

Міністерство освіти і науки України



ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

**Методичні вказівки до самостійних робіт
для здобувачів освітньо-професійного ступеня
фаховий молодший бакалавр
галузі знань 07 Управління та адміністрування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
денної форми здобуття освіти**

Ковель, 2025

Тема 1. Етапи розвитку фінансового контролю

Питання до самостійного вивчення:

- 1.1. Контроль в різних економічних формаціях**
- 1.2. Етапи становлення державного фінансового контролю в Україні**
- 1.3. Вищі державні контрольні органи у розвинених зарубіжних країнах**

1.1. Контроль в різних економічних формаціях

Як свідчать історичні дані, контроль виник ще в глибоку давнину. Під час свого еволюційного розвитку він зазнав великих змін – від контролю за допомогою здобутого досвіду, звичаїв і традицій, що передавалися з покоління в покоління, починаючи з первісного суспільства, до наукового осмислення процесів і свідомого використання їх на науковій основі в ринкових відносинах.

Історія вказує на існування контролю в умовах матріархату і патріархату, де рід – головне виробниче середовище, який базується на суспільній власності. Племенами керують обрані старійшини, які здійснюють контроль за розподілом здобутих продуктів. На цьому ступені розвитку суспільства контроль охоплює невелике коло господарських операцій з землею та худобою, заготівля продуктів та регулювання їх споживання. Відсутність у первісному суспільстві товарно-грошових відносин дає можливість здійснювати тільки кількісний контроль простих господарських процесів.

За умов рабовласницького устрою, основу виробничих відносин складали особиста власність рабовласника на засоби виробництва і рабів. Тут вперше запроваджується контроль, який здійснюється інститутом логістів та починає діяти судова колегія (ефіни) для розгляду справ, які пов'язані з неправильним поданням звітності. Основною функцією контролю в даний період є захист інтересів рабовласника та посилення експлуатації та пригнічення рабів. Контроль охоплює виробництво продуктів, торгіві, земельні і інші операції, які здійснювались державними закладами, храмами, окремими рабовласниками.

Свій подальший розвиток контроль утримав в період виникнення нового суспільного ладу – феодалізму. При феодализмі з розвитком товарного виробництва розширюється внутрішня а зовнішня торгівля. Розпочинається підготовка спеціалістів з обліку, видаються перші книги: італійця Луки Пачолі (1494р.), голландців – Яна Імпіна (1543р.) і Сімона Стевіна (1607р.), французів – Жана Саварі (1675р.) і М. де ла Порта (1712р.) та ін. Основу виробничих відносин цього суспільства складають феодальна власність на засоби виробництва і на землю і неповна власність на робітника. За часів феодалізму проявляється поділ контролю на зовнішній, який охоплював ревізію балансів і звітності сторонніми особами, і внутрішній – засекречений рух і наявність торгового капіталу.

Після скасування кріпосництва виникає потреба у функціонуванні повністю самостійного органу, який давав реальну оцінку стану справ на підприємствах. В Україні перший орган державного контролю був створений у 1918р., пізніше його перетворили на Секретаріат Державного контролю, але згодом його було розпущено. У 1919р. в складі уряду УРСР був створений відділ контролю, а згодом – Народний комісаріат Державного Контролю. У 1920р. всі установи державного контролю реформували в єдиний орган соціалістичного Держконтролю – Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію. У 1923р.- було створено Фінансово-контрольне управління, в 1932-1933рр. воно перетворюється в фінансово-бюджетну інспекцію, а в 1937р. - створюються спеціальні Контрольно-ревізійні управління. В 1956р. в зв'язку з розширенням прав союзних республік, при міністерствах фінансів кожної із них було створено контрольно-ревізійні управління.

1.2. Етапи становлення державного фінансового контролю України

Становлення в Україні державного фінансового контролю відбувалося одночасно з процесом державотворення і переходом до ринкових відносин.

На сьогодні вже відомо, до чого призвело ослаблення державного фінансового контролю: бюджетні мільярди витрачено не за призначенням або

розкрадено; мільйони вкладників та інвесторів обдурено; багатомісячні несплати заробітної плати стали мало не нормою.

Водночас поява в Україні великої кількості різноманітних підприємств і організацій недержавної форми власності, які мають відмінні від державних структур джерела фінансових ресурсів, принципи кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків, розподілу доходів тощо, а також подолання в державі принципів партійності контролю і класового підходу до нього, скасування так званого робітничого, народного та інших, характерних для тоталітарного суспільства, різновидів контролю, усунення надмірної централізації та започаткування тенденцій децентралізації в розвитку його органів викликало до життя передумови до створення нових органів державного фінансового контролю.

У процесі розвитку системи державного фінансового контролю в Україні можна виокремити два основні етапи:

- етап становлення (1990 – 2000 рр.), упродовж якого сформовано базові умови для створення системи державного фінансового контролю та мережі контролюючих органів, досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їхньої діяльності, започатковано законодавче обмеження контрольних повноважень щодо контролю підприємницької діяльності, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи. Цей етап характеризується також здійсненням заходів з підвищення результативності контрольної роботи та посиленням державної політики щодо дерегулювання підприємницької діяльності;

- етап оптимізації та вдосконалення (початок 2001 р.), який передбачає поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю і правове закріплення її складників з урахуванням закордонного досвіду в законах, удосконалення взаємодії контролюючих органів, створення правових гарантій ефективності державного фінансового контролю та обмеження неправомірного втручання держави у господарську діяльність.

Реалізація першого етапу в основних рисах забезпечила формування системи державного фінансового контролю в Україні, що діє і сьогодні: було законодавчо визначено правові основи підприємницької діяльності і підстави її контролю державними органами; утворено інститути державного фінансового контролю у сфері виконавчої і законодавчої влади; окреслено компетенцію і форми роботи контролюючих органів.

1.3. Вищі державні контрольні органи у розвинених зарубіжних країнах

В умовах ринкових відносин роль фінансово-господарського контролю в економіці не знижується. Не випадково у всіх країнах із розвинутою ринковою економікою склалася і успішно функціонує система фінансового державного контролю за підприємницькою діяльністю. Залежно від специфіки форм державного устрою, національних традицій їх організовують по-різному. Одночасно слід зауважити, що організація і діяльність контрольно-ревізійних служб у зарубіжних країнах ґрунтується на загальних принципах, вироблених багаторічним міжнародним досвідом.

Як правило, в усіх країнах є спеціальні інститути парламентського контролю за витрачанням державних коштів. У США це Головне контрольне управління Конгресу на чолі з генеральним контролером, у Великобританії - Національна ревізійна рада на чолі з головним ревізором, у Канаді - Генеральний контролер, в Індії - парламентські комітети державної звітності, бюджетних передбачень, комісії у справах державних підприємств, у Фінляндії - 5 державних ревізорів, у Німеччині, Франції, Угорщині - рахункові палати.

Разом з інститутами парламентського контролю у більшості країн діють державні, а точніше, урядові контрольно-ревізійні системи. У США це Адміністративно-бюджетне управління при президенті, система інспекторських служб у федеральних відомствах, президентська рада по боротьбі з фінансовими зловживаннями в урядових установах (Рада чесності і ефективності); в Індії - служба Генерального інспектора і ревізора (департамент ревізії і рахівництва Індії); у Фінляндії - Ревізійне управління державного господарства, яке входить

до Міністерства фінансів. Парламентські й урядові контрольно-ревізійні системи функціонують одночасно і паралельно, в тісному взаємозв'язку між собою. Безумовним правилом є зверхність парламентської системи над урядовою.

Контрольно-ревізійні органи зарубіжних країн здійснюють головним чином контроль за витрачанням державних коштів і використанням державного майна. У межах цього глобального завдання вони контролюють витрачання коштів міністерствами, відомствами та іншими органами управління, передбачених на їх утримання і реалізацію державних програм, перевіряють виробничо-фінансову діяльність приватних фірм з виконання державних замовлень.

Нині в Україні за досвідом демократичних країн світу парламентський фінансово-економічний контроль знайшов конституційне ствердження у формі Рахункової палати Верховної Ради України (ст. 98 Конституції України). Законом України «Про Рахункову палату» визначені правові основи її діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення. Отже, вищий орган фінансово-економічного контролю - Рахункова палата Верховної Ради України - створений на демократичних конституційних засадах з урахуванням світового досвіду.

Тема 2. Перевірки на вимогу правоохоронних органів

Питання до самостійного вивчення:

2.1. Порядок передачі матеріалів при нестачі органам слідства і суду

2.2. Особливості проведення контролю на вимогу правоохоронних органів

2.1. Порядок передачі матеріалів при нестачі органам слідства і суду

Ревізори зобов'язані негайно ставити до відома керівника вищестоящої організації про встановлені під час перевірок кримінальні правопорушення посадових осіб.

Керівники підприємств повинні про кожний випадок нестачі товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, крадіжки або зловживання повинні повідомляти слідчі органи з метою притягнення винних до кримінальної відповідальності й відшкодування матеріального збитку. У таких випадках слід керуватися Порядком проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550.

Якщо нестача виникла внаслідок дій працівника, справу про неї слід передати органам слідства для притягнення винної особи до відповідальності. Заява, яка подається органам слідства, має містити відомості, що дають можливість встановити суть злочину, коли, ким і за яких обставин його було вчинено.

У заяві (листі) слід зазначити: який конкретно скоєно злочин (крадіжка, привласнення, розтрата); суму нестачі (викрадені, привласнені або розтрачені цінності); де було вчинено злочин; правильний опис самої події, тобто фактичні обставини; коли був учинений і встановлений злочин (крадіжка або нестача) і хто конкретно має бути притягнений до відповідальності.

Відносно осіб, які притягуються до кримінальної відповідальності, необхідно зазначити прізвище, ім'я, по батькові, рік народження, домашню адресу, серію і номер паспорта, посаду і тривалість роботи, де працював(ла) до вступу на роботу в організацію. До заяви потрібно прикласти фотографію особи, яка притягується до відповідальності.

Необхідно також зазначити, хто може бути свідками: їхні прізвища, імена, по батькові, домашні адреси або адреси місць їхньої роботи та які, наприклад, обставини вони можуть встановити своїми зізнаннями.

Матеріали перевірок, які передають до слідчих органів, повинні містити:

- лист, у якому викладено суть порушень, зловживань, які закони порушено, розмір заподіяних збитків, прізвища винних осіб;
- перший примірник акта ревізії;
- договір про повну матеріальну відповідальність;

- оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийняті правоохоронними органами;

- пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, пояснення яких мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань;

- висновки перевіряючих за поясненнями службових осіб за наявності їх заперечень щодо акта;

- документи, подані матеріально-відповідальною особою, але не прийняті ревізором або бухгалтерією з поясненням про неприйняття при здаванні звіту.

У справах залишають другий та третій примірники акта, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації щодо виявлених порушень чи зловживань, копії основних документів, які це підтверджують. Додатки до заяви мають бути пронумеровані (кожний лист окремо) в зошиті. До заяви слід додати перелік (опис) прикладених документів із зазначенням їхньої назви. Якщо до заяви додаються не оригінали, а копії, вони мають бути належним чином засвідчені.

2.2. Особливості проведення контролю на вимогу правоохоронних органів

У разі виявлення ознак злочину матеріали перевірок можуть бути передані правоохоронним органам і слугувати підставою для відкриття кримінальної справи. Під час розслідування злочинів, пов'язаних з фінансовою та господарською діяльністю, слідчі часто вимагають проведення ревізії. Це право слідчого передбачено Кримінально-процесуальним кодексом України.

Вимога слідчого зобов'язує відповідну посадову особу призначити ревізію та забезпечити її проведення. Безпосередньою підставою для ревізії є наказ або розпорядження, видане на вимогу слідчого. Ревізія, призначена на вимогу судово-слідчих органів, повинна бути проведена в найкоротший термін.

Ревізор, що проводить таку ревізію, виконує посадове доручення і підпорядковується особі, яка призначила ревізію. Його діяльність регулюється

нормами адміністративного, а не кримінального права. Ревізор не лише аналізує надані документи, а й самостійно збирає матеріали: проводить інвентаризації, огляди, обміри виконаних робіт, зустрічні перевірки та опитування.

Матеріали ревізії стають джерелом судових доказів лише після того, як їх додають до кримінальної справи. Фактичні дані, що містяться в акті ревізії, набувають статусу доказів після їх встановлення та використання слідчим у процесі доведення. Таким чином, докази збирає не ревізор, а слідчий, який використовує акт ревізії як засіб отримання доказів.

Засобом збирання доказів є діяльність слідчого, що ініціює проведення ревізії та отримання відповідного документа (акта ревізії, інвентаризаційного опису, порівняльної відомості).

До основних методичних прийомів і способів фактичної перевірки, які застосовуються під час ревізії, належать: огляд, обстеження, інвентаризація, контрольний обмір, аналіз сировини/продукції та отримання пояснень. Ці прийоми застосовуються у поєднанні з документальною перевіркою для підтвердження достовірності даних.

Під час ревізії, що проводиться на вимогу слідчих органів, слідчий визначає її завдання і допомагає ревізору, забезпечуючи збереження документів та можливість проведення раптових інвентаризацій. Якщо під час ревізії виявляються факти, що вказують на зловживання або крадіжки, ревізор зобов'язаний негайно, не чекаючи завершення ревізії, повідомити про це слідчі органи.

Основною метою ревізії, призначеної на вимогу правоохоронців, є перевірка повноти оприбуткування та обґрунтованості списання матеріальних цінностей і грошових коштів.

Підготовчий етап такої ревізії відрізняється від звичайної: замість програми ревізії використовується постанова слідчого або ухвала суду, де конкретно визначено завдання. Учасники ревізії повинні підтримувати постійний зв'язок із працівниками правоохоронних органів для раціоналізації процесу та оперативного внесення уточнень.

Важливим завданням є забезпечення повного збереження документів. Для цього документи зберігають в окремому приміщенні або, у разі неможливості забезпечення належної охорони, вони можуть бути вилучені та перевірятися в приміщенні правоохоронних органів.

Ревізія проводиться суцільним способом, оскільки вибірковий характер може призвести до викривлення результатів. Якщо виявлено факти неоприбуткування коштів або списання, ревізія може проводитися одночасно з відновленням обліку. У разі виявлення безтоварних документів застосовуються зустрічні перевірки.

Після завершення ревізії, її матеріали разом із супровідним листом, де викладається суть виявлених порушень, направляються до правоохоронних органів. Хоча ревізія ініційована слідством, вона регулюється не кримінально-процесуальним законодавством, а Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Акт ревізії та додані до нього документи стають джерелом доказів лише після їх включення до кримінальної справи. Слідчий або орган дізнання визначають, які обставини злочину потребують з'ясування та за який період необхідно провести перевірку. Завдання ревізора мають стосуватися діяльності конкретної особи та періоду, пов'язаного з імовірним злочином.

Матеріально-відповідальні особи повинні бути ознайомлені з усіма виявленими розбіжностями та фактами порушень. Якщо під час аналізу матеріалів виникають питання, слідчий може залучити фахівців-консультантів. Якщо ж питання неможливо вирішити, призначається судово-бухгалтерська експертиза.

Тема 3. Стандарти проведення державного аудиту

Питання до самостійного вивчення:

3.1. «Планування», «Нагляд за проведенням аудиту», «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю»

3.2. Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів», «Доказова інформація», «Аналіз фінансових звітів», «Правила складання звітів»

3.1. «Планування», «Нагляд за проведенням аудиту», «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю»

Мета стандартів проведення державного аудиту - визначення критеріїв та загальної основи, що дозволяють державному аудиту виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи державного аудитора, що для досягнення конкретної цілі повинен зібрати доказову інформацію (докази).

Стандарти визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Вони пов'язані із загальними стандартами аудиту, які містять основні вимоги, та з правилами складання звітів, що конкретно висвітлюють результати аудиту.

Стандарт «Планування»

Стандарти проведення аудиту передбачають, що державний аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки.

Офіс вищого органу фінансового контролю (ВОФК) повинен віддавати пріоритет завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачені законом, а також визначити пріоритети щодо інших питань.

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

1. Визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту.
2. Чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури.
3. Врахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів.

4. Визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті.
5. Визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін.
6. Визначити відносну важливість кожного з підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки.
7. Проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкта та програму її роботи.
8. Визначити, якою мірою можна довіряти іншим аудиторам, які відповідають за внутрішнє управління.
9. Вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту.
10. Передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій.
11. Зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, що підлягають перевірці.

У разі потреби в ході контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.

Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»

Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що нагляд за роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту. Керівник аудиторської групи повинен перевіряти виконання завдань та використання документів. Це важливо для досягнення цілей аудиту та якісного виконання роботи.

Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Необхідно пересвідчитись, що:

1. Члени групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану.
2. Аудит здійснюється з дотриманням стандартів.
3. Усі пункти плану аудиту ретельно дотримуються.
4. Робочі документи містять достатні докази для підкріплення висновків.
5. Аудитор досягнув цілей аудиту.
6. Звіти містять належні висновки та рекомендації.

Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів, щоб упевнитися, що висновки спираються на достатні докази, а помилки та недоліки були належним чином виявлені та задокументовані.

Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю»

Для того щоб визначитися, наскільки глибоко має зайти перевірка, аудитору слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю.

Аналіз і оцінка адаптуються до форми контрольного заходу:

- Фінансовий аудит: аналіз зосереджений на механізмах захисту активів та точності бухгалтерської документації.
- Аудит законності: аналіз зосереджений на механізмах, що допомагають дотримуватися законів.
- Аудит ефективності: аналіз зосереджений на механізмах, що дозволяють управляти діяльністю економно та результативно.

Глибина аналізу залежить від цілей контролю. У разі наявності автоматизованих систем аудитор повинен перевірити, чи вони працюють настільки досконало, що пропускають лише точні, надійні та повні дані.

3.2. Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів», «Доказова інформація», «Аналіз фінансових звітів», «Правила складання звітів»

Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»

При здійсненні фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів, що можуть безпосередньо і суттєво вплинути на суми у фінансових звітах. Аудитор має розробити заходи, які гарантують виявлення таких порушень.

При здійсненні аудиту ефективності стан дотримання законів встановлюється, якщо це необхідно для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку таким чином, щоб виявити порушення, які можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

За створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів, відповідає керівництво об'єкта перевірки. При розробці заходів аудиторі повинні з'ясувати стан цієї системи та оцінити, наскільки вона здатна запобігати порушенням.

Стандарт «Доказова інформація»

Для підготовки рішення та висновків аудитор повинен мати можливість отримувати достатні та відповідні докази. Висновки та рекомендації аудитора мають спиратися на докази. Оскільки аудиторі рідко враховують всю інформацію, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних та техніка відбору необхідних матеріалів.

Державні аудиторі повинні добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження.

Визначаючи методи, слід враховувати якість доказів: вони мають бути достатніми, доречними та одержаними в межах розумних асигнувань. Аудиторі мають зберігати в архівах достатню кількість доказових документів, що стосуються планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків.

Стандарт «Аналіз фінансових звітів»

У випадку фінансового аудиту аудиторі повинні аналізувати фінансові звіти, щоб встановити, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку. Аналіз має бути достатньо поглибленим, щоб виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку.

Аудитор повинен ретельно аналізувати фінансові звіти, щоб упевнитися, що:

- фінансова документація ведеться з дотриманням прийнятих стандартів;
- формат документації відповідає ситуації;
- статті фінансових звітів супроводжуються необхідною інформацією;
- показники були правильно оцінені та представлені.

Стандарт «Правила складання звітів»

Визначити одне правило оформлення звітів для всіх ситуацій неможливо, тому вони слугують лише керівними принципами. Звіти — це висновки аудитора

та його міркування щодо фінансових документів або результатів аудиту ефективності.

Текст звіту повинен легко сприйматися, не бути розпливчастим чи двозначним і містити тільки інформацію, підтверджену достатніми та обґрунтованими доказами. Він має відображати незалежність та об'єктивність аудитора.

Звіти мають наступну структуру:

- Назва: повинна відрізняти звіт від інших документів.
- Підпис і дата: підпис аудитора та дата, яка допомагає зрозуміти, які події були враховані.
- Цілі та обсяг: посилання на цілі та обсяг аудиту.
- Повнота інформації: висновки додаються до фінансових звітів для одночасної публікації.
- Одержувач: зазначення одержувача, що може бути різним залежно від країни.
- Ідентифікація: чітке ідентифікування фінансових звітів або сфери контролю (назва, дата, період).
- Юридичне обґрунтування: зазначення положень закону, на підставі якого проведено аудит.
- Дотримання стандартів: зазначення застосованих стандартів та методів.
- Термін підготовки: звіт має бути складений швидко, щоб бути корисним.
- Висновки аудитора можуть бути:
 - Без застережень: якщо аудитор упевнений, що фінансова звітність підготовлена відповідно до стандартів та законодавства.
 - Із застереженнями: якщо аудитор має сумніви або не згоден з однією чи декількома важливими позиціями, які не мають переконливого значення для розуміння рахунків.
 - Відмова від підтвердження: якщо аудитор повністю не згоден з фінансовою звітністю, оскільки вона є недостовірною.

- Відсутність висновку: якщо аудитор не може скласти висновок через неточність даних або обмеження обсягу перевірки.

Звіти про аудит ефективності є більш різноманітними. Вони чітко зазначають цілі та обсяг, можуть містити критичні зауваження, поради або інформацію про рівень досягнення цілей.

Тема 4. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю

Питання до самостійного вивчення:

4.1. Організація внутрішньогосподарського контролю

4.2. Об'єкти та завдання внутрішньогосподарського контролю

4.1. Організація внутрішньогосподарського контролю

Система попереднього, поточного і наступного контролю створює окрему галузь контролю – внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль.

Внутрішньогосподарський контроль – система постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств. Збереженням і використанням цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів.

Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до законодавства покладена на керівника господарюючого суб'єкта. Даний контроль на підприємствах здійснюють управлінський та обліковий персонал, а також спеціальні служби (створені на підприємстві з метою контролю), до яких відносять:

1. Спостережна рада створюється в акціонерних товариствах, обирається з його членів і здійснює контроль за діяльністю виконавчого органу.

2. Ревізійна комісія здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю керівництва підприємства, обирається з числа співробітників. Порядок діяльності, склад та умови оплати праці затверджуються зборами, які її обрали. Про результати роботи комісія доповідає загальним зборам. Обов'язково

складає висновок по річних звітах і балансах, без якого загальні збори не вправі затверджувати звітність. Ревізійна комісія діє на підставі статуту господарюючого суб'єкта, внутрішнього положення про ревізійну комісію.

3. Інвентаризаційна комісія – це колективний орган, що формується з групи осіб, які наділяються певними правами для встановлення фактичної наявності і стану майна та фінансових зобов'язань підприємства, прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій. Внутрішні інвентаризаційні комісії формуються з працівників даного підприємства. До функцій таких комісій може входити проведення інвентаризацій з метою вирішення організаційних питань, прийняття управлінських рішень виробничого характеру, перевірки адекватності даних бухгалтерського обліку при проведенні аудиторської перевірки тощо.

4. Внутрішній аудит – невід'ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції в залежності від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні аудитори залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, проводять планові і позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, є штатними працівниками, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо. За результатами перевірки складається звіт, який передається вищому керівництву. В звіті дається оцінка виявленим факторам, надаються рекомендації, поради та інша інформація.

4.2. Об'єкти та завдання внутрішньогосподарського контролю

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є:

- природні (землі, ліси, вода тощо) та відтворювані (трудові, матеріальні, фінансові) ресурси;
- процеси відтворення за стадіями.

Завдання внутрішньогосподарського контролю наступні:

- надання інформації про процеси господарського життя на підприємстві;

- ненадання допомоги в прийнятті найбільш ефективних і доцільних управлінських рішень;
- отримання інформації для оцінки правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання;
- своєчасне виявлення та усунення умов і факторів, що заважають ефективному веденню виробництва;
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Особливо великі завдання покладено на внутрішньогосподарський контроль у забезпеченні збереження цінностей на підприємствах, оскільки там обертається і зберігається велика кількість цінностей і сировини. У зв'язку з цим важливо підвищити ефективність контролю у боротьбі з безгосподарністю і марнотратством, нестачами і крадіжками.

Практика свідчить, що на тих підприємствах, де добре налагоджений поточний внутрішньогосподарський контроль, забезпечується збереження цінностей.

Керуючись статутом підприємства, Положенням про ревізійну комісію. Службу внутрішнього аудиту необхідно зробити висновок про те, наскільки належним чином посадові особи виконують свої обов'язки по внутрішньогосподарському контролю. Особливу увагу при цьому звертають на дослідження наступних питань: намір здійснити операцію, процес здійснення операції і результат здійснення операції.

Перший етап контролю носить назву попереднього, другий – поточного (оперативного) і третій – наступного. Найбільш ефективними при цьому є перші два етапи, оскільки за їх допомогою можна попереджати нераціональне використання коштів і запасів або звести їх витрачання до мінімуму. Головне завдання полягає у встановленні ефективності кожного етапу внутрішнього контролю.

В ході перевірки слід з'ясувати, чи є на підприємстві затверджені правила здійснення внутрішньогосподарського контролю, які повинні відповідати таким вимогам:

- загальні питання, пов'язані з первинним оформленням, реєстрацією і контролем господарських операцій не можуть виконуватись від початку і до кінця одним працівником;
- контроль кожної окремої господарської операції повинен здійснюватись по етапах;
- кожен працівник, який перевіряє господарські операції, може здійснювати контроль лише окремого етапу;
- кожна операція, виконана одним працівником, повинна бути перевірена іншим;
- операції, пов'язані з оформленням первинної документації та їх бухгалтерським обліком, повинні бути відокремлені від виконавчих операцій;
- повинні бути чітко встановлені обсяг діяльності і відповідальність кожного співробітника, який здійснює контроль господарських операцій.

Тема 5. Робочі документи аудитора та аудиторські докази

Питання до самостійного вивчення:

5.1. Сутність робочих документів аудитора та їх складання

5.2. Поняття аудиторських доказів та їх види

5.1. Сутність робочих документів аудитора та їх складання

Інформацію з кожного питання, яке перевіряється, відображає робоча документація. Робочі документи аудитора можуть бути у формі даних на плівці, на паперових, електронних чи інших носіях.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації:

1) Робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки. У ній міститься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою і повинна підтвердити положення та пропозиції аудиторського висновку.

2) Підсумкова документація - складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки.

Робоча документація повинна містити опис усіх важливих моментів і обставин, які аудитор вивчав під час проведення аудиту. Вони мають бути професійно складені і забезпечити доступність для читання.

Під час оформлення робочих документів необхідно дотримуватися таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка проводила аудит, найменування підприємства-клієнта, номер та дату укладення договору, згідно з яким проводиться аудит;

- кожний робочий документ повинен мати назву та свій номерний індекс;

- сторінки кожного робочого документа мають бути пронумеровані;

- в кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляються його підпис і дата (або період) заповнення документа.

Інформація, яка вноситься в робочі документи аудитора, має бути достатньо повною і конкретною, викладатися ясно і не допускати різних тлумачень.

До складу робочих документів, як правило, входять:

1) інформація щодо правової форми суб'єкта господарювання;

2) копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;

3) інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;

4) докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

- 5) аналіз операцій і залишків;
- 6) аналіз важливих показників і тенденцій;

Робочі документи є власністю аудитора і після перевірки залишаються у нього. Проте, аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів.

Термін зберігання визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності (порушення справи проти аудитора), а також іншими міркуваннями.

Виходячи з цього, мінімальний термін зберігання документації - три роки з дня надання аудиторською висновку клієнтові.

5.2. Поняття аудиторських доказів та їх види

Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила можливість підготувати аудиторський висновок.

Термін «аудиторські докази» означає інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

Аудиторський доказ - це інформація, отримана аудитором під час перевірки, на якій ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належать первинні документи та облікові записи, які є основою для складання фінансових звітів, а також підтверджена інформація з інших джерел.

Аудиторські докази складаються із первинних документів і облікових записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Аудиторські докази бувають таких видів:

- 1) внутрішні – інформація, отримана від клієнта в письмовій або в усній формі;
- 2) зовнішні – інформація, отримана від третіх осіб у письмовому вигляді;
- 3) змішані – інформація, отримана від клієнта в письмовій чи усній формі і підтверджена третьою стороною у письмовому вигляді.

Якість доказів залежить від їхніх джерел. Такими джерелами можуть бути:

- 1) дані первинних документів, у яких відображається зміст відповідних господарських операцій чи первинних звітів, де містяться узагальнюючі дані про об'єкт контролю за певний період;
- 2) облікові регістри, де узагальнюється і нагромаджується інформація з відповідних документів і звітів у розрізі їх економічного змісту;
- 3) Головна книга - регістр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;
- 4) бухгалтерська звітність;
- 5) плани, кошториси, калькуляції, накази, розпорядження і т.д.

Тема 6. Аудиторський ризик та його види

Питання до самостійного вивчення:

6.1. Процедури отримання аудиторських доказів

6.2. Суть аудиторського ризику та його види

6.1. Процедури отримання аудиторських доказів

Для збору аудиторських доказів застосовуються різні процедури. Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Аудитор отримує аудиторські докази за допомогою застосування однієї чи кількох із вказаних нижче процедур:

- 1) перевірка;
- 2) спостереження;
- 3) опитування;
- 4) підтвердження;
- 5) підрахунок.

Перевірка складається із вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру, джерела отримання й ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства.

До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, які мають для аудитора різний рівень надійності, відносять:

- а) документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються у третіх осіб;
- б) документальні аудиторські докази, які створені третіми особами і зберігаються на підприємстві;
- в) документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються на підприємстві.

Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами.

Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами. Опитування може варіювати від формальних письмових записів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками підприємства.

Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків.

6.2. Суть аудиторського ризику та його види

Ризик аудиту, або загальний ризик, полягає у тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень.

Ризик аудиту має три складові частини:

1) властивий ризик - це ризик викривлення залишку на рахунку (або певної операції), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або іншою операцією), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю;

2) ризик, пов'язаний із невідповідністю внутрішнього контролю - це ризик неефективності внутрішнього контролю. Доцільно дослідити середовище контролю, що дасть змогу правильно оцінити політику внутрішнього контролю власників підприємства та керівництва, їх обізнаність із цими заходами та усвідомлення їх важливості для підприємства.

3) ризик, пов'язаний із невідповідністю системи бухгалтерського обліку - це ризик неефективності облікової системи підприємства.

Аудитор повинен орієнтуватися в системах бухгалтерського обліку настільки, щоб визначити і зрозуміти:

- а) основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;
- б) процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
- 4) Ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки у залишку на певному рахунку або з певної операції.

Коли аудитор готовий узяти на себе великий ризик, свідчень потрібно менше. Для того, щоб зменшити ризик невиявлення помилок необхідно зібрати як найбільшу кількість доказів.

Отже, необхідно прагнути до мінімізації аудиторського ризику і тоді можна одержати максимум доказів для складання достовірного аудиторського висновку.

Тема 7. Документальний контроль касових операцій

Питання до самостійного вивчення:

7.1. Послідовність проведення документальної перевірки касових операцій

7.2. Адміністративні санкції за порушення порядку ведення касових операцій

7.1. Послідовність проведення документальної перевірки касових операцій

Після інвентаризації каси проводять перевірку касових операцій. Суцільним методом проводиться перевірка видаткових касових ордерів та вибіркоким методом – прибуткових касових ордерів, при цьому перевіряється правильність їх заповнення (наявність підпису на отримання, заповнення всіх реквізитів, підпису керівника і головного бухгалтера, кореспонденції рахунків).

Необхідно вияснити чи всі касові ордери заповнені чітко, без помарок та підчищень (виправлення і підтирання в касових документах не дозволяються).

Під час перевірки контролери звертають увагу на реєстрацію прибуткових і видаткових касових ордерів. Пропущення порядкових номерів може свідчити про факти порушень.

При перевірці касової дисципліни слід з'ясувати, чи було оформлено передоручення права першого підпису у випадках, коли його здійснювала особа, відмінна від тієї, якій воно належить за посадою. Під час проведення касових операцій обов'язково вивчають матеріали попередніх перевірок.

Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування готівки в касі проводиться:

- зіставленням прибуткових касових ордерів на отримання готівки з банку із записами в касовій книзі;

- зіставленням форм та дат прибуткових касових ордерів із датами документів із реалізації продукції, основних засобів та матеріалів;

- зіставленням дат і сум прибуткових касових ордерів з первинними документами про надані послуги чи відпущенні матеріальні цінності.

7.2. Адміністративні санкції за порушення порядку ведення касових операцій

За порушення порядку ведення касових операцій застосовуються адміністративні санкції відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення:

1. за перевищення обмеження на готівкові розрахунки на посадових осіб підприємства накладається штраф у розмірі від 100 до 200 НМДГ (від 1700 до 3400 грн), у разі повторного протягом року порушення, учиненого особою, яку було піддано адміністративному стягненню, - від 500 до 1000 НМДГ (від 8500 до 17000 грн).

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами:

- 1) між собою - у розмірі до 10000 грн включно;
- 2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 грн включно.

Додержання порядку проведення готівкових розрахунків контролює Державна податкова служба України (ст. 2342 КпАП).

Тема 8. Перевірка розрахунків за претензіями і відшкодуванням завданих збитків

Питання до самостійного вивчення:

8.1. Перевірка розрахунків за претензіями

8.2. Перевірка розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

8.1. Перевірка розрахунків за претензіями

Одним із важливих напрямів контролю є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов'язань.

Виділяють декілька груп претензій:

- до постачальників і підрядників за виявлені під час перевірки їхніх рахунків завищення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів, завищення сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам або технічним умовам, за простої з вини постачальників;
- до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла у дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;
- за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом;
- до банків за сумами, помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

Претензії пред'являють після того, як підприємство дізналося про порушення своїх майнових прав і законних інтересів іншим підприємством. Претензії про відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної і уплату штрафу за поставку такої продукції (товарів) пред'являють протягом місяця, а претензії за іншими підставами - протягом 2 місяців.

За кожною претензією необхідно перевірити її обґрунтованість і правильність оформлення документів.

Недотримання строків пред'явлення претензій часто використовується для приховання фактів крадіжок матеріальних цінностей. Тому треба вивчити причини відмови постачальників або транспортних організацій у задоволенні претензії, протоколи розгляду претензійних справ у суді й арбітражі. Якщо за претензією приховувалося привласнення цінностей окремими посадовими особами, необхідно вжити заходів щодо відшкодування заподіяної шкоди. При

нестачі товарів у дорозі слід перевірити наявність комерційних актів і правильність їх оформлення.

Аудитори з'ясовують обґрунтованість претензій, встановлюють винних осіб, суму шкоди, завданої підприємству шляхом погашення необґрунтованих претензій.

8.2. Перевірка розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на балансовому рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Перевіряючи такі розрахунки, аудитор, насамперед, повинен проаналізувати розрахунки за нестачами і крадіжками та встановити, чи дотримано строків і порядку розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва чи на результати діяльності....підприємства.

Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів за претензіями про нестачі й крадіжки, перевіряє чи не було випадків повернення судом або арбітражем матеріалів з нестач і псування з причини неналежного оформлення матеріалів. Важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських приміщень, порушення правил приймання і відпуску матеріальних цінностей за кількістю і якістю із одного підрозділу (цеху) в інший). Слід також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор з'ясовує, чи забезпечено на підприємстві відшкодування матеріальних збитків (нестач, розтрат), чи організовано контроль за утриманням заборгованості за виконавчими листами.

Тема 9. Перевірка операцій з нематеріальними активами

9.1. Контроль фактичної наявності нематеріальних активів

9.2. Перевірка руху та амортизації нематеріальних активів

9.1. Контроль фактичної наявності нематеріальних активів

Перевіряючи нематеріальні активи, ревізору необхідно знати, що це особливий вид капітальних вкладень.

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше від одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Фінансовий та управлінський облік нематеріальних активів повинен вестися щодо кожного об'єкта за такими групами: права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право па оренду приміщень тощо); права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо); права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноухау, захист від недобросовісної конкуренції тощо); авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо); гудвіл; інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

В результаті перевірки ревізору необхідно вияснити, які конкретні об'єкти нематеріальних активів обліковуються на підприємстві. Під ревізією інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка правильності оформлення первинних юридичних і облікових документів.

організації бухгалтерського обліку інтелектуальної власності на підприємстві. Також проводяться технічна експертиза об'єктів інтелектуальної власності і юридичний аналіз документів, які підтверджують право на їх власність. Для цього залучаються патентні повірені і юристи.

Як показала практика, насамперед перевіряється факт наявності нематеріальних активів за допомогою перевірки документів, де об'єкт описаний, зображений або іншим чином зафіксований на матеріальних носіях. Це може бути документація, в якій описана технологія виробничого процесу, конструкторська документація та ін. Інформація може бути відображена на паперових, магнітних та інших носіях інформації. Крім того, встановлюється наявність акту прийому - передачі, який підтверджує факт отримання підприємством цього нематеріального активу. Слід перевірити документи, які підтверджують право підприємства на відповідний об'єкт нематеріальних активів. Це можуть-бути документи, які підтверджують створення даного об'єкта, договір про переуступлення права, ліцензійну угоду та ін.

Метою ревізії нематеріальних активів є встановлення відповідності застосовуваної підприємством методики обліку нематеріальних активів вимогам нормативних актів, які регулюють формування собівартості продукції (робіт, послуг) і фінансових результатів, а також вимогам відповідних стандартів і положенням, що регламентують правила їх обліку. Ревізор повинен послідовно перевірити такі документи: документальне оформлення факту наявності об'єктів нематеріальних активів і правильне відображення їх первинної балансової вартості; організацію аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів: відомість та журнал обліку нематеріальних активів по дебету і кредиту рахунка 12 "Нематеріальні активи", розрахунок зносу нематеріальних активів; правильність списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства; відповідність даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі і балансі.

9.2. Перевірка руху та амортизації нематеріальних активів

Значне місце займає перевірка правильності оформлення первинних документів з надходження нематеріальних активів, де дається детальна характеристика об'єкта нематеріального активу, його первісна вартість, строк корисного користування, норма зносу, підрозділ, де він буде використовуватись, підписи осіб, що прийняли об'єкт, відповідні додатки, які описують сам об'єкт або порядок його використання, а також інші документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Так, придбання права на винаходи і промислові зразки підтверджується патентами, свідоцтвами, тобто наявністю охоронних документів.

При ревізії необхідно перевірити, чи в бухгалтерському обліку нематеріальні активи обліковують за первісною вартістю, яка складається із фактичних витрат на їх придбання та доведення до стану готовності. Нематеріальні активи, які вносяться учасниками в рахунок внеску до статутного капіталу підприємства, оприбутковуються за договірною ціною за домовленістю сторін.

При перевірці нематеріальних активів, що вибули, необхідно звернути увагу на правильність оформлених документів: акта прийому-передачі, акта списання, протоколів засідання правління господарських товариств та правильність визначення результатів від реалізації.

Також при ревізії слід знати, що згідно з чинними нормативними документами для правильного нарахування амортизації нематеріальні активи поділяють на дві групи: нематеріальні активи, по яких нараховуються знос, і нематеріальні активи, по яких не нараховується знос. В першому випадку вартість нематеріальних активів погашається включенням в затрати виробництва відрахувань по нормах, визначених виходячи із встановленого строку їх корисного використання. Якщо строк корисною використання не можна визначити, норма зносу встановлюється виходячи із первісної вартості. Нарухування зносу проводять до досягнення нематеріальним активом нульового значення. Для нарахування амортизації нематеріальних активів

підприємства повинні використовувати норми та методи амортизації, що визначені П(С)БО 7 «Основні засоби». Не нараховується знос на такі об'єкти нематеріальних активів, як «ноу-хау», гудвіл, знаки для товарів і послуг, вартість яких не зменшується в процесі їх використання.

Тема 10: Дисципліна та види відповідальності

На самостійне вивчення виносяться такі питання:

10.1. Матеріальна відповідальність

10.2. Адміністративна відповідальність

10.3. Дисциплінарна відповідальність

10.4. Кримінальна відповідальність

10.1. Матеріальна відповідальність

Посадові особи, з вини яких допущені порушення фінансової дисципліни, можуть бути притягнуті до матеріальної, адміністративної, дисциплінарної чи кримінальної відповідальності, а також до декількох видів відповідальності одночасно, наприклад, до матеріальної і дисциплінарної або до матеріальної і кримінальної.

Матеріальна відповідальність встановлюється законодавством про працю, цивільним законодавством, а в окремих випадках - і нормами адміністративного права; адміністративна відповідальність законами й підзаконними актами чи їхніми нормами про адміністративні правопорушення; кримінальна відповідальність встановлюється виключно законами; дисциплінарна - законодавством про працю, а також іншими законами, підзаконними актами, що встановлюють особливості положення окремих категорій працівників.

В основі матеріальної відповідальності лежить спричинення матеріальної шкоди; адміністративної - адміністративне правопорушення, кримінальної відповідальності - злочин, дисциплінарної - дисциплінарний проступок.

Працівник, який завдав матеріальної шкоди підприємству, організації, установі, несе матеріальну відповідальність.

Підставою для застосування матеріальної відповідальності до працівника є наявність матеріальної шкоди, спричиненої втратою, пошкодженням, знищенням майна підприємства, установи, організації внаслідок протиправних діянь працівника, з яким укладено трудовий договір. Отже, ознаками шкоди, заподіяної підприємству, установі, організації, є:

- а) пряма шкода;
- б) протиправність поведінки працівника;
- в) причинний зв'язок між протиправними діями та заподіяною шкодою;
- г) вина працівника.

Чинне законодавство встановлює два види матеріальної відповідальності: обмежену, яка не перевищує середнього заробітку працівника, і повну. Остання настає в таких випадках:

- за наявності між працівником і підприємством, установою, організацією письмового договору про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності (такі договори можуть бути укладені тільки з працівниками, які досягли 18-річного віку та обіймають посади чи виконують роботи, безпосередньо пов'язані зі сховом, продажем, переробкою, перевезенням матеріальних цінностей, наприклад, касирами, комірниками, експедиторами);
- коли майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами (отримання працівником майна в такий спосіб можливе лише за наявності згоди працівника);
- якщо шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки злочину;
- якщо шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;
- коли шкоди завдано недостатчею, умисним знищенням або умисним зіпсуванням матеріалів, інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;

- якщо на працівника законодавством покладено повну матеріальну відповідальність;
- у разі завдання шкоди не під час виконання трудових обов'язків;
- якщо службова особа є винною в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу.

Шкода, розмір якої перевищує середній заробіток працівника, може бути відшкодована працівником добровільно, а в разі відмови відшкодувати заподіяну шкоду питання відшкодування вирішується судом.

10.2. Адміністративна відповідальність

Адміністративна відповідальність виступає одним з видів юридичної відповідальності. Під адміністративною відповідальністю слід розуміти застосування уповноваженим органом чи посадовою особою адміністративного стягнення до особи, яка вчинила правопорушення, що за своїм характером не тягне за собою відповідно до чинного законодавства кримінальну відповідальність. Настає за порушення законодавства про оподаткування та підприємницьку діяльність.

Особливостями адміністративних санкцій є: відсутність важких правових наслідків; застосування відносно до менш тяжких податкових правопорушень (проступків); не тягнуть судимості.

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність адміністративного правопорушення — вина (умисна чи необережна) дія чи бездіяльність, що зазіхає на суспільні відносини, які охороняються законом, за що законодавством передбачена адміністративна відповідальність. До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни та посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративній відповідальності підлягають особи, що досягли на час вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку, осудні.

Із всіх видів адміністративних стягнень податковим органам надано право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах,

встановлених за вчинення відповідних правопорушень, в сумах, кратних певному показнику (неоподатковуваному мінімуму заробітної плати).

10.3. Дисциплінарна відповідальність

Загальна дисциплінарна відповідальність настає за КЗпП України (ст.147-152). Підставою дисциплінарної відповідальності є дисциплінарний проступок, склад якого традиційно включає суб'єкт, суб'єктивну сторону, об'єкт і об'єктивну сторону.

Суб'єктом дисциплінарного проступку завжди є особа, яка перебуває у трудових правовідносинах з власником або уповноваженим ним органом. Трудова праводієздатність за загальним правилом настає з 16 років, в певних випадках - з 15 років, а учнів - з 14 років (ст. 188 КЗпП). Всі неповнолітні мають рівні права і обов'язки в трудових правовідносинах з повнолітніми. Це говорить про те, що до дисциплінарної відповідальності працівник може притягатися з моменту, коли він за віком досяг трудової праводієздатності й уклав трудовий договір з роботодавцем.

За законодавством розрізняється загальний і спеціальний суб'єкт дисциплінарної відповідальності. Загальним суб'єктом є будь-який працівник, на якого поширюються загальні норми про дисципліну: правила внутрішнього трудового розпорядку, КЗпП.

Суб'єктивну сторону дисциплінарного проступку характеризує вина, тобто певне психічне ставлення особи до своїх протиправних дій і їх шкідливих наслідків. Вона виступає в двох формах: умислу і необережності. Умисна вина передбачає, що особа усвідомлювала протиправність свого діяння, передбачала його шкідливі наслідки і бажала або свідомо допускала їх настання. Для дисциплінарного правопорушення найбільш характерною є вина у формі необережності. Необережність як форма вини передбачає, що особа усвідомлювала протиправність своєї поведінки, передбачала її шкідливі наслідки, проте легковажно розраховувала на їх відвернення, або не передбачала, хоча повинна була їх передбачити. В усіх випадках наявності вини спільним і

обов'язковим її елементом є усвідомлення особою протиправності свого діяння, якщо ж немає усвідомлення - немає і вини. Не можна притягати працівника до відповідальності за невиконання завідомо незаконного розпорядження адміністрації, а також за відмову виконувати роботу, не передбачену трудовим договором.

Об'єктивна сторона дисциплінарного проступку складається з протиправної поведінки суб'єкта, шкідливих наслідків та причинного зв'язку між ними і поведінкою правопорушника. Протиправність поведінки полягає в порушенні трудових обов'язків, закріплених нормами трудового права.

Стаття 147 КЗпП України передбачає лише два види дисциплінарних стягнень: догану та звільнення. Звільнення як дисциплінарне стягнення допускається лише у випадках, прямо визначених законом, зокрема за систематичне невиконання працівником без поважних причин обов'язків, покладених на нього трудовим договором чи правилами внутрішнього трудового розпорядку (п. 3 ст. 40), за прогул без поважних причин (п. 4 ст. 40), за появу на роботі у стані алкогольного, наркотичного або токсичного сп'яніння (п. 7 ст. 40), за вчинення на роботі розкрадання (у тому числі дрібного) майна власника (п. 8 ст. 40), а також за одноразове грубе порушення трудових обов'язків керівником підприємства, установи чи організації, його заступником, головним бухгалтером та іншими особами, переліченими у ст. 41 КЗпП (п. 1 ст. 41). Відповідно до закону, за одне порушення трудової дисципліни до працівника може бути застосовано лише одне дисциплінарне стягнення. Історично перелік дисциплінарних стягнень у трудовому законодавстві був ширшим, однак у чинній редакції КЗпП він зведений до двох.

Дисциплінарні стягнення застосовуються органом, якому надано право прийому на роботу (обрання, затвердження і призначення на посаду) даного працівника.

Дисциплінарне стягнення застосовується власником або уповноваженим ним органом безпосередньо за виявленням проступку, але не пізніше 1 місяця з дня його виявлення, не рахуючи часу звільнення працівника від роботи у зв'язку

з тимчасовою непрацездатністю або перебуванням його у відпустці. Дисциплінарне стягнення не може бути накладене пізніше 6 місяців з дня вчинення проступку. До застосування дисциплінарного стягнення власник зобов'язаний вимагати від працівника письмових пояснень.

Дисциплінарне стягнення може бути оскаржене працівником до комісії у трудових спорах або безпосередньо до суду в 3-місячний строк. Якщо протягом року з дня накладення дисциплінарного стягнення працівника не буде піддано новому дисциплінарному стягненню, він вважається таким, що не має дисциплінарного стягнення.

Протягом строку дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовуються.

Власник має право замість накладання дисциплінарного стягнення передати питання про порушення трудової дисципліни на розгляд трудового колективу або його органу.

10.4. Кримінальна відповідальність

Кримінальна відповідальність – вид юридичної відповідальності, що встановлюється державою в кримінальному законі, накладається судом на осіб, які винні у вчиненні злочину, та мають нести зобов'язання особистого, майнового чи організаційного характеру.

Звідси, по-перше, кримінальна відповідальність - це вид юридичної відповідальності, що встановлюється державою в кримінальному законі. Отже, тільки Кримінальний кодекс України встановлює кримінальні покарання, дає вичерпний перелік покарання, передбачає підстави, порядок, межі їх призначення.

По-друге, кримінальна відповідальність застосовується лише судом і лише до особи, винної у вчиненні злочину.

По-третє, кримінальна відповідальність – це застосування судом до винної особи передбачених кримінальним законом заходів державного примусу, які тягнуть для неї негативні наслідки особистого (позбавлення волі), майнового

(штраф, конфіскація майна) чи організаційного (позбавлення права обіймати певні посади) характеру.

У ст. 2 Кримінального кодексу України передбачено підставу кримінальної відповідальності. В ній зазначено, що кримінальна відповідальність і покарання несе тільки особа, винна у вчиненні злочину, тобто особа, яка умисно чи необережно вчинила діяння, яке передбачено кримінальним законом як суспільне небезпечне. Сукупність ознак, які визначають діяння як злочин, має назву «склад злочину». Тому часто стверджують, що єдиною підставою кримінальної відповідальності є наявність складу злочину.

Тема 11. Перевірка правильності нарахування податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору

На самостійне вивчення виносяться такі питання:

11.1. Мета перевірки та джерела інформації

11.2. Напрями проведення перевірки ПДФО, військового збору та ЄСВ

11.1. Мета перевірки та джерела інформації

Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору проводиться згідно наказу Державної податкової служби України «Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору» від 04.05.2023 р. №322.

Метою документальної перевірки податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску є встановлення правильності та своєчасності їхнього нарахування та сплати (перерахування), а також відображення в обліку та звітності.

Джерелами інформації під час проведення перевірки є інформація, що надійшла:

- від платників податків та податкових агентів, у т. ч. дані стандартного аудиторського файлу;
- від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:
- від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;
- від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
- за наслідками податкового контролю;
- від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки, інформація про відповідність резидентів Дія Сіті вимогам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», зокрема щодо включення/виключення платників податків до/з реєстру Дія Сіті;
- інша інформація, оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законодавством порядку, а також інформація, наведена у скарзі покупця (споживача) щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій.

11.2. Напрями проведення перевірки ПДФО, військового збору та ЄСВ

Перевірка ПДФО, військового збору та ЄСВ передбачає такі напрями дослідження:

- правильність формування обчислення об'єкта оподаткування ПДФО, військовим збором та бази нарахування єдиного внеску;

- обґрунтованість застосовуваних розміру єдиного внеску, ставок податку на доходи фізичних осіб та правомірність застосування пільг;
- дотримання вимог ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку господарських операцій, виходячи з яких нараховуються податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок;
- достовірність арифметичних розрахунків сум податкових зобов'язань із податку на доходи фізичних осіб, військового збору та сум єдиного внеску;
- правильність складання і дотримання термінів подання звітності, податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску контролюючим органам;
- реальність відображення залишків заборгованості в розрахунках із бюджетами з податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску в обліку;
- своєчасність і повнота сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

Документальна перевірка включає порівняння первинних документів зі зведеними обліковими регістрами та визначення достовірності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій, зіставлення облікових регістрів із даними Головної книги, показників фінансової та податкової звітності.

Тема 12. Перевірка виконання виробничої програми

На самостійне вивчення виносяться такі питання:

12.1. Етапи контролю виконання виробничої програми

12.2. Перевірка виробництва продукції

12.3. Перевірка собівартості продукції

12.1. Етапи контролю виконання виробничої програми

До етапів перевірки послідовності виконання виробничої програми відносяться наступні :

Контроль наявності затвердженого виробничого плану підприємства в цілому і його структурних підрозділів.

- перевірка планових і нормативних калькуляцій;
- контроль стану технічного нормування витрат виробництва, організації обліку змін норм та відхилень від норм;
- перевірка правильності оцінки сировини і матеріалів, які списуються на затрати виробництва;
- контроль повноти обліку браку, відходів виробництва і правильності їх оцінки;
- контроль обліку, калькулювання, розподілу послуг допоміжного виробництва, непрямих витрат;
- перевірка повноти і правильності відображення витрат на відповідних рахунках і статтях;
- контроль за дотриманням кошторисної фінансової дисципліни;
- перевірка порядку резервування і погашення майбутніх витрат, а також облік майбутніх витрат;
- перевірка витрат на ремонт;
- контроль стану аналітичного обліку затрат на виробництво і його деталізація;
- перевірка порядку визначення залишку і оцінки незавершеного виробництва, періодичність інвентаризації;
- контроль стану обліку нестач і втрат від псування цінностей на виробництві;
- перевірка правильності визначення економії чи перевитрат на підприємстві в цілому і його структурних підрозділів;
- порядок оцінки і відображення в обліку обсягу випуску і реалізації готової продукції;

- контроль повноти і своєчасності оформлення документації щодо обліку випуску готової продукції з виробництва;
- перевірка правильності оформлення транспортних, інших документів;
- контроль порядку відображення готової продукції та її реалізації за статтями балансу;
- здійснення контролю за збереженням цінностей, які рахуються на відповідальному зберіганні у покупців в зв'язку з відмовою від акцепту.

12.2. Перевірка виробництва продукції

Напрями проведення контролю:

- перевірка правомірності здійснення підприємницької діяльності щодо її виду, асортименту випуску продукції, надання послуг та виконання робіт;
- контроль обґрунтованості програми випуску продукції (аналізу залишків готової продукції за вартістю і номенклатурою, узгодження обсягів виробничої програми з обсягами, які визначені в договорах поставок);
- оцінка фактичного виконання виробничої програми, вивчення ритмічності виробництва (метод аналізу «елімінування»);
- перевірка комплектності випуску та якості готової продукції, обґрунтованості включення до складу виготовленої продукції, виконаних робіт;
- перевірка повноти оприбуткування зданої на склад готової продукції (здійснюється шляхом візуальної перевірки наявності первинних документів, правильності їх оформлення);
- перевірка відповідності фактичних запасів готової продукції даним обліку (здійснюється шляхом проведення вибіркової інвентаризації);
- перевірка стану контролю за достовірністю оперативного обліку та збереженням готової продукції у цехах (шляхом порівняння даних оборотних відомостей з рахунку 26 з картками чи книгою складського обліку та підсумковими даними 26 рахунку в Головній книзі), конкурентоспроможності продукції, її попиту на ринку і обсягу реалізації за договорами поставок.

Перевірка вірогідності даних про випуск продукції може здійснюватися шляхом взаємного контролю документів на оприбуткування готової продукції з документами на відпуск матеріалів у виробництво, документами з обліку готової продукції та її оплати.

12.3. Перевірка собівартості продукції

Собівартість - грошове вираження загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). У собівартості відображені всі сторони діяльності підприємства. Зниження собівартості продукції - визначальний фактор у формуванні прибутку. Тому під час перевірки слід встановити причини відхилення фактичної собівартості від прогнозованої, виявити резерви зниження собівартості продукції, розробити рекомендації щодо мобілізації внутрішніх резервів її зниження і усунення причин, що призвели до подорожчання продукції. Під час контролю собівартості продукції необхідно вивчити методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Особливу увагу необхідно приділити складу витрат за видами калькуляційних статей, для чого використовують кошториси і порівнюють планові і фактичні витрати для виявлення допущених перевитрат чи втрати.

При контролі собівартості продукції доцільно систематизувати та узагальнити інформацію за попередньо виявленими порушеннями з точки зору їх впливу на обсяги витрат по періодах часу (кварталах року). Крім цього, обсяги витрат на виробництво і випуск продукції в основному не збігаються в часі: є незавершене виробництво станом на перше число та його розміри постійно змінюються. Можуть існувати витрати, які належать до майбутніх періодів. Тому основні напрями контролю включають:

1) перевірку правильності оцінки обсягів незавершеного виробництва на кінець місяця;

2) перевірку обґрунтованості і правомірності включення витрат до складу витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат (рахунки 39, 47);

3) перевірку розрахунку фактичних витрат на виробництво за видами продукції, що виробляється підприємством, видами виробничої діяльності (видами робіт чи послуг, що виконуються підприємством на сторону, а також для непромислових господарств свого підприємства).

Здійснюючи контроль достовірності даних про наявність незавершеного виробництва, його реальні обсяги, вивчаються особливості напряму і сфери підприємницької діяльності, проводиться інвентаризація незавершеного виробництва, можуть застосовуватися прийоми експертної оцінки спеціалістами за об'єктами витрат.

Насамперед слід перевірити правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг). Величина собівартості впливає на формування валового прибутку, рентабельності, розмір резервного капіталу.

Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, базується на первинній документації, якою оформляються всі операції з випуску продукції. Особливу увагу звертають на склад витрат за видами калькуляційних статей: використовують кошториси, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати. Ретельній перевірці підлягають статті, пов'язані з матеріальними витратами, видатками на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу.

На рівень собівартості суттєво впливають непродуктивні втрати (втрати від браку, простоїв, нестач), величину яких визначають за даними бухгалтерських регістрів аналітичного обліку за рахунками 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати» (журнали й відомості).

Загальновиробничі непродуктивні витрати включають: втрати від простоїв з вини цехів; нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей і незавершеного виробництва. А тому детально перевіряється включення до фактичної собівартості продукції витрат від браку, простоїв, нестач, витрат на гарантійний ремонт. В даному випадку визначають фактори і причини, які

сприяли або вплинули на такі видатки. Одним із шляхів зниження собівартості продукції є скорочення втрат від браку. Під час перевірки потрібно звернути увагу на правильність відображення в обліку і звітності затрат на гарантійний ремонт деяких видів продукції. Разом із тим досліджуються витрати виробництва, їх структура за кілька років, що дає можливість прогнозувати основні напрямки пошуку резервів зниження собівартості продукції

Тема 13. Перевірка фінансової звітності підприємства

На самостійне вивчення виносяться такі питання:

13.1. Завдання та джерела інформації

13.2. Перевірка достовірності фінансової звітності підприємства

13.1. Завдання та джерела інформації перевірки фінансової звітності

Бухгалтерська звітність є системою узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства протягом звітного періоду (місяця, кварталу року).

Фінансову звітність зобов'язані складати підприємства, об'єднання і організації, що перебувають на господарському розрахунку, мають самостійний баланс і є юридичними особами, включаючи створені на території України спільні підприємства.

Предметом перевірки фінансової звітності є встановлення відображення у фінансовій звітності в усіх суттєвих аспектах реального фінансового становища, взаємозв'язку та несуперечності показників окремих форм звітності, відповідності фінансової звітності вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 1-5; розкриття у звітності підприємства усіх суттєвих аспектів облікової політики.

Завдання перевірки стану звітності наступні:

— дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та регістрів аналітичного обліку;

- прослідкувати за своєчасністю здачі бухгалтерської звітності до відповідних державних органів;
- вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства;
- порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної фінансової звітності;
- оцінити можливість постійного функціонування підприємства;
- оцінити вплив подій, що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності.

Джерела інформації:

- квартальна та річна бухгалтерська звітність, склад та форми якої затверджені законодавством у періоді, який перевіряється;
- Головна книга підприємства;
- реєстри бухгалтерського обліку.

13.2. Перевірка достовірності фінансової звітності підприємства

При вивченні стану звітності контролеру слід дотримуватись наступного порядку дослідження.

1) Перевірка тотожності показників, що містяться у формах бухгалтерської звітності та реєстрах бухгалтерського обліку. Перевірка відбувається за кожною формою звітності окремо шляхом порівняння показників, що містяться у відповідній формі, із залишками та оборотами за рахунками Головної книги і реєстрами обліку.

У випадках, якщо показники форм звітності не можуть бути перевірені за даними Головної книги, контролером використовуються відповідні реєстри аналітичного обліку.

2) Перевірка відображення всіх активів і пасивів підприємства в повному обсязі.

При проведенні такої перевірки необхідно впевнитися, що активи та джерела їх утворення у фінансовій звітності відображені в повному обсязі.

3) Вивчення оцінки активів і пасивів протягом року відповідно до прийнятої облікової політики. Перевірка передбачає встановлення дотримання підприємством протягом звітного року методів оцінки, обраних ним на початку звітного періоду. При цьому увага звертається на правильність оцінки матеріальних запасів при їх вибутті, вивчається правильність переоцінки запасів у випадку їх дооцінки або уцінки.

4) Встановлення реального існування відображених в балансі активів і пасивів.

Контролер повинен впевнитися в реальному існуванні, наявності конкретних видів, найменування, матеріальних запасів, які в сукупності відображені в балансі. Так, наприклад, в складі запасів можуть бути відображені ще реально не одержані запаси від постачальників, попередньо оплачені авансовими платежами.

5) Перевірка належності активів, відображених в балансі, підприємству що перевіряється.

При проведенні такої перевірки контролер повинен встановити наявність майнових прав на майно. Наприклад, в складі запасів в балансі можуть бути відображені матеріали, які знаходяться на відповідальному зберіганні.

6) Визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення стану підприємства на дату складання фінансової звітності.

Контролер повинен встановити відповідне відображення активів і пасивів на дату складання фінансової звітності; правильність залишків; відповідність даних фінансової (бухгалтерської) звітності інформації в іншій звітності (наприклад, в звіті директора). Перевірка точності та об'єктивності полягає в дослідженні правильності обліку результатів переоцінки майна; правильності проведеної класифікації активів і пасивів, їх розподілу на категорії, види, підвиди (наприклад, перевірка правильності віднесення запасів до мшп).

7) Контроль дотримання підприємством при складанні фінансової звітності чинного законодавства і нормативних документів.

Увага при цьому звертається на законність здійснених операцій з придбання, зберігання, контролю наявності, використання або реалізації запасів відповідно до вимог нормативних документів. Така оцінка стосується як перевірки правомірності здійснення самих операцій, так і правильності їх документального оформлення.

8) Вивчення облікових записів і даних фінансової звітності з точки зору їх належності до звітного періоду, що перевіряється.

Така перевірка полягає в дослідженні контролером дотримання меж звітного періоду. Це передбачає, що всі операції, здійснені з активами, повинні бути віднесені та відображені в обліку в тому періоді, в якому вони відбулися.

Тема 14. Правова природа податкового контролю в Україні

На самостійне вивчення виносяться такі питання:

14.1. Поняття та зміст податкового контролю в Україні

14.2. Система способів здійснення податкового контролю

14.3. Види податкових перевірок та порядок їх здійснення

14.1. Поняття та зміст податкового контролю в Україні

Податковий контроль - це різновид державного фінансового контролю, що забезпечує правопорядок у податковій сфері. Це діяльність уповноважених державою суб'єктів, спрямована на перевірку дотримання платниками податків норм податкового законодавства. Метою контролю є виявлення, дослідження та припинення відхилень, а також притягнення винних до відповідальності.

Відповідно до статті 61 Податкового кодексу України (ПКУ), податковий контроль - це система заходів, які вживаються контролюючими органами для перевірки:

- правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів;

- дотримання законодавства щодо обігу готівки, розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за яким покладено на ці органи.

Об'єктом податкового контролю є дії (бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, що пов'язані з виконанням податкових обов'язків. Предметом є правильність нарахування і сплати податків, своєчасність подання декларацій та дотримання іншого законодавства. Джерелами інформації слугують бухгалтерські та інші документи, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю.

Основна мета податкового контролю - запобігання ухиленню від сплати податків та донарахування виявлених сум. Важливо розрізняти поняття «податковий контроль» та «податковий аудит», оскільки останній є самостійним видом контролю і не завжди пов'язаний із притягненням до відповідальності.

Функції податкового контролю включають:

- управлінську функцію: профілактика правопорушень, упорядкування дій контролюючих органів;

- обліково-аналітичну функцію: облік платників, аналіз їхньої діяльності для виявлення ризиків ухилення;

- інформаційну функцію: надання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

- контрольну функцію: відстеження дотримання законодавства та притягнення до відповідальності;

- принципи податкового контролю поділяються на загальні та спеціальні.

До спеціальних принципів належать:

- всезагальність та єдність: охоплення всіх платників та єдність на всіх рівнях;

- дієвість: виявлення не лише порушень, а й причин їх виникнення, надання рекомендацій;

- територіальність: проведення перевірок за місцем реєстрації платника;

- презумпція сумлінності платника: платник вважається таким, що виконав свій обов'язок, поки не доведено інше;
- дотримання податкової таємниці: нерозголошення інформації про платника без його згоди.

14.2. Система способів здійснення податкового контролю

Податковий контроль здійснюється у таких формах, визначених статтею 62 ПКУ:

1. Ведення обліку платників податків.
2. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.
3. Перевірки та звірки.
4. Моніторинг контрольованих операцій та опитування.

Податковий облік ведеться для контролю за правильністю нарахування та сплати податків. На облік підлягають всі платники податків, незалежно від наявності обов'язку щодо сплати конкретного податку. Реєстрація здійснюється за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб, а також за місцем розташування об'єктів оподаткування. Платник зобов'язаний стати на облік за основним та неосновним місцем і повідомляти про всі об'єкти оподаткування. Для обліку використовуються податкові номери.

Для оптимізації обліку ведуться різні реєстри, зокрема:

- Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб.
- Державний реєстр фізичних осіб - платників податків.
- Реєстр платників податку на додану вартість.
- Реєстр великих платників податків.

Інформаційно-аналітичне забезпечення - це збір, обробка та використання інформації, необхідної для роботи податкових органів. Інформація надходить від платників податків, державних органів, банків, міжнародних організацій та за результатами податкового контролю.

Контролюючі органи мають право надсилати письмові запити для отримання інформації. Платники зобов'язані надати її протягом 15 робочих днів (10 днів у разі зустрічної звірки). Зустрічна звірка - це спосіб отримання податкової інформації, який передбачає зіставлення даних від різних суб'єктів господарювання для підтвердження реальності операцій. Вона не є перевіркою і проводиться лише з питань, зазначених у запиті.

14.3. Види податкових перевірок та порядок їх здійснення

Податкова перевірка - це право податкових органів перевіряти дотримання законодавства шляхом зіставлення звітних даних з фактичною діяльністю. Існують три види перевірок: камеральні, документальні та фактичні.

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні податкового органу виключно на підставі даних податкових декларацій та розрахунків платника. Вона не вимагає спеціального рішення керівника, може проводитися необмежену кількість разів і не потребує присутності платника податків. За результатами виявлених порушень складається акт.

Документальна перевірка перевіряє своєчасність та повноту нарахування і сплати податків, а також дотримання іншого законодавства. Вона проводиться на підставі первинних документів, бухгалтерської та іншої звітності. Документальні перевірки бувають:

Планові: проводяться згідно з планом-графіком, який формується на основі ступеня ризику діяльності платника (високий, середній, незначний). Платника повідомляють про перевірку не пізніше ніж за 10 днів. Тривалість перевірки обмежена: до 30 робочих днів для великих платників, 10 днів - для суб'єктів малого бізнесу, 20 днів - для інших.

Позапланові: проводяться без включення до плану, за наявності однієї з обставин, визначених статтею 78 ПКУ (наприклад, отримання інформації про порушення, неподання декларацій, виявлення недостовірних даних тощо). Тривалість позапланової перевірки також обмежена: до 15 робочих днів для великих платників, 5 - для суб'єктів малого бізнесу, 10 - для інших, а для ФОП

без найманих працівників - 3 робочі дні. Також можливе проведення електронної перевірки за заявою платника.

Фактична перевірка здійснюється за місцем ведення діяльності платника (наприклад, у магазині, на складі). Її предметом є дотримання законодавства про обіг готівки, проведення розрахункових операцій, наявність ліцензій та патентів, а також оформлення трудових відносин. Фактична перевірка проводиться без попередження платника, на підставі наказу керівника податкового органу, і може бути здійснена за наявності певних обставин, наприклад, якщо за результатами перевірок інших платників виявлено факти, що свідчать про можливі порушення.

Рекомендована література

1. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2020. 536 с.
2. Аудит: метод. рекомендації до вивч. курсу: для спец. 6.030509 «Облік і аудит» / [уклад.: О. Б. Пугаченко]; М-во освіти і науки України, Центральноукраїн. нац. техн. ун-т, каф. аудиту та оподаткування. – Кропивницький: ЦНТУ, 2017. – 89 с.
3. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика: [навчальний посібник]. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.
4. Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс]: навчальний посібник у схемах і таблицях / Л.В. Дікань, І.О. Шевченко, Є.В. Дейнеко, Д.В. Калінкін. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 275 с.
5. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
6. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, Н.С. Станасюк. Львів: Магнолія 2006, 2024. 315 с.
7. Контроль і ревізія діяльності суб'єктів підприємництва: навчальний посібник / Є.М. Романів, С.В. Приймак. Львів: Ліга - Прес, 2016. 444 с.
8. Лобода Н. О., Чабанюк О. М. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Алерта, 2022. 224 с.
9. Сідор М.І. Фінансовий контроль: навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання), 2019. 145 с.
10. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Політехніка, 2017. 248 с.
11. Уманська В.Г. Аудит: навч.-метод. посіб. Черкаси: ЧНУ, 2021. 122 с.