основних матеріалів на складі ($Z_{\text{гар}}$):

$$Z_{\text{гар}} = a \times T', \quad (4)$$

де T' – середній час затримання чергових поставок матеріалів.

Максимальний складський запас основних матеріалів ($Z_{\text{max.скл}}$):

$$Z_{\text{max.скл}} = Z_{\text{max}} + Z_{\text{гар}}. \quad (5)$$

Потреба в основних матеріалах, необхідних для заготівлі в плановому періоді ($Q_{\text{заг}}$):

$$Q_{\text{заг}} = Q_{\text{осн}} + (Z_{\text{к}} + Z_{\text{н}}), \quad (6)$$

де $Z_{\text{к}}$ – нормативний залишок основних матеріалів на складі на кінець запланованого періоду; $Z_{\text{н}}$ – залишок основних матеріалів на складі на початок запланованого періоду.

Приклад

Чиста вага деталі – 930 кг. Відходи становлять 18%. Внаслідок зміни способу отримання заготовки відходи зменшилися на 7,5%. Визначити кількість зекономленого матеріалу, якщо в цеху виготовлено 280 деталей.

Розв'язання

1. Визначається вага відходів згідно з технологічним процесом:

$$q_{\text{від}} = 930 \times 0,18 = 167,4 \text{ (кг)}.$$

2. Визначається вага відходів за новим технологічним процесом:

$$q_{\text{від}} = 167,4 \times 0,075 = 12,55 \text{ (кг)}.$$

3. Визначається кількість зекономленого матеріалу:

$$Q_{\text{заг}} = 12,55 \times 280 = 351,4 \text{ (кг)}.$$

Задачі для розв'язання

Задача 1

Річна програма випуску деталей – 6 тис. шт., норма витрат чавуну на одну деталь – 0,35 кг. З першого липня запланованого року внаслідок удосконалення заготівельних операцій норми витрат чавуну і сталі зменшаться на 10%. Програма випуску деталей на кожний місяць однакова. Визначити витрати чавуну і сталі для виконання річної програми.

Задача 2

Визначити загальну квартальну потребу в матеріалах, загальний максимальний потоковий та гарантований запас і загальний максимальний складський запас, якщо програма випуску деталей за квартал – 1000 шт., норма витрат матеріалів на одну деталь у кг: сталі – 70, міді – 6, бронзи – 10. Сталь постачають кожні 20 днів, мідь та бронзу – один раз на місяць. Середній час затримання поставок: сталі – 5 днів, міді і бронзи – 10 днів. Кількість днів у місяці – 30, у кварталі – 90.

Задача 3

Визначити витрати чавуну і сталі для виконання програми 6 тис. виробів на рік. Технічна норма витрат на виріб: чавуну – 0,7 кг, сталі – 1,2 кг. З першого липня планового року в результаті удосконалення заготівельних операцій норма витрат металів зменшилась на 10%. Програма випуску розподіляється за місяцями рівномірно.

Задача 4

Сталеливарний цех на одну тонну рідкої вуглецевої сталі витрачає 311 кг чавуну, 700 кг сталевих брухту (решта розкислювачі). Заплановану в травні наступного року норму витрат на переробці знизити для чавуну на 4%, для брухту – на 5%. Визначити середньорічну норму витрат чавуну і брухту, а також потрібну їх кількість на виплавку 320 000 тонн рідкої сталі.

Задача 5

Річною програмою заводу передбачається випуск виробу А – 4500 шт., Б – 1500 шт., В – 900 шт. Норми витрат матеріалу на виріб і умови постачання матеріалів наступні:

Матеріали	Норма витрат, кг на один виріб			Умови постачання матеріалу	
	А	Б	В	періодичність постачання, дні	середній час на термінове відновлення запасів, дні
Сірий чавун	120	200	45	30	7
Сортове залізо	90	300	22	45	15
Вуглецева сталь	15	80	19	60	20
Листове залізо	80	–	40	30	7
Латунь	25	–	15	30	7

Визначити річну потребу в металі, поточні (максимальний і середній) та страхові запаси за видами металів, повний запас поставок з цих металів.

Задача 6

На заводі в плановому році змінюються ціни на матеріали. Визначити планові ціни на матеріали, за якими вони будуть відпускатися виробництву при наступних даних:

Матеріали	Звітний рік		Плановий рік	
	залишок на складі, т	планова ціна за 1 т	план заготівлі в тоннах	ціна 1 тонни матеріалу, грн.
Вуглецева сталь	185	750	1200	730
Інструментальна сталь	100	260	750	245
Сірий чавун	250	460	2500	410
Дюралюміній	50	6500	850	6300
Алюміній	40	4200	1200	4000

Задача 7

Чиста вага виробу, що виготовляється зі сталі – 96 кг, норма використання сталі – 108 кг, виготовляється 3000 деталей на рік. Постачання сталі здійснюється один раз на квартал. Транспортний запас – два дні. Знайти величину виробничого запасу і коефіцієнт використання сталі.

Задача 8

Потужність трактора, який випускався в минулому році, становила 110 к.с., а його вага – 3, 56 т. У поточному році розпочали випуск тракторів потужністю 150 к.с., вага, порівнюючи з базовою моделлю, збільшилась на 10%.

Знайти відпускну ціну, матеріаломісткість базової та нової моделі.

Задача 9

Чиста вага верстата – 350 кг, величина фактичних відходів при обробці заготовки – 92 кг. У результаті удосконалення технології виготовлення деталей верстата, відходи планується скоротити на 10%.

Знайти коефіцієнт використання металу і частку відходів до і після зміни технології.

Задача 10

Чиста вага виробу, що випускається підприємством, становить 38 кг, річний випуск – 3 000 одиниць. Діючий коефіцієнт використання металу – 0,8, підприємство планує підвищити його до 0,82. Ціна 1 кг матеріалу 4,2 тис. грн.

Знайти діючу і планову норми використання матеріалу в натуральному і вартісному виразі.

Практичне заняття № 5

Оплата праці

Мета роботи: оволодіти методикою розрахунків та перевірки заробітної плати робітників при різних формах і системах оплати праці.

Тарифна заробітна плата робітників-відрядників розраховується за формулою:

$$Z_{пл} = \sum_i^n PN(z_{рн.}), \quad (1)$$

де P – сумарна розцінка на одиницю роботи, грн.; N – кількість виконання одиниць роботи, шт.; n – кількість видів виробів.

Відрядна розцінка розраховується за формулою:

$$P = \frac{T_{шт} \times Cч}{60} (\text{грн.}); \quad (2)$$

або:

$$P = \frac{Cч}{Нв} (\text{грн.}), \quad (3)$$

де $T_{шт}$ – трудомісткість на одну деталь, хв.; $Cч$ – годинна тарифна ставка відповідного розряду; $Нв$ – норма виробітку в годину, шт.

Відрядно-преміальна заробітна плата визначається за формулою:

$$З_{пл} = \sum_i^n PN + \text{премія} (\text{грн.}), \quad (4)$$

де *премія* – визначається в (%) від тарифної заробітної плати (грн.).

Відрядно-прогресивна заробітна плата визначається за формулою:

$$З_{пл} = PN_n + P''(Nф - N_n), \quad (5)$$

де N_n – виробіток продукції за нормою, шт.; $Nф$ – фактичний виробіток, шт.; P'' – підвищена розцінка, грн.

Непряма відрядна заробітна плата застосовується для оплати праці допоміжних робітників:

$$З_{пл} = P_k \times N (\text{грн.}), \quad (6)$$

де P_k – непряма відрядна розцінка, (грн.).

$$P_k = \frac{Cч}{Kобс \times Нв} (\text{грн.}), \quad (7)$$

де $Kобс$ – норма обслуговування верстатів наладчиком, шт.; $Нв$ – норма виробітку основним робітником, шт.; N – кількість виробів, які виготовили основні робітники обслуговуючої дільниці, шт.

Приклад 1

Визначити заробітну плату токаря при відрядно-преміальній оплаті праці, якщо робітник за місяць зробив 170 деталей за нормою часу на одну деталь 30 хв за другим розрядом і 140 деталей за нормою часу на одну деталь 15 хв за третім розрядом. Премія виплачується в розмірі 42%.

Розв'язання:

1. Визначається розцінка на деталі:

$$P = \frac{Cч \times Tшт}{60} (\text{грн.});$$

$$P_1 = \frac{1,31 \times 30}{60} = 0,65 (\text{грн.});$$

$$P_2 = \frac{1,44 \times 15}{60} = 0,36 (\text{грн.}).$$

2. Визначається тарифна місячна заробітна плата:

$$Зпл = P_1 \times N_1 + P_2 \times N_2;$$

$$Зпл = 0,65 \times 170 + 0,36 \times 140 = 160,9 (\text{грн.}).$$

3. Заробітна плата токаря при відрядно-преміальній оплаті праці:

$$Зпл = (P_1 \times N_1 + P_2 \times N_2) + \text{премія};$$

$$Зпл = 160,9 \times 1,42 = 228,48 (\text{грн.}).$$

Приклад 2

Робітник-верстатник за місяць (170 годин) зробив 570 деталей за 5-им розрядом на суму 23200 грн. Визначити його заробітну плату при відрядно-прогресивній оплаті праці, якщо норма часу на одну деталь – 20 хв при виконанні норм більш як на 100%, розцінку на виріб збільшити на 50%.

Розв'язання:

1. Визначається кількість деталей за нормою:

$$Nн = \frac{170 \times 60}{20} = 510 (\text{шт.}).$$

2. Визначається розцінка за нормою:

$$Pн = \frac{Cч. \times Tшт}{60};$$

$$Pн = \frac{1,88 \times 20}{60} = 0,62 (\text{грн.}).$$

3. Визначається можливість підвищення розцінки за нормою на 50%:

$$N_n - 510 \text{ шт.} - 100\%$$

$$N_{\phi} - 570 \text{ шт.} - X$$

$$X = \frac{570 \times 100}{510} = 111,7(\%).$$

Із розрахунків видно, що норму робітник перевиконав, тому деталі, які зроблені понад норму ($570 - 510 = 60$ шт.), будуть оплачуватись за підвищеною розцінкою.

$$P_n = 1,5 \times 0,62 = 0,93 \text{ (грн.)}$$

4. Визначається заробітна плата робітника-верстатника:

$$Z_{nl} = 0,62 \times 510 + 0,93 \times 60 = 372,0 \text{ (грн.)}$$

Задачі для розв'язання

Задача 1

Токар-верстатник за місяць (175 год) виконав: 360 деталей з нормою штучного часу 20 хв за 4-им розрядом, 108 деталей з нормою штучного часу 10 хв за 5-им розрядом, решта робіт 82 н-год за 3-ім розрядом. Оплата праці – відрядно-преміальна. За кожний процент перевиконання місячних норм виробітку встановлена премія в розмірі 2% від відрядного заробітку. Визначити місячний заробіток токаря.

Задача 2

Шліфувальник 4-го розряду відробив протягом місяця 175 годин і виготовив 420 деталей з нормою штучного часу 30 хв за 4-им розрядом. Оплата праці відрядно-прогресивна. При виконанні місячної норми розцінка підвищується на 50%. Визначити місячну заробітну плату шліфувальника.

Задача 3

Шліфувальник проробив за місяць 175 годин за табелем і виготовив 400 деталей з нормою штучного часу 30 хв за 5-им розрядом. На ділянці встановлена відрядно-преміальна оплата праці за здану продукцію контролеру з першого пред'явлення за наступною шкалою:

Питома вага продукції, що здається з першого пред'явлення	% преміальної доплати
При здачі 100% продукції	70
При здачі від 97 до 100%	60
При здачі від 92 до 97%	50
При здачі від 85 до 92%	45

Визначити місячний зарібок робітника, якщо контролер прийняв з першого пред'явлення 390 деталей.

Задача 4

Робітник 4-го розряду обробив протягом місяця (175 год) 820 деталей з нормою штучного часу 20 хв. Оплата праці відрядно-прогресивна. При перевиконанні місячної норми виробітку відрядна розцінка підвищується на 30%. Визначити місячний зарібок робітника.

Задача 5

Розрахувати зарібніту плату верстатника за відрядно-преміальною системою. Норма часу на обробку деталі 20 хв. Верстатник працює за 5-им розрядом. За звітний місяць (176 год) виробіток склав 570 деталей. За виконання норм виплачується премія в розмірі 10%, а за кожний процент перевиконання норм – по 8% відрядної зарібної плати.

Задача 6

Визначити суму зарібної плати робітника в умовах відрядно-прогресивної оплати праці. За місяць робітник виготовив 144 деталі, виконавши норму виробітку на 120%. Відрядна розцінка за одну деталь складає 1,2 грн, а оплата праці за виготовлення продукції понад 100% проводиться за розцінками, збільшеними в 1,4 рази.

Задача 7

Визначити зарібніту плату робітника при відрядно-преміальній системі, якщо він за місяць виготовив 173 вироби при завданні 130 шт. Норма часу на виконання операцій складає 1,4 н-год, а годинна тарифна ставка становить 1,41 грн. Процент доплат за виконання плану становить 9%, а процент доплати за кожний процент перевиконання плану становить 1,5%.

Задача 8

Визначити місячну заробітну плату робітника, виходячи з наступних даних: відпрацював 176 год. за 5-им розрядом, норма штучного часу на деталь – 6 хв, норма виробітку за годину – 10 деталей. Протягом місяця робітник виготовив 2500 деталей. Оплата праці відрядно-прогресивна. За продукцію, вироблену понад норму, розцінка підвищується в 1,5 рази.

Задача 9

Робітник 4-го розряду виготовив протягом місяця:

а) 500 деталей «А», з нормою штучного часу 15 хв за 3-ім розрядом; б) 300 деталей «Б» з нормою штучного часу 24 хв за 5-им розрядом. Визначити місячну заробітну плату робітника при прямій відрядній системі оплати праці.

Задача 10

Визначити місячну заробітну плату робітника за непрямою відрядною системою оплати праці, виходячи з наступних даних: робітник, зайнятий по 4-му розряду, протягом 7-годинної робочої зміни обслуговує одну бригаду, змінне завдання якої 100 кг продукції на одного робітника-відрядника, змінне завдання якого 10 н-год. Бригада протягом місяця (178 год) роботи випустила продукції обсягом 3000 кг, основний робітник-відрядник відпрацював 200 н-год.

Задача 11

Електрозварник 4-го розряду на особливо важких роботах протягом місяця відпрацював 110 годин на роботах 5-го розряду і 40 годин на роботах 4-го розряду, робочий день – 6 год. Оплата праці погодинно-преміальна, преміальна доплата дорівнює 25%. Визначити місячний зарібок робітника.

Задача 12

Фрезерувальник за місяць (175 год) обробив 460 деталей з нормою штучного часу 30 хв за 5-им розрядом робіт $C_4 = 2,5$ гр.од. На дільниці встановлена відрядно-преміальна система оплати праці за здачу продукції контролеру з першого пред'явлення.

Питома вага продукції, яку здали з першого пред'явлення	% преміальної доплати за здачу продукції з першого пред'явлення
При здачі 100% продукції	30
При здачі від 90 до 100%	25

Визначити зарібок робітника, якщо з першого пред'явлення здано 425 деталей.

Задача 13

Налагоджувальник обслуговує п'ять верстатів, на яких обробляються деталі з нормою часу 12 хв. Визначити місячний (170 год) зарібок наладчика при непрямій відрядній системі оплати праці, якщо робітники дільниці, яку обслуговує наладчик, перевиконують норми на 20%. Годинна тарифна ставка наладчика $C_5 = 2,5$ гр.од.

Задача 14

Робітник-верстатник за місяць (170 год) обробив 2100 деталей. Норма виробітку – 10 деталей за годину. Визначити зарібок робітника при відрядно-підрядній системі оплати праці, якщо при перевиконанні норми понад 10% різниця збільшується на 50%. Годинна тарифна ставка робітника $C_3 = 1,5$ грн.

Приклад 3

Визначення грошового забезпечення атестованим співробітникам системи МВС:

№ з/п	Умова задачі	Вихідні дані
1.	Оклад	810,00
2.	Оклад за звання	115,00
3.	Надбавка за вислугу років	20%
4.	Надбавка за таємність	–
5.	Надбавка за гірські умови	25%
6.	Надбавка за ОРД(сл)	10%
7.	Надбавка за безперервну вислугу років	–
8.	Надбавка за спецпідрозділ	–
9.	Надбавка за особливі умови служби	50%
10.	За невихід на роботу зняти грошове утримання	–
11.	Пенсійна надбавка	–
12.	Премія	50%
13.	Відзнака служби 2 ст. А) 4196,63 Б) 3196,13 В) 4208,63 Г) всі не вірні	

Визначити грошове забезпечення. Перевірити правильність нарахування, вибрати правильну відповідь.

Розв'язок:

Умовні позначення:

Нгір. – надбавка за роботу в гірській місцевості;

ПОпід. – посадовий оклад підвищений;

Нв.р. – надбавка за вислугу років;

Нсл. – надбавка за службу на посадах слідчих;

Но.у.с. – надбавка за особливі умови служби;

Пр. – премія;

Гр.заб. – грошове забезпечення.

Згідно з наказом МВС України № 499 від 31.12.2007 р. проводимо розрахунок грошового забезпечення:

1) $\text{Нгір.} = \text{Опос.} \times 25\% = 810 \times 25\% = 202,50 \text{ грн.}$

2) $\text{ПОпід.} = \text{ПО} + \text{Нгір.} = 810,00 + 202,50 = 1012,50 \text{ грн.}$

3) $\text{Нв.р.} = (\text{ПОпід.} + \text{Озв.}) \times 10\% = (1012,50 + 115,00) \times 10\% = 112,75 \text{ грн.}$

4) $\text{Нсл.} = \text{ПОпід.} \times 10\% = 1012,50 \times 10\% = 101,25 \text{ грн.}$

5) $\text{Но.у.с.} = (\text{ПОпід.} + \text{Озв.} + \text{Нв.р.}) \times 50\% = 1240,25 \times 50\% = 620,13 \text{ грн.}$

6) $\text{Пр.} = (\text{ПОпід.} + \text{Озв.} + \text{Нв.р.} + \text{Нт.} + \text{Нсл.} + \text{Но.у.с.}) \times 50\% = 1961,63 \times 50\% = 980,82 \text{ грн.}$

7) $\text{Гр.заб.} = (\text{ПОпід.} + \text{Озв.} + \text{Нв.р.} + \text{Нт.} + \text{Нсл.} + \text{Но.у.с.}) + \text{Пр.} = 1961,63 + 980,82 = 2942,45 \text{ грн.} + 1012,50 = 3954,95 \text{ грн.}$

Правильна відповідь Г.

Задачі для розв'язання

Задача 1

№ з/п	Умова задачі	Вихідні дані
1.	Оклад	1100,00
2.	Оклад за звання	120,00
3.	Надбавка за вислугу років	25%
4.	Надбавка за таємність	10%
5.	Надбавка за гірські умови	–
6.	Надбавка за ОРД	20%
7.	Надбавка за безперервну вислугу років	–
8.	Надбавка за спецпідрозділ	–
9.	Надбавка за особливі умови служби	40%
10.	За невихід на роботу зняти грошове утримання	–
11.	Премія	30%
12.	Нагороджений: – «За відзнаку у службі I ст.» А) 4304,90; Б) 5404,50; В) 6504,70; Г) всі не вірні	

Визначити грошове забезпечення.

Задача 2

№ з/п	Умова задачі	Вихідні дані
1.	Оклад	1100,00
2.	Оклад за звання	130,00
3.	Надбавка за вислугу років	25%
4.	Надбавка за таємність	10%
5.	Надбавка за гірські умови	–
6.	Надбавка за ОРД	20%
7.	Надбавка за безперервну вислугу років	–
8.	Надбавка за спецпідрозділ	–
9.	Надбавка за особливі умови служби	40%
10.	За невихід на роботу зняти грошове утримання	–
11.	Премія	30%
12.	Нагороджений: – «За відзнаку у службі I ст.» А) 4304,90; Б) 5404,50; В) 6504,70; Г) всі не вірні	

Визначити грошове забезпечення.

Задача 3

№ з/п	Умова задачі	Вихідні дані
1.	Оклад	1115,00
2.	Оклад за звання	110,00
3.	Надбавка за вислугу років	10%
4.	Надбавка за таємність	10%
5.	Надбавка за гірські умови	–
6.	Надбавка за ОРД(сл)	–
7.	Надбавка за спецпідрозділ	15%
8.	Надбавка за особливі умови служби	50%
9.	За невихід на роботу зняти грошове утримання	–
10.	Премія	50%
11.	А) 1958,38 Б) 2404,50 В) 1504,70 Г) всі не вірні	

Визначити грошове забезпечення.

ДОДАТКИ

Додаток А

Типовий перелік правопорушень, які виявляються при проведенні ревізій (перевірок), і за які можливе настання кримінальної відповідальності*

№ ст.	Витяги зі статей Кримінального кодексу України	Грошовий вираз шкоди за статтею	Підслідність
1	2	3	4
175	Невиплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат 1. Безпідставна невиплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої установленної законом виплати громадянам більше ніж за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності 2. Те саме діяння, якщо воно було вчинене внаслідок нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати, стипендії, пенсії та інших встановлених законом виплат	незалежно від суми	прокуратура
183	Порушення права на отримання освіти 2. Незаконна вимога оплати за навчання у державних чи комунальних навчальних закладах	незалежно від суми	прокуратура
184	Порушення права на безоплатну медичну допомогу 1. Незаконна вимога оплати за надання медичної допомоги в державних чи комунальних закладах охорони здоров'я	незалежно від суми	МВС
185	Крадіжка Таємне викрадення чужого майна	незалежно від суми	МВС

* Перелік не є вичерпним.

1	2	3	4
188	Викрадення шляхом демонтажу та іншим засобом електричних мереж, кабельних ліній зв'язку та їх обладнання 1. Викрадення шляхом демонтажу та іншим засобом електричних мереж, кабельних ліній зв'язку та їх обладнання	незалежно від суми	МВС
190	Шахрайство 1. Заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою	незалежно від суми	МВС
191	Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем 1. Привласнення чи розтрата чужого майна, яке було ввірене особі чи перебувало в її віданні; 2. Привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем	незалежно від суми	прокуратура
192	Заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою 1. Заподіяння значної майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою за відсутності ознак шахрайства	у 50 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	МВС
194	Умисне знищення або пошкодження майна 1. Умисне знищення або пошкодження чужого майна, що заподіяло шкоду у великих розмірах	розмір шкоди визначається в кожному окремому випадку і не має сталого вартісного виразу	МВС
202	Порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю 1. Здійснення без державної реєстрації, як суб'єкта підприємницької діяльності, що містить ознаки підприємницької та яка підлягає ліцензуванню, або здійснення без	в 1000 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	МВС

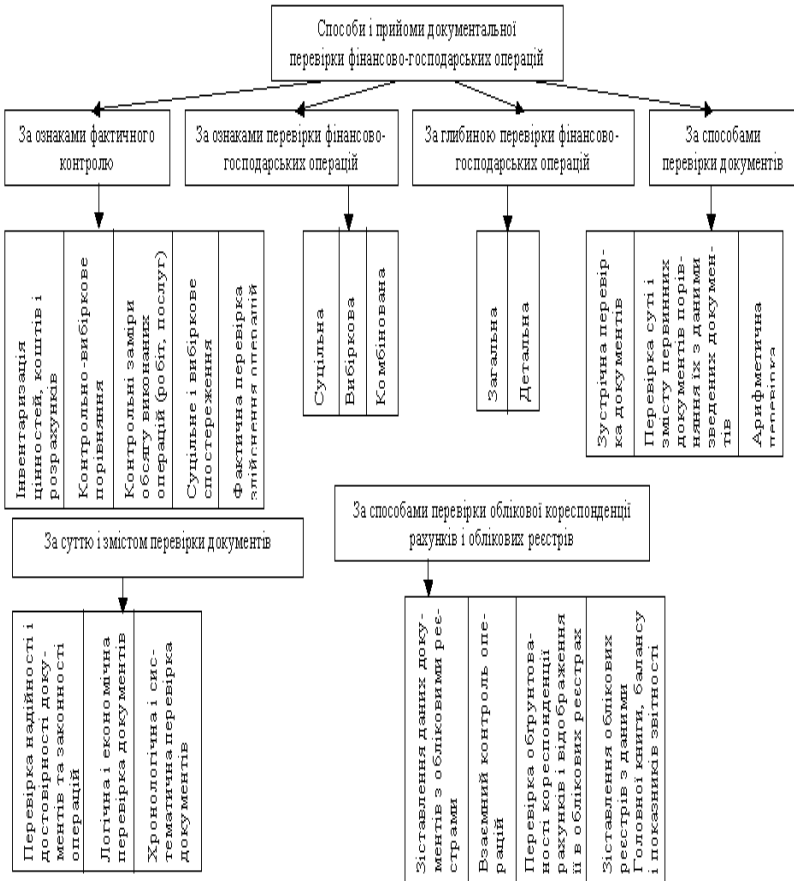
	<p>одержання ліцензії видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до законодавства, чи здійснення таких видів господарської діяльності з порушенням умов ліцензування, якщо це було пов'язано з отриманням доходу у великих розмірах</p>		
203	<p>Зайняття забороненими видами господарської діяльності 1. Зайняття видами господарської діяльності, щодо яких є спеціальна заборона, встановлена законом, крім випадків, передбачених іншими статтями цього Кодексу</p>	незалежно від суми	МВС
210	<p>Порушення законодавства про бюджетну систему України 1. Використання службовою особою бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, а так само недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, якщо предметом цих діянь були бюджетні кошти у великих розмірах</p>	у 1000 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура
211	<p>Видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку 1. Видання службовою особою нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах</p>	у 1000 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура
212	<p>Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів 1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку,</p>	у 1000 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів	податкова міліція

	вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах	громадян	
222	Шахрайство з фінансовими ресурсами 1. Надання громадянином-підприємцем або засновником чи власником суб'єкта господарської діяльності, а також службовою особою суб'єкта господарської діяльності завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності	незалежно від суми	МВС
233	Незаконна приватизація державного, комунального майна 1. Приватизація державного, комунального майна шляхом заниження його вартості через визначення її у спосіб, не передбачений законом, або використання підроблених приватизаційних документів, а також сама приватизація майна, яке не підлягає приватизації згідно з законом, або приватизація неправомочною особою	незалежно від суми	прокуратура
235	Недотримання особою обов'язкових умов щодо приватизації державного, комунального майна або підприємств та їх подальшого використання Подання неправдивих відомостей у декларації щодо походження коштів, за які приватизується державне, комунальне майно або підприємство, та інших документах, необхідних для їх приватизації, недотримання вимог щодо подальшого використання приватизованого об'єкта та інших	незалежно від суми	прокуратура

	обов'язкових умов щодо приватизації, встановлених законами та іншими нормативно-правовими актами		
358	<p>Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів</p> <p>1. Підроблення посвідчення або іншого документа, який видається чи посвідчується підприємством, установою, організацією, громадянином-підприємцем, приватним нотаріусом, аудитором чи іншою особою, яка має право видавати чи посвідчувати такі документи, і який надає права або звільняє від обов'язків, з метою використання його як підроблювачем, так і іншою особою, або збут такого документа, а також виготовлення підроблених печаток, штампів чи бланків підприємств, установ чи організацій незалежно від форми власності, а так само інших офіційних печаток, штампів чи бланків з тією самою метою або їх збут</p>	незалежно від суми	МВС
364	<p>Зловживання владою або службовим становищем</p> <p>1. Зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, якщо воно заподіяло істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб</p>	у 100 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура
365	<p>Перевищення влади або службових повноважень</p> <p>1. Перевищення влади або службових повноважень, тобто умисне вчинення службовою особою дій, які явно виходять за межі наданих їй прав чи повноважень, якщо вони заподіяли істотну шкоду охоронюваним законом правам та інтересам окремих громадян, або державним чи</p>	у 100 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура

	громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб		
366	Службове підроблення 1. Службове підроблення, тобто внесення службовою особою до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення документів, а також складання і видача завідомо неправдивих документів	незалежно від суми	прокуратура
367	Службова недбалість 1. Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що заподіяло істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб	у 100 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура
410	Викрадення, привласнення, вимагання військовослужбовцем зброї, бойових припасів, вибухових або інших бойових речовин, засобів пересування, військової та спеціальної техніки чи іншого військового майна, а також заволодіння ними шляхом шахрайства або зловживання службовим становищем 1. Викрадення, привласнення, вимагання військовослужбовцем зброї, бойових припасів, вибухових або інших бойових речовин, засобів пересування, військової та спеціальної техніки чи іншого військового майна або заволодіння ними шляхом шахрайства	незалежно від суми	прокуратура
411	Умисне знищення або пошкодження військового майна 1. Умисне знищення або пошкодження зброї, бойових припасів, засобів пересування, військової та спеціальної техніки чи іншого військового майна	незалежно від суми	прокуратура

423	<p>Зловживання військовою службовою особою владою або службовим становищем</p> <p>1. Незаконне використання військовою службовою особою транспортних засобів, споруд чи іншого військового майна, а також незаконне використання підлеглого для особистих послуг чи послуг іншим особам, а також інше зловживання владою або службовим становищем, вчинене з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, якщо таке діяння заподіяло істотну шкоду</p>	у 250 і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян	прокуратура
-----	---	---	-------------



ПИТАННЯ ТЕСТОВОГО КОНТРОЛЮ

Тема: Суть, предмет і методи контролю, методичні прийоми та класифікація контролю

Варіант 1

1. Суть контролю полягає в тому, щоб шляхом застосування певної системи перевірок забезпечити:

- а) виконання господарських планів;
- б) раціональне використання матеріальних і трудових ресурсів;
- в) раціональне використання фінансових ресурсів;
- г) всі відповіді вірні.

2. На рівні мікроекономіки функціонує фінансово-господарський контроль, який здійснює:

- а) рахункова палата;
- б) державна податкова інспекція;
- в) контрольно-ревізійна служба;
- г) державне казначейство.

3. За суб'єктами контроль поділяється на:

- а) загальноекономічний і фінансово-господарський;
- б) економічний, фінансовий;
- в) державний, муніципальний, незалежний, індивідуальний;
- г) попередній, оперативний, підсумковий.

4. Державний контроль здійснюють:

- а) ради народних депутатів та їх комісії;
- б) фонд держмайна, міністерство фінансів, міністерство економіки, НБУ;
- в) аудиторські фірми;
- г) власники або керівники підприємства.

5. Незалежний контроль здійснюють:

- а) власники або керівники підприємства;
- б) аудиторські фірми;
- в) фонд держмайна, міністерство фінансів, міністерство економіки, НБУ;
- г) ради народних депутатів та їх комісії.

6. Контроль, який здійснюється у процесі виконання господарських операцій, є:

- а) попереднім контролем;
- б) підсумковим контролем;
- в) технологічним контролем;
- г) оперативним контролем.

7. До специфічних методів фінансового контролю відносять:

- а) інвентаризація, камеральна перевірка, спостереження;
- б) аналіз і синтез, індукція і дедукція, системний аналіз;
- в) експеримент, аналіз і синтез, системний аналіз;
- г) експертиза, індукція і дедукція, спостереження.

8. Періодична перевірка наявності цінностей, що перебувають на балансі підприємства, їх стану та умов зберігання – це:

- а) інвентаризація;
- б) службове розслідування;
- в) спостереження;
- г) експертиза.

9. Перевірку наявності окремих видів цінностей підприємства передбачає:

- а) повна інвентаризація;
- б) вибіркова інвентаризація;
- в) часткова інвентаризація;
- г) повторна інвентаризація.

10. Планова інвентаризація проводиться:

- а) за заздалегідь складеними планами підприємства;
- б) за закритим планом роботи бухгалтерської служби протягом календарного року, в різні дати;
- в) під час інвентаризації чи відразу після її закінчення;
- г) за ініціативою ревізорів у процесі проведення ревізій.

10. Підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності сприяє:

- а) фінансово-господарський контроль;
- б) економічний контроль;
- в) незалежний контроль;
- г) індивідуальний.

11. У сфері макроекономіки функціонує державний фінансовий контроль, який здійснює:

- а) рахункова палата;
- б) державне казначейство;
- в) контрольно-ревізійна служба;
- г) аудиторські організації.

12. Сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці у підприємницькій діяльності для одержання максимального прибутку – це:

- а) мета фінансово-господарського контролю;
- б) завдання фінансово-господарського контролю;
- в) функція фінансово-господарського контролю;
- г) засіб фінансово-господарського контролю.

13. Муніципальний контроль здійснюють:

- а) ради народних депутатів та їх комісії;
- б) фонд держмайна, міністерство фінансів, міністерство економіки, НБУ;
- в) аудиторські фірми;
- г) власники або керівники підприємства.

14. Залежно від періодичності здійснення процедур контроль поділяється на:

- а) державний, муніципальний, незалежний, індивідуальний;
- б) загальноекономічний і фінансово-господарський;
- в) попередній, оперативний, підсумковий;
- г) економічний, фінансовий.

15. Контроль, який проводиться після завершення господарських операцій усіма контрольними органами, є:

- а) попереднім контролем;
- б) підсумковим контролем;
- в) технологічним контролем;
- г) оперативним контролем.

16. До загальнонаукових методів фінансового контролю відносять:

- а) інвентаризацію, камеральну перевірку, спостереження;
- б) аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, системний аналіз;
- в) експеримент, службове розслідування, економічний аналіз;
- г) експертизу, індукцію і дедукцію, спостереження.

17. Перевірку фактичної наявності всіх видів цінностей на підприємстві, а також прийнятих на відповідальне зберігання, передбачає:

- а) повна інвентаризація;
- б) вибіркова інвентаризація;
- в) часткова інвентаризація;
- г) повторна інвентаризація.

18. Індивідуальний контроль здійснюють:

- а) власники або керівники підприємства;
- б) аудиторські фірми;
- в) фонд держмайна, міністерство фінансів, міністерство економіки, НБУ;
- г) ради народних депутатів та їх комісії.

19. Перевірка діяльності керівництва підприємства – це:

- а) інвентаризація;
- б) службове розслідування;
- в) спостереження;
- г) експертиза.

Тема: Методика і техніка перевірки облікової документації під час ревізії.

1. Документи за джерелами інформації поділяються на:

- а) дійсні та недійсні;
- б) офіційні та приватні;
- в) внутрішні та зовнішні;
- г) первинні та вторинні.

2. До основних ознак підробки документів належать:

- а) підчищування;
- б) травлення;
- в) дописування;
- г) всі відповіді вірні.

3. До способів перевірки документів не належать:

- а) формальна перевірка;
- б) юридична перевірка;
- в) економічна перевірка;
- г) політична перевірка.

4. До загальних методів дослідження документів не відносять:

- а) аналіз;
- б) експертизу;
- в) синтез;
- г) індукцію.

5. Хронологічна перевірка документів передбачає:

а) розгляд документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок;

б) дослідження документів, яке поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями;

в) розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях;

г) що ревизор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

6. Першим етапом у проведенні ревізійного процесу є:

- а) складання програми ревізії;
- б) підготовка до ревізії;
- в) організація роботи на місці ревізії;
- г) вибір способів та методів ревізії.

7. Перевірка, яка визначає ступінь правильності складання документів, – це:

- а) фактична перевірка;
- б) формальна перевірка;
- в) аналітична перевірка;
- г) економічна перевірка.

8. Планування ревізії – це:

а) система прийомів і методів визначення мети контрольного заходу (ревізії);

б) низка послідовних етапів (стадій) перевірки;

в) система прийомів і методів визначення мети контрольного заходу (ревізії) і розробка програм для її досягнення;

г) низка непослідовних етапів (стадій) перевірки, які включають підготовку до ревізії і складання її програми, організацію інвентаризації цінностей коштів на підприємстві.

9. Первинні, повторні, додаткові – це ревізії:

- а) за ставленням до плану роботи;
- б) за повнотою перевірки господарських операцій;
- в) за висотою охоплених питань;
- г) за повторюваністю.

10. Перевірка фінансово-господарської діяльності установ, коли досліджуються документи, що стосуються окремих операцій, – це:

- а) вибіркова ревізія;
- б) часткова ревізія;
- в) тематична ревізія;
- г) фінансова ревізія.

Тема: Ревізія касових операцій та операцій з рахунків у банках

1. До джерел контролю ревізії каси не належать:

- а) первинні документи;
- б) вторинні документи;
- в) облікові реєстри;
- г) звітні документи.

2. Раптова ревізія каси з покупюрним перерахуванням грошей повинна проводитися на кожному підприємстві:

- а) не рідше одного разу за місяць;
- б) не рідше одного разу за квартал;
- в) не рідше одного разу за півріччя;
- г) не рідше одного разу за рік.

3. Джерелами ревізії операцій на рахунках банку є:

- а) виписки банків з відповідних рахунків з додатками;
- б) копії платіжних доручень;
- в) книги аналітичного обліку;
- г) всі відповіді вірні.

4. Баланс, звіти установи, книга обліку розрахункових операцій належать до:

- а) первинних документів;
- б) вторинних документів;
- в) звітних документів;

г) облікових реєстрів.

5. Термін видачі заробітної плати з каси не повинен перевищувати:

- а) двох днів;
- б) трьох днів;
- в) чотирьох днів;
- г) п'яти днів.

6. Граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час, – це:

- а) касова книга;
- б) депонована заробітна плата;
- в) ліміт залишку готівки в касі;
- г) книга обліку.

7. Ліміт залишку готівки в касі не встановлюється:

- а) фермерським господарствам;
- б) будівельним фірмам;
- в) інвестиційним компаніям;
- г) всі відповіді вірні.

8. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на:

- а) касира;
- б) бухгалтера;
- в) головного бухгалтера;
- г) старшого касира.

9. Приймання готівки в касу проводиться за:

- а) розрахунковою книжкою;
- б) видатковим касовим ордером;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) всі відповіді вірні.

10. Закон України «Про державну контрольну-ревізійну службу в Україні» був прийнятий у якому році:

- а) 1991 р.;
- б) 1993 р.;
- в) 1995 р.;
- г) 1996 р.

11. Готівка, марки, прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, податкові накладні належать до:

- а) первинних документів;

- б) вторинних документів;
- в) облікових реєстрів;
- г) звітних документів.

12. Який з основних методів фактичного контролю покладено в основу ревізії касової готівки:

- а) камеральна перевірка;
- б) ревізія;
- в) інвентаризація;
- г) контрольне замірювання.

13. Перевірка дотримання касової дисципліни передбачає:

- а) контроль за належним оформленням касових операцій;
- б) формальну перевірку первинних касових документів;
- в) перевірку правильності оформлення платіжних і розрахунково-платіжних відомостей;
- г) всі відповіді вірні.

14. Усі касові операції під час перевірки:

- а) тривають;
- б) частково тривають;
- в) припиняються;
- г) всі відповіді не вірні.

15. Ліміт залишку готівки в касі – це:

а) готівкові кошти, що одержані підприємством для виплат заробітної плати, та не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам;

б) граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі у позаробочий час;

в) документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку в касі;

г) граничний розмір суми готівки, що не може залишатися в касі у позаробочий час.

16. Яким з перелічених підприємств ліміт каси не встановлюється:

- а) банкам;
- б) підприємцям;
- в) релігійним організаціям;
- г) всі відповіді вірні.

17. Видача готівки з каси проводиться за:

- а) розрахунковою книжкою;
- б) видатковим касовим ордером;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) всі відповіді вірні.

18. Готівкові кошти, що одержані підприємством для виплат заробітної плати, та не виплачені в установленний строк окремим фізичним особам – це:

- а) касова книга;
- б) депонована заробітна плата;
- в) ліміт залишку готівки в касі;
- г) книга обліку.

19. Вносити з приміщення підприємства касові документи:

- а) дозволяється;
- б) забороняється;
- в) дозволяється тільки за наявності письмового дозволу керівника або головного бухгалтера;
- г) дозволяється тільки певні документи.

20. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні було прийняте в якому році:

- а) 2002 р.;
- б) 2004 р.;
- в) 2006 р.;
- г) 2008 р.

Тема: Методика і техніка перевірки облікової документації під час ревізії

1. Документи за способом передачі поділяються на:

- а) відкриті та кодовані;
- б) офіційні та приватні;
- в) внутрішні та зовнішні;
- г) первинні та вторинні.

2. Документи за способом порівняння поділяються на:

- а) внутрішні та зовнішні;
- б) офіційні та приватні;

- в) ідентифіковані та не ідентифіковані;
- г) первинні та вторинні.

3. Прийом логічної перевірки розглядає такі параметри фінансово-господарської діяльності підприємства, як:

- а) законність;
- б) обґрунтованість;
- в) доцільність;
- г) всі відповіді вірні.

4. До спеціальних методів дослідження документів не відносять:

- а) лабораторні дослідження;
- б) дедукцію;
- в) експертизу;
- г) контрольні заміри.

5. Систематизована перевірка документів передбачає:

- а) розгляд документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок;
- б) дослідження документів, яке поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями;
- в) розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях;
- г) що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

6. Лабораторний аналіз передбачає:

- а) уточнення суттєвих характеристик об'єкта контролю і отримання на цій основі якісно нової інформації;
- б) визначення правильності і законності відпуску товарів покупцям;
- в) визначення достовірності даних відділу технічного контролю щодо кількості і якості продукції;
- г) підтвердження здійснення операцій з придбання активів, правдивість складання звітів та введення об'єктів в експлуатацію після закінчення їх будівництва.

7. Ревізійний процес – це:

- а) процес встановлення цілей підприємства і вибору оптимального шляху їх досягнення;

б) низка послідовних етапів (стадій) перевірки, які включають підготовку до ревізії і складання її програми, організацію інвентаризації цінностей коштів на підприємстві, обстеження об'єктів ревізії і документальну перевірку операцій та облікових даних;

в) система прийомів і методів визначення мети контрольного заходу (ревізії) і розробка програм для її досягнення;

г) низка непослідовних етапів (стадій) перевірки, які включають підготовку до ревізії.

8. Ревізія, за якою перевірки підлягають будь-які види операцій:

а) вибіркова ревізія;

б) фінансова ревізія;

в) часткова ревізія;

г) тематична ревізія.

9. Вибіркові, повні, часткові, комбіновані – це ревізії:

а) за ставленням до плану роботи;

б) за повнотою перевірки господарських операцій;

в) за висотою охоплених питань;

г) за повторюваністю.

10. Перевірка фінансово-господарської діяльності установ, за даними бухгалтерської документації, облікових реєстрів і звітності – це:

а) вибіркова ревізія;

б) часткова ревізія;

в) тематична ревізія;

г) фінансова ревізія.

11. Організацію і порядок проведення ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів регламентують:

а) Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затверджена наказом ГоловкиРУ від 03.10.1997 р. № 121;

б) Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, затверджена наказом ГоловкиРУ від 26.11.1999 р. № 107;

в) Закони України «Про прокуратуру», «Про міліцію», «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»;

г) усі вказані нормативні акти;

г) Інструкція про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, затверджена наказом «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53.

12. Протокол про адміністративне правопорушення – порушення законодавства про бюджетну систему згідно зі ст. 164-12 КУпАП складають:

а) протягом двох місяців від дня виявлення правопорушення;

б) протягом двох місяців від дня вчинення правопорушення;

в) у день закінчення ревізії чи перевірки (підписання акта);

г) упродовж семи днів від дня прийняття ревізійних матеріалів.

13. Причиною для відмови у проведенні ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів є відсутність таких даних про:

а) факти використання бюджетних коштів не за цільовим призначенням;

б) недостачі та крадіжки державного чи комунального майна;

в) повну назву підприємства, його адресу, коротку суть фінансових порушень, конкретні питання дотримання законодавства з фінансів, період, протягом якого слід перевірити діяльність підприємства.

14. Бюджетні асигнування призупиняють за:

а) несвоєчасне і неповне подання звітності про виконання бюджету;

б) несвоєчасне складання кошторису;

в) невиконання вимог до бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання порядку перерахування цих коштів;

г) подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету;

г) порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог до прийняття ними бюджетних зобов'язань;

д) нецільового використання бюджетних коштів.

15. Протокол про адміністративне правопорушення на особу, яка вчинила адміністративне правопорушення і звільнилася з роботи до початку або під час проведення ревізії (перевірки), складають:

- а) ні;
- б) так, у терміни, передбачені ст. 38 КУпАП;
- в) так, виключно за ст. 164-12 КУпАП.

16. До державних органів, які здійснюють функції економічного контролю, належать:

- а) НБУ, Державний комітет статистики України, Аудиторська палата України, Антимонопольний комітет України, ДКРС, ДПА України та ін.;
- б) Рахункова палата Верховної Ради України, ДПАУ, Державне казначейство України, ДКРС, Мінфін, Мінекономіки та ін.;
- в) Фонд державного майна України, МВС України, СБУ, Державне казначейство України, ДПАУ та ін.

17. Бухгалтерський документ – це:

- а) доказ законності здійснення операції та правильності записів у реєстрах обліку;
- б) письмове відображення вчинених дій;
- в) звід нормативних актів, що регламентують діяльність конкретних осіб;
- г) джерело інформації на будь-якому носії, що відображає здійснення господарських операцій;
- г) письмове свідчення, доказ;
- д) письмове свідчення здійсненої господарської операції, що фіксується на реєстрах обліку і є офіційним;
- е) будь-яка зареєстрована інформація незалежно від форми або характеристики.

18. Під зустрічною перевіркою розуміють:

- а) окремий прийом, який спонукає порівнювати реквізити того самого документа у різних примірниках;
- б) контроль тотожності окремих реквізитів у різних за змістом документах;
- в) дієвий метод документального контролю тотожності окремих реквізитів у різних примірниках документа;
- г) прийом зіставлення фактичних даних з даними обліку;

г) спеціальну дію, спрямовану на перевірку фактичної наявності матеріальних цінностей способом порівняння.

19. Ревізійний процес – це:

а) низка послідовних етапів (стадій) перевірки;
б) процес, що охоплює підготовку до ревізії і складання її програми, організацію інвентаризації цінностей, коштів на підприємстві, обстеження об'єктів ревізії і документальну перевірку операцій та облікових даних;

в) процес дослідження документів;

г) взаємопов'язані етапи розкриття економічних злочинів.

20. Суть визначення «кореспонденція рахунків» означає:

а) належне заповнення всіх необхідних реквізитів документа;

б) контроль первинної документації через реєстри синтетичного й аналітичного обліку;

в) формалізовану економічну суть операції, відображеної в бухгалтерському обліку;

г) проведення в облікових реєстрах господарських операцій.

Тема: Ревізія операцій з основними засобами

1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначено у:

а) П(С)БО-5;

б) П(С)БО-6;

в) П(С)БО-7;

г) П(С)БО-8.

2. Надходження основних засобів на баланс підприємства відображається на:

а) 10-му рахунку;

б) 20-му рахунку;

в) 30-му рахунку;

г) 40-му рахунку.

3. Джерелами ревізії операцій з основними засобами є:

а) первинні документи;

б) реєстри синтетичного й аналітичного обліку;

- в) дані квартальної й річної звітності;
- г) всі відповіді вірні.

4. 105 субрахунок рахунку 10 «Основні засоби» – це:

- а) будинки та споруди;
- б) машини та обладнання;
- в) транспортні засоби;
- г) інструменти, прилади та інвентар.

5. Основні засоби – це:

а) знаряддя праці, за допомогою яких робітник впливає на предмет чи процес праці, або матеріальні умови, необхідні для здійснення виробничого процесу чи для зберігання та переміщення предметів і продуктів праці;

б) предмети, які використовують не більше одного року або протягом нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік;

в) матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік);

г) ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого самого продажу.

6. Ревізор слід знати, що, згідно з чинними нормативними документами для правильного нарахування амортизації нематеріальні активи поділяють на дві групи: нематеріальні активи, за якими нараховують знос, і нематеріальні активи, за якими його не нараховують:

- а) так;
- б) ні.

7. Ревізор вибірково перевіряє правильність визначення планової потреби в матеріальних ресурсах. Цю потребу визначають за формулою:

$$\Pi = \Pi_1 + \Pi$$

- а) так;
- б) ні.

8. Чек – це:

- а) гарант оплати відвантаженої продукції, робіт, послуг;

б) письмове боргове зобов'язання встановленої форми, що дає його власникові беззаперечне право після певного строку вимагати від боржника сплати зазначеної суми;

в) документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка установи банку сплатити фізичній або юридичній особі зазначену суму коштів.

9. Ревізію операцій на капітальний ремонт основних засобів потрібно починати з перевірки витрат на капітальний ремонт:

а) так; б) ні.

10. Наслідком ненарахування амортизації у разі, якщо підприємство зазнало збитків, є перекручення фінансового результату господарської діяльності і продовження строку корисного використання об'єкта, що амортизується.

а) так; б) ні.

11. Розрахунок суми, призначеної до відшкодування за розкрадання, нестачі або знищення матеріальних цінностей, повинен здійснюватися за наступною формулою: $P_3 = [(B_B - A) \times \times I_{\text{инф}} + \text{ПДВ} + M] \times 2$.

а) так; б) ні.

12. Засоби і знаряддя праці за обліково-економічними ознаками поділяють на:

а) основні засоби, виробничі фонди, малоцінні предмети;
б) малоцінні та швидкозношувані предмети, нематеріальні активи, виробничі засоби;

в) основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети;

г) засоби праці, майнові комплекси, малоцінні та швидкозношувані предмети, основні засоби.

13. Згідно з П(С)БО № 7 існують наступні методи нарахування амортизації основних засобів:

а) кумулятивний, виробничий, прямолінійний, стандартний;

б) ідентифікований, кумулятивний, прискорений, виробничий;

в) виробничий, кумулятивний, прискореного зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, прямолінійний;

г) зменшення залишкової вартості, прямолінійний, ідентифікований, кумулятивний.

14. В актах обстеження основних засобів, що підлягають ліквідації, ліквідаційна комісія вказує підстави для списання таких основних засобів, а саме: факти допущеної халатності, вартість, причину тощо.

- а) так;
- б) ні.

15. Належать до первісної вартості запасів і не включаються до витрат того періоду, в якому вони були встановлені:

- а) понаднормові втрати і недостачі запасів;
- б) відсотки за користування позиками;
- в) витрати на збут;
- г) адміністративні витрати.

13. Квартальна норма амортизаційних відрахувань згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», за об'єктами, придбаними до 1 січня 2004 р., становить:

- а) 1 група 2% б) 1,25% в) 3%
- 2 група 10% 6,25% 1,5%
- 3 група 6% 3,75% 1%
- 4 група 15% 15% 0%

14. У разі повернення на склад з експлуатації МШП, придатні для подальшої експлуатації, оприбутковують:

- а) Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт 71 «Інший операційний дохід»;
- б) Дт 71 «Інший операційний дохід» – Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- в) Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт 23 «Виробництво».

Тема: Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями

1. При ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями центральне місце посідають два основних способи перевірки:

- а) фактична та економічна;
- б) документальна та фактична;
- в) фактична та юридична;
- г) документальна та економічна.

2. Першим етапом ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями є:

- а) дотримання умов зберігання;
- б) інвентаризація;
- в) перевірка складського обліку;
- г) списання втрат.

3. До джерел ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями не відносять:

- а) законодавчі і нормативні акти про постачання ТМЦ;
- б) нормативно-правові акти з ведення обліку, інвентаризації ТМЦ;
- в) звітність про зберігання, реалізацію, використання та списання ТМЦ;
- г) всі відповіді не вірні.

4. Основні причини створення завищених норм витрат сировини і матеріалів:

- а) завищення кількості списаних на витрати матеріалів;
- б) неправильний підрахунок залишків;
- в) використання застарілих норм;
- г) наявність від'ємних перехідних залишків.

5. Зберігання матеріальних цінностей закріплюється за:

- а) керівником підприємства;
- б) бухгалтером;
- в) матеріально відповідальною особою;
- г) головним бухгалтером.

6. Одночасне здійснення інвентаризації в усіх місцях зберігання ТМЦ дає можливість попереджувати:

- а) приховування нестач ТМЦ;
- б) приховування надлишків ТМЦ;
- в) приховування нестач або надлишків ТМЦ;
- г) всі відповіді не вірні.

7. До методів виявлення завищених норм витрат відносять:

- а) зіставлення чинних норм на підприємстві з нормами витрат за минулі роки;
- б) зіставлення чинних норм з фактичним витрачанням сировини і матеріалів за ряд попередніх років;

в) зіставлення чинних норм на підприємстві з чинними нормами і фактичними витратами матеріалів на споріднених підприємствах;

г) всі відповіді вірні.

8. Особливості інвентаризації ТМЦ регламентуються:

а) інструкцією;

б) наказом;

в) розпорядженням;

г) постановою.

Тема: Ревізія стану бухгалтерського обліку

1. Нецільове використання бюджетних коштів – це:

а) витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису;

б) витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції;

в) витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;

г) всі відповіді вірні.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» був прийнятий у:

а) 1993 р.;

б) 1997 р.;

в) 1999 р.;

г) 2007 р.

3. До об'єктів контролю фінансового стану підприємства відносять:

а) доходи від реалізації;

б) фінансові результати;

в) доходи від участі в капіталі;

г) всі відповіді вірні.

4. Перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями – це:

а) бюджетне правопорушення;

б) адміністративне правопорушення;

в) кримінальне правопорушення;

г) цільове використання коштів.

5. Перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарської операції та підписувати первинні документи, затверджує:

- а) бухгалтер;
- б) керівник установи;
- в) головний бухгалтер;
- г) фінансовий директор.

6. Метою контролю та ревізії доходів і результатів діяльності є:

- а) визначення мінімального терміну перебування документу в підрозділі;
- б) сприяння поліпшенню облікової роботи;
- в) перевірка повноти, правдивості та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності;
- г) сприяння посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку.

7. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється:

- а) міністерством фінансів України;
- б) рахунковою палатою;
- в) міністерством економіки України;
- г) контрольно-ревізійною службою.

8. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на:

- а) касира;
- б) бухгалтера;
- в) головного бухгалтера;
- г) старшого касира.

9. Приймання готівки в касу проводиться за:

- а) розрахунковою книжкою;
- б) видатковим касовим ордером;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) всі відповіді вірні.

10. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» був прийнятий у:

- а) 1991 р.;
- б) 1993 р.;

в) 1995 р.;

г) 1996 р.

11. До цілей організації системи внутрішнього контролю на підприємстві належать:

а) здійснення упорядкованої та ефективної діяльності підприємства;

б) забезпечення дотримання політики управління кожним працівником підприємства;

в) забезпечення збереження майна підприємства;

г) всі відповіді вірні.

12. В основу ревізії касової готівки покладено один з основних методів фактичного контролю – це:

а) камеральна перевірка;

б) ревізія;

в) інвентаризація;

г) контрольне замірювання.

13. Перевірка дотримання касової дисципліни передбачає:

а) контроль за належним оформленням касових операцій;

б) формальну перевірку первинних касових документів;

в) перевірку правильності оформлення платіжних і розрахунково-платіжних відомостей;

г) всі відповіді вірні.

14. Усі касові операції під час перевірки:

а) тривають;

б) частково тривають;

в) припиняються;

г) всі відповіді не вірні.

15. Ліміт залишку готівки в касі – це:

а) готівкові кошти, що одержані підприємством для виплат заробітної плати та не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам;

б) граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час;

в) документ установленної форми, що застосовується для здійснення первинного обліку в касі;

г) граничний розмір суми готівки, що не може залишатися в касі в позаробочий час.

16. Яким з перелічених підприємств ліміт каси не встановлюється:

- а) банкам;
- б) підприємцям;
- в) релігійним організаціям;
- г) всі відповіді вірні.

17. Видача готівки з каси проводиться за:

- а) розрахунковою книжкою;
- б) видатковим касовим ордером;
- в) прибутковим касовим ордером;
- г) всі відповіді вірні.

18. Готівкові кошти, що одержані підприємством для виплат заробітної плати та не виплачені в установленний строк окремим фізичним особам, – це:

- а) касова книга;
- б) депонована заробітна плата;
- в) ліміт залишку готівки в касі;
- г) книга обліку.

19. Вносити з приміщення підприємства касові документи:

- а) дозволяється;
- б) забороняється;
- в) дозволяється тільки за наявності письмового дозволу керівника або головного бухгалтера;
- г) дозволяється тільки певні документи.

20. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні було прийняте у:

- а) 2002 р.;
- б) 2004 р.;
- в) 2006 р.;
- г) 2008 р.

Тема: Узагальнення, розгляд і реалізація результатів ревізії

1. Документування контрольних заходів зводиться до:

- а) робочих, додаткових і протокольних документів;
- б) робочих, офіційних, додаткових і супровідних документів;

- в) довідок, офіційних і додаткових документів;
- г) листів, довідок, офіційних і супровідних документів.

2. До офіційної документації належать:

- а) записки та листи;
- б) листи та довідки;
- в) акти, довідки та протоколи;
- г) неофіційні записи та акти.

3. Супровідна документація – це:

- а) основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів;
- б) це листи та інформація, складені за результатами контрольних заходів;
- в) неофіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою подальшої її опрацювання;
- г) протоколи перевірки, складені за результатами контрольних заходів.

4. Акт ревізії складається:

- а) в одному примірнику;
- б) у двох примірниках;
- в) не менше як у двох;
- г) всі відповіді не вірні.

5. При виявленні порушень фінансової дисципліни матеріали ревізії передаються:

- а) ДПА;
- б) слідчим органам;
- в) Антимонопольному комітету;
- г) КРУ.

6. Об'єктами застосування фінансових санкцій, визначених Бюджетним кодексом, є:

- а) зменшення бюджетних асигнувань;
- б) нецільове використання бюджетних коштів;
- в) несвоєчасне і неповне подання звітності про виконання бюджету;
- г) всі відповіді вірні.

7. Додаткова документація – це:

- а) неофіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою подальшої її опрацювання;

б) основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів;

в) документація складена за результатами контрольних заходів та оформлена як додатки;

г) це листи та інформація, складені за результатами контрольних заходів.

8. Основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів, – це:

а) офіційна документація;

б) робоча документація;

в) додаткова документація;

г) супровідна документація.

9. Нецільове використання бюджетних коштів – це:

а) витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;

б) витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним асигнуванням чи кошторису;

в) витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції;

г) всі відповіді вірні.

10. У документування контрольних заходів не входять:

а) робочі документи;

б) постанови;

в) протоколи;

г) супровідні документи.

11. Робоча документація – це:

а) неофіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою подальшої її опрацювання;

б) основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів;

в) офіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою подальшої її опрацювання;

г) це листи та інформація, складені за результатами контрольних заходів.

12. Акт ревізії складається з наступних частин:

а) вступна, регулятивна, заключна;

б) початкова, констатуюча, кінцева;

в) вступна, завершальна;

г) вступна, констатуюча, заключна.

13. Інформація, складена за результатами контрольних заходів та оформлена як додатки, – це:

- а) офіційна документація;
- б) неофіційна документація;
- в) додаткова документація;
- г) супровідна документація.

14. Документ, який засвідчує факт недотримання учасниками бюджетного процесу порядку виконання бюджету чи звіту про його виконання, – це:

- а) акт ревізії;
- б) протокол про бюджетне правопорушення;
- в) лист про бюджетне правопорушення;
- г) всі відповіді не вірні.

15. Протокол про бюджетне правопорушення складається:

- а) в одному примірнику;
- б) у двох примірниках;
- в) у трьох примірниках;
- г) в чотирьох примірниках.

16. Фінансові санкції –це:

- а) засоби покарання за бюджетне правопорушення юридичної особи;
- б) стимул для виконання бюджетів різних рівнів;
- в) стимул для усунення наслідків бюджетного правопорушення;
- г) всі відповіді вірні.

17. Офіційна документація – це:

- а) неофіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою її подальшого опрацювання;
- б) основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів;
- в) офіційні записи, в яких зафіксовано отриману інформацію з метою її подальшого опрацювання;
- г) листи та інформація, складені за результатами контрольних заходів.

18. Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням – це:

- а) зменшення бюджетних асигнувань;

б) нецільове використання бюджетних коштів;
в) несвоєчасне і неповне подання звітності про виконання бюджету;

г) всі відповіді вірні.

19. Фіксація на паперових носіях господарських операцій, проведених об'єктами контролю з порушення законодавства з фінансових питань, якими їх було встановлено, – це:

а) предмет документування;

б) мета документування;

в) об'єкт документування;

г) цілі документування.

20. Справа про адміністративне правопорушення розглядається:

а) у присутності особи, яка притягається до адміністративної відповідальності;

б) за місцем вчинення правопорушення;

в) за місцезнаходженням регіонального контрольно-ревізійного управління;

г) всі відповіді вірні.

Тема: Взаємодія ДКРС з правоохоронними органами

1. При взаємодії Державної контрольно-ревізійної служби та органів внутрішніх справ зазвичай виділяють:

а) один етап;

б) два етапи;

в) три етапи;

г) чотири етапи.

2. ДКРС може проводити перевірки на підконтрольних об'єктах:

а) приватної власності;

б) державної власності;

в) комунальної власності;

г) усіх форми власності.

3. Працівник органу ДКРС, який здійснює ревізію за зверненням правоохоронного органу, безпосередньо підпорядковується:

- а) керівникові ОВС;
- б) керівникові органу ДКРС;
- в) першому заступнику керівника ДКРС;
- г) всі відповіді не вірні.

4. До етапів взаємодії ДКРС з ОВС не відносять взаємодію на етапах:

- а) планування контрольних заходів;
- б) підготовки до здійснення контрольних заходів;
- в) здійснення контрольних заходів;
- г) завершення контрольних заходів.

5. Основним документом, яким ОВС клопочуть до ДКРС про проведення ревізії є:

- а) звернення;
- б) рапорт;
- в) запит;
- г) вимога.

6. Обставини, при яких не проводяться ревізії на вимогу ОВС:

- а) проведення ревізії на підприємствах, що не є підконтрольними органам ДКРС;
- б) за відсутності постанов про призначення ревізій за порушеними кримінальними справами;
- в) на звернення з питань, які не входять до компетенції органів ДКРС;
- г) всі відповіді вірні.

7. Результат перевірки ДКРС завершується складанням наступних документів:

- а) акт, рапорт;
- б) роз'яснення та акт;
- в) акт, довідка;
- г) рапорт, довідка.

8. Звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії має містити:

- а) повну назву підприємства та його місцезнаходження;
- б) інформацію про отримання об'єктом контролю бюджетних коштів;
- в) коротку суть фінансових порушень, допущених об'єктом контролю;

г) всі відповіді вірні.

9. Правовою підставою для організації взаємодії ДКРС та ОВС є:

- а) п. 3 част. 1 ст. 20 Закону України «Про прокуратуру»;
- б) підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»;
- в) ст. 66 КПК України;
- г) п. 4 ст. 8 та підпункт «в» п. 1 ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»;
- г) ст. 14 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

10. Правовими підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДКРС щодо проведення ревізій і перевірок є:

- а) підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»;
- б) ст. 66 КПК України;
- в) п. 4 ст. 8 та підпункт «в» п. 1 ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»;
- г) ст. 14 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»;
- г) пункти а-г.

11. Органи ДКРС взаємодіють з правоохоронними органами з питань здійснення державного фінансового контролю на засадах:

- а) самостійності в ухваленні рішень;
- б) самостійності в ухваленні рішень, незалежності в діях, невтручання у сферу компетенції один одного;
- в) незалежності в діях;
- г) невтручання у сферу компетенції один одного.

12. Ревізія (перевірка) установи, організації чи підприємства за зверненнями правоохоронного органу в порядку, визначеному законодавчими актами, може бути проведена:

- а) в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому об'єкті ревізій і перевірок, крім випадків, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний

ревізійний період уже були раніше перевірені за зверненнями цього чи іншого правоохоронного органу;

- б) через рік після ревізії;
- в) через три роки після ревізії;
- г) згідно з графіком.

13. Контрольно-ревізійні підрозділи можуть перевіряти фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємницької діяльності і організацій, що не входять до складу об'єктів підконтрольних органам ДКРС, на предмет дотримання ними законодавства з фінансових питань:

а) за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії чи перевірки, винесеної під час розслідування кримінальної справи, а також за зверненням Координаційного комітету з боротьби з корупцією та організованою злочинністю при Президентіві України;

б) за зверненням Координаційного комітету з боротьби з корупцією та організованою злочинністю при Президентіві України;

в) за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії чи перевірки, винесеної під час розслідування кримінальної справи;

г) за вказівкою вищої організації.

14. На цих правових засадах розроблено Інструкцію про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, яка погоджена з Генеральною прокуратурою, МВС та СБУ, затверджена:

а) порядком від 19.10.2006 р.;

б) Наказом «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» від 19.10.2006 р. – № 346/1025/685/53;

в) постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.1993 р. – № 510.

15. Порядком про взаємодію передбачено, що у випадках, коли виявлені порушення можуть бути приховані:

а) складається акт, який разом з підтверджувальними документами та поясненнями відповідних осіб після завершення ревізії (перевірки) надсилаються до правоохоронного органу;

б) складається проміжний акт, який разом із підтверджувальними документами та поясненнями відповідних осіб негайно, не очікуючи завершення ревізії (перевірки), надсилають до правоохоронного органу;

в) складається акт ревізії, який разом із підтверджувальними документами та поясненнями відповідних осіб протягом 15 днів надсилають до правоохоронного органу.

16. Збитки – це:

а) втрати, яких зазнає підприємство;

б) не одержані доходи, які кредитор міг одержати, якби зобов'язання були виконані боржником;

в) незаконні грошові або матеріальні витрати, здійснені кредитором – об'єктом ревізії (перевірки), втрата або пошкодження його майна, а також не одержані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов'язання були виконані боржником у межах терміну позовної давності.

17. Одночасно з прийняттям рішень відповідно до ст. 97 КПК України, у т. ч. у разі відмови у порушенні кримінальної справи, прокурор і слідчий зобов'язані за кожним матеріалом:

а) провести додаткове розслідування;

б) передати матеріали до судових органів;

в) вирішувати питання про відшкодування збитків у порядку цивільного судочинства та вживати заходів щодо усунення причин і умов, які сприяли вчиненню правопорушення.

18. Завершує процес взаємодії органу ДКРС і правоохоронного органу:

а) реалізація акта ревізії;

б) проведення контрольної перевірки;

в) підготовка реагувань;

г) проведення шоквартального взаємозвіряння результатів розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок).

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

до курсу навчальної дисципліни

«Організація перевірок

фінансово-господарської діяльності»

- Реформа бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
 - Сутність, завдання і функції контролю.
 - Аудит як галузь наукових знань і практичної діяльності.
 - Визначення сутності контролю.
 - Економічний контроль як важлива ланка єдиної системи фінансово-господарського контролю.
 - Фінансовий контроль – одна з форм управління фінансами.
 - Методологія і організація фінансово-господарського контролю.
 - Основні завдання фінансово-господарського контролю.
 - Контроль як важливий чинник ефективного управління виробничими й комерційними структурами.
 - Основні функції фінансово-господарського контролю.
 - Роль контролю в суспільстві з ринковою економікою.
 - Форми й види фінансово-господарського контролю.
 - Класифікація фінансово-господарського контролю в Україні за суб'єктами діяльності.
 - Основні функції суб'єктів фінансово-господарського контролю в Україні.
 - Характеристика спеціалізованих органів економічного контролю.
 - Внутрішньогосподарський фінансовий контроль і його особливості.
 - Особливості діяльності спеціалізованих органів фінансово-господарського контролю.
 - Класифікація фінансово-господарського контролю в Україні за періодичністю здійснення контролю.
 - Класифікація фінансово-господарського контролю в Україні за інформаційним забезпеченням.

- Класифікація фінансово-господарського контролю в Україні за формами здійснення контролю.
- Дати характеристику превентивним та поточним контрольним перевіркам.
- Особливості тематичних перевірок.
- Слідство як форма контролю.
- Господарський спір як спосіб виявлення дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств.
- Обстеження як ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта.
- Зміст фінансово-господарського контролю, його цілі.
- Предмет фінансово-господарського контролю та його об'єкти.
- Метод і методичні прийоми фінансово-господарського контролю.
- Загальнонаукові методичні прийоми і їх характеристика.
- Власне методичні прийоми і їх характеристика.
- Ревізія як форма економічного контролю.
- Об'єкти контролю.
- Характеристика попереднього, поточного (оперативного) і наступного (ретроспективного) контролю.
- Органи державного контролю і їх характеристика.
- Спеціалізовані органи державного контролю.
- Муніципальний контроль і його характеристика.
- Незалежний контроль і його характеристика.
- Контроль власника.
- Нормативно-правові документи, які регулюють діяльність державної контрольно-ревізійної служби.
- Основні функції державної контрольно-ревізійної служби.
- Права ревизорів.
- Обов'язки ревизорів.
- Відповідальність ревизорів.
- Класифікація ревизій за ознаками.
- Види ревизії та їх застосування.
- Етапи ревизійного процесу.

- Порядок складання плану ревізій.
- Програма ревізії і її зміст.
- Порядок складання робочого плану ревізора (бригади ревізуючих).
- Поняття та суть інвентаризації.
- Послідовність проведення інвентаризації.
- Класифікація та особливості проведення інвентаризацій.
- Суть перевірки первинних документів за формою, змістом і з арифметичної точки зору.
- Характеристика доброякісних і недоброякісних документів.
- Ознаки підроблених документів, безтоварних та безгрошових.
- Відмінності між хронологічною і систематизованою перевіркою документів.
- Випадки, у яких ревізор використовує прийом зустрічної перевірки, її суть.
- Характеристика аналітичної і юридичної перевірки документів.
- Призначення криміналістичної експертизи документів, її мета.
- Відмінність між способами перевірки документів: «від запису до документа» і «від документа до запису».
- Порядок проведення інвентаризації наявності коштів та інших цінностей каси.
- Завдання ревізії каси.
- Відповідальність за дотримання касової дисципліни.
- Встановлення ліміту залишку готівки в касі та його роль.
- Положення про дотримання касової дисципліни, їх характеристика.
- Способи перевірки касових операцій.
- Процедури документальної перевірки касових операцій.
- Послідовність перевірки грошових коштів у дорозі.
- Документи, що підтверджують суми грошових коштів.
- Джерела ревізії операцій з рахунків у банку.

- Порядок документальної ревізії операцій з рахунків у банку.
- Здійснення зустрічної перевірки операцій з рахунків у банку.
- Способи перевірки операцій з рахунків у банку, їх суть.
- Завдання перевірки розрахункових операцій.
- Особливості проведення ревізії розрахунків з покупцями й замовниками.
- Послідовність здійснення ревізії розрахунків із підзвітними особами.
- Нормативні документи, якими керується ревізор під час перевірки витрат на відрядження.
- Джерела й послідовність ревізії розрахунків за претензіями.
- Суть методики ревізії розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.
- Порядок проведення ревізії розрахунків із постачальниками й підрядниками.
- Основні джерела ревізії розрахунків за податками і платежами.
- Порядок перевірки правильності нарахування податку на прибуток.
- Особливості перевірки правильності і своєчасності сплати податку на додану вартість.
- Нормативно-правова база для податкового контролю.
- Основні джерела ревізії розрахунків з оплати праці.
- Особливості перевірки дотримання встановлених норм погодинної оплати праці.
- Особливості перевірки дотримання встановлених норм відрядної оплати праці.
- Особливості перевірки дотримання встановлених норм оплати за сумісництвом.
- Особливості перевірки дотримання встановлених норм суміщенням професій.
- Особливості перевірки дотримання встановлених норм за роботу в понадурочний час.

- Характерні відмінності в трактуванні понять заробітна плата, мінімальна заробітна плата, середня заробітна плата.
- Тарифна система оплати праці, її особливості та використання.
- Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом.
- Контроль нарахування і виплати заробітної плати і розрахунків за соціальним страхуванням.
- Перевірка правильності і своєчасності розрахунків за платежами.
- Порушення, які можуть виникнути під час розрахунків за страхуванням.
 - Документи й реєстри бухгалтерського обліку, які використовуються ревизором під час ревізії розрахунків з оплати праці.
 - Особливості контролю розрахунків із депонентами.
 - Методика ревізії розрахунків за соціальним страхуванням.
 - Нарахування відпускних.
 - Ревізія фонду заробітної плати на виробництві.
 - Ревізія фонду заробітної плати в бюджетній установі.
 - Ревізія фонду заробітної плати в госпрозрахунковій організації.
- Завдання і джерела ревізії основних засобів та нематеріальних активів.
 - Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби.
 - Основні завдання ревізії операцій з основними засобами.
 - Особливості інвентаризації основних засобів.
 - Програма перевірки основних засобів.
 - Контроль за надходженням основних засобів.
 - Перевірка документального оформлення операцій з руху основних засобів.
 - Перевірка правильності формування первісної вартості об'єктів основних засобів.
 - Перевірка дотримання господарського законодавства щодо внесення вкладів до статутного капіталу у вигляді основних засобів.

- Перевірка дотримання законодавства при купівлі основних засобів.
- Перевірка дотримання законодавства при безкоштовному отриманні основних засобів.
- Перевірка договорів, актів приймання, кошторисів.
- Перевірка порядку формування первісної вартості відповідно до нормативних актів.
- Перевірка правильності оприбуткування основних засобів і достовірності звітності.
- Перевірка правильності оприбуткування основних засобів, сплати податків, достовірності звітності.
- Перевірка правильності оприбуткування, включення вартості основних засобів у оподаткований дохід, достовірності звітності.
- Перевірка дотримання законодавства при вибутті основних засобів, при внесенні до статутного капіталу інших організацій.
- Перевірка дотримання законодавства щодо продажу основних засобів.
- Перевірка дотримання законодавства при ліквідації основних засобів.
- Перевірка іншого вибуття основних засобів.
- Перевірка періодичності нарахування зносу, амортизаційних відрахувань.
- Контроль за переоцінкою основних засобів.
- Перевірка правильності визначення ринкових цін.
- Перевірка правильності бухгалтерських проводок.
- Контроль за орендою основних засобів.
- Контроль за ремонтом основних засобів.
- Документальна ревізія основних засобів.
- Методи нарахування амортизації.
- Способи документальної ревізії операцій з нематеріальних активів.
- Основні завдання ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями.

- Послідовність ревізії руху та наявності товарних запасів на оптових складах.
- Послідовність ревізії руху та наявності товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі.
 - Основні джерела ревізії товарних операцій.
 - Ревізія товарних операцій у роздрібній торгівлі.
 - Інвентаризація тари.
 - Визначення зносу дорогоцінних швидкозношуваних предметів.
- Завдання і джерела ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями.
 - Перевірка оформлення приймання матеріальних цінностей.
 - Послідовність інвентаризації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі й визначення її результатів.
 - Порядок перевірки відпуску і реалізації готової продукції.
 - Документальна ревізія операцій гуртовень.
 - Порядок перевірки збереження товарно-матеріальних цінностей у дорозі й місцях зберігання.
 - Методика ревізії наявності й руху тари.
 - Ревізія малоцінних і швидкозношуваних предметів.
 - Завдання і джерела ревізії витрат на виробництво й собівартості продукції.
 - Особливості перевірки витрат за елементами.
 - Методика ревізії витрат за калькуляційними статтями.
 - Ревізія собівартості продукції.
 - Перевірка стану обліку руху готової продукції на складі.
 - Контроль за правильністю відвантаження продукції покупцям і оформлення супровідних документів.
 - Контроль за ефективністю контрольно-пропускної системи.
 - Зустрічна перевірка повноти оприбуткування продукції у підприємств-одержувачів вантажів.
 - Перевірка документів на повернення бракованої продукції.

- Контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків з покупцями за відвантажену продукцію і перевірка повноти надходження коштів.

- Оцінювання залишків нереалізованої продукції.
- Перевірка достовірності звітних даних про збут (реалізацію) готової продукції.

- Джерела ревізії готової продукції.
- Прийоми і способи ревізії готової продукції.
- Методи перевірки операцій за рухом готової продукції.
- Основні джерела ревізії готової продукції.
- Методика ревізії фінансових результатів.
- Перевірка фактичного прибутку.
- Рентабельність і порядок її визначення.
- Особливості встановлення рентабельності виробництва продукції.

- Порядок визначення й перевірки рентабельності в торгівлі.

- Основні завдання ревізії власного капіталу.
- Джерела ревізії власного капіталу.
- Джерела, за рахунок яких збільшується сума статутного (пайового) капіталу.

- Методика перевірки правильності використання резервного капіталу.

- Списання збитків (за рахунок яких видів капіталу).
- Спосіб перевірки правильності оформлення звіту про власний капітал.

- Встановлення підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період.

- Джерела ревізії стану обліку і звітності.
- Завдання й послідовність ревізії стану обліку і фінансової звітності.

- Нормативно-правовий аспект ревізії обліку і звітності.
- Перевірка реальності статей балансу.
- Можливі недоліки в організації ведення бухгалтерського обліку.

- Можливість використання ревізором комп'ютера для аналізу платоспроможності й фінансової стабільності підприємства.

- Методика ревізії в умовах застосування ПЕОМ.
- Чи повинен ревізор володіти методикою програмування?
- Вимоги до узагальнення й оформлення матеріалів ревізії.
- Вимоги до складання акта ревізії.
- У скількох примірниках складається акт ревізії?
- Строки розгляду результатів ревізії.
- Хто укладає проект наказу за результатами ревізії?
- Основні розділи акта ревізії.
- Які недоліки можуть бути встановлені за результатами

ревізії каси?

- Розгляд й затвердження результатів ревізії.
- Контроль за виконанням рішень, прийнятих за результатами ревізії.

- Чи мають право вимагати проведення ревізії представники правоохоронних органів?

- Способи фактичної перевірки, які використовує ревізор під час ревізії на вимогу правоохоронних органів.

- У якому місці проводиться ревізія на вимогу правоохоронних органів?

- Чи є проведення ревізії й дії ревізора способом доказу?

- Принципові відмінності між аудитом і ревізією.

- Спільні риси аудиту і ревізії.

- Якими документами оформляють результати перевірки аудитор, ревізор і експерт-бухгалтер?

- Види аналізу, які використовує ревізор у процесі проведення ревізії.

- Мета оперативного (ситуаційного) аналізу.

- На що скерований факторний аналіз?

- Методика використання порівняльного аналізу.

- Основні засоби обробки економічної інформації в аналізі господарської діяльності.

- Особливості перевірки лісогосподарств.

- Методи контролю за проведенням кредитування банками.

- Способи вимірювання пиломатеріалів.
- Документування правопорушень та злочинів у ПЕК.
- Особливості перевірки фінансових установ.
- Специфіка контрольних заходів у лісогосподарствах.
- Особливості перевірки надання у власність чи користування земельних ділянок, які розташовані за межами населеного пункту.
 - Перевірка документів, пов'язаних з переоцінкою первісної вартості основних засобів промислових підприємств.
 - Регулювання відносин та відповідальності за порушення прав інтелектуальної власності.
 - Проведення перевірок фінансово-господарської діяльності на підприємствах паливно-енергетичного комплексу.

ПЕРЕЛІК ТЕМ
ПИСЬМОВИХ РЕФЕРАТИВНИХ РОБІТ
З ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРЕВІРОК
ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Стан усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми ревізіями (перевірками).

2. Складання та затвердження кошторисів, внесення змін. Загальний стан виконання кошторисів

3. Ведення касових операцій. Розрахунки з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження

4. Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах казначейства, та на рахунках в установах банків

5. Штатна дисципліна. Правильність здійснених витрат на виплату грошового утримання, оплати праці працівників та нарахування на заробітну плату

6. Стан та дотримання розрахункової дисципліни. Стан виконання господарських угод

7. Застосування процедур при закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти (Закон України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» та постанова КМУ від 28.03.2008 р. № 274 «Про здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти»)

8. Повнота оприбуткування, стан збереження та використання придбаних (безкоштовно отриманих) нематеріальних активів

9. Повнота оприбуткування, стан збереження та використання придбаних (безкоштовно отриманих) основних засобів та інших необоротних активів

10. Повнота оприбуткування, стан збереження та використання придбаних (безкоштовно отриманих) товарно-матеріальних цінностей

11. Особливості перевірки автогосподарств системи МВС

12. Особливості перевірки ВДАІ

13. Особливості перевірки НДЕКЦ при ГУМВС-УМВС

14. Особливості перевірки У(В)ГПРФО та Адресно-довідкове бюро

15. Особливості перевірки Управління (відділ) інформаційних технологій

16. Особливості перевірки підрозділів дозвільної системи

17. Особливості перевірки ПМОП «Беркут»

18. Особливості перевірки видатків на капітальне будівництво, реконструкцію, ремонт та придбання житла

19. Стан контрольно-ревізійної роботи та дотримання вимог наказів МВС України від 11.08.2006 р. № 815 та від 14.11.2007 р. № 427

20. Стан бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, її достовірність та відповідність Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.

21. Облік та оформлення документів на право власності на земельні ділянки та споруди

22. Особливості перевірки бюджетної сфери

23. Особливості перевірки будівельних організацій

24. Особливості перевірки торговельних організацій

25. Особливості перевірки промислових підприємств

26. Особливості перевірки страхових організацій

27. Особливості перевірки організацій ПЕК

28. Особливості перевірки підприємств АПК

29. Особливості перевірки транспортних організацій

30. Особливості перевірки спиртової галузі

31. Особливості перевірки у банківській сфері

32. Особливості перевірки у фінансовій сфері

33. Особливості перевірки процесу приватизації

34. Особливості перевірки інтелектуальних злочинів

35. Типові порушення та недоліки в організаційній роботі органів виконавчої влади

36. Типові порушення та недоліки при розрахунках платіжними картками

37. Типові порушення та недоліки в бюджетній сфері

СЛОВНИК

Банки – це фінансові установи, функціями яких є залучення у вклади грошових коштів громадян і юридичних осіб та розміщення зазначених коштів від свого імені, на власних умовах і на власний ризик, відкриття та ведення банківських рахунків громадян та юридичних осіб.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це та, відносно якої існує впевненість в її неповерненні (або позовний термін якої минув).

Вибірка під час ревізії – це процес вибору й аналізу частини всієї сукупності даних з метою одержання відповідної оцінки.

Виробничі витрати – це витрати, пов'язані з виконанням робіт (послуг).

Відтворювач – юридична чи фізична особа, яка замовила відтворення або самостійно здійснила таке відтворення на об'єкті, що є її власністю або перебуває в її володінні чи користуванні.

Внутрішній фінансовий моніторинг – це діяльність суб'єктів первинного фінансового моніторингу з виявлення фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, та інших фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів.

Державний кредит – це кредит за яким: позичальником є держава, а кредиторами – юридичні та фізичні особи. У сфері міжнародного кредиту держава може бути як позичальником, так і кредитором. Призначенням державного кредиту є мобілізація грошових коштів (позичкових капіталів) для фінансування державних витрат, особливо коли державний бюджет є дефіцитним.

Диск для лазерних систем зчитування – будь-який оптичний диск для лазерних систем зчитування із записом або з можливістю запису на ньому інформація, що відображає об'єкти авторського права чи суміжних прав, або без запису такої інформації.

Додаткова документація – це складена за результатами контрольних заходів та оформлена як додатки (найчастіше у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо) інформацію, що

підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Імпортер примірників – український суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснив купівлю в іноземного суб'єкта підприємницької діяльності примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних із ввезенням або без ввезення їх на митну територію України.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Кіберзлочин (комп'ютерний злочин) – суспільно-небезпечні дії, які передбачені кримінальним законодавством України як злочин, що вчинений з використанням комп'ютерних продуктів (технологій), або у якому комп'ютерні продукти є предметом чи засобом злочинного посягання; злочини у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж.

Кіберзлочинність (комп'ютерна злочинність) – історично зумовлене антисоціальне явище інформаційного суспільства, яке охоплює всю множину комп'ютерних злочинів, учинених особами в Україні, чи з України, чи щодо об'єктів злочинного посягання в Україні особами, які перебувають за її межами у визначеному проміжку часу.

Комерційний кредит – товарна форма кредиту, що надається продавцями покупцям у вигляді відстрочування платежу за продані

товари, надані послуги. Призначений для прискорення реалізації товарів та послуг, одержання додаткового прибутку у вигляді позичкового відсотку, який включено в ціну проданих товарів. У цьому полягає привабливість комерційного кредиту для фірми-продавця. Фірма-покупець завдяки комерційному кредиту досягає тимчасової економії коштів, скорочує потребу в банківському кредиті.

Кооперативний банк – це банк, створений суб'єктами господарювання, а також іншими особами за принципом територіальності на засадах добровільного членства та об'єднання пайових внесків для спільної грошово-кредитної діяльності.

Кредитна картка – одна з форм споживчого кредиту. Власника кредитної картки обслуговують банк, котрий її видав, та торговельна організація. Для останньої кредитна картка є гарантією відкриття покупцю кредиту в банку, кредитна картка видається клієнту за умов, що стан його депозитних і позичкових операцій з банком задовольняє останній. Запровадження кредитних карток вважають найбільшою «революцією» в банківській справі.

Ломбарди – кредитні установи, що позичають гроші під заставу рухомого майна, забезпечуючи при цьому ще й дбайливе збереження предметів особистого користування і домашнього вжитку, охорону їх від грабунку, пожежі.

Міжнародний кредит – надання позичкових капіталів одних країн іншим в тимчасове користування на засадах оплати і повернення у домовлені строки. Кошти для міжнародних кредитів мобілізуються на міжнародних та національних ринках позичкових капіталів.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Надзвичайна діяльність – операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно.

Напівфабрикат (напівпродукт) – це продукт окремих технологічних фаз (відділів, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен ще пройти одну або кілька технологічних фаз (відділів тощо) обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Але для даної стадії (фази, відділу) він є закінченим.

Національний банк України – центральний банк держави, основною функцією якого є забезпечення стабільності грошової одиниці України – гривні.

Обов'язковий фінансовий моніторинг – це сукупність заходів спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу з аналізу інформації щодо фінансових операцій, що надається суб'єктами первинного фінансового моніторингу, а також заходів з перевірки такої інформації згідно із законодавством України.

Оперативний облік – це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Офіційна документація – основна частина матеріалів контролю, що є обов'язковими для складання документів. До неї належать акти, довідки та протоколи.

Позавиробничі витрати – це витрати, пов'язані з реалізацією робіт (послуг).

Поточні витрати – це витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) даного періоду.

Примірник аудіовізуального твору, комп'ютерної програми, баз даних – копія аудіовізуального твору, комп'ютерної програми або бази даних на відповідному матеріальному носіїві, яка виконана безпосередньо чи опосередковано із цього аудіовізуального твору, комп'ютерної програми або бази даних і містить усі зафіксовані

в аудіовізуальному творі, комп'ютерній програмі або базі даних рухомі зображення чи їх частину.

Примірник фонограми – копія фонограми на відповідному матеріальному носіїві, яка виконана безпосередньо чи опосередковано з цієї фонограми і містить усі зафіксовані на ній звуки чи їх частину.

Робоча документація – це неофіційні (чернеткові) записи, в яких зафіксовано отриману в процесі контрольного заходу інформацію з метою подальшого її опрацювання.

Розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних – введення в обіг примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних шляхом їх продажу чи іншої передачі права власності.

Споживчий кредит – кредит, який надається тільки в національній валюті фізичним особам – резидентам на придбання споживчих товарів та послуг, який погашається поступово. Споживчий кредит характеризує відносини між кредитором і позичальником з приводу фінансування кінцевого споживання. Призначення споживчого кредиту – задоволення споживчих потреб широких верств населення. Порядок видачі та погашення кредиту вирішується на підставі кредитного договору.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення і контролю масових явищ, а також закономірностей їх розвитку.

Сукупність – це набір окремих груп (підсукупностей) і елементів.

Суміжні права – це права виконавців на результати творчої діяльності, їх спадкоємців та інших правоволодільців, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо виконання, права виробників фонограм, відеограм, їх спадкоємців (правонаступників) та осіб, яким на законних підставах передано суміжні майнові права щодо фонограм і відеограм, а також організацій мовлення та їх правонаступників, які охороняються авторським правом.

Сумнівна дебіторська заборгованість – це та, відносно якої у підприємства існує невпевненість у її погашенні.

Супровідна документація – це листи та інформації, складені за результатами контрольних заходів (листування з органами дер-

жавної влади, зокрема з правоохоронними, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після його закінчення; внутрішні документи суб'єктів державного фінансового контролю про розгляд або оцінку результатів контрольних заходів).

Товарний знак – це позначення, за яким товари й послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств.

Фірмові найменування – це стійкі позначення підприємств (фірм, компаній, концернів тощо) або окремих осіб, під ім'ям яких здійснюється їх виробнича або інша діяльність.

Чековий кредит – одна з форм споживчого кредиту, що надається комерційними банками своїм клієнтам за їхніми запитами і з відстрочуванням платежу. Процес кредитування пов'язаний з наявністю поточних рахунків клієнта з використанням овердрафту (з від'ємним сальдо на поточному рахунку) або з відкриттям спеціального чекового рахунку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України. – К.: ЮРІНКОН, 1996. – 79 с.
2. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 26.01.1993 р. // Голос України. – 1993. – № 39.
3. Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення: Декрет Кабінету Міністрів України від 08.04.1993 р. № 30-93.
4. Про внесення змін до деяких законів України з питань захисту економічної конкуренції: Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2004. – № 13. – Ст. 181.
5. Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісо-матеріалів: Закон України від 8 вересня 2005 р. № 2860-IV в редакції від 08.09.2005 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 2–3. – Ст. 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2860-15>
6. Про внесення змін до Закону України «Про підприємство»: Закон України із змінами, внесеними згідно з Кодексом № 436-IV (436-15) від 16.01.2003, ВВР, 2003, № 18, № 19–20, № 21–22, ст. 144 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1998. – № 17. – Ст. 80.
7. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України 23 лютого 2006 р. № 3480-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 31. – Ст. 268.
8. Про господарські товариства: Закон України, введений в дію Постановою ВР № 1577-ХІІ (1577-12) від 19.09.91, ВВР, 1991, № 49, ст. 683, із змінами внесеними згідно із Законом № 2692-ХІІ (2692-12) від 14.10.92, ВВР, 1992, № 48, ст. 662; Декретом № 24-92 від 31.12.92, ВВР, 1993, № 11, ст. 94 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – № 49. – Ст. 682.
9. Про споживчу кооперацію: Закон України № 2265-12 від 10.04.1992 р. в редакції від 31.03.2005 р. на підставі 2454-15 // Відомості Верховної Ради України від 28.07.1992-1992 р., № 30, ст. 414.
10. Про внесення змін до Закону України «Про банкрутство»: Закон України зі змінами згідно Кодексу № 2341-ІІІ (2341-14) від 05.04.2001, ВВР, 2001, № 25-26, ст. 131 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 42–43. – Ст. 378.
11. Про режим іноземного інвестування: Закон України, із змінами, внесеними згідно з Листом Вищого арбітражного суду № 01-8/90 від 02.03.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/=1077.132.0>

12. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України, прийнятий Верховною Радою від 16.07.1999 р. № 996. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 // Інфодиск «Законодавство України».

14. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Науково-практичний коментар / [Р.А. Каложний, А.Т. Комзюк, О.О. Погрібний та ін.]. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 781 с.

15. Податковий кодекс № 2755-17, остання редакція від 07.05.2011 р. із змінами і доповненнями внесеними згідно із Законами № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010 р., № 3205-VI (3205-17) від 07.04.2011 р., № 3221-IV (3221-17) від 07.04.2011 р. // ВВР України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112.

16. Кримінально-процесуальний кодекс України редакція від 10.07.2011 р. на підставі 3529-17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/=1002-05>

17. Коментар до Кримінального кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/ /024/243.php>

18. Про затвердження Тимчасового порядку видачі сертифіката про походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів для здійснення експортних операцій: Постанова КМ України від 21 грудня 2005 р. № 1260. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/htm>.

19. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова КМУ від 20 липня 1996 р. № 830 в редакції від 03.03.2011 р. на підставі 126-2011-п. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/=830-96-%EF>.

20. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова КМУ від 10 липня 2002 р. № 946 в редакції від 10.07.2002 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

21. Про судову практику у справах про контрабанду та порушення митних правил із змінами, внесеними згідно з Постановою Верховного Суду № 8 (v0008700-08) від 30.05.2008 р.: Постанова Пленуму Верховного Суду України в редакції від 30.05.2008 на підставі v0008700-08. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/nreg=v0008700-05>.

22. Про затвердження Порядку ведення державного лісового кадастру та обліку лісів: Постанова КМ України від 20 червня 2007 р. № 848 в редакції від 20.06.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/2007-%EF>

23. Про затвердження Правил рубок головного користування: Наказ Державного комітету лісового господарства України від 23.12.2009 р. № 364. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.derevo.info/5359>.

24. Про затвердження Державної цільової програми «Ліси України» на 2010–2015 роки: Постанова від 16 вересня 2009 р. № 977 в редакції від

16.09.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/2009-%EF>.

25. Рамкова конвенція Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату 9 травня 1992 р. в редакції від 29.10.1996 р. на підставі 435/96-вр. [Конвенцію ратифіковано Законом № 435/96-ВР від 29.10.1996 р.] // ВВР. – 1996. – № 50. – Ст. 277. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/995_044

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 // Інфодиск «Законодавство України».

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 // Інфодиск «Законодавство України».

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 // Інфодиск «Законодавство України».

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 // Інфодиск «Законодавство України».

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 // Інфодиск «Законодавство України».

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 7–16.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 11. – С. 3–8.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 // Інфодиск «Законодавство України».

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська Заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237 // Інфодиск «Законодавство України».

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 // Інфодиск «Законодавство України».

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 // Інфодиск «Законодавство України».

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Інфодиск «Законодавство України».

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 // Інфодиск «Законодавство України».

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. № 176 // Інфодиск «Законодавство України».

40. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: наказ КРУ від 19.12.2005 р. № 451. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/idx31790.htm>.

41. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства Фінансів № 356 від 29.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/htm>.

42. Про затвердження Положення про порядок створення і державної реєстрації банків, відкриття їх філій, представництв, відділень: Постанова НБУ № 375 від 31.08.2001 р. із змінами, внесеними згідно з Постановами Національного банку № 10 (z0154-02) від 9.01.2002 р., № 420 (z0863-02) від 31.10.2002 р., № 9 (z0084-03) від 17.01.2003 р., № 376 (z0822-03) від 01.09.2003 р., № 386 (z0869-03) від 08.09.2003 р., № 111 (z0424-04) від 17.03.2004 р., № 166 (z0568-05) від 16.05.2005 р., № 167 (z0591-05) від 16.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text536/pg1.htm>.

43. Про введення в дію Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про банки і банківську діяльність»: Постанова Верховної Ради України 17 грудня 1996 р. № 610/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 8. – Ст. 64.

44. Наказ Фонду державного майна «Про затвердження Типових програм навчання та підвищення кваліфікації фахівців, які здійснюють управління корпоративними правами держави, та посадових осіб господарських товариств» від 06.04.2006 р. № 590. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.yur-info.org.ua/doc/248097.jsp>.

45. Наказ Головки КРУ Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм 15.12.2005 р. № 444 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=39818&cat_id=32570.

46. Постанова Правління Національного Банку України «Про затвердження Змін та доповнень до Положення про порядок створення і реєстрації комерційних банків» № 109 від 15.03.1999 р., із змінами, внесеними згідно з Постановою Національного банку № 375 (z0906-01) від 31.08.2001 р., зареєстрована в Міністерстві юстиції України 6 квітня 1999 р. за № 214/3507 // Офіційний сайт ВРУ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0214-99>.

47. ГОСТ 9014.0-75 Лесоматериалы круглые. Хранение. Общие требования.

48. ГОСТ 2708-75 Лесоматериалы круглые. Таблицы объёмов.

49. ГОСТ 22298-76 Бревна пиловочные хвойных пород, поставляемые для экспорта. Технические требования.
50. ГОСТ 22298-76 Бревна пиловочные лиственных пород, поставляемые для экспорта. Технические требования.
51. ГОСТ 2140-81 Пороки древесины. Классификация, термины и определения, способы измерения.
52. ГОСТ 9014.1-78 Лесоматериалы круглые. Хранение. Защита дождеванием.
53. ГОСТ 9014.2-79 Лесоматериалы круглые. Хранение. Защита влагозащитными и влагозащитно-антисептическими покрытиями.
54. ГОСТ 16588-79 Лесоматериалы, пилопродукция и деревянные детали. Методы определения влажности.
55. ГОСТ 9014.3-81 Лесоматериалы круглые. Химическая защита способом опрыскивания при хранении.
56. ГОСТ 2695-83 «Пиломатериалы лиственных пород. Технические условия.
57. ГОСТ 616-83 Стойки рудничные деревянные. Технические условия ТУУ 56.196-95 Древесина дровяна для технологічних потреб. Технічні умови.
58. ГОСТ 6564-84 Пиломатериалы и заготовки. Правила приемки, методы контроля. Маркировка и транспортирование.
59. ГОСТ 3243-88 Дрова. Технические требования.
60. ГОСТ 9463-88 Лесоматериалы круглые хвойных пород. Технические условия.
61. ГОСТ 9462-88 Лесоматериалы круглые лиственных пород. Технические условия.
62. ГОСТ 2292-88 Лесоматериалы круглые. Маркировка, сортировка, транспортирование, методы измерения и приемка.
63. ДСТУ 1.0-93 Державна система стандартизації України. Основні положення.
64. ДСТУ 2152-93 Вади деревини та дефекти обробки.
65. ДСТУ 2925-94 Якість продукції. Оцінювання якості продукції. Терміни та визначення.
66. ДСТУ 3215-95 Метрологія. Терміни та визначення.
67. ДСТУ 4020-2-2001 Лісоматеріали круглі та пиляні. Методи вимірювання та визначення об'ємів. Частина 2. Лісоматеріали круглі.
68. ДСТУ EN 975-1-2001 «Пиломатеріали. Сортування листяної деревини за зовнішнім виглядом. Частина 1 Дуб і бук».
69. ДСТУ EN 1309-1-2001 Метод вимірювання розмірів. Частина 2. Круглі лісоматеріали.
70. ОСТ 22296-76 Балансы. Технические требования на продукцию, поставляемую на экспорт.
71. Андреева Г.І. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник / Г.І. Андреева. – К.: Знання, 2008. – 342 с.

72. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / [Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
73. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М.Д. Корінька // Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2009. – 459 с.
74. Вакин А.Т. Хранение круглого леса. – 2-е изд. / А.Т. Вакин. – М.: Лесн. пром-сть, 1969. – 416 с.
75. Волгин В.В. Защита интересов при заключении сделок / В.В. Волгин. – М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2004. – 80 с.
76. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук]. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с. (інтегрований навчально-атестаційний комплекс).
77. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
78. Гошовский Н. Патентованные расхитители / Н. Гошовский // Голос Украины. – 2003. – 14 янв. – № 6. – С. 11.
79. Дерев'яно І.Г. Російсько-англо-український тлумачний лісотехнічний словник / І.Г. Дерев'яно. – К., 1995. – 280 с.
80. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посібник / Л.В. Дікань. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
81. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посібник / Л.В. Дікань. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
82. Екологічне право України. Академічний курс: підручник / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Юридична думка, 2008. – 720 с.
83. Економіка підприємства: навч.-методич. посібник для виконання практичних занять та самостійної роботи / [Л.М. Гаєвська, О.Л. Фурманюк, С.Я. Цимбалюк, Г.А. Булгакова]. – Ірпінь, 2001. – 145 с.
84. Економіко-правовий аналіз та аудит: навч. посібник / [З.Б. Живко, С.І. Ніколаюк, Л.Л. Осипчук]; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – 360 с.
85. Економічна безпека: навч. посібник / [В.І. Франчук, Л.В. Герасименко, В.О. Гончарова, З.Б. Живко та ін.]; за ред. В.І. Франчука. – Львів: Вид-во ЛьвДУВС, 2010. – 244 с.
86. Економічна безпека підприємств: навч. посібник / [В.Л. Ортинський, І.С. Керницький, З.Б. Живко та ін.]. – К.: Правова єдність, 2009. – 542 с.
87. Економічна безпека підприємств: підручник / [В.Л. Ортинський, І.С. Керницький, З.Б. Живко та ін.]. – К.: Алерта, 2011. – 704 с.
88. Економічний аналіз: навч. посібник / [М.А. Боллох, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.]; за ред. акад. НАН України, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 35.

89. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність: методичні рекомендації і завдання для проведення модулю та екзамену з курсу «Контрольно-ревізійна діяльність» / З.Б. Живко, М.О. Живко. – Львів: ЛЮІ МВС України, 2006. – 64 с.

90. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність: методичні рекомендації і завдання для проведення модулю та екзамену з курсу «Контрольно-ревізійна діяльність» / З.Б. Живко. – 2-ге вид., перероб. – Львів: «Край», 2006. – 156 с.

91. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: теорія, методика, практика: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – Львів: Камула, 2006. – Ч. 1. – 152 с.

92. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: теорія, методика, практика: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – Львів: Камула, 2007. – Ч. 2. – 255 с.

93. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – К.: Атіка, 2007. – 344 с.

94. Живко З.Б. Судова бухгалтерія в схемах і таблицях: навч. посібник / З.Б. Живко, М.О. Живко. – Львів: СПОЛОМ, 2007. – 300 с.

95. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – 444 с.

96. Живко З.Б. Конкурентна (ділова) розвідка в системі економічної безпеки: монографія / З.Б. Живко. – Львів: АПРІОРІ, 2008. – 192 с.

97. Живко З.Б. Правові основи охорони інформації [З.Б. Живко, В.В. Сердюков, О.М. Стадник, В.О. Хорошко]; за ред. проф. В.О. Хорошка. – Вид. 2. – К.: Вид-во ДУІКТ, 2009. – 355 с.

98. Живко З.Б. Системи технологій: навч. посібник / [З.Б. Живко, Р.З. Берлінг, М.Є. Стадник, М.О. Живко]. – К.: Алерта, 2009. – 200 с.

99. Живко З.Б. ІТ-технології в системах контролю за якістю проведення експертиз та ОРД / З.Б. Живко, М.О. Живко / Право і суспільство. Науковий журнал. – Дніпропетровськ: Вид-во ВНПЗ «Дніпропетровський гуманітарний університет», 2010. – № 1. – С. 169–173.

100. Живко З.Б. Рейдерство – форма корупційного перерозподілу власності та загроза безпеці держави / З.Б. Живко, М.О. Живко / Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. – Харків: Вид-во Харківський ІБС Університету банківської справи НБУ, 2010. – № 1(8). – С.156–161.

101. Живко З.Б. Корупція: проблеми функціонування організаційно-управлінського механізму протидії / З.Б. Живко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ (серія економічна). – Львів, 2010. – Вип. 1. – С. 196–206.

102. Живко З.Б. Системний підхід до визначення поняття «корупція» та протидія економізації корупції у транспортній сфері / З.Б. Живко, М.О. Живко // Проектування виробництво та експлуатація автотранспортних засобів і поїздів: щорічний науково-виробничий журнал. – Львів: НТУ. – Вип. 18. – С. 81–93.

103. Живко З.Б. Місце бюджетування та видатків бюджету в системі безпеки держави / З.Б. Живко, М.О. Живко, Ю.І. Качанівська // Науковий вісник ЛьвДУВС. Серія економічна. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – Вип. 2. – С. 29–42.

104. Живко З.Б. Фінансовий моніторинг підприємства: проблеми, безпека і специфіка діяльності / З.Б. Живко // Фінанси України: науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – № 11. – С. 93–100.

105. Живко З.Б. Ризики інформаційної безпеки та її наслідки / З.Б. Живко, С.В. Малкуш, М.О. Живко // Сучасна спеціальна техніка, 2010. – № 1 (20). – С. 21–29.

106. Живко З.Б. Правовий механізм інформаційного забезпечення страхової діяльності в Україні: ризики та проблеми / З.Б. Живко, І.Ю. Живко, В.В. Живко // Вісник ДУІКТ. – Т. 8. – 2010. – № 3. – С. 291–299.

107. Живко З.Б. Системний підхід до національної і міжнародної безпеки через призму правоохоронних органів / З.Б. Живко // Сучасний захист інформації. – 2010. – № 1. – С. 87–93.

108. Живко З.Б. Інформаційна безпека та захист інформації: навч. посібник / З.Б. Живко, М.О. Живко, Х.З. Босак. – Львів: Ліга-Прес, 2010. – 145 с.

109. Камлик М.І. Судова бухгалтерія: підручник / М.І. Камлик. – К.: Сингез, 2000. – С. 256.

110. Камлик М.І. Судова бухгалтерія: підручник. – Вид. 4-те, доп. та перероб. / М.І. Камлик. – К.: Атіка, 2003. – 592 с.

111. Ковалев О.Г. Оперативно-розыскная деятельность: психологические и историко-правовые проблемы: монография. – М.: Московский психолого-социальный институт, 2009. – 376 с.

112. Кузьмічов В.С. Розслідування злочинів: Міжнародне і національне законодавство. Теорія і практика: навч. посібник / В.С. Кузьмічов, Ю.М. Черноус. – К.: КНТ, 2008. – 448 с.

113. Москвин В.А. Подготовка и контроль финансовых договоров. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 221 с.

114. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.

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

116. Наринский А.С. Контроль и бухгалтерская экспертиза (практический аспект) / А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев. – Кишинев: Учебно-консультационная и внедренческая фирма «Контабил-сервис» при Молдавской экономической академии, 1993. – 168 с.

117. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник / Ж.К. Нестеренко. – К.: ЦНЛ, 2005. – 311 с.

118. Никифорчук Д.Й. Виявлення злочинів у банківській системі України / Д.Й. Никифорчук, О.І. Шостенко. [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: http://www.naiu.kiev.ua/tslc/pages/biblio/visnik/2003_1/_zmist01/nikifor.htm

119. Обозовський С.С. Теоретичні основи інформаційно-вимірювальної техніки (Загальні питання і теорія похибок) / С.С. Обозовський. – К.: Міносвіти, 1991. – 221 с.

120. Оперативно-розсыкная деятельность: учебное пособие в схемах и определениях / под ред. проф. Е.С. Дубоносова. – М.: ЗАО «Книжный мир», 2009. – 128 с.

121. Оперативно-розшукова діяльність: навч. посібник / [С.М. Моїсєєв, О.М. Джужа, Д.Й. Никифорчук та ін.]; за ред. проф. О.М. Джужи. – К.: Правова єдність, 2009. – 310 с.

122. Основи бухгалтерського обліку: навч. посібник / кер. авт. кол. З.Б. Живко // Львівський державний університет внутрішніх справ. – Львів: Вид-во ЛьвДУВС, 2010. – 384 с.

123. Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – Ст. 1207.

124. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – К.: Каравела, 2010. – 480 с.

125. Почепцев Г.Г. Стратегічні комунікації: стратегічні комунікації в політиці, бізнесі та державному управлінні: навч. посіб. для студ. та аспірантів / Г.Г. Почепцев. – К.: Альтерпрес, 2008. – 216 с.

126. Продовольча безпека країни: стан та перспективи зміцнення / кер. авт. кол. проф. Р.І.Тринько. – Львів: ЛьвДУВС, 2011. – 304 с.

127. Протидія злочинам, що вчиняються у бюджетній сфері: навч. посібник / [А.В. Баб'як, З.Б. Живко, А.О. Йосипів, С.І. Марко, Ю.С. Назар]. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – 168 с.

128. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник / Г.В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – С. 20.

129. Свиткин М.З. Контроль и управление качеством в лесной и деревообрабатывающей промышленности / М.З. Свиткин. – М.: Лесн. пром-сть, 1979. – 216 с.

130. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік в галузях економіки: навч. посібник / Є.І. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2005. – 233 с.

131. Сертифікація в Україні. Нормативні акти та інші документи. – К., 1998.

132. Чавчавадзе Е.С. Древесина хвойных / Е.С. Чавчавадзе. – Л.: Наука, 1979. – 190 с.

133. Облік, аналіз і аудит: навч. посібник / [Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Отенко І.П.]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. – С. 143.

134. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. – 3-тє вид. – К.: КНЕУ, 2000. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/=2637>

135. Судова бухгалтерія: навч. посібник / [З.Б. Живко, Л.А. Беляєва, Л.Л. Осипчук, О.В. Ферітовський та ін.]; за ред. З.Б. Живко. – Львів: ЛьвДУВС, 2010. – 468 с.

136. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

137. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б.Ф. Усач. – 4-е вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

138. Шиффман С. Техника заключения сделок: методики, которые действительно работают / Стефан Шиффман; пер. с англ. М. Веселковой. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 176 с. – (Начальная школа бизнеса).

139. Щербаков А.С. Арболит. Повышение качества и долговечности / А.С. Щербаков и др. – М.: Лесн. пром-сть, 1979. – 160 с.

140. Zinaida Zywko, Osobliwosci dzialnosci innowacyjnej w przemyśle / Zinaida Zywko, Marta Kernycka, Mychaylo Zywko // Проектування виробництво та експлуатація автотранспортних засобів і поїздів: Щорічний наукововиробничий журнал. – Львів: НТУ. – Вип. 18. – С. 93–99.

141. Zhyvko Z.B. The role of law enforcement bodies in home and international security systems / N.I. Chukhray, Z.B. Zhyvko // Zarządzanie Bezpieczeństwem Narodowym. – Lodz, 2009. – S. 41–52.

Авторський колектив:

***Живко Зінаїда Богданівна**, професор кафедри менеджменту Львівського державного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент;*

***Ревак Ірина Олександрівна**, начальник кафедри економічної безпеки Львівського державного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент;*

***Живко Михайло Олександрович**, викладач ЗФ КНУХТ, головний спеціаліст сектора контролю якості та метрологічного забезпечення і охорони праці НДЕКЦ при ГУМВСУ у Львівській області;*

***Мельник Степан Іванович**, старший викладач кафедри економічної безпеки Львівського державного університету внутрішніх справ;*

***Плахотнюк Леся Михайлівна**, слідчий СВ Галицького РВ ГУМВСУ у Львівській області.*

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ЖИВКО Зінаїда Богданівна
РЕВАК Ірина Олександрівна
ЖИВКО Михайло Олександрович
МЕЛЬНИК Степан Іванович
ПЛАХОТНЮК Леся Михайлівна

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРЕВІРОК
ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск *З.Б. Живко*

Редактор *А.А. Черняк*

Комп'ютерна верстка *Н.М. Лесь*

Друк *А.М. Ходачок*

Здано до набору 01.09.2011 р. Підписано до друку 22.12.2011 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Умовн. друк. арк. 31,85.
Зам. 147-11. Тираж 100 прим.

Львівський державний університет внутрішніх справ
Україна, 79007, м. Львів, вул. Городоцька, 26.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції.
Серія ДК № 2541 від 26 червня 2006 р.