

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут економіки та управління  
Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ:**

**курс лекцій для здобувачів вищої освіти освітнього ступеня  
«Молодший бакалавр» початкового рівня (короткий цикл)  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
денної форми навчання**

МИКОЛАЇВ  
2021

УДК 657.6(075.8)

К64

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 18.03.2021 р., протокол № 8.

Укладач:

В.В. Галкін – старший викладач кафедри обліку і оподаткування Миколаївського національного аграрного університету.

Рецензенти:

О.І. Козак – начальник відділу організаційної роботи Управління Південного офісу Держаудитслужби в Миколаївській області;

А.В. Бурковська – канд. екон. наук., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування Миколаївського національного аграрного університету.

© Миколаївський національний аграрний університет, 2021

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ.....</b>	<b>5</b>
Тема 1. Законодавчі основи контрольно-ревізійної роботи.....	5
Тема 2. Організація контрольно-ревізійної роботи.....	13
<b>МОДУЛЬ 2. ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИХ ЗАХОДІВ.....</b>	<b>27</b>
Тема 3. Контроль за активами підприємства.....	27
Тема 4. Контроль операцій з готівкою.....	35
Тема 5. Стан розрахунково-платіжної дисципліни.....	47
Тема 6. Правильність визначення доходів і витрат.....	56
<b>МОДУЛЬ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ.....</b>	<b>65</b>
Тема 7. Оформлення результатів інвентаризації та звітності внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах.....	65
Тема 8. Оформлення контрольних заходів державними органами.....	72
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>82</b>

## ВСТУП

Контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, так як спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави й ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин. На сучасному етапі організація дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання коштів і майна стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної роботи значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державних фінансових служб.

Метою вивчення дисципліни «Контроль і ревізія» є засвоєння здобувачами вищої освіти основних положень нормативно – правових актів та практичних навичок з організації та проведення контролю і ревізії щодо діяльності суб'єктів господарювання з різними формами власності.

Курс лекцій підготовлено відповідно до програми з навчальної дисципліни «Контроль і ревізія». Складається із трьох змістовних модулів та восьми тем, які висвітлюють загальні положення контролю і ревізії, здійснення контрольно-ревізійних заходів та оформлення результатів контрольних заходів.

Курс лекцій охоплює основний теоретичний матеріал навчальної дисципліни «Контроль і ревізія» та враховує вимоги чинного законодавства. Призначений для здобувачів початкового рівня (короткий цикл) вищої освіти.

# **МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ**

## **ТЕМА 1. ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ**

### **Програмна анотація**

- 1.1. Законодавче визначення контрольно-ревізійної роботи.
- 1.2. Предмет і метод фінансового контролю.
- 1.3. Взаємовідносини в ході контролю з правоохоронними органами.

### **1.1. Законодавче визначення контрольно-ревізійної роботи**

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної роботи значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державних фінансових служб. При цьому, ринок потребує достовірної облікової і звітної інформації про діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності (державних, приватних, комунальних та інших підприємств, асоціацій, концернів, акціонерних і спільних товариств тощо).

Законодавчо визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Згідно із Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку керівник підприємства, установи забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, щодо порядку оформлення та подання для обліку

відомостей і документів.

Відносно фінансових операцій держава здійснює контроль і нагляд за господарською діяльністю суб'єктів господарювання у таких сферах:

збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин - за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;

фінансових, кредитних відносин, валютного регулювання та податкових відносин - за додержанням суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань перед державою і розрахункової дисципліни, додержанням вимог валютного законодавства, податкової дисципліни;

Перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються податковими органами, іншими органами державної влади у межах визначених законом повноважень, ревізійною комісією (ревізором) господарського товариства та/або аудиторами.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.

Розробку основних засад грошово-кредитної політики та контроль за її виконанням здійснює Рада Національного банку України.

Упродовж року вказана Рада розглядає один із напрямів періодичної оцінки грошово-кредитної політики, зокрема: прийняття рішень із монетарної політики (цінової стабільності); макроекономічне прогнозування; реалізація монетарної політики (застосування інструментів); комунікації (обміну інформацією), пов'язані з монетарною політикою; розвиток трансмісійного механізму (процес передачі змін у використанні інструментів

монетарної політики центрального банку на фінансовий сектор економіки, а у подальшому – на макроекономічні змінні на основі використання певних каналів і зв'язків прямої та зворотної дії) тощо.

В приватних акціонерних товариствах з кількістю акціонерів, що не перевищує 100 осіб, може запроваджуватися посада ревізора або обиратися ревізійна комісія, а в товариствах з кількістю акціонерів більше 100 осіб може обиратися лише ревізійна комісія.

Незалежно від наявності ревізійної комісії (ревізора) у товаристві спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства може проводитися аудитором (аудиторською фірмою) на вимогу та за рахунок акціонерів (акціонера), які (який) на момент подання вимоги сукупно є власниками (власником) більше 10 відсотків голосуючих акцій товариства.

Не можуть бути членами ревізійної комісії (ревізором): член наглядової ради; член виконавчого органу; корпоративний секретар; особа, яка не має повної цивільної дієздатності; члени інших органів товариства. Члени ревізійної комісії (ревізор) не можуть входити до складу лічильної комісії товариства.

З метою контролю за фінансово-господарською діяльністю виробничого кооперативу обирається (загальними зборами) ревізійна комісія, а в кооперативі, до складу якого входить менше десяти членів, - ревізор. Членами ревізійної комісії (ревізором) не можуть бути члени правління чи спостережної ради виробничого кооперативу. Ревізійна комісія (ревізор) підзвітна загальним зборам членів виробничого кооперативу.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення:

1) державного фінансового аудиту (є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю – результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті);

2) інспектування (здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної

установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб – результати ревізії викладаються в акті);

3) перевірки закупівель (перевірка закупівель у замовників проводиться за місцезнаходженням юридичної особи, що перевіряється, чи за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка, і полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі – результати перевірки закупівель викладаються в акті перевірки закупівель);

4) моніторингу закупівлі (здійснюється за місцезнаходженням органу державного фінансового контролю – висновок про результати моніторингу закупівлі складається у формі електронного документа).

## **1.2. Предмет і метод фінансового контролю**

Фінансовий контроль представляє собою систему перевірок фінансової і господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності такої діяльності, встановлення законності і достовірності господарських операцій, дотримання фінансової дисципліни і виявлення внутрішніх резервів.

Фінансовий контроль — це один із видів фінансової діяльності держави з перевірки суб'єктів господарювання всіх форм власності шляхом застосування встановлених чинним законодавством методів контрольної діяльності для виявлення недоліків у фінансовій звітності підприємств, установ, організацій в процесі створення, розподілу, використання грошових фондів.

Предметом контролю є господарські операції і процеси, які мають місце у суб'єкта господарювання чи його підрозділах.

У загальному розумінні метод (від гр. *metodos* - шлях дослідження, теорія, навчання) – спосіб досягнення будь-якої цілі, вирішення конкретної задачі; сукупність прийомів або операцій практичного або теоретичного освоєння (пізнання) дійсності. Спосіб – це дія або система дій, застосовуваних під час виконання будь-якої роботи, при здійсненні чого-небудь. Прийом – окрема дія, рух; спосіб у здійсненні будь-чого. Процедура – офіційний порядок дій, виконання, обговорення будь-чого.

Метод контролю – це сукупність прийомів, способів і засобів,



які використовуються для вивчення господарських процесів і операцій на основі облікових, звітних, нормативних та інших носіїв економічної інформації у взаємозв'язку з обстеженням фактичного стану об'єктів контролю.

Об'єкт контролю – це інформація про окремі або взаємопов'язані факти (явища або процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи та підлягає кількісній і вартісній оцінці.

З точки зору *державного фінансового контролю об'єкт контролю* - підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого орган державного фінансового контролю має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства.

Методи державного фінансового контролю, як конкретні прийоми його проведення, поділяються на документальну і фактичну перевірки.

*Документальна перевірка* – передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності.

*Фактична перевірка* – передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій. Посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб органу державного фінансового

контролю та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт - також представників суб'єкта господарювання - виконавців робіт.

### **1.3. Взаємовідносини в ході контролю з правоохоронними органами**

Члени *Рахункової палати* для виконання покладених на них повноважень мають право залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників правоохоронних органів.

Рахункова палата у разі виявлення при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення повідомляє про них відповідні правоохоронні органи. Відповідні правоохоронні органи за наслідками розгляду матеріалів Рахункової палати інформують її про вжиті заходи реагування.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітності керівник *підприємства, установи* письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі такої комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також територіальному органу центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами, в 10-денний строк.

*Орган державного фінансового контролю* розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, в яких повідомляється про крадіжки,

розтрати, недостачі, інші правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з законодавством.

Працівники органу державного фінансового контролю зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам і органам, уповноваженим управляти державним майном.

При вилученні документів у зв'язку з їх підrobкою або виявленими зловживаннями працівник органу державного фінансового контролю зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо відповідно до кримінального процесуального закону не прийнято рішення про виїмку цих документів.

Працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти службовим особам органу державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників органу державного фінансового контролю на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для ревізії та будь-якої іншої протиправної дії органи Національної поліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії, охорону працівників органу державного фінансового контролю, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

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

У разі виявлення порушень законодавства ревізією, проведеною не за зверненнями правоохоронних органів, ревізійні матеріали, у яких зафіксовано порушення, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь,

передаються до правоохоронного органу в повному обсязі.

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

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

## **ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ**

### **Програмна анотація**

- 2.1. Характеристика фінансового контролю.
- 2.2. Кінцевий бенефіціарний власник (контролер) підприємства.
- 2.3. Ревізійна комісія (ревізор) акціонерного товариства.
- 2.4. Служба внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) акціонерного товариства.
- 2.5. Організація проведення інвентаризації.

### **2.1. Характеристика фінансового контролю**

Фінансовий контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, так як спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави й ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин. З урахуванням цих аспектів на сучасному етапі організація дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання коштів і майна стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

Система внутрішнього контролю суб'єктів господарювання має забезпечувати достовірність інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності окремих функцій і діяльності підрозділів.

Такий контроль розпочинається з питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством та несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах відповідно до законодавства та установчих документів.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує

ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Внутрішній фінансовий контроль - це комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм контрольних заходів, що забезпечують достовірну інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, майна, інших матеріальних активів спрямовані на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та аудит здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу.

Стадіями бюджетного процесу визнаються:

- 1) складання та розгляд Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них;
- 2) складання проектів бюджетів;
- 3) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 4) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 5) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Контроль - це не самоціль, а невід'ємна частина системи бюджетного процесу, метою якого є:

- виявлення відхилень від прийнятих стандартів;
- встановлення порушень щодо законності, ефективності витрачання ресурсів;
- притягнення винних осіб до відповідальності;
- здійснення заходів щодо запобігання або скорочення таких порушень в майбутньому.

Контроль характеризується такими елементами:

- суб'єкт контролю - той, хто здійснює контроль;
- об'єкт контролю - те, що підлягає контролю;
- предмет контролю - перелік питань, відповідно до яких організовано контроль.

Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні:

1) Міністерство фінансів України:

- забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю;

- координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством;

2) Рахункова палата України здійснює контроль за:

- надходженням та використанням коштів Державного бюджету України;

- використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету;

- використанням коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню;

3) Державна аудиторська служба України здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів;

4) Державна казначейська служба України здійснює контроль за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми.

Види державного фінансового контролю залежно від часу проведення:

- попередній контроль - проводиться до моменту здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій) з метою упередження порушень законодавства;

- поточний контроль - проводиться під час здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій) з метою дотримання вимог законодавства та нормативно-правових актів;

- подальший (ретроспективний) контроль або «контроль за фактом» - проводиться після здійснення адміністративно-фінансових дій з метою виявлення фінансових недоліків і порушень та прийняття управлінських рішень щодо виправлення ситуації і притягнення до відповідальності винних осіб.

## **2.2. Кінцевий бенефіціарний власник (контролер) підприємства**

Підприємства, крім державних та комунальних підприємств, зобов'язані встановлювати свого кінцевого бенефіціарного власника (контролера), регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього та надавати її державному реєстратору у випадках та в обсязі, передбачених законом.

Кінцевий бенефіціарний власник - будь-яка фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив (контроль) на діяльність клієнта та/або фізичну особу, від імені якої проводиться фінансова операція.

Кінцевим бенефіціарним власником є:

- для юридичних осіб - будь-яка фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність юридичної особи (в тому числі через ланцюг контролю/володіння);

- для трастів, утворених відповідно до законодавства країни їх утворення, - засновник, довірчий власник, захисник (за наявності), вигодоодержувач (вигодонабувач) або група вигодоодержувачів



(вигодонабувачів), а також будь-яка інша фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність трасту (в тому числі через ланцюг контролю/володіння);

- для інших подібних правових утворень - особа, яка має статус, еквівалентний або аналогічний особам, зазначеним для трастів.

Траст - правові відносини, створені засновником відповідно до законодавства країни утворення за життя або на випадок смерті, коли активи потрапляють під контроль довірчого власника на користь вигодоодержувача (вигодонабувача) або для визначеної цілі, які характеризуються такими ознаками:

- активи становлять окремий фонд і не є частиною власного майна довірчого власника;

- права на активи трасту оформлені на ім'я довірчого власника або на ім'я іншої особи, що діє від імені довірчого власника;

- довірчий власник має повноваження і обов'язки, в межах яких він є відповідальним та може управляти, використовувати або розпоряджатися активами відповідно до умов довірчого договору та спеціальних обов'язків, покладених на нього законодавством відповідної держави.

Особою, заінтересованою у вчиненні господарського зобов'язання, є:

- посадова особа органів управління державного унітарного підприємства;

- посадова особа органу, до сфери управління якого належить державне унітарне підприємство, якщо така особа є особою, відповідальною за прийняття рішення щодо надання згоди на вчинення таким державним унітарним підприємством господарського договору;

- член сім'ї вказаних посадових осіб - чоловік (дружина), особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки, батьки (усиновителі), опікун (піклувальник), брат, сестра, діти та їхні чоловіки (дружини);

- юридична особа, в якій будь-яка з осіб, зазначених вище, є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) або членом органу управління, органу, який здійснює функції контролю та/або нагляду.

Державне унітарне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління. Майно державного

унітарного підприємства перебуває у державній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління. Найменування державного унітарного підприємства повинно містити слова «державне підприємство».

Казенне підприємство створюється за рішенням Кабінету Міністрів України. У рішенні про створення казенного підприємства визначаються обсяг і характер основної діяльності підприємства, а також орган, до сфери управління якого входить підприємство, що створюється.

Орган, до сфери управління якого входить казенне підприємство, здійснює контроль за використанням та збереженням належного підприємству майна, і має право вилучити у казенного підприємства майно, яке не використовується або використовується не за призначенням, та розпорядитися ним у межах своїх повноважень.

### **2.3. Ревізійна комісія (ревізор) акціонерного товариства**

Для проведення перевірки фінансово-господарської діяльності приватного акціонерного товариства загальні збори можуть обирати ревізійну комісію (ревізора). З кількістю акціонерів, що не перевищує 100 осіб, може запроваджуватися посада ревізора або обиратися ревізійна комісія, а в товариствах з кількістю акціонерів більше 100 осіб може обиратися лише ревізійна комісія.

Ревізійна комісія (ревізор) може обиратися для проведення спеціальної перевірки фінансово-господарської діяльності товариства або на визначений період. Строк повноважень членів ревізійної комісії (ревізора) встановлюється на період до дати проведення чергових річних загальних зборів, якщо статутом товариства, або положенням про ревізійну комісію, або рішенням загальних зборів акціонерного товариства не передбачено інший строк повноважень, але не більше ніж на п'ять років.

Ревізійна комісія (ревізор) має право вносити пропозиції до порядку денного загальних зборів та вимагати скликання позачергових загальних зборів. Члени ревізійної комісії (ревізор) мають право бути присутніми на загальних зборах та брати участь в обговоренні питань порядку денного з правом дорадчого голосу.

Ревізійна комісія (ревізор) проводить перевірку фінансово-

господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено статутом товариства. Виконавчий орган забезпечує членам ревізійної комісії (ревізору) доступ до інформації в межах, передбачених статутом або положенням про ревізійну комісію.

За підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року ревізійна комісія (ревізор) готує висновок, в якому міститься інформація про:

- підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період;
- факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності.

#### **2.4. Служба внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) акціонерного товариства**

Служба внутрішнього аудиту (або посада внутрішнього аудитора) може запроваджуватися відповідно до рішення наглядової ради акціонерного товариства або відповідно до рішення виконавчого органу товариства.

Основна мета внутрішнього аудиту полягає у наданні необхідної допомоги наглядовій раді і виконавчому органу товариства у виконанні ними обов'язків з досягнення стратегічної мети акціонерного товариства. Іншими словами, метою діяльності внутрішнього аудиту є надання наглядовій раді і виконавчому органу товариства незалежної і об'єктивної інформації для забезпечення ефективного управління акціонерним товариством шляхом формування системного підходу щодо управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління (процес прийняття організаційно-розпорядчих рішень).

Основні функції внутрішнього аудиту:

- оцінка системи внутрішнього контролю щодо достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності окремих функцій і діяльності підрозділів;
- проведення аналізу і оцінки ефективності системи управління ризиками та розробка пропозицій щодо зниження ризиків;

- оцінювання відповідності системи корпоративного управління товариства принципам корпоративного управління України.

Головними принципами внутрішнього аудиту є:

- Незалежність;
- Об'єктивність;
- Чесність;
- Конфіденційність;
- Професійна компетентність;
- Професійний скептицизм і самостійність мислення;
- Ділові професійні відносини з користувачами аудиторських послуг.

Внутрішній аудит повинен бути незалежною від тих осіб, роботу яких він перевіряє. З метою дотримання принципів об'єктивності та незалежності у процесі виконання своїх функцій, працівники внутрішнього аудиту не повинні залучатися до будь-якої діяльності, яка згодом може піддаватися внутрішньому аудиту.

Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується:

- підзвітністю безпосередньо наглядовій раді;
- забезпеченням відповідного рівня компетентності та професіоналізму працівників внутрішнього аудиту;
- неможливістю виконавчому органу товариства встановлювати будь-які обмеження або обов'язкові вимоги щодо завдань, функцій, повноважень та обов'язків внутрішнього аудиту;
- відсутністю можливості виконавчого органу товариства призначати або звільняти з посади керівника внутрішнього аудиту без згоди наглядової ради товариства;
- встановленням обсягів, планів, програм та періодичності здійснення перевірок внутрішнім аудитом виключно наглядовою радою товариства;
- недопущенням конфлікту інтересів внутрішнього аудиту і членів наглядової ради та виконавчого органу товариства.

Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

Докази – це підтверджуючі дані щодо того, що інформація

стосовно предмету завдання не має суттєвих перекручень. Внутрішній аудитор планує та виконує аудиторське завдання з професійним скептицизмом, розуміючи, що можуть існувати обставини, які можуть призвести до істотних перекручень інформації щодо предмету.

Внутрішній аудит для реалізації основних завдань і здійснення своїх функцій в установленому порядку може мати такі повноваження:

1. Право доступу до інформації незалежно від носія, стадії формування або проходження, у тому числі до інформації щодо проектів документів, довідок, розрахунків тощо, а також право доступу до всієї документації і будь-якої іншої інформації, яка потрібна під час проведення внутрішньої перевірки, у тому числі до відомостей та інформації, що становлять комерційну та службову таємницю товариства.

2. Право доступу до інформаційної бази облікових даних (комп'ютерної програми бухгалтерського обліку) на постійній основі в пасивному режимі, тобто без права внесення інформації та її корегування. Право безперешкодного входження в усі службові приміщення, каси, склади, комори, цехи, ділянки тощо, призначені для зберігання цінностей, а також право їх опечатувати і вимагати проведення інвентаризації (в разі необхідності).

3. Право звертатися із запитами і отримувати матеріали, в тому числі, проекти документів, що виносяться на затвердження загальними зборами акціонерів, наглядовою радою, виконавчим органом товариства та одержувати всі протоколи (накази) зазначених органів управління товариства.

4. При виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків шахрайства, допущених працівниками товариства, надавати рекомендації органам управління товариства щодо прийняття відповідних рішень стосовно цих подій та працівників.

5. Проводити операційний (управлінський) аудит з метою виявлення можливостей підвищення продуктивності праці та усунення факторів неефективності.

Служба внутрішнього аудиту зобов'язана:

- при здійсненні внутрішнього аудиту дотримуватись вимог Положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та інших нормативно-правових актів;

- складати звіти відповідно до вимог, визначених Положенням;

- дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої при здійсненні внутрішнього аудиту;
- у разі виявлення фактів, що свідчать про заподіяння товариству збитків його посадовими особами та іншими працівниками, негайно повідомляти про це наглядову раду товариства і здійснювати відповідний запис в аудиторському звіті;
- брати участь у проведенні інвентаризації активів і контролі за своєчасністю її здійснення в установленому законодавством порядку.

## **2.5. Організація проведення інвентаризації**

Проведення інвентаризації забезпечується власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- 1) перед складанням річної фінансової звітності;
- 2) у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі

державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;

3) у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригади), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;

4) у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

5) за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;

6) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

7) у разі припинення підприємства;

8) у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

9) в інших випадках, передбачених законодавством.

При проведенні інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності та у разі припинення підприємства необхідно врахувати, що суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання

(непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд.

Матеріально відповідальні особи не включаються до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні.

Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства.

Якщо інвентаризація активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів. Після того, як інвентаризаційна комісія залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії опечатує його пломбатором. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії інвентаризаційні описи повинні зберігатися



у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

Бюджетні установи на активи, які їм не належать, але знаходяться в їх розпорядженні, також складають окремі описи з розподілом: на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо.

В акті інвентаризації фіксуються наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повнота відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів), які створюються відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

В інвентаризаційному описі активи наводяться за найменуваннями в кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких цінностей та особами, відповідальними за їх зберігання, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою.

Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації, при цьому мають бути забезпечені їх ідентифікація та співставлення з даними бухгалтерського обліку.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається. виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, - про передачу активів.

На активи, що належать іншим підприємствам, складаються окремі звіряльні відомості, копії яких надсилаються власнику.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

## **МОДУЛЬ 2. ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИХ ЗАХОДІВ**

### **ТЕМА 3. КОНТРОЛЬ ЗА АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **Програмна анотація**

- 3.1. Контроль за станом основних засобів.
- 3.2. Перевірка нематеріальних активів.
- 3.3. Контроль за використанням запасів.
- 3.4. Контроль за біологічними активами.

#### **3.1. Контроль за станом основних засобів**

Під час документування результатів ревізії (перевірки) цього питання зазначається:

- стан закріплення всіх основних засобів за матеріально відповідальними особами;
- наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- дотримання періодичності та порядку проведення інвентаризації основних засобів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення основних засобів суб'єкта господарювання. При цьому відображається правильність визнання основних засобів активами та визначення їх первісної вартості; обґрунтованість придбання основних засобів та повнота і своєчасність їх оприбуткування; правильність класифікації основних засобів, у тому числі для нарахування зносу і амортизації; правильність нарахування зносу і амортизації на об'єкти основних засобів; законність здійснення операцій із страхування основних засобів; правильність здійснення переоцінки основних засобів, законність вибуття основних засобів;
- дотримання законодавства при наданні в оренду основних засобів суб'єкта господарювання та оренді основних засобів. При цьому відображаються результати перевірки договорів фінансової та оперативної оренди основних засобів; результати перевірки затрат суб'єкта господарювання на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо); правильність нарахування амортизації об'єктів фінансової

оренди; результати перевірки затрат суб'єкта господарювання на поліпшення об'єктів оперативної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо); результати перевірки операцій з продажу активів з укладенням угоди про його одержання продавцем в оренду; результати обмірів та їх співставлення з площею зазначеною у договорі оренди;

- результати перевірки здійснення капітальних інвестицій. При цьому відображаються джерела капітальних інвестицій, аналіз доцільності та економічної ефективності капвкладень; результати перевірки витрат на капітальне будівництво, капітальний ремонт, модернізацію, реконструкцію (перевірка контрактів, дозвільних документів та проектно-кошторисної документації, відповідності норм, зазначених в актах виконаних робіт вимогам законодавства, дотримання умов контрактів, визначених цін, своєчасність виконання робіт та повернення авансів, результати зустрічних звірок, контрольних обмірів та контрольних обстежень).

До початку фактичного контролю (інвентаризації) основних засобів перевіряються:

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби;

- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Складаються окремі звіряльні відомості, копії яких надсилаються власнику.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

У разі встановлення факту невідображення виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) в бухгалтерському обліку підприємства визначається сума збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і в описі відображаються дані про проведені зміни.

Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису

за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди (зрошення) записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством.

Відносно державного сектору списання майна здійснюється суб'єктом господарювання, на балансі якого воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання.

Допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів.

Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якостями матеріалу і ціною, вносяться до інвентаризаційного опису сумарно, із зазначенням кількості цих предметів та їх номенклатурних номерів.

Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються

помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою.

### **3.2. Перевірка нематеріальних активів**

При перевірці цього питання відображається обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення нематеріальних активів.

При цьому відображається правильність визнання нематеріальних активів активами та визначення їх первісної вартості; наявність документів на право власності; обґрунтованість придбання нематеріальних активів, повнота та своєчасність їх оприбуткування; утворення гудвілу; правильність нарахування амортизації на нематеріальні активи; правильність здійснення переоцінки нематеріальних активів, зменшення їх корисності; законність вибуття нематеріальних активів.

*Гудвіл* (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

Перевіркою нематеріальних активів їх наявність встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

В ході фактичного контролю до інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

### 3.3. Контроль за використанням запасів

При документуванні результатів перевірки використання запасів зазначається:

- стан закріплення всіх запасів за матеріально відповідальними особами;
- наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- дотримання періодичності та порядку проведення інвентаризації запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- результати проведеної під час ревізії інвентаризації запасів;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення запасів суб'єкта господарювання.

При цьому відображається правильність визнання запасів активами та визначення їх первісної вартості; обґрунтованість придбання запасів та повнота і своєчасність їх оприбуткування; результати перевірки складського господарства; перевірка дотримання методу оцінки запасів при відпуску у виробництво або продажу (вибутті), що застосовується у суб'єкта господарювання; правильність списання запасів; правильність зберігання, використання і погашення довіреностей; достовірність оцінки запасів на дату балансу.

Фактичний контроль (інвентаризація) запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації, та за даними бухгалтерського обліку.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформлюється актом.

Фактична наявність запасів перевіряється шляхом їх перерахунку, переважування чи перемірювання. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки

їх фактичної наявності.

На запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складається окремий інвентаризаційний опис та перевіряється обґрунтованість сум, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами (рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації).

Виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому вказуються найменування відповідних запасів, їх кількість, причини, ступінь і характер псування, пропозиції щодо їх знецінення, списання або можливості використання цих предметів у господарських цілях.

Тара наводиться в інвентаризаційному описі за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у вжитку, така, що потребує ремонту, тощо). На тару, що стала непридатною, складається акт на списання із зазначенням причин псування.

При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказуються найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг виконаних робіт. На незакінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів складається окремий інвентаризаційний опис, в якому вказуються: найменування об'єкта, що ремонтується, опис і відсоток виконаних робіт.

Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт проводиться за темами (договорами), при цьому встановлюються:

- наявність договору із замовником;
- правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей;
- причини значного або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості;
- врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.



### 3.4. Контроль за біологічними активами

Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам.

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

При документуванні результатів перевірки доцільно врахувати, що біологічні активи класифікують за такими групами:

1) довгострокові біологічні активи:

- робоча худоба;
- продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші довгострокові біологічні активи;

2) поточні біологічні активи:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
- інші поточні біологічні активи.

Наприклад до довгострокових біологічних активів відносять основне стадо великої рогатої худоби. В процесі біологічних перетворень дає сільськогосподарську продукцію: молоко, гній, та додаткові біологічні активи – приплід (буде віднесено до поточних біологічних активів – тварини на вирощуванні та відгодівлі). Продукти переробки від одержання такої продукції: сметана, масло, сир, м'ясопродукти.

Сади, дерева в лісі (лісовий масив) – сільськогосподарська продукція: плоди, деревина ділова, дрова; додаткові біологічні активи – саджанці; продукти переробки: сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали.

До поточних біологічних активів відносять наприклад сім'ї бджіл – сільськогосподарська продукція: мед, віск, прополіс тощо; додаткові біологічні активи – нові рої.

Зернові культури – сільськогосподарська продукція: зерно, зернові відходи, солома; продукти переробки: борошно, крупа, комбікорми.

В ході фактичного контролю довгострокові біологічні активи

рослинництва до інвентаризаційного опису вносяться за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю.

Довгострокові біологічні активи тваринництва, зокрема доросла продуктивна і робоча худоба, вносяться до інвентаризаційних описів із зазначенням номера худоби (бирки), клички, віку, породи, угодованості, живої маси (ваги) (маса (вага) коней, мулів не вказується).

Велика рогата худоба, робоча худоба, свині (матки і кнури) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби вносяться до окремих інвентаризаційних описів.

Поточні біологічні активи тваринництва в частині молодняку тварин на вирощуванні та тварини на відгодівлі вносяться до інвентаризаційних описів окремо із зазначенням інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи тощо. Інші поточні біологічні активи тваринництва, що обліковуються у груповому порядку, вносяться до інвентаризаційного опису за віком та статевими групами із зазначенням кількості голів та живої ваги у кожній групі.

Інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва проводиться за видами таких активів, при цьому перевіряються натуральні показники (площі, засіяні озимими культурами, кількість рослин у парниках і теплицях, закладених садах, ягідниках і виноградниках).

## ТЕМА 4. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ГОТІВКОЮ

### Програмна анотація

- 4.1. Готівкові розрахунки їх обмеження та ліміт каси.
- 4.2. Оформлення касових операцій.
- 4.3. Інвентаризація каси та перевірка операцій з готівкою.
- 4.4. Відповідальність за порушення касової дисципліни.

#### 4.1. Готівкові розрахунки їх обмеження та ліміт каси

Готівка - грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами).

Готівкова виручка (готівка) - сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з такою реалізацією та іншого майна.

Готівкові розрахунки (розрахунки готівкою) - платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з такою реалізацією та іншого майна.

Депонована заробітна плата - готівка, одержана суб'єктами господарювання для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачена в установлений строк окремим фізичним особам.

Касові операції - операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Ліміт залишку готівки в касі (ліміт каси) - граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня

При документуванні результатів перевірки операцій з готівкою необхідно звернути увагу на наступне.

Керівник установи/підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Суб'єкти господарювання (підприємства, установи, фізичні особи – підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою

протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою - у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;

2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Суб'єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із поточних рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов'язані надавати на запит банку (філії, відділення) підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні банку (філії, відділенню) для вивчення клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Вказані обмеження не стосуються:

1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;

2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;

3) використання готівки, виданої на відрядження;

4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;

5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій відповідно до Закону України "Про Національне антикорупційне бюро України".

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі.

Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням реєстратора розрахункових операцій (РРО) та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів установ/підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО без ведення касової книги, є забезпечення зберігання щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) в електронній формі

Z-звіт (фіскальний звітний чек) — це документ встановленої форми, надрукований РРО, що містить дані денного звіту, під час друкування якого інформація про обсяг виконаних розрахункових

операцій заноситься до фіскальної пам'яті.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, крім суб'єктів господарювання, які відповідно до рішень, затверджених власними розпорядчими документами, про те, що у випадку виходу з ладу РРО або відключення електроенергії проведення розрахункових операцій не здійснюється до моменту належного підключення резервного РРО або включення електроенергії, зобов'язані зареєструвати книги обліку розрахункових операцій (КОРО).

Установа/підприємство визначає місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі.

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням КОРО без застосування РРО, є занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Установи/підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання самостійно (у тому числі із застосуванням платіжних пристроїв та через пункти надання фінансових послуг) або через відповідні служби, яким згідно із законодавством надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів, або через підприємства, які отримали ліцензію Національного банку України на надання банкам послуг з інкасації.

Установи/підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку.

Ліміт каси установи, підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника установи, підприємства.

Державна казначейська служба України та розпорядники й одержувачі бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Державної казначейської служби України, самостійно визначають порядок встановлення ліміту каси.

Ліміт каси вважається нульовим, якщо установою/підприємством його не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення). Уся готівка, що перебуває в касі установи/підприємства на кінець робочого дня і не здана до банку, вважається понадлімітною

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона надійшла до кас підприємств у вихідні та святкові дні та здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку та підприємства або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного робочого дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства.

Готівка видається під звіт:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів - на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби - на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівка одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань. Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

Видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

## **4.2. Оформлення касових операцій**

При здійсненні контрольно-ревізійних заходів необхідно враховувати документальне оформлення касових операцій.

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу. Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання. За прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підпис вказаних осіб може бути засвідчений відбитком печатки установи/підприємства. Використання печатки не є обов'язковим.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки. Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Підприємства, що займаються закупівлею товарів сільськогосподарської продукції, проведення розрахунків за які не врегульовано законодавством України, здійснюють видачу готівки здавальникам такої сільськогосподарської продукції за відомостями, у яких зазначаються прізвища здавальників, їх адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що підписуються здавальником.

Касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам установи/підприємства) за видатковим касовим ордером або

видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноручно. У видатковому касовому ордері після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку, а в разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис "За довіреністю". Довіреність або нотаріально засвідчена копія довіреності залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб'єктів господарювання, є:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку (за потреби);

2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) супровідний касовий ордер до сумки з валютними цінностями;

4) чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Касові ордери або видаткові відомості після їх одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах проставляється відбиток штампа або напис "Оплачено" із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.



Касові документи виносяться з приміщення установи/підприємства тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня такі документи обов'язково повинні бути повернуті до приміщення установи/підприємства.

Для позначення сум національної грошової одиниці гривні в касових документах може використовуватись її графічний знак - "₴".

Установі/підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю.

Установи/підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги - "Вкладні аркуші касової книги", залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги - "Звіт касира", є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами підпис у касовій книзі.

Установи/підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги ("Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира"), які за формою і змістом повинні відтворювати форму та зміст касової книги в паперовому вигляді.

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

### 4.3. Інвентаризація каси та перевірка операцій з готівкою

Установи/підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію каси. Матеріально відповідальні особи до початку проведення інвентаризації дають розписку, в якій зазначається: «цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками».

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всієї готівки, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акта передається до бухгалтерії установи/підприємства, другий залишається в матеріально відповідальній особі.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності, матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії).

Інвентаризація кас проводиться в установі/підприємстві в строки, установлені керівником, з перерахуванням усієї готівки та перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі. У разі застосування підприємством у розрахунках РРО звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною у звіті РРО (у РК та КОРО). У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід установи/підприємства.

Відомості про готівку в іноземній валюті вносяться до акта інвентаризації із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Національного банку України на початок робочого дня інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (контролюючий орган).

Контролюючий орган за результатами проведеної перевірки складає акт про перевірку дотримання порядку ведення операцій з готівкою.

Контролюючий орган під час проведення перевірки:

1) перевіряє порядок ведення касової книги та оформлення операцій з приймання та видачі готівки з каси, ведення відповідних касових документів;

2) перевіряє повноту та своєчасність оприбуткування в касах готівкових надходжень;

3) визначає наявність самостійно встановленого ліміту каси;

4) перевіряє обов'язковість забезпечення постійної наявності в касах підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, що перевіряються, монет для видачі здачі;

5) звіряє з банківськими документами всі випадки одержання суб'єктом господарювання значних сум готівки, а за потреби використовує також відповідні дані банків, у яких відкрито його поточні рахунки;

6) перевіряє дотримання установою/підприємством порядку витрачання готівкової виручки (готівки). Виплати готівкою повинні здійснюватися з урахуванням вимог Податкового кодексу України в разі наявності в підприємства податкового боргу;

7) перевіряє дотримання установою/підприємством встановленого порядку видачі готівки під звіт (у тому числі на відрядження) та її використання;

8) перевіряє дотримання суб'єктами господарювання встановлених обмежень під час здійснення ними готівкових розрахунків між собою та/або з фізичними особами;

9) перевіряє розрахункові операції суб'єкта господарювання.

Під час такої перевірки враховується: що такі готівкові розрахунки можуть здійснюватися протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в межах граничних сум розрахунків готівкою. Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки.

#### **4.4. Відповідальність за порушення касової дисципліни**

За порушення вимог законодавства до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), застосовуються наступні фінансові санкції.

У разі встановлення в ході перевірки факту: проведення розрахункових операцій з використанням реєстраторів розрахункових операцій (РРО), програмних реєстраторів розрахункових операцій (ПРРО) або розрахункових книжок на неповну суму вартості проданих товарів (наданих послуг); непроведення розрахункових операцій через РРО та/або ПРРО з фіскальним режимом роботи; невидача (в паперовому вигляді та/або електронній формі) відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, або проведення її без використання розрахункової книжки на окремому господарському об'єкті такого суб'єкта господарювання:

- 100 відсотків вартості проданих з порушеннями, встановленими цим пунктом, товарів (робіт, послуг) - за порушення, вчинене вперше;

- 150 відсотків вартості проданих з порушеннями, встановленими цим пунктом, товарів (робіт, послуг) - за кожне наступне вчинене порушення.

При здійсненні розрахункових операцій суб'єкт господарювання не використовує, використовує незареєстровані належним чином, порушує встановлений порядок використання або не зберігає протягом встановленого строку книги обліку розрахункових операцій та/або розрахункові книжки:

- п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо контрольну стрічку не надруковано або не створено в електронній формі на реєстраторах розрахункових операцій або виявлено спотворення даних про проведені розрахункові операції, інформація про які міститься на такій контрольній стрічці:

- тридцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі проведення розрахункових операцій через РРО та/або ПРРО без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності), ціни товару та обліку його кількості:

- триста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Порушення порядку проведення розрахунків через каси підприємств, установ і організацій, в яких ці операції повинні проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею відповідних квитанцій у встановленому порядку, або у разі порушення порядку оформлення розрахункових і звітних документів при здійсненні продажу проїзних і перевізних документів на залізничному (крім приміського) та авіаційному транспорті:

- двадцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі застосування при здійсненні розрахункових операцій РРО, в конструкцію чи програмне забезпечення якого внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника:

- триста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Неподання до контролюючих органів звітності, пов'язаної із застосуванням РРО, розрахункових книжок та копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків з РРО через дротові або бездротові канали зв'язку в разі обов'язковості її подання:

- тридцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

За порушення порядку проведення розрахунків також передбачена адміністративна відповідальність.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів та несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів тягне за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ).

У разі повторного вчинення протягом року одного і того ж правопорушення – від десяти до двадцяти НМДГ.

Здавання виторгу торговельними підприємствами всіх форм власності, що здійснюють реалізацію товарів за готівку, з порушенням термінів, установлених правилами розрахунків і ведення касових операцій, тягне за собою накладення штрафу на осіб, відповідальних за здавання виторгу, від сімнадцяти до вісімдесяти восьми НМДГ.

Повторне таке порушення протягом року – від сорока трьох до ста сімдесяти п'яти НМДГ.

Порушення проведення розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг тягне за собою накладення

штрафу на:

- осіб, які здійснюють розрахункові операції - від двох до п'яти НМДГ;
- посадових осіб - від п'яти до десяти НМДГ.

Повторно допущені порушення протягом року на:

- осіб, які здійснюють розрахункові операції, від п'яти до десяти НМДГ;
- посадових осіб - від десяти до двадцяти НМДГ.

Порушення порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у тому числі перевищення граничних сум розрахунків готівкою, недотримання установлених законодавством вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів тягне за собою накладення штрафу на фізичну особу - підприємця, посадових осіб юридичної особи від ста до двохсот НМДГ.

Повторне подібне порушення протягом року – від п'ятисот до тисячі НМДГ.

## **ТЕМА 5: СТАН РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

### **Програмна анотація**

- 5.1. Перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості.
- 5.2. Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей.
- 5.3. Довгострокове зобов'язання за енергосервісом.
- 5.4. Ефективне використання державних коштів.
- 5.5. Дотримання законодавства про закупівлі.

### **5.1. Перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості**

Під час документування результатів перевірки дебіторської та кредиторської заборгованості зазначається:

- 1) наявність та реєстрація договорів;
- 2) дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;
- 3) наявність дебіторської і кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), достовірність її виникнення, у тому числі:
  - стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення простроченої дебіторської заборгованості;
  - причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та можливі наслідки непогашення такої заборгованості;
  - достовірність заборгованості за наявними у суб'єкта господарювання документами, результати зустрічних звірок (при проведенні контрольних заходів органами державного фінансового контролю) з питань підтвердження заборгованості, результати отриманих відповідей на запити з питань підтвердження заборгованості;
- 4) правильність визнання зобов'язань;
- 5) наявність в обліку безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі заборгованості, за якою минув термін позовної давності, причини виникнення безнадійної заборгованості;
- 6) забезпечення зобов'язань та резерв сумнівних боргів (крім бюджетних організацій);
- 7) перевірка розрахунків за товарообмінними операціями (крім

бюджетних організацій);

8) перевірка розрахунків за претензіями та з відшкодування збитків;

9) перевірка розрахунків щодо зовнішньоекономічної діяльності;

10) відповідність сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; відповідність кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;

11) стан проведення претензійно-позовної роботи.

При проведенні контрольно-ревізійних заходів у бюджетних організаціях також досліджується питання взяття та облік зобов'язань, у тому числі відповідність взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорта бюджетної програми. Стан розрахунково-платіжної дисципліни та виконання господарських договорів. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. В ході документування цього питання зазначається достовірність заборгованості за наявними в бюджетній установі документами, результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості та правильність списання дебіторської і кредиторської заборгованості.

## **5.2. Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей**

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

Усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

Якщо до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку.

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які



обліковуюються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки установлюються:

1) правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;

2) заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

3) правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;

4) реальність заборгованості працівникам з оплати праці.

В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув.

До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ - листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості).

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату

інвентаризації.

Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. В бюджетних установах такий акт затверджується керівником бюджетної установи.

Інвентаризація коштів цільового фінансування полягає у перевірці обґрунтованості їх залишку шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування та їх використання відповідно до їх цільового призначення.

### **5.3. Довгострокове зобов'язання за енергосервісом**

Енергосервіс - це комплекс заходів, які спрямовані на економію коштів за рахунок підвищення ефективності використання енергоресурсів. До таких заходів можна віднести все: від простої заміни лампочок на більш економні до зовнішнього утеплення стін тощо.

Довгострокове зобов'язання за енергосервісом - зобов'язання за енергосервісним договором розпорядника бюджетних коштів, в оперативному управлінні або господарському віданні якого знаходиться об'єкт, щодо якого здійснюється закупівля енергосервісу, відповідно до якого необхідно здійснити платежі протягом майбутніх та/або поточного бюджетних періодів у межах суми скорочення видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (порівняно з видатками, які були б здійснені за відсутності енергосервісу).

Під час документування результатів перевірки відповідності взятих довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу, зазначається:

1) чи розпорядники бюджетних коштів, в оперативному управлінні або господарському віданні яких перебували об'єкти, щодо яких здійснюється закупівля енергосервісу, взяли довгострокові зобов'язання за енергосервісом на підставі істотних умов договору енергосервісу;

2) чи розрахунки за енергосервісним договором здійснювались за рахунок суми скорочення витрат замовника енергосервісу порівняно з витратами, які були здійснені за відсутності енергосервісу, на оплату паливно-енергетичних ресурсів та/або житлово-комунальних послуг за відповідний період на підставі цін

(тарифів), що діяли у період, за який здійснюється розрахунок;

3) чи дотримано строків виконання енергосервісного договору та чи не виконано умов його дострокового припинення;

4) чи після закінчення строку дії енергосервісного договору або у разі його розірвання держава (якщо об'єкт енергосервісу знаходиться у державній власності) або відповідна територіальна громада (якщо об'єкт енергосервісу знаходиться у комунальній власності) набула права власності без додаткової плати за все майно, утворене (встановлене) за енергосервісним договором.

У суб'єктів державного сектору економіки також досліджується питання дотримання процедури закупівель енергосервісу та обґрунтованість розрахунків при укладанні договору енергосервісу, відповідність істотних умов договору умовам, визначеним законодавством та примірному договору, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

#### **5.4. Ефективне використання державних коштів**

Під час документування результатів перевірки стану виконання заходів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 року № 710 «Про ефективне використання державних коштів» (з урахуванням виключень) щодо ефективного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету, зазначається:

1) оптимізація здійснення витрат на оплату послуг мобільного зв'язку (оплата зазначених послуг повинна здійснюватися в першочерговому порядку за рахунок коштів спеціального фонду державного бюджету, крім витрат на оплату послуг мобільного зв'язку, що використовується закладами охорони здоров'я системи екстреної медичної допомоги);

2) припинення оплати чартерних рейсів;

3) припинення утворення без дозволу Кабінету Міністрів України нових бюджетних установ, крім органів, установ та закладів Національної поліції;

4) недопущення подання Кабінетові Міністрів України пропозицій та прийняття власних рішень щодо збільшення

чисельності працівників підпорядкованих органів та установ (крім збільшення чисельності працівників у разі покладення на підпорядкований орган згідно із законодавством додаткових функцій, крім збільшення чисельності працівників закладів вищої освіти та наукових установ, а також крім збільшення штатної чисельності працівників закладів освіти, переміщених з тимчасово окупованої території України);

5) Припинення підготовки проектів нових державних цільових програм або внесення змін до затверджених цільових програм, що потребують додаткового фінансування з державного бюджету (крім програм відносно зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС, подолання депресивності м. Токмака Запорізької області (рівень зареєстрованого довготривалого безробіття є значно вищим, а рівень середньомісячної заробітної плати є значно нижчим за відповідні середні показники розвитку територій таких міст), розвитку і функціонування української мови, розвитку народних художніх промислів, поводження з радіоактивними відходами, матеріально-технічного переоснащення національної гідрометеорологічної служби).

6) припинення ініціювання пропозицій щодо вступу до міжнародних організацій, умови членства в яких передбачають сплату внесків або здійснення будь-яких інших виплат за рахунок коштів державного бюджету понад обсяг затверджених на цю мету бюджетних призначень;

7) розроблення та затвердження щороку планів заходів з енергозбереження із забезпеченням зменшення витрат на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;

8) розроблення та затвердження щороку планів заходів з погашення кредиторської заборгованості за рахунок коштів загального та спеціального фондів державного бюджету, а також зменшення обсягу дебіторської заборгованості;

9) установа заборони здешевлення харчування для працівників за рахунок державних коштів;

10) припинення використання бюджетних коштів (крім коштів спеціального фонду державного бюджету, отриманих як гранти, міжнародна технічна допомога, благодійні внески, власних доходів національних закладів культури) для проведення заходів з відзначення пам'ятних та історичних дат, ювілеїв підприємств, установ та організацій (крім заходів, визначених Указами Президента

України та централізованих заходів - День Конституції України, День незалежності, День Перемоги, День пам'яті жертв голодоморів, День Соборності України, День Гідності та Свободи, День пам'яті жертв політичних репресій, День захисника України);

11) припинення здійснення витрат на проведення виставок, ярмарків, з'їздів, симпозіумів, конгресів за рахунок коштів загального фонду державного бюджету (крім участі України у Венеціанському бієнале сучасного мистецтва, участі у всеукраїнських та міжнародних заходах, виставках, ярмарках, спрямованих на популяризацію читання та української літератури у світі, що організовуються Українським інститутом книги, участі та проведення державною установою "Офіс із залучення та підтримки інвестицій" міжнародних та національних заходів щодо залучення інвестицій в Україну, виставкових заходів у сфері туризму, у сфері озброєння, військової та спеціальної техніки, технологій та товарів подвійного використання, а також закордонних міжнародних виставкових та ярмаркових заходів у сфері розвитку експорту);

12) Забезпечення мінімізації витрат на службові відрядження шляхом оптимізації кількісного складу відряджених працівників та строку їх перебування за кордоном, зменшення витрат на оплату проїзду, наймання житла та інших витрат, пов'язаних з відрядженням, а також впровадження пропозицій, що відображені у звіті про закордонні відрядження, у сфері діяльності відповідного органу;

13) здійснення службових відряджень державних службовців та працівників центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через відповідного міністра, за кордон за погодженням з відповідним міністром або його заступниками;

14) здійснення службових відряджень працівників утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету (крім державних службовців, наукових, науково-педагогічних працівників та військовослужбовців), за кордон за погодженням з керівником органу державної влади, до сфери управління якого належить підприємство, установа чи організація;

15) здійснення управління бюджетними коштами в межах встановлених бюджетних повноважень із забезпеченням ефективного та раціонального використання бюджетних коштів, належної

організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів;

16) забезпечення зменшення обсягу фінансової підтримки небюджетних організацій за рахунок бюджетних коштів.

При проведенні таких контрольних заходів необхідно врахувати, що відповідно до законодавства міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади необхідно установлювати під час формування та затвердження фінансових планів суб'єктів господарювання державного сектору економіки граничні обсяги окремих витрат, розмір яких не повинен перевищувати для:

- оплати консалтингових послуг - не більш як 1,5 відсотка обсягу чистого прибутку;

- послуг страхування (крім витрат на державне соціальне страхування, обов'язкове страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів) - не більш як 1,5 відсотка обсягу чистого прибутку;

- витрат на представницькі заходи та рекламу - не більш як 0,5 відсотка обсягу чистого прибутку;

- витрат на благодійну, спонсорську та іншу допомогу суб'єктів господарювання, державна частка у статутному фонді яких перевищує 50 відсотків - у розмірі не більш як 1 відсоток обсягу чистого прибутку.

Для цілей визначення граничних обсягів витрат використовується чистий прибуток за результатами попереднього звітного року, який відображається в фінансовій звітності підприємства.

Крім того передбачено, що у разі виникнення об'єктивної потреби у плануванні зазначених витрат понад визначені граничні розміри та/або за відсутності чистого прибутку їх обсяг встановлюється за рішенням органу, уповноваженого управляти майном (корпоративними правами) суб'єкта господарювання, відповідно до поданого суб'єктом розрахунку таких витрат, за погодженням з органами, уповноваженими затверджувати фінансові плани.

## **5.5. Дотримання законодавства про закупівлі**

Під час документування результатів перевірки дотримання законодавства про закупівлі зазначається:

- дотримання законодавства при утворенні комітету з конкурсних торгів та/або тендерного комітету (визначенні уповноваженої особи (осіб));
- наявність річного плану закупівель та додатків до нього, обґрунтованість його показників, обґрунтованість та своєчасність внесення змін до нього;
- дотримання вимог законодавства в частині вибору процедур закупівель;
- прозорість здійснення державних та публічних закупівель;
- відповідність документації конкурсних торгів (тендерної документації), кваліфікаційної документації та запиту цінових пропозицій вимогам законодавства;
- дотримання замовником порядку надання роз'яснень до документації конкурсних торгів (тендерної документації), кваліфікаційної документації або запиту цінових пропозицій;
- відповідність пропозицій конкурсних торгів (тендерних пропозицій), кваліфікаційних пропозицій, цінових пропозицій вимогам документації конкурсних торгів (тендерної документації), кваліфікаційної документації, запиту цінових пропозицій та законодавству;
- дотримання порядку розгляду та оцінки пропозицій конкурсних торгів (тендерних пропозицій), визначення переможця, акцепту пропозиції конкурсних торгів (прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю);
- дотримання законодавства при застосуванні переговорної процедури, запиту цінових пропозицій;
- відповідність умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів (тендерної документації), умовам пропозиції конкурсних торгів (тендерної пропозиції);
- виконання умов укладених договорів;
- достовірність звітів про результати процедур закупівлі.

## ТЕМА 6: ПРАВИЛЬНІСТЬ ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

### Програмна анотація

- 6.1. Правильність визначення доходів підприємства.
- 6.2. Законність здійснення витрат підприємством.
- 6.3. Формування доходної та видаткової частин кошторису бюджетної установи.
- 6.4. Видатки на оплату праці працівників бюджетної установи та капітальне будівництво і ремонт.
- 6.5. Інвентаризація витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.

#### 6.1. Правильність визначення доходів підприємства

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Комітент — управнена сторона договору комісії, що доручає комісіонерові за плату вчинити один або кілька правочинів від імені комісіонера, але за рахунок комітента (наприклад, здає свій товар на комісію).

Принципал — термін у цивільному праві: основна особа (боржник) у борговому зобов'язанні; юридична особа, від імені і за рахунок якої діє комерційний агент (посередник); особа, що бере участь в угоді за свій кошт.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім



чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;

- дохід від роялті (будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності), відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Під час документування результатів перевірки правильності визначення та відображення в обліку доходів зазначається:

- правильність визнання доходів підприємства;
- законність і правильність визначення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- законність та правильність визначення інших операційних, фінансових, надзвичайних та інших доходів;
- результати перевірки ціноутворення;
- законність і повнота отримання доходів;
- вплив фактів неврахування доходів на формування чистого прибутку (збитку) суб'єкта господарювання державного сектору економіки та перерахування до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів;
- повнота та правильність відображення доходів у бухгалтерському обліку.

## **6.2. Законність здійснення витрат підприємством**

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення

власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

При документуванні результатів перевірки законності здійснення та достовірності відображення в обліку витрат зазначається:

- 1) структура витрат у розрізі їх видів та років здійснення;
- 2) правомірність віднесення витрат до собівартості реалізованої продукції;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки відповідності положення про калькулювання собівартості продукції, послуг вимогам нормативно-правових актів;

- правильність зарахування витрат до виробничої собівартості за складом та елементами витрат, в тому числі правильність формування прямих матеріальних витрат;

- прямих витрат на оплату праці;

- інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених витрат;

- правильність визначення методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання;

- наявність технічно обґрунтованих нормативів витрат матеріалів на виробництво продукції, послуг та законність списання матеріалів;

- правильність визначення понаднормативних виробничих витрат;

- результати перевірки витрат незавершеного виробництва;

- вплив порушень щодо правомірності зарахування витрат до собівартості реалізованої продукції на формування чистого прибутку та сплати до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів.

- 3) правомірність здійснення витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт і послуг);

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правильності визнання витрат, не пов'язаних з виробництвом;

- правильність формування та законність здійснення адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних

витрат;

- вплив порушень при відображенні витрат операційної діяльності на формування чистого прибутку та сплати до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів.

4) правильність формування витрат операційної діяльності за економічними елементами витрат;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правомірності здійснення матеріальних затрат;

- правильність визначення вартості зворотних відходів, що не включаються до операційних витрат за елементом матеріальних затрат;

- правомірність здійснення витрат на оплату праці та сплату єдиного соціального внеску (обов'язкових платежів до державних цільових фондів);

- законність здійснення відрахувань на індивідуальне страхування персоналу суб'єкта господарювання та на інші соціальні заходи;

- правильність включення до елементу операційних витрат „амортизація” сум нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, інших витрат.

5) правомірність здійснення фінансових витрат;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки законності та доцільності укладання кредитних договорів та здійснення витрат на сплату відсотків за користування отриманими кредитами;

- правомірність здійснення інших витрат суб'єкта господарювання, пов'язаних із запозиченнями (векселями, облігаціями та іншими видами короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки);

- правильність визнання фінансових витрат;

- правильність визначення норми капіталізації витрат на створення кваліфікаційного активу.

6) результати перевірки витрат від участі в капіталі;

7) результати перевірки правильності формування тарифів та обґрунтованість складових, які формують ціну на послуги;

8) правомірність здійснення інших витрат, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом

та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правильності визначення собівартості реалізованих фінансових інвестицій;
- втрат від зменшення корисності необоротних активів, від безоплатної передачі необоротних активів, від неопераційних курсових різниць;
- правильність включення до витрат суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- перевірки витрат на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- правильність визначення залишкової вартості ліквідованих (списаних) необоротних активів, а також законність здійснення інших витрат звичайної діяльності.

### **6.3. Формування доходної та видаткової частин кошторису бюджетної установи**

Документуванням результатів перевірки дотримання вимог законодавства щодо формування доходної та видаткової частин кошторису за загальним та спеціальним фондами відображаються питання стосовно:

- 1) відповідності затверджених у кошторисі сум асигнувань загального фонду бюджету на здійснення видатків або надання кредитів з бюджету граничним обсягам видатків бюджету із загального фонду, доведеним лімітною довідкою;
- 2) наявності та обґрунтованості розрахунків щодо потреби в бюджетних асигнуваннях загального фонду бюджету на здійснення видатків;
- 3) наявності та обґрунтованості розрахунків обсягу надходжень та видатків за спеціальним фондом кошторису;
- 4) дотримання визначених законодавством граничних обсягів витрат на окремі види товарів та послуг, а також заходів щодо економного та раціонального використання бюджетних коштів;
- 5) дотримання порядку внесення змін до кошторису;
- 6) стан виконання кошторису, у тому числі відповідність проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань, відповідність використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (у розрізі складових витрат та джерел їх фінансування),

відповідність обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом.

#### **6.4. Видатки на оплату праці працівників бюджетної установи та капітальне будівництво і ремонт**

При документуванні результатів перевірки видатків на оплату праці працівників зазначається:

- дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису;

- наявність фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників;

- дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці, зокрема сумісників, за трудовими договорами;

- дотримання законодавства при встановленні, нарахуванні та виплаті працівникам посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат;

- наявність фактів оплати праці за невідпрацьований час, а також несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці;

- дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомог, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, допомоги по тимчасовій непрацездатності, виплат заробітної плати за час відпустки;

- дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою;

- дотримання законодавства при здійсненні операцій із зарахування коштів на картрахунки працівників;

- дотримання порядку проведення індексації грошових доходів працівників;

- наявність в установі Колективного договору, відповідність його положень чинному законодавству, дотримання його положень;

- дотримання законодавства при нарахуванні та сплаті єдиного соціального внеску.

Під час документування результатів перевірки видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт зазначається:

- 1) забезпеченість будівництва, реконструкції та ремонту кошторисною і технічною документацією;

- 2) правильність визначення вартості будівництва, реконструкції та ремонту, а також обсягів виконаних робіт (за наявними в

бюджетній установі документами, за результатами зустрічних звірок, запитів у виконавців робіт та за результатами контрольних обмірів).

### **6.5. Інвентаризація витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.**

При інвентаризації забезпечень перевіряються їх правильність і обґрунтованість, створюваних на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та інші цілі, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародними стандартами та іншими актами законодавства.

Обтяжливий контракт - контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Залишок забезпечення на виплату відпусток, у тому числі відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників. Середньоденна оплата праці визначається відповідно до законодавства.

При інвентаризації забезпечення на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років, у тому числі відрахувань на державне соціальне страхування з цих сум, уточнюється розмір забезпечення, який не повинен перевищувати суми нарахованої винагороди і підлягає віднесенню на витрати.

Інвентаризація страхового резерву небанківської фінансової установи, що створюється для покриття ризиків неповернення основного боргу за кредитами, полягає в обґрунтуванні відповідності залишку вказаного резерву граничному розміру такого резерву на дату інвентаризації.

Інвентаризація резерву сумнівних боргів полягає в перевірці

обґрунтованості визначення суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу застосування методу розрахунку резерву сумнівних боргів, встановленого відповідно до облікової політики.

До акта інвентаризації включаються: визначена за результатами інвентаризації сума витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечення (за його видами) і резерву сумнівних боргів разом із відповідними розрахунками, а також відповідні суми за даними бухгалтерського обліку.

Суб'єкти господарювання державного сектору економіки мають здійснювати нарахування резерву сумнівних боргів (очікуваних кредитних збитків) на підставі проведеної оцінки сумнівності дебіторської заборгованості (кредитного ризику або ризику дефолту (невиконання контрагентом зобов'язань) на звітну дату. Така оцінка повинна враховувати платоспроможність окремих дебіторів та результати претензійно-позовної роботи щодо них.

Дебіторська заборгованість для розрахунку резерву сумнівних боргів (очікуваних кредитних збитків) визнається сумнівною лише за наявності одного з таких чинників, що свідчать про істотне зменшення суми очікуваного відшкодування дебіторської заборгованості на звітну дату порівняно з моментом її первісного визнання як активу:

- наявності об'єктивних свідчень неплатоспроможності контрагента за договірними зобов'язаннями, за якими прострочено виконання такого зобов'язання (при цьому суб'єктом господарювання державного сектору економіки ведеться претензійно-позовна робота щодо такого контрагента);

- відсутності надходження оплати від дебітора протягом 365 днів.

Величина резерву сумнівних боргів (очікуваних кредитних збитків) визначається із суми сумнівної дебіторської заборгованості, скоригованої на коефіцієнти ризику за факторами, що впливають на ризик невиконання зобов'язань.

**КОЕФІЦІЄНТИ**  
**ризик за факторами, що впливають на ризик**  
**невиконання зобов'язань**

Ризик невиконання зобов'язань	Фактори, що впливають на ризик невиконання зобов'язань	Коефіцієнт ризику, відсотків
Низький	прострочення оплати до 30 днів	0,1
Середній (збільшення ризику)	прострочення оплати від 31 до 90 днів	5
	прострочення оплати від 91 до 120 днів	25
	прострочення оплати від 121 до 180 днів	30
	прострочення оплати від 181 до 365 днів	40
	прострочення оплати від 366 до 730 днів	60
Високий	прострочення оплати більше ніж на 730 днів	100
	відкриття провадження у справі про банкрутство контрагента, початок процедури ліквідації контрагента	
	безнадійна дебіторська заборгованість форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили)	

Резерв сумнівних боргів (очікуваних кредитних збитків) не розраховується для дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом та фондами загальнообов'язкового соціального і пенсійного страхування.



## **МОДУЛЬ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ**

### **ТЕМА 7. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ЗВІТНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ**

#### **Програмна анотація**

- 7.1. Відображення розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку.
- 7.2. Взаємний залік лишків і нестач при інвентаризації.
- 7.3. Звітність внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах.
- 7.4. Зміст заключного звіту внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах.

#### **7.1. Відображення розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку**

Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства (протокол затверджується керівником протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації).

У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам. Підприємства можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку:

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи);

- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства (доходу спеціального фонду бюджетної установи);

- нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

- нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Бюджетними установами у разі встановлення нестач або втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат передаються правоохоронним органам, а на суму виявлених нестач і втрат подається цивільний позов.

## **7.2. Взаємний залік лишків і нестач при інвентаризації**

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальній особі.

Міністерства, інші органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, відповідно до якого такий залік може бути допущений

стосовно однієї і тієї самої групи запасів, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковки тари).

У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більше вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів.

### **7.3. Звітність внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах**

Керівник внутрішнього аудиту періодично надає звіти наглядовій раді та виконавчому органу товариства щодо мети, повноважень та обов'язків внутрішнього аудиту, а також про хід виконання планів роботи внутрішнього аудиту.

Звіт може містити інформацію про суттєві ризики, включаючи ризики шахрайства, проблеми контролю та корпоративного управління, інші відомості, необхідні наглядовій раді та виконавчому органу товариства. Регулярність подання та зміст звітів визначаються під час обговорення наглядовою радою та залежать від важливості інформації, що повинна повідомлятися, терміновості відповідних дій, необхідних з боку наглядової ради та виконавчого органу товариства.

Звіти внутрішнього аудиту складаються за формою, розробленою безпосередньо внутрішнім аудитом та погодженою з комітетом з питань аудиту (за наявності) або наглядовою радою, а у загальному випадку такі звіти, крім оформлення необхідних реквізитів, можуть містити:

1) акцентування уваги на найбільш істотних спостереженнях, зроблених у процесі виконання аудиторських завдань, зокрема, на спостереженнях, які можуть впливати на діяльність товариства в цілому;

2) рекомендації за результатами виконання аудиторських завдань;

3) зіставлення запланованих аудиторських завдань з фактично виконаними (з приводу запланованих, але не виконаних завдань у звітах рекомендується зазначити причини невиконання);

4) порівняльний аналіз фактичних витрат і наявного бюджету (у звітах можуть бути надані пояснення щодо значних розбіжностей між фактичними та запланованими витратами і визначені необхідні заходи щодо запобігання перевищенню витрат або обґрунтовано необхідність проведення інших заходів);

5) інформацію щодо інших заходів (робіт), проведених внутрішнім аудитом за звітний період (результати позапланових аудиторських завдань та моніторингу рекомендацій зовнішніх аудиторів, власних рекомендацій, інформацію про участь у тренінгах тощо);

б) висновок за результатами аудиторської діяльності щодо сфери аудиту з узагальненням результатів аудиторської діяльності за звітний період.

Звіти внутрішнім аудитом подаються відповідному органу управління товариства в письмовій формі.

Звіти також можуть містити наступну інформацію, яка стосується безпосередньо результатів аудиторських завдань:

- перелік виявлених відхилень, що перевищують допущені розрахункові відхилення;
- перелік обставин, за яких було виявлено такі відхилення;
- оцінку виявлених відхилень з погляду їх впливу на діяльність товариства;
- рекомендації з усунення даних відхилень;
- оцінку даних рекомендацій у розрізі їх можливого впливу на діяльність товариства;
- пропозиції (за наявності) з удосконалення аспектів функціонування товариства, що стосуються проведеної роботи.

Суттєвими спостереженнями, отриманими в ході виконання аудиторського завдання, вважаються такі, які відповідно до професійного судження керівника внутрішнього аудиту можуть впливати на стан справ у товаристві.

До таких спостережень відносяться випадки невідповідності діючої практики правилам і процедурам, встановленим в товаристві, незаконні дії працівників, помилки, випадки неефективного

використання ресурсів, високий відсоток браку, конфлікти інтересів та недоліки в системі внутрішнього контролю.

Керівник внутрішнього аудиту регулярно забезпечує наглядову раду інформацією щодо здійснення виконавчим органом координації та нагляду за іншими управлінськими функціями (ризик-менеджмент, внутрішній контроль, безпека, безперервність бізнесу, зовнішній аудит тощо).

Наглядова рада розглядає звіти за результатами діяльності внутрішнього аудиту та приймає рішення відповідно до встановленого регламенту роботи ради товариства.

#### **7.4. Зміст заключного звіту внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах**

Зміст заключного звіту внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах рекомендується викладати за наступною структурою:

- 1) вступна частина, яка описує мету, обсяг аудиторського завдання, склад аудиторської групи, термін проведення перевірки;
- 2) описова частина, в якій наводиться інформація щодо основних спостережень під час проведення аудиторського завдання;
- 3) заключна частина, яка складається з висновків внутрішніх аудиторів та розроблених рекомендацій щодо усунення недоліків.

У *вступній частині* звіту коротко формулюється мета аудиторського завдання, а також вказуються причини та очікувані результати від проведення аудиту.

В цій частині звіту відображається інформація, перевірена в межах аудиторської перевірки, а саме:

- напрям та види діяльності, що стали об'єктом аудиту;
- реквізити підприємства або структурного підрозділу, що перевірявся;
- перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за ведення господарської діяльності, бухгалтерського обліку та складання звітності;
- тривалість перевірки, дати її початку і завершення;
- інформація про пов'язані з об'єктом аудиту напрями або види діяльності, що не були перевірені в рамках завдання;
- зміст та масштаби виконаної роботи.

Також вказується склад групи внутрішнього аудиту (прізвища, ініціали, посади) та обов'язки щодо проведення аудиту.

*Описова частина* аудиторського звіту є найбільшою за обсягом інформації. Вона містить аудиторські спостереження, які є результатом зіставлення поточного (дійсного) та можливого стану речей (того, який мав би бути). Всі спостереження, важливі для розуміння висновків аудитора, викладаються в цій частині звіту. Спостереження, що мають неістотне значення, можуть бути передані відповідним фахівцям у неофіційній формі усно або письмово.

*Заклучна частина* – це висновки, які містять оцінки, що дає внутрішній аудитор, відносно характеру, масштабів, видів та напрямів діяльності, які були об'єктом аудиторського завдання. Висновки можуть містити думку про те, чи працює певна служба як слід, чи дотримуються встановлених критеріїв контролю, чи досягнуто відповідної мети та показників тощо.

Тези *заклучної частини* звіту мають:

- давати оцінку роботі систем та процесів об'єкта;
- давати рекомендації з підвищення ефективності роботи об'єкта, що перевіряється;
- містити опис необхідних коригувальних дій, що ґрунтуються на спостереженнях і висновках внутрішнього аудитора. Запропоновані коригувальні дії можуть бути конкретними або носити загальний характер.

Для того, щоб звернути увагу керівництва товариства на найбільш важливі проблеми, виявлені аудитом, а також для спрощення процесу формування звіту внутрішнього аудиту рекомендується відокремити:

- найбільш суттєві висновки щодо недоліків в організації роботи об'єкту аудиту, його процесів та системи внутрішнього контролю;
- рекомендації аудитора з усунення причин і зменшення впливів найбільш високих ризиків, властивих даному об'єкту.

Висновки та пропозиції, підготовлені внутрішніми аудиторами до аудиторського звіту, доцільно обговорити з керівниками об'єкта перевірки до складання остаточної редакції звіту. Такі обговорення гарантують відсутність невірної розуміння та тлумачення ними описаних фактів та матеріалів.

Необхідно звернути увагу на те, що трапляються випадки, коли в ході узгодження проекту аудиторського звіту досягти єдиної думки з керівництвом об'єкта аудиту не вдається. В такому випадку аудиторський звіт має містити викладення думки керівництва з поясненням, чому такі заперечення не були прийняті аудитором. При

формуванні постійних аудиторських файлів за результатами перевірки рекомендується до аудиторського звіту додавати документи, які будуть описувати розбіжності в поглядах на результати внутрішнього аудиту та керівництва об'єкту перевірки.

Порядок підписання аудиторського звіту і доведення його до зацікавлених осіб має бути регламентований внутрішніми документами (положеннями), що регулюють організацію внутрішнього аудиту у товаристві.

Як правило, керівник внутрішнього аудиту ухвалює рішення щодо направлення звіту всім зацікавленим особам.

Остаточна версія аудиторського звіту надається:

- замовнику аудиторської перевірки – особі, що ініціювала дану перевірку;
- керівнику об'єкта або підрозділу, який перевірявся;
- іншим зацікавленим особам на розсуд керівника внутрішнього аудиту.

Звіти, складені внутрішнім аудитом за результатами виконання аудиторських завдань, які вказують на випадок неправомірних дій (бездіяльності) працівників товариства, надаються до наглядової ради товариства відразу після їх виявлення.

Рекомендації з усунення та запобігання недоліків і порушень (за їх наявності), які викладені у звіті внутрішнього аудиту та затверджені наглядовою радою або комітетом з питань аудиту акціонерного товариства (за наявності), є обов'язковими для виконання виконавчим органом та структурними підрозділами акціонерного товариства. Виконавчий орган товариства має вживати необхідних заходів щодо виконання затверджених наглядовою радою рекомендацій внутрішнього аудиту.

## **ТЕМА 8. ОФОРМЛЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ДЕРЖАНИМИ ОРГАНАМИ**

### **Програмна анотація**

- 8.1. Звіт з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту.
- 8.2. Заклучна частина аудиторського звіту.
- 8.3. Оформлення акта ревізії органами Держаудитслужби.
- 8.4. Оформлення констатуючої частини акта ревізії.
- 8.5. Особливості оформлення матеріалів зустрічних звірок.
- 8.6. Оформлення акта (довідки) перевірки Держподатслужбою.

### **8.1. Звіт з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту**

За результатами здійснення фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків.

В акті наводиться узагальнений перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення фінансового аудиту.

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує).

Примірник підписаного акта надається об'єкту контролю.

Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документу - *звіту за результатами проведення фінансового аудиту*, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

Звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема фінансового аудиту, має містити висновки щодо: правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

У звіті за результатами фінансового аудиту узагальнюються та



документально відображаються виявлені порушення, помилки та відхилення від чинного законодавства і встановлених стандартів здійснення діяльності, ведення обліку та складання звітності, які вплинули на достовірність і повноту звітності щодо надходжень та витрат бюджету та відображення фінансового стану об'єкту аудиту. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

Звіт за результатами фінансового аудиту повинен містити наступні структурні складові:

- Вступна частина
- Основна частина
- Заключна частина
- Додатки

До вступної частини Звіту належить преамбула, в якій зазначаються підстава для проведення аудиту; мета, предмет дослідження та об'єкти аудиту; критерії оцінки; масштаб аудиту; термін виконання; склад контрольної групи та кількість людино-днів, витрачених на здійснення аудиту і складання аудиторського звіту; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

Основну частину звіту доцільно формувати у розрізі окремих питань, що розглядалися під час проведення аудиту. Результати розгляду кожного питання представляти за схемою: вимоги законодавчих та нормативних актів, передбачені щодо розглянутого питання; встановлені аудитом факти дотримання (недотримання) передбачених вимог та їх оцінка; пропозиції щодо усунення встановлених порушень та недоліків.

Оцінка, зроблена у розрізі кожного питання, є основою для загальних висновків до звіту за результатами проведення фінансового аудиту, відповідно за рекомендаціями щодо усунення встановлених порушень та недоліків у розрізі окремих питань формуються рекомендації до аудиторського звіту.

## **8.2. Заключна частина аудиторського звіту**

До заклучної частини аудиторського звіту входять розділи "Висновки" та "Пропозиції".

У розділі "Висновки" в першу чергу висловлюється аудиторський висновок щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету,

фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудиторський висновок, залежно від змісту, поділяється на дві категорії:

- перша - це безумовно-позитивний аудиторський висновок,
- друга - це модифікований аудиторський висновок.

До модифікованих аудиторських висновків належать:

- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

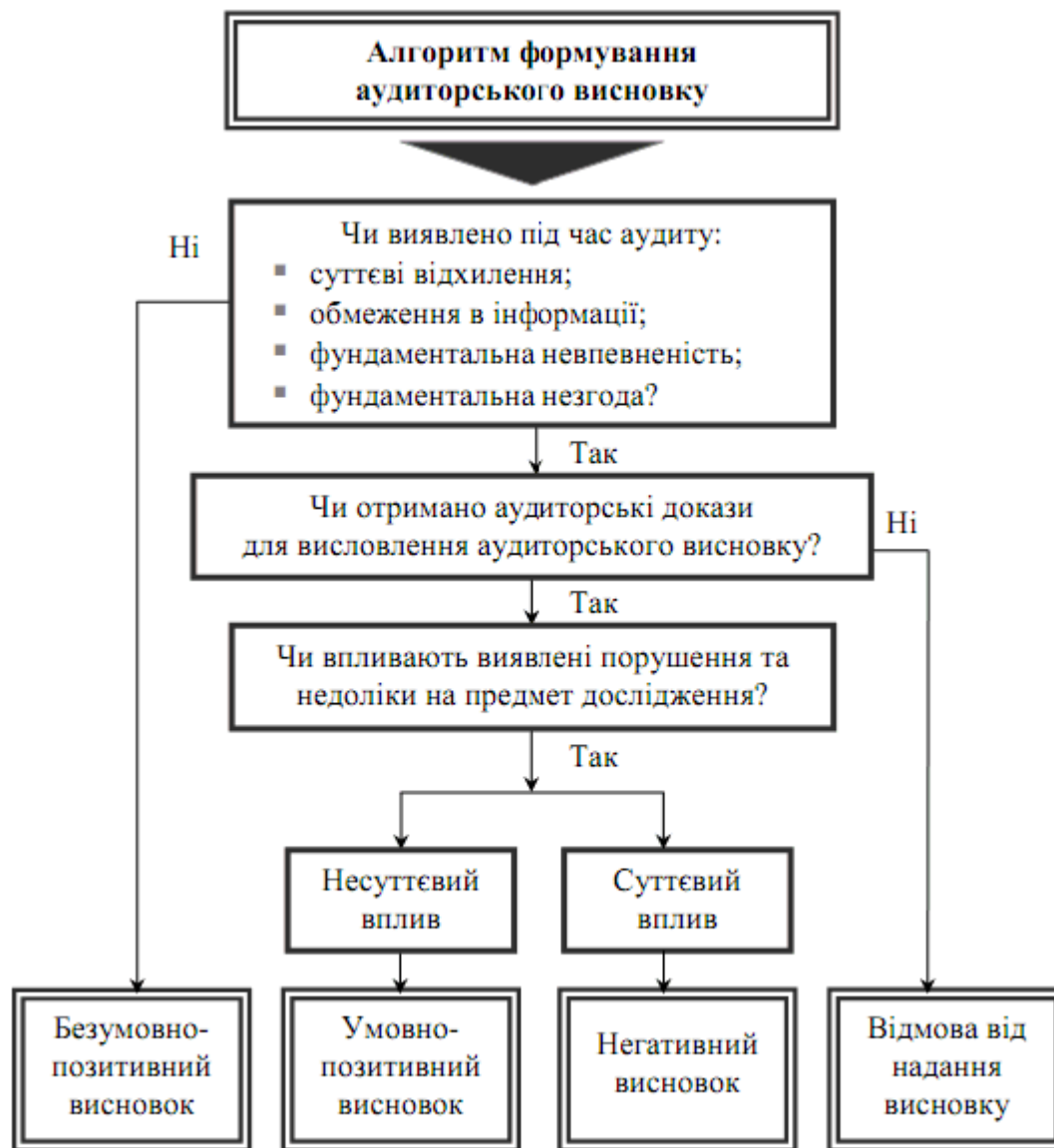
Безумовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було підтверджено правильність ведення бухгалтерського обліку, повноту та достовірність фінансової та бюджетної звітності, не виявлено фактів нецільового використання бюджетних коштів та порушень законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Умовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які не мають суттєвого впливу на предмет дослідження.

Негативний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які суттєво впливають на предмет дослідження.

У разі, якщо під час аудиту аудитори не мали можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторського висновку, Рахункова палата може відмовитися від надання аудиторського висновку.

Алгоритм визначення виду аудиторського висновку наведено на наступній схемі.



Пропозиції повинні бути орієнтованими на вжиття конкретних заходів і адресованими організаціям та посадовцям, що відповідають за здійснення відповідних заходів і уповноважені на це; практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені в розумний термін і враховують правові й інші обмеження; направленими на усунення основних причин існування виявленого недоліку або порушення; сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання; економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати одержуваної вигоди; позитивними за тональністю та змістом; чіткими, стислими і простими за формою.

У разі виявлення фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, які мають ознаки кримінального або адміністративного правопорушення, Рахункова палата інформує про них відповідні правоохоронні органи.

Аудиторський звіт підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту.

Звіт за результатами фінансового аудиту розглядається та затверджується на засіданні Рахункової палати. За результатами розгляду приймається рішення Рахункової палати.

### **8.3. Оформлення акта ревізії органами Держаудитслужби**

Результати ревізії оформляються актом, який складається у 3-х примірниках на паперовому носії (аркушах паперу білого кольору) державною мовою. Кожен з примірників акта повинен мати наскрізну нумерацію сторінок.

Номери сторінок проставляються арабськими цифрами посередині верхнього поля сторінки. Номер на першій сторінці не проставляється.

Акт ревізії є лаконічним за змістом, до нього не включаються не підтверджені ревізійними діями висновки, суб'єктивні припущення посадових осіб органів Держаудитслужби та залучених спеціалістів (у разі їх участі у проведенні ревізії), висновки, які не належать до компетенції органів Держаудитслужби, описова інформація, яка не має смислового навантаження щодо перевірених питань, а також інформація із матеріалів досудового розслідування або кримінального провадження (матеріалів допиту) та посилення на свідчення посадових осіб, які вони надали органам досудового розслідування або суду, матеріалів контрольних заходів інших органів контролю, зокрема матеріалів внутрішнього контролю.

В акті ревізії не допускається правова або морально-етична оцінка дій посадових і матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю, кваліфікація їх намірів чи дій як от «розкрав кошти», «привласнив майно», «сфабрикував», «злочинні наміри чи дії», «факти шахрайства» тощо.

В акті ревізії не допускаються необумовлені виправлення та підчистки. Помилки виправляються шляхом закреслення неправильного запису так, щоб було видно закреслений запис, та написання правильного тексту, який засвідчується записом «Виправленому вірити» та підписами усіх осіб, які підписують акт ревізії із зазначенням дати внесення виправлення.

Зміст акта ревізії викладається лише на лицьовому боці аркуша, зворотний бік аркуша не заповнюється.

Перша сторінка акта ревізії оформляється на бланку органу Держаудитслужби, який не підлягає обліку та нумерації.

На цій сторінці зазначається зверху донизу в окремих рядках:

назва документа (акт), що зазначається посередині рядка великими літерами;

дата реєстрації і номер акта ревізії, що проставляються арабськими цифрами в одному рядку: дата – по лівому краю рядка, номер – по правому;

місце складання (назва міста, села чи селища) акта ревізії, що зазначається по лівому краю рядка під датою.

Номер примірника акта ревізії проставляється в правому верхньому куті кожної сторінки (крім першої) арабськими цифрами шляхом запису: «Примірник \_\_\_».

На останній сторінці акта ревізії одразу після його констатуючої частини зазначається загальна кількість сторінок шляхом запису: «Акт складено на \_\_\_ сторінках».

Всі примірники акта ревізії візуються в правому нижньому куті кожної сторінки посадовою особою Держаудитслужби, а у разі проведення ревізії у складі групи – керівником групи.

У вступній частині зазначається:

1. Тема ревізії, що зазначається посередині рядка і містить повну назву об'єкта контролю та період, що підлягав ревізії;

2. Підстава для проведення ревізії (пункт плану заходів державного фінансового контролю, реквізити рішення суду); перелік посадових осіб органів Держаудитслужби; вид ревізії (планова, позапланова); період, що підлягав ревізії; дата початку і дата закінчення ревізії;

3. Загальні відомості про об'єкт контролю: місцезнаходження (юридична та фактична адреси), телефони керівника та головного бухгалтера об'єкта контролю, основні види діяльності відповідно до довідки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань;

4. Перелік посадових осіб об'єкта контролю, яким було надано право розпоряджатися рахунками в банку чи органах Державної казначейської служби, укладати договори, контракти та підписувати розрахункові документи (з правом першого та другого підписів).

## 8.4. Оформлення констатуючої частини акта ревізії

До констатуючої частини акта ревізії не вносяться непідтверджені ревізійними діями висновки, суб'єктивні припущення посадових осіб органів Держаудитслужби, висновки, що не належать до компетенції органів Держаудитслужби, висновки про порушення, які не стосуються об'єкта контролю, дані із матеріалів досудового розслідування та/або кримінального провадження, посилення на свідчення посадових осіб, які вони дали органам досудового розслідування або суду.

Констатуюча частина акта ревізії починається із запису «Ревізією встановлено:», що зазначається посередині окремого рядка.

В інформації про результати ревізії кожного окремого питання обов'язково зазначається:

1. Спосіб проведення перевірки – суцільний чи вибірковий.

2. Висновок про наявність порушень законодавства робиться в розрізі напрямів, які досліджуються в межах перевірки відповідного питання програми ревізії. У випадках встановлення порушень законодавства у хронологічному порядку обов'язково зазначається:

- назви та реквізити законів чи інших нормативно-правових актів, норми яких порушено, із зазначенням конкретної статті, пункту, розділу назви та реквізити порушених розпорядчих документів (наказу, розпорядження) тощо. При цьому першими зазначаються документи, які стосовно інших мають вищу юридичну силу;

- найменування та реквізити документів (первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансові звіти тощо), що засвідчують (підтверджують) порушення (в разі потреби також деталізуються сутність та обставини допущення порушення);

- особи, якими допущено порушення (прізвище, ім'я, по батькові, посада);

- конкретна дата чи період, в якому допущено порушення;

- сума операцій (якщо операція має сумовий вираз) у гривнях з копійками, проведених з порушенням законодавства, у розрізі років; у разі наявності – розмір матеріальної шкоди (збитків) з зазначенням суб'єкту, якому їх завдано (об'єкт контролю, відповідний бюджет тощо);

- код програмної (функціональної) класифікації видатків бюджету, за операціями з коштами за якими допущено порушення;

- посилання на пояснення працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, які є додатками до акту, а у випадку їх ненадання - інформація про відмову в наданні відповідних пояснень;

- відображення здійснених з порушенням законодавства фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності об'єкта контролю;

- вжиті об'єктом контролю заходи щодо усунення виявленого порушення під час проведення ревізії з посиланням на документи, що підтверджують факт усунення порушення, копії яких долучаються до акта ревізії як додатки (у разі, коли були такі факти).

## **8.5. Особливості оформлення матеріалів зустрічних звірок**

Результати зустрічної звірки оформляються довідкою та документуються відповідно до тих самих вимог, що й акт ревізії, з подальшими особливостями.

Тема зустрічної звірки має містити дані щодо назви об'єкта контролю, на якому проводиться ревізія, назви підприємства (установи чи організації), в якого проводилась зустрічна звірка (далі – об'єкт зустрічної звірки), та інформацію про операції, що досліджувалися під час зустрічної звірки.

Як підстава для проведення зустрічної звірки, зазначається інформація щодо теми, виду (планова, позапланова) та підстави для ревізії, під час якої проводиться зустрічна звірка.

У констатуючій частині довідки зустрічної звірки зазначається інформація про результати дослідження виду, обсягу операцій та розрахунків об'єкта зустрічної звірки для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю.

За наявності прямих операцій та взаєморозрахунків між об'єктом зустрічної звірки та об'єктом контролю зазначаються:

- дані про стан взаєморозрахунків об'єкта зустрічної звірки з об'єктом контролю станом на момент завершення зустрічної звірки, на початок та кінець періоду, що підлягає зустрічній звірці та станом на кінець звітних років в періоді, що підлягав зустрічній звірці (суми дебіторської чи кредиторської заборгованості або їх відсутність);

- інформацію щодо проведених за даними бухгалтерського обліку розрахунків (операцій) з об'єктом контролю в періоді, що підлягав зустрічній звірці (суми наданих послуг, виконаних робіт,

поставлених товарів, сплачених коштів; реквізити документів, що підтверджують ці операції);

- результати фактичного дослідження виду, обсягу операцій та розрахунків, проведених з об'єктом контролю (інвентаризацій, контрольних обмірів та запусків у виробництво) у разі його проведення.

У разі встановлення розбіжностей між даними об'єкта контролю та об'єкта зустрічної звірки в довідці зустрічної звірки наводиться деталізованіша інформація за виявленими фактами (умови договорів, асортимент товарів, види робіт та послуг, наявність підписів, відповідальні особи тощо), а також інша інформація, яку треба буде використати при документуванні відповідних фактів в акті ревізії об'єкта контролю.

У довідці зустрічної звірки не допускається констатація фактів порушень.

Довідка зустрічної звірки складається у 4-х примірниках. Перший, другий та третій примірники довідки долучаються до відповідних примірників акта ревізії. Четвертий примірник довідки складається для підприємства (установи чи організації), на якому проводилася зустрічна звірка.

## **8.6. Оформлення акта (довідки) перевірки Держподатслужбою**

За результатами проведення документальних планових/позапланових виїзних/невиїзних перевірок, у разі встановлення порушень податкового, валютного та іншого законодавства оформляється акт, а в разі відсутності порушень - довідка.

Акт (довідка) перевірки (разом із додатками) має містити вичерпну інформацію щодо відпрацювання конкретних ризиків у діяльності платника податків із посиленням на фактично перевірені відповідні документи бухгалтерського обліку, первинні документи тощо за відповідний звітний період.

При цьому у відповідних пунктах акта (довідки) перевірки або додатках до акта (довідки) перевірки відображаються показники поданих декларацій (звітів, інших документів) та показники, встановлені при проведенні перевірки реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності платника податків, первинних та інших



документів тощо в процесі опрацювання ризикових операцій, виявлених при проведенні доперевірочного аналізу та під час перевірки.

Усі вартісні показники в актах (довідках) перевірок відображаються у національній валюті України, а показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню з одночасною вказівкою їх еквівалента у гривнях за курсом валют, встановленим Національним банком України на дату проведення фінансово-господарської операції.

Усі додатки, які складені під час перевірки та містять інформацію про діяльність платника податку додаються до двох примірників акта (довідки) документальної перевірки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
2. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 р. №2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
5. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>.
6. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
7. Про публічні закупівлі : закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.
8. Про акціонерні товариства : закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text>.
9. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
10. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.
11. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів

- бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.
12. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 805. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF#Text>.
13. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.
14. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
15. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.
16. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольної-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : спільний наказ Головки КРУ, МВС, СБУ, Генпрокуратури від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text>.
17. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : затверджено Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>.
18. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>.

19. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах : «Схвалено» Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.09.2011 р. № 1261. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metodichn-rekomendats-z-organzats-vnutrshnyogo-auditv-v-aktsonernih-tovaristvah/>.
20. Рекомендації щодо порядку підбору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності : Схвалено Аудиторською палатою України від 30.10.2003 р. N 128. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0128230-03#Text>.

Навчальне видання

## **КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

*курс лекцій*

Укладач: **Галкін Василь Васильович**

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 5,3

Тираж \_\_\_ прим. Зам. № \_\_\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.