

Міністерство оборони України
Військовий інститут
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

**Організація ревізії фінансово – господарської діяльності
військової частини та оформлення її результатів.**

Київ – 2009

Навчальний посібник: “Організація ревізії фінансово – господарської діяльності військової частини та оформлення її результатів”.

За редакцією Директора контрольно – ревізійного департаменту Міністерства оборони України, **Ільченка Володимира Івановича**.

Рецензенти: **Г.І.Купалова**, доктор економічних наук, професор;

І.В.Кириленко, кандидат економічних наук, доцент.

Автори:

1.Заступник директору департаменту – начальник організаційно-планового відділу Контрольно – ревізійного департаменту МО України **Аміров О.І.**

2.Начальник кафедри бухгалтерського обліку, звітності та контрольно – ревізійної роботи Військового інституту КНУ імені Тараса Шевченка підполковник **Ворона В.В.**

3.Старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, звітності та контрольно – ревізійної роботи Військового інституту КНУ імені Тараса Шевченка **Місяць О.О.**

Навчальний посібник спрямований на підвищення теоретичних знань і поглиблення практичних навиків у слухачів і курсантів при вивченні порядку організації і проведення ревізії фінансово – господарської діяльності військової частини, а також вихованню у слухачів і курсантів почуття значимості фінансового контролю, відповідальності при проведенні документальної ревізії.

ЗМІСТ

стор.

1. Вступ.....	4-5
2. Загальні положення, основні завдання ревізій.....	6-8
3. Обов'язки інспектора – ревізора.....	8-10
4. Ревізійний процес та способи перевірки документів.....	10-37
5. Організація проведення ревізії.....	37-38
6. Порядок проведення, напрямки і питання ревізії.....	38-45
7. Перевірка організації фінансового господарства. Бухгалтерський облік і фінансова звітність	45-51
8. Ревізія витрат на грошове забезпечення та заробітну плату.....	51-58
9. Ревізія витрат коштів загального та спеціального фондів, матеріальних цінностей.....	58-78
10. Виконання пропозицій за актами попередніх ревізій.....	78-80
11. Висновки за результатами ревізії. Пропозиції.....	81
12. Основні вимоги до оформлення акта ревізії.....	82-86
13. Оформлення вступної частини акта ревізії.....	86-89
14. Загальні вимоги до оформлення констатуючої частини акта ревізії.....	89-91
15. Додаток № 1, акт про інвентаризацію наявних коштів.....	92
16. Додаток № 2, довідка про виявлені ревізією фінансові порушення... ..	93-95
17. Додаток № 3, методичні рекомендації щодо кваліфікації виявлених фінансових порушень.....	96-97
18. Додаток № 4, схема планування та проведення ревізійного процесу.....	98
19. Література.....	99-100

ВСТУП

Важливим інструментом державного управління є державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК), який дає змогу звузати коло проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного сектора.

Мета фінансового контролю – це відсутність фінансових порушень в системі управління. Логічно, щоб процес контролю відбувався на усіх стадіях діяльності на постійній основі ще до проведення оплати і відображення операцій у звітності, тобто проводився системно і безперервно, на що й націлені усі системи фінансового контролю європейських країн.

Проблема правової невизначеності цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю частково розв'язується окремими законами та чисельними підзаконними нормативно – правовими актами, де окреслено контрольні повноваження і процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, основною або однією з відокремлених функцій діяльності яких є контроль за фінансово – господарською діяльністю інших органів державного сектору, що не належать до сфери їх управління (централізований контроль). Наприклад, Законом України “Про державну контрольно – ревізійну службу в Україні” Головки КРУ та підпорядкованим йому територіальним органам надано право проводити ревізії і перевірки використання бюджетних коштів. Крім того, Постановою Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 року. № 685 “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” встановлено порядок діяльності контрольно – ревізійних підрозділів центральних органів виконавчої влади.

Система державного внутрішнього фінансового контролю, що функціонує на сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС. Складовими систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС є внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізація на центральному рівні внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

У сучасних моделях державного управління важливим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом цієї системи державного внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС є здійснення внутрішнього

контролю як функції керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Ці питання лише частково визначено у статті 26 Бюджетного кодексу України та статті 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. У законодавчих актах не розкрито суть поняття внутрішнього контролю. Зазначене питання також не має належного наукового та методичного обґрунтування. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного сектору на даний час не забезпечено, а основне – ще не достатнім є розуміння керівниками цих органів усіх рівнів їх персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів. Деякі керівники вважають, що здійснюватися такий контроль повинен лише контрольно – ревізійними працівниками або посадовими особами, до обов’язків яких належить проведення ревізій і перевірок. Хоча фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші підрозділи органу державного сектору.

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Контрольно – ревізійна служба Збройних Сил України у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, нормативно – правовими актами Президента України і Кабінету Міністрів України, наказами і директивами Міністра оборони України та Головнокомандувача Збройних Сил України – начальника Генерального штабу Збройних Сил України, військовими статутами.

Фінансова дисципліна у Збройних Силах України – стан дотримання посадовими особами військових частин визначених чинним законодавством України фінансово – правових норм.;

Фінансове порушення – дії або бездіяльність посадових осіб, наслідком яких стало невиконання фінансово – правових норм;

Ревізія – це форма контролю, що є обов'язковою системою дій, пов'язаних з проведенням документальної та фактичної перевірки дотримання чинного законодавства України з фінансових питань, законністю здійснення господарських і фінансових операцій, достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності, способом виявлення незаконного утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів, нестач коштів і військового майна, а також методом аналізу відповідно до чинного законодавства України дій посадових осіб під час здійснення фінансово – господарських операцій;

Акт ревізії – службовий двосторонній документ, який підтверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово – господарських операцій чи діяльності військової частини цілому і є носієм інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні та порушенні чинного законодавства України;

Незаконні грошові та матеріальні витрати – це витрати, які здійснено з недотриманням (на час їх проведення) чинного законодавства України;

Недостача готівки – це різниця між даними обліку та фактичною наявністю готівки в касі, яка створюється, як правило, внаслідок недбалого ставлення касира до своїх обов'язків (прорахунок, надмірна видача);

Розтрата коштів – це витрачання державних коштів, які знаходяться у відання посадової особи, з корисною метою;

Розкрадання коштів – це навмисне, протизаконне перетворення їх у свою власність;

Зустрічна звірка – це метод контролю, який полягає у підтвердженні на підприємствах, в установах або організаціях, які мали правові відносини з підконтрольним суб'єктом, обсягу та якості господарських і фінансових операцій, що здійснювалися між ними, для з'ясування повноти відображення їх у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підконтрольного суб'єкта.

Дослідження документів – (вивчення їх за формою, змістом, аналізом показників) проводиться з метою встановлення за наведеними в них даними достовірності, доцільності, повноти відображення, ефективності виконання господарських процедур чи операцій.

ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ РЕВІЗІЙ

Ревізії повинні сприяти зміцненню фінансової дисципліни, поліпшенню фінансово-господарської діяльності органів військового управління, з'єднань, військових частин, військових навчальних закладів, установ, організацій Збройних Сил України (далі – військові частини), цільовому та ефективному використанню бюджетних коштів, збереженню військового майна

Основними завданнями ревізії є:

1. Контроль за виконанням у Збройних Силах України вимог чинного законодавства України щодо дотримання дисципліни під час використання фінансових і матеріальних ресурсів;

2. Перевірка своєчасності та повноти доведення до особового складу встановлених норм забезпечення;

3. Перевірка обґрунтованості розрахунків кошторисних призначень, виконання кошторисів доходів та видатків, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, дотримання фінансової дисципліни, правильності і достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4. Вивчення причин недоліків і порушень у фінансово – господарській діяльності, перевірка своєчасності проведення розслідувань за фактами втрат, розкрадань і нестач військового майна, вжиття заходів щодо усунення їх причин та умов, що їм сприяли, своєчасного прийняття рішень відповідними командирами (начальниками) для повного відшкодування заподіяної державі матеріальної шкоди, розробка пропозицій стосовно поліпшення фінансово – господарської діяльності;

5. Виявлення і попередження фактів приписок у витратних та інших облікових документах фактично не виконаних робіт, перекручування звітних даних і обману держави в інших формах;

6. Надання допомоги посадовим особам військових частин з питань організації контролю за фінансово – господарською діяльністю;

7. Вивчення досвіду застосування у військових частинах чинного законодавства України, яке визначає норми, порядок фінансового та матеріального забезпечення з метою їх вдосконалення.

Метою проведення ревізії є:

аналіз фінансово – господарської діяльності, цільового та ефективного використання бюджетних коштів та збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;

вжиття заходів до запобігання фінансовим порушенням.

ОБОВ'ЯЗКИ ІНСПЕКТОРА - РЕВІЗОРА

Інспектор – ревізор це службова особа контрольно – ревізійної служби відповідного органу військового управління МО України, який наділений законодавчими правами та повноваженнями.

Інспектор – ревізор зобов'язаний:

при проведенні ревізій і перевірок керуватися законами України, постановами Верховної Ради України, указами та розпорядженнями Президента України, постановами і розпорядженнями Уряду України, наказами і директивами Міністра оборони України, начальника Генерального штабу Збройних Сил України, вказівками директора Департаменту фінансів Міністерства оборони України, виявляти непримиримість до порушення фінансової дисципліни при витратах коштів і матеріальних цінностей, безгосподарності, зловживань і марнотратства, фактів приписок, бути принциповим і об'єктивним в оцінці виявлених недоліків і порушень, вживати необхідних заходів, щоб кожна ревізія і перевірка сприяли поліпшенню фінансово – господарській діяльності у Збройних Силах України.

забезпечувати несподіваність початку ревізій та перевірок і широку гласність їх проведення;

в процесі ревізій і перевірок опиратися на армійську (флотську) громадськість (трудові колективи) і правильно використовувати їх допомогу в роботі;

перевіряти книги і картки фінансового (бухгалтерського), а при необхідності і матеріального обліку, первинні прибуткові і видаткові грошові та інші документи, що підтверджують законність і достовірність фінансово – господарських операцій; забезпечити зберігання документів, які підлягають обревізуванню, виключити до них доступ інших осіб. Вивчати обстановку і умови, в яких здійснюються фінансово – господарська діяльність і матеріально – технічне забезпечення об'єктів, які ревізуються, вникати в суть проведених ними операцій для того, щоб мати уявлення про реальні потреби в коштах і дати правильну оцінку законності і доцільності проведених витрат;

перевіряти наявність готівки та інших цінностей в ящику для грошей (касі) військової частини і в усіх існуючих при них підсобних, побутових та підприємствах і господарствах, у підзвітних осіб і в касі взаємодопомоги, наявність бланків суворого обліку по фінансовій службі, а в необхідних випадках – і матеріальних цінностей; організацію і забезпечення збереження коштів і виправданих документів;

документально встановлювати суть виявлених недоліків і порушень, розмір заподіяної державі матеріальної шкоди та інші наслідки, причини допущених порушень і винних посадових осіб;

в процесі ревізії і перевірок інформувати командирів (начальників) про виявлені порушення при витраті коштів і матеріальних цінностей, вимагати вживання термінових заходів щодо їх припинення і попередження, притягнення винних до відповідальності і відшкодування державі заподіяної матеріальної шкоди. При виявленні фактів розтрат, розкрадання і незаконних витрат державних коштів, безгосподарності та інших зловживань терміново доповідати начальнику, який призначив ревізію чи перевірку, і при необхідності повідомляти відповідного прокурора;

вимагати здачу на відновлення коштів або у дохід бюджету у відповідних випадках незаконно затриманих коштів, погашення простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості;

забезпечити достовірність матеріалів ревізій і перевірок та обґрунтованість викладених в акті висновків;

вивчати ділові і моральні якості військовослужбовців та працівників фінансової служби;

при проведенні ревізій і перевірок дотримуватися вимог щодо збереження державної і комерційної таємниці;

підвищувати свою професійну кваліфікацію, знати і правильно використовувати керівні документи з фінансово – господарських питань і питань пенсійного забезпечення військовослужбовців та членів їх сімей;

За неякісне проведення ревізій (перевірки), або приховування фактів розкрадань і зловживань, використання службового становища в корисливих цілях, неправильні висновки і пропозиції за результатами ревізій і перевірок інспектор – ревізор притягується до відповідальності установленим порядком.

РЕВІЗІЙНИЙ ПРОЦЕС ТА СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ

Ревізійний процес – це ряд послідовних етапів (стадій) дослідження, що містить підготовку до ревізії, співставлення її програми, планування і організацію інвентаризацій та контрольної – ревізійної роботи на об'єкті ревізії, перевірку стану військової частини, документальну перевірку бухгалтерських, фінансових операцій та облікових даних.

Основною фігурою ревізійного процесу є інспектор – ревізор – посадова особа вищестоящего командування, діяльність якого полягає у наступному: дослідженні документально відображених операцій; роботі, в основному, над задокументованими фактами та записами в облікових реєстрах; використанні та застосуванні під час ревізії знань у сфері бухгалтерського обліку, економіки, фінансів, статистики, планування, а також спеціальних способів та прийомів, якими він володіє як спеціаліст – ревізор.

Проведенню ревізії повинна передувати підготовка, вивчення та аналіз інформації, яка стосується діяльності об'єкта контролю, в тому числі документів, наданих фінансовими та іншими довольчими органами. На підставі вивчення цих матеріалів складається програма ревізії, в якій визначаються період, мета та основні питання, на яких необхідно зосередити увагу.

Програма затверджується керівником відповідного органу контролю – ревізійної служби Збройних Сил України або особою, яка виконує його обов'язки.

На підставі затвердженої програми ревізії складається робочий план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. У період ревізії, за необхідності, до програми ревізії і плану її проведення вносяться зміни та доповнення.

Робочий план потрібен для чіткого розподілу функцій між учасниками ревізійної групи і встановлення термінів кожного окремого завдання з метою вчасного завершення ревізії.

Планування в ревізії повинно бути гнучким та мобільним. Якби план, складений на початку ревізії, залишався незмінним, і ревізор не коригував би його в міру виявлення фактів порушень та зловживань, ревізія в багатьох випадках не була б вдалою. Іноді план, навіть ретельно продуманий, необхідно перебудувати після перевірки окремих питань.

Планування ревізійного процесу – складний етап контрольно – ревізійної роботи, який є одним із засобів наукової організації ревізорської праці. Тільки грамотне планування дозволяє визначити чіткий порядок та послідовність перевірки кожної здійсненої операції, а також отримати очікувані результати ревізії. Керівник ревізійної групи наперед визначає етапи ревізії, її послідовність, встановлює зміст та об'єм намічених ревізійних дій, час огляду та ретельного вивчення конкретної сукупності документів, визначає необхідність одночасного проведення декількох ревізійних дій (отримання роз'яснень від посадових осіб в сполученні з вивченням конкретних документів та проведенням зустрічних перевірок), вирішує питання про використання технічних засобів в ході окремих ревізійних дій та ін. Таким чином, ревізорське планування – це найбільш раціональний шлях проведення ревізії, що забезпечує його внутрішню наукову організацію, і в цьому розумінні представляє собою метод організації ревізійного процесу.

Контрольно – ревізійна процедура – це певний порядок і послідовність виконання ревізорами завдань, передбачених програмою. Вона також включає порядок застосування ревізійних способів і прийомів. Процедура – це певна дія ревізора з організації та перевірки документального факту, події.

Методика ревізії – це сукупність способів і прийомів, що дають можливість провести ревізію системно та в найбільш доцільній послідовності, тобто це система способів, прийомів і правил, призначена для вивчення фактичного стану фінансово – господарської діяльності підприємств, установ, військових частин.

Способи, що застосовують в ревізії, поділяють на такі групи:

- загальні способи, що застосовуються для ревізії багатьох ділянок діяльності військової частини, організації, підприємства;

- часткові способи, що застосовуються для ревізії однорідних операцій або окремих ділянок діяльності військової частини, підприємства, установи.

В залежності від цього методика ревізії поділяють на загальну і часткову. Загальна методика ревізії ґрунтується на застосуванні єдиних правил, підходів, прийомів при вивченні діяльності військових частин, підприємств всіх галузей економічної діяльності, містить обов'язкові для всіх об'єктів ревізії способи, прийоми, техніку і тактику.

Часткова методика ревізії шляхом узагальнення практики виявлення однорідних порушень, включаючи способи їх здійснення, розробляє особливості ревізії більш вузьких об'єктів.

Загальними правилами побудови методики ревізії є:

- аналіз та порівняння інформації про діяльність об'єкта контролю за період, що ревізується. Аналіз інформації про фінансову діяльність проводиться з метою визначення фактичних результатів діяльності військової частини, установи, підприємства, де проводиться ревізія, виявлення неправдивих даних в документах, які є основою для обліку та надання звітності;

- об'єктивність і повнота дослідження фактів діяльності об'єкта контролю за період, що ревізується. Об'єктивність і повнота полягають у дослідженні всіх даних, що зазначені в документах, наданих для проведення ревізії, чіткій послідовності дій суб'єктів господарювання чинному законодавству;

- побудова логічних взаємозв'язків, які передбачають ревізійну оцінку дій відповідно до правил проведення ревізії. Логічний взаємозв'язок полягає в причинно – наслідковому зв'язку між розпорядженням майном, невідповідністю даних в документах, обліку та звітності фактичним операціям і результатам діяльності, та матеріальним наслідками дій для власників майна та держави;

- визначення негативних матеріальних наслідків дій розпорядника майна для власників і держави.

При дослідженні фактів фінансово – господарського життя , ревізія, як один із основних методів фінансово – господарського контролю, використовує загальнонаукові методи дослідження, які в ревізійній діяльності застосовуються як способи вивчення таких фактів:

1. Зіставлення;
2. Вимірювання;
3. Спостереження;
4. Експеримент;
5. Абстрагування;

6. Математичне моделювання.

Зіставлення – виявлення спільної і відмінної інформації, що відображена в документах. Зіставлення в ревізії є найбільш поширеним способом вивчення фактів і повинен відповідати двом основним вимогам:

- зіставляти можна лише ту інформацію, між якою існує певний об'єктивний зв'язок. Наприклад, якщо підпис у видатковому касовому ордері викликає сумнів, то його можна порівняти з підписом, що є на довіреності, платіжних відомостях тощо. Не можна порівнювати заздалегідь не порівнювану інформацію;

- зіставлення повинно проводитись за найбільш вагомими і суттєвими ознаками.

Спосіб зіставлення дозволяє зробити висновок про інформацію, відображену в бухгалтерському обліку, з використанням двох різних прийомів:

- безпосереднього зіставлення інформації, в результаті якого одержується основний достовірний висновок;

- обробки результатів первинного зіставлення.

Вимірювання – це визначення числового значення окремих величин, що фігурують в документах і операціях. В ревізії вимірювання може бути прямим або непрямим. При прямому вимірюванні ревізор отримує результат безпосередньо із самого процесу вимірювання. При непрямому вимірюванні необхідна величина визначається математично на підставі інших величин, одержаних ревізором за допомогою прямого вимірювання. Цінність вимірювання в ревізії полягає в тому, що воно дає точне кількісне визначення відомостей про факти, що відображені в бухгалтерському обліку. Застосовується цей спосіб для виявлення недоліків обліку недостач, зловживань і крадіжок.

Спостереження – це систематичне, цілеспрямоване сприйняття дій посадових і матеріально відповідальних осіб підприємства, що ревізується. Ревізор в процесі ревізії може спостерігати за тим, коли і як розпочинають та закінчують робочий день працівники підприємства, організації, військової частини, спостерігати за роботою спеціалістів і працівників апарату бухгалтерії тощо. Кінцева мета спостереження – це узагальнення і формулювання висновків про діяльність об'єкта, що ревізується, в цілому та його апарату управління.

Експеримент – це спосіб вивчення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку, завдяки якому ревізор активно впливає на неї шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних вимірювання. Ревізори застосовують експеримент, коли необхідно перевірити відповідність нормативам фактичного списання матеріальних цінностей,

правильність тих чи інших переконань спеціалістів, виходу продукції тощо. Експеримент може застосовуватися як в ході ревізії операцій, так і записів в документах. Наприклад, вивчення реквізитів документів (печатки, штамп, підписів, почерку тощо).

Абстрагування – це процес відокремлення думок від несуттєвих властивостей, інформації документа, що досліджується, і одночасно виділення однієї або декількох сторін об'єкта, які цікавлять ревізора.

Процес абстрагування має дві стадії:

- перша стадія – відокремлення суттєвого від несуттєвого, передусім виділяється найбільш важливе в явищах, що цікавить ревізора, потім встановлюється незалежність явищ, що вивчаються від певних факторів. Наприклад, якщо виправлені дати на посвідченні про відрядження не пов'язані з використанням транспорту підприємства, то можна вважати цю інформацію несуттєвою;
- друга стадія – виключення несуттєвої інформації з наступною зміною її іншою.

Математичне моделювання в ревізії – це логічне описання ревізійних дій на підставі знань методики ревізії.

Модель – це спрощена схема, описання будь – якого явища чи процесу, що відтворює досліджуваний об'єкт та будується для зручності його аналізу.

При складанні математичних моделей конкретного питання необхідно знати методику її проведення, мати відповідні законодавчі та інструктивні матеріали. Сутність моделювання як способу вивчення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку, полягає у створенні та вивченні моделі об'єкту, що досліджується, поширенні на нього оптимальних рішень.

Практично у всіх системах внутрішньо – господарського контролю огляд – один з наймасовіших прийомів фактичного контролю. З цим прийомом знайома будь – яка людина на побутовому рівні. Наприклад, Ви вирішили обміняти у встановленому порядку гривні на долари – в цьому випадку Ви з касиром здійснюєте більш чи менш детальний огляд купюр, які обмінюєте.

Огляд – це безпосереднє вивчення компетентною людиною (не тільки ревізором, але й іншим працівником військової частини, підприємства, наприклад, матеріально відповідальною особою) визначених об'єктів обліку, що виконують ті чи інші конкретні функції (наприклад, грошові кошти, в тому числі іноземна валюта, цінні папери, товарно – матеріальні цінності тощо), а також, якщо це вимагалось, фіксацію важливої інформації про особливості розглянутих об'єктів.

Будучи масовим контрольним моментом, огляд також може супроводжуватись, а може і не супроводжуватись складанням спеціального документу, що підтверджує його проведення і який виділяє відмінні риси об'єктів обліку, що оглядаються. Наприклад, за цінними паперами в якості таких відмінних рис можна назвати вид цінного паперу, найменування його емітента, дату випуску, номінальну вартість тощо.

Засобом відображення явищ об'єктивної дійсності, тобто здійснених операцій, зберігання та передачі інформації є документ. **Бухгалтерський документ** – це письмове свідоцтво (доказ) факту здійснення господарської операції або права на її здійснення.

Виступаючи засобами відображення господарських операцій, документи в той же час можуть бути і засобами приховування порушень. Письмові документи, які вивчає ревизор, відрізняються від інших носіїв інформації своїм походженням та способами функціонування.

До документів в ревізії відносять будь – який письмовий акт, спеціально виготовлений з метою закріплення відомостей про факти, що здійснилися, які відповідним чином закріплюють факти дійсності. В якості документів ревизором можуть бути прийняті будь – які надані зацікавленими особами письмові відомості, включаючи дні позасистемного обліку, листування особистого характеру тощо. Всі вони можуть підтверджувати, доводити або спростовувати події. Доказова природа документа визначається не технікою його виготовлення та відображення дійсності, а характером і сутністю відображених фактів, які мають значення для ревізії, експертизи, суду тощо.

Огляд документів є основним методичним прийомом ревізії.

Огляд документів – це не тільки ізольоване їх вивчення. З документів робиться ряд висновків та узагальнень, що на взаємозв'язках різних документів, їх групуванні, порівняння та протиставленні.

Перевіряючи первинні документи будь – якого підрозділу підприємства, організації, військової частини ревизор повинен з'ясувати:

- чи заповнюються первинні документи на бланках типових форм;
- чи не використовується для записів в первинних документах простий олівець;
- чи прокреслюються вільні рядки в первинних документах;
- чи затверджений перелік осіб, які мають право підпису первинних документів;
- чи пронумеровані бланки суворої звітності і чи організовано їх облік;
- чи підлягають первинні документи, які надходять до бухгалтерії, обов'язковій перевірці (за формою та змістом);

- кому доручені приймання і перевірка первинних документів;
- чи на приймаються до виконання і оформлення первинні документи, які суперечать законодавству;
- чи мають первинні документи, що пройшли обробку, відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання;
- чи погашаються документи (касові і по нарахуванню заробітної плати) штампом “Отримано” або “Оплачено”;
- чи немає в первинних документах і облікових регістрах підчисток і не обговорених виправлень;
- чи правильно здійснюється виправлення помилок в первинних документах;
- чи регламентовано графіком рух первинних документів;
- чи надана виписка з графіку документообороту кожному виконавцю;
- чи забезпечено збереження документів на об’єкті контролю.

При огляді ревізор самостійно визначає не тільки кількість і сутність тих елементів об’єкту, що оглядається, які можуть його зацікавити, виходячи з мети перевірки, але визначає і саму необхідність документального оформлення результатів огляду. Додатково отримана при оглядах інформація потім порівнюється із змістом господарських договорів, рахунків, сертифікатів якості товарів, бухгалтерських документів і записів тощо. За матеріалами такого огляду, в залежності від отриманих результатів, можуть коригуватися визначені облікові дані, виставлятися претензії, складатися акти і передаватися правоохоронним органам.

При огляді документу ревізору необхідно встановити:

- походження документу, час, місце та способи його складання;
- достовірність документу;
- автора (розробника) документу та його зв’язок із встановленим фактом;
- джерело та сферу ознайомлення автора (розробника) документу;
- дотримання вимог закону та відомчих правил при складанні документу;
- наявність інших даних, що підтверджують його достовірність, точність та повноту.

Ці дані встановлюються під час огляду документу, але можливі й інші шляхи: додаткові запити, вимога оригіналів документу, отримання пояснень у осіб, що оформили документ тощо.

За методом фіксації операцій документи бувають: текстові, аудіо-відео, графічні, схематичні. Текстові документи поділяються на рукописні, машинописні, виконані на комп’ютері.

За змістом інформації документи поділяють на ті, що містять доступну для перевірки інформацію і ті, що не піддаються перевірці.

За етапами відображення інформації документи бувають первинні, вторинні та наступні.

До **первинних** відносять документи, які безпосередньо відображають здійснені операції, до вторинних – документи, створені на підставі первинних. Документи, які фіксують інформацію з вторинних документів, називають наступними.

Така класифікація документів має принципове значення в ревізії. Ревізор, вивчаючи документ, та застосовуючи метод співставлення знає, що будь – яка операція (цифра) на зникає безслідно, вона повинна знайти своє відображення у вторинних і наступних документах.

За способом порівняння документи поділяють на ідентифіковані та не ідентифіковані.

Підготовка, здійснення та виявлення ідентифікованих документів складає специфіку проведення ревізії та відрізняє її від інших методів господарського контролю.

Ідентифікація в ревізії – це порівняльне вивчення множини документів на предмет їх тотожності та доброякісності з метою формування висновків ревізії про законність та достовірність відображених операцій. Процес ідентифікації полягає в порівнянні документа з його передбаченим відображенням (наприклад, прибутковий касовий ордер та квитанції до нього), або декілька відображень, що виходять від одного документу (наприклад, звіт касира та касова книга).

Поділ документів на ідентифіковані та не ідентифіковані має важливе значення для складання плану ревізійних дій на підприємстві, що ревізується, та за його межами, направлення особливого доручення ревізора іншим ревізорам, для підтвердження факту порушень.

Ідентифіковані документи є найбільш важливим джерелом інформації для ревізора. Вони є носіями відображеної в них інформації. Наприклад, звіт касира виступає в якості ідентифікованого документу, а касова книга – ідентифікує, тобто відображає одну і ту ж інформацію.

За джерелами відображення операцій документи поділяються на оригінали, копії, дублікати та виписки. Інформація, яка міститься в оригіналі документу, має більшу достовірність, ніж інформація, яка міститься в копії. Проте, розвиток нової техніки розмноження документів призвів до створення копій повністю ідентичних оригіналу. Що ж стосується копій, виконаних шляхом передрукування на машинці або переписування від руки, то вони повинні детально вивчатись ревізором. Копії можуть бути засвідчені автором,

нотаріусом, офіційно завірені. У всіх випадках ревізори повинні детально вивчити копії документів, в сумнівних випадках порівняти їх з оригіналом. Дублікат представляє собою другий примірник документу, який має таку ж юридичну силу, як оригінал.

За способом відображення інформації документи поділяють на відкриті та кодовані.

За місцем створення документи бувають внутрішнього та зовнішнього оформлення господарських операцій.

За типами укладачів документи поділяють на офіційні та неофіційні.

За органами (особами), які створюють документи, їх класифікують на документи, видані в межах компетенції відповідного органу (особи), документи, видані понад повноваження відповідного органу (особи).

Офіційними документами, крім бухгалтерських, в ході ревізії є протоколи, різного роду акти, резолюції керівників, доповіді та доповідні записки працівників підприємства, різного роду повідомлення тощо. Кожен з цих документів містить тільки йому властиву інформацію та об'єктом вивчення в ході ревізії. До **неофіційних** відносять приватні листи, прохання, довіреності на отримання заробітної плати та цінностей тощо. У всіх випадках такі документи повинні прийматись від зацікавлених осіб і вивчатись ревизором.

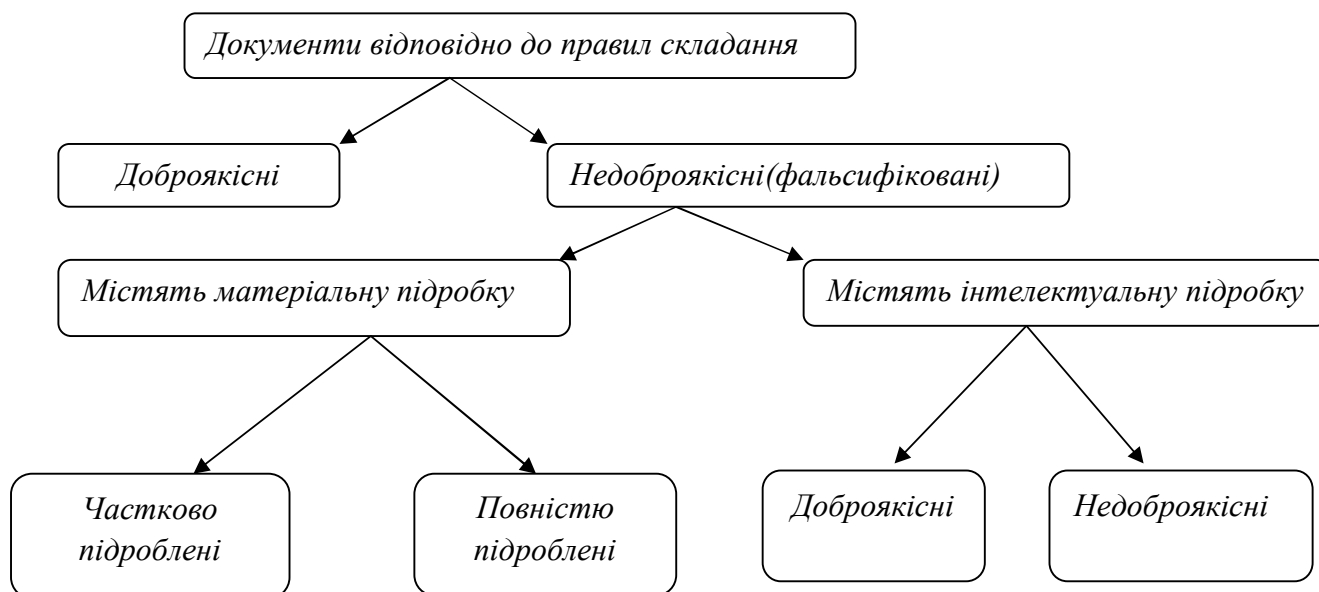
За змістом відображення операцій, фактів та подій документи класифікують на грошові, матеріальні, розрахункові, бухгалтерського оформлення, планові, нормативні адміністративно – управлінські тощо.

В процесі огляду документів першим помічником ревизора є засоби і методи, що розробляються криміналістикою і наукою господарського контролю. Способи запозичені з тієї чи іншої спеціальної науки і прилаштовані для конкретної мети в поєднанні із розробленою на практиці методикою виявлення, вилучення і дослідження слідів порушень, стають ревізійними і входять до складу науки господарського контролю. Для цього ревизору необхідно розрізнити деякі поняття.

Під **сукупністю документів** слід розуміти масу документів, яким характерні певні загальні властивості, суттєві для їх характеристики. Наприклад, документи з оприбуткування грошей, товарно – матеріальних цінностей тощо. Розрізняють генеральну і вибіркочу сукупність документів. **Ознакою сукупності** називають її елемент, що підлягає вивченню ревизором. Ознака документів характеризує властивість елементів сукупності. Ознаки документів поділяються на: а) кількісні, які виражаються безпосередньо числом (видача коштів під звіт (грн.), списання цементу (ц) тощо);

б) атрибутивні, які не піддаються кількісному вираженню (назва документу, його номер, дата, назва підприємства тощо).

Всі документи, з якими працює ревізор, можна класифікувати на доброякісні та недоброякісні (рис.1.1)



Наведена класифікація документів дає можливість розробити наукові основи огляду документів і серед великої сукупності інформації безпомилково виявити недоброякісні документи.

Доброякісний документ – це первинний документ, що відповідає діючим законам, вимогам та положенням про документи і записи в бухгалтерському обліку.

Недоброякісним вважається документ, що не відповідає вимогам і відображає здійснену операцію у спотвореному вигляді. Недоброякісні документи є фальсифікованими. Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та інтелектуальною підробкою.

Матеріальна підробка – це зміна змісту оригіналу документу шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та інших способів (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленою розпискою про отримання по ній грошей тощо). Ревізору складно встановити подібні факти. Якщо ж у документі видно сліди підчисток, виправлень та інших підробок, то вони повинні вилучатися ревізором для експертизи.

Документи, що містять сліди матеріальної підробки, поділяють на дві групи: документи з частковою підробкою і документи, підроблені повністю.

При **частковій підробці** в документі можуть бути виявлені зміни тексту (дописки, виправлення, сліди підчисток, травлення тощо).

Документи, **підроблені повністю**, можуть бути виготовлені на задалегідь викрадених бланках інших підприємств, містити підроблені підписи посадових осіб тощо.

Таблиця 1.2 *Ознаки та способи виявлення підчисток, травлень, дописок*

<i>№ з/п</i>	<i>Вид підробки</i>	<i>Поняття підробки</i>	<i>Основні ознаки підробки</i>	<i>Спосіб виявлення підробки</i>
1	2	3	4	5
1	Підчистка	Підчистка – це механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом (лезом, ножем, голкою)	Порушення структури верхнього шару паперу; зменшення товщини паперу в місці підчистки; наявність в місці підробки залишків фарбника та фрагментів захищеного тексту; розплив чорнильних штрихів на місці підчистки; пошкодження захисних сіток, знаків, штрихів, що знаходяться поблизу.	Безпосередній огляд документу як неозброєним оком, так і за допомогою оптичних приладів.
2	Травлення	Травлення – це знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом.	Матові плями на папері, жовтуватого (бурого) відтінку локалізовані ділянки білого паперу; зміна відтінку кольорового паперу та захисної сітки; зміна кольору і розплив інших штрихів; залишки штрихів першопочаткового тексту, зміна сусідніх ліній.	Огляд документів.
3	Дописка	Дописки – це вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операцій, наприклад для збільшення кількості цінностей, грошових коштів тощо.	Звужені або збільшені проміжки між словами, буквами, цифрами в порівнянні з іншим текстом; при піднятті або заниженні закінчення слова або рядка.	Виявлення незвичайного розміщення тексту.

Інтелектуальна підробка – це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що задалегідь містить неправдиві дані. Наприклад, рахунок підприємства із завищеними цінами або платіжна відомість із завищеною сумою заробітної плати, що нарахована і видана організатору крадіжки або його спільнику. Документи з

інтелектуальною підробкою, що містять заздалегідь неправдиві дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково).

Безтоварні – це документи, якими оформлено рух виробничих засобів в той час, як в дійсності вони не надходили, витрачені на інші цілі або взагалі залишились без руху. Наприклад, рахунки на ніби –то відпущені товари, які були викрадені.

Безгрошові – це оформлені операції з руху грошових коштів, які в дійсності не відбулись. Наприклад, рахунок приватної особи за виконану роботу, що додається до авансового звіту, в той час як в дійсності робота не виконана, гроші не виплачені, а привласнені авансоодержувачем, який і склав безгрошовий документ.

На практиці часто зустрічаються частково безтоварні і частково безгрошові документи. До перших може бути віднесена накладна на відпуск у виробництво матеріалів зі складу, в якій поряд з відпущеними матеріалами зазначені й такі, яких не вистачає на складі і які списуються за домовленістю комірника з начальником цеху для приховування нестачі матеріалів на складі. Частково безгрошовими є, наприклад, видатковий касовий ордер, виписаний на суму дійсних витрат плюс сума раніше викраденої з каси готівки.

Підроблені документи можуть бути дійсними і недійсними. Недійсним називають документ, що втратив свою силу на момент надання (наприклад, чек на отримання грошей або довіреність, строк дії яких минув). Проблемними можуть бути й документи, не пов'язані безпосередньо з оформленням господарських операцій. Наприклад, підроблений паспорт, диплом про закінчення вищого навчального закладу тощо. Такі документи не є об'єктом дослідження ревізора.

Підробки, крім наведеної класифікації, поділяються на здійснені посадовими та приватними особами .

Посадова підробка – це внесення посадовою особою до офіційних документів (з корисливою метою або з інших мотивів) заздалегідь неправдивих даних, підчисток або позначення іншою датою, складання та видача неправдивих документів або внесення до облікових реєстрів заздалегідь неправдивих записів. За допомогою посадової підробки часто робляться спроби приховати розтрати, розкрадання тощо.

Підробка, що здійснюється приватними особами – це підробка посвідчення або іншого документа, що видається державою або підприємством, на підставі видаються будь – які права або скасовуються обов'язки.

Прийоми документального контролю застосовують до бухгалтерських документів, записів в облікових реєстрах, даних звітів і балансів, до

статистичних і оперативних матеріалів. Об'єктом документального контролю є інформація, що характеризує здійснені господарські операції. (рис.1.3)



Рис.1.3 Прийоми документального контролю

Формальна перевірка передбачає встановлення повноти і правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ; дозволяє переконатись, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми. Її застосовують з метою виявлення фактів підробки та дописувань в документах, виправлення цифрових даних та зміни реквізитів.

Належним чином оформлений документ повинен мати всі відомості необхідні для обґрунтування облікових записів, для контролю за здійснюваними господарськими операціями і для одержання вичерпних відомостей про ці операції.

При формальній перевірці виявляється наявність і достовірність тих реквізитів, які передбачені для даного типу документів. Реквізити документа – це найважливіші відомості про певні господарські факти, явища і процеси, що характеризують певні властивості цих фактів. Їх склад показаний на рис. 1.4



Рис.1.4 Основні реквізити документів

Такі реквізити, як підписи, печатки, штампи при необхідності можна порівняти з реквізитами на інших документах, складених раніше або пізніше. Наявність виправлень може бути сигналом недоброякісності того чи іншого документу.

На кожному підприємстві діють визначені правила ведення документації. Одні з них є загальними для всіх підприємств (наприклад, ведення бухгалтерської документації), інші діють в межах окремих відомств (наприклад, зі зберігання документації і відповідальності за зберігання бухгалтерських документів розробляється на самому підприємстві і затверджується її керівником або уповноваженими на це особами). Крім того, законодавством з бухгалтерського обліку передбачено, що документи, які є підставою для записів в бухгалтерському обліку, повинні складатися своєчасно, як правило в момент здійснення операції, доброякісно та містити достовірні дані.

Так, наприклад, нумерація за порядком і реєстрація будь – якого документу, а також вказана в ньому дата в ряді випадків заважає складанню безтоварних і безгрошових документів.

Документ, оформлений належним чином, повинен відповідати таким вимогам:

- записи у документах потрібно робити чорнилом темного кольору, за допомогою друкарської машинки або комп'ютерної техніки;
- в документах як в текстовій частині, так і в цифрових даних недопустимі виправлення шляхом підчистки. Помилки, допущені в документах, виправляються чорнилом, при цьому закреслюється неправильний запис і надписується правильний текст чи сума. Закреслювати треба так, щоб можна було прочитати закреслене. Виправлені в документах помилки повинні бути обумовлені і стверджені підписом особи, що зробила виправлення. Наприклад, помилково написано 3546, а треба 5346. Закреслюють суму 3546 і надписують суму 5346. Виправлене обумовлюють так: “закресленому 3546 і надписаному 5346 вірити”, і підписує особа, що склала цей документ;
- в деяких документах, а саме: касових і банківських документах, дорученнях тощо, виправлення не допускаються. Касовий, банківський документ, в якому допущені помилки, анулюється і замість нього випикується новий;
- тексти і цифри в документі повинні бути чітко та зрозуміло написані;
- незаповнені рядки (пробіли) в бланку повинні бути прокреслені;
- сума в грошових документах зазначена прописом і цифрами;

- в документі повинні бути розбірливо зроблені підписи із зазначенням посади особи, що підписалася.

Якісна система документування і обліку повинна будуватися на наступних принципах: документи і записи повинні мати безперервну нумерацію для того, щоб полегшити виявлення відсутніх документів, а за необхідності – пошук необхідних документів; документи повинні складатися в момент здійснення операції або відразу ж після цього; повинні бути достатньо простими, доступними для розуміння, уніфікованими та багатоцільового використання, мати продумані структуру для їх правильного оформлення.

Отже, формальною перевіркою встановлюють наявність доброякісних і недоброякісних документів.

Арифметична перевірка – це перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями.

Прийоми арифметичної перевірки дозволяють виявити допущені суттєві викривлення інформації, завуальоване розкрадання. Наприклад, бухгалтер вступає в змову з касиром і завищує підсумок до видачі готівки за платіжною відомістю, а касир, що фактично видав зазначену в цій відомості особам меншу суму, списує по касі завищену суму, після чого учасники змови ділять між собою надлишково списану різницю. В грошових документах слід звертати увагу на підсумки, які викривляються при множенні кількісних показників на вартісні (наприклад, акт приймання – передачі, накладна на внутрішнє переміщення товарно – матеріальних цінностей тощо).

Нормативно – правова перевірка полягає у вивченні господарських операцій з точки зору їх відповідності різним нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинним законам. Сутність та межі такої перевірки багато в чому залежать від типу операцій, що перевіряються – нарахування і виплата заробітної плати, списання витрат на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), застосування норм природного убутку тощо.

Нормативною перевіркою встановлюються факти невиконання окремих вказівок вищестоящих органів, що відносяться до фінансово – господарської діяльності. Така перевірка застосовується тоді, коли під сумнів ставиться правильність або законність документу на виплату готівки, передачу матеріальних цінностей та інші подібні операції.

В комплекті з арифметичною перевіркою цей прийом дозволяє виявити випадки приховування недостач, втрат, крадіжок та перевитрат за рахунок

завищення планових або нормативних витрат на виробництво продукції або бюджетних коштів за окремими статтями, кошторисів витрачання, списання на витрати виробництва грошових або матеріальних ресурсів за нормами, коли їх фактичне витрачання є меншим.

За їх результатами складають розрахунки та аналітичні таблиці, встановлюють наслідки та винних осіб, визначають збиток, завданий неправомірними діями працівників.

Експертну перевірку застосовують про дослідженні документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученнями аудитора, ревізора. Експерт покликаний дати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів, правильного формування поставлених йому питань. За результатами експертних перевірок складається висновок з повними та конкретними відповідями на питання, поставлені ревізором.

Експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну, і спрямована на виявлення підрбок в документах, встановлення реальності документу і реквізитів та записів, які містяться в ньому.

За результатами експертної оцінки складається висновок з повними та конкретними відповідями на питання, що поставлені ревізором.

Для визначення розміру матеріальної шкоди, здійснених зловживань ревізор може робити висновки не тільки на підставі документів, але і використовуючи висновки спеціалістів інших галузей знань. Цей прийом застосовується у випадках, коли розмір матеріальної шкоди визначається як різниця між сумою, що списана за даними бухгалтерського обліку, і фактичними витратами. Фактичні ж витрати визначаються відповідною перевіркою. Наприклад, при дослідженні справи про розкрадання матеріалів з цеху швейного підприємства було встановлено, що сировина списувалась на виробництво у відповідності до встановлених норм, а в окремих випадках - нижче норми. У зв'язку з цим ревізор призначив технологічну перевірку для встановлення фактичного витрачання тканини на виготовлення виробів. Ревізор – технолог встановив, що фактичне витрачання сировини на вироби було меншим, ніж встановлено за нормами і ніж було зазначено у розкрийних відомостях. Різниця між фактично витраченою і списаною тканиною визначила розмір матеріальної шкоди, завданої працівниками підприємства. Цей висновок був зроблений на підставі розрахунку розміру матеріальної шкоди, відповідних документів і висновку ревізора – технолога.

Економічною перевіркою встановлюють доцільність господарських операцій шляхом з'ясування, яку ж користь, економічну вигоду вони надають, чи були складені економічно обгрунтовані розрахунки і які отримані кінцеві результати.

Ревізору слід з'ясувати, чи ці операції відбулися в дійсності і в такому розмірі, в якому зафіксовані в документі, тобто впевнитися, чи не є цей документ фіктивним.

Логічна перевірка здійснюється за допомогою співставлення фактичних результатів з аналогічними або взаємопов'язаними даними документів, дозволяє виявити приховування розкрадань, приписки виконаного обсягу робіт та інші зловживання.

Логічна перевірка представляє собою спосіб вивчення об'єктивної можливості документально оформлених господарських операцій за допомогою різних співставлень взаємопов'язаних виробничих та фінансових показників. Розкриття в процесі ревізій логічних зв'язків між ними дозволяє оперативно виявляти порушення законодавства, запобігати неправомірному витрачання коштів.

Так, наприклад, ревізором виявлено у дорожньому листі наступні дані: на 3000 км пробігу автомобіля витрачено 600 л бензину. Така ситуація викликала сумнів у ревізора, оскільки є не логічним витрачання 20 л бензину на 100 км пробігу автомобіля.

Первинні документи, якими оформлюються операції, складаються, як правило, в двох або більше примірниках. При здійсненні внутрішніх операцій примірники потрапляють до різних підрозділів одного підприємства, а при зовнішніх операціях – до багатьох. Для вивчення таких документів ревізори застосовують прийоми зустрічної перевірки, взаємного контролю та аналітичної перевірки звітності і балансів.

Зустрічна перевірка – це співставлення двох примірників одного і того ж документу, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства.

Метою проведення зустрічної перевірки є виявлення фіктивних документів та фактично не здійснених операцій, неоприткованих матеріалів, привласнення грошей, коштів, списаних не за призначенням тощо. Проведення зустрічної перевірки дає можливість виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній із сторін, зокрема: отримані від постачальників запаси неопритковані, а також грошові кошти, що надійшли на поточний рахунок; привласнення виручки, яка здається до банку; завищення цін у видаткових документах; наявність безтоварних операцій тощо. Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складання нових неправдивих документів, неправильного відображення чи взагалі не відображення в документах та облікових регістрах операцій, які насправді були здійснені.

Як самостійний прийом документального контролю, як правило, здійснюється взаємна перевірка, але при необхідності цим прийомом можна доповнити й інші прийоми фактичного і документального контролю.

При **аналітичній перевірці** звітності та балансів вивчається відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку зведеним відомостям (балансу), що відображають здійснені факти. Тобто, ревизор шляхом розкладання загальних даних на часткові (аналітичні) вивчає та порівнює їх. За допомогою цього прийому ревизор отримує детальну інформацію про суми, які його цікавлять в звітності. Наприклад, при вивченні у звітності статті дебіторської заборгованості ревизор може глибше вивчити терміни такої заборгованості, щоб переконатися, чи вони не перевищують законодавчо встановлені.

Зміст **контрольного порівняння** полягає в перевірці кількісної інформації про рух однорідних запасів за між інвентаризаційний період, шляхом додавання до залишку товару на початок інвентаризаційного періоду кількості товарів, які надійшли за період, що перевіряється, і віднімання задокументованого витрачання.

Максимально можливий залишок порівнюється з залишком, який зазначається в описі фактичної наявності товару на певну дату. Якщо максимально можливий залишок перевищує фактичний – це може свідчити про можливість реалізації товару за готівку. Якщо ж залишок за описом фактичної наявності перевищує максимально можливий залишок, то це свідчить про:

- приписування товарів в інвентаризаційному описі на кінець періоду;
- заниження фактичної наявності товарів в інвентаризаційному описі на певну дату;
- про наявність або реалізацію товарів без документів (сторонній товар);
- про пересортування однорідних товарів при надходженні, задокументованому витрачанні чи інвентаризації;
- про безтоварність операцій, відображених у видаткових документах.

Таким чином, цей прийом документального контролю дозволяє виявити протиріччя в обліковій інформації, які є ознаками можливих зловживань або суттєвих недоліків у роботі матеріально відповідальних осіб членів інвентаризаційної комісії, приписки матеріальних запасів в інвентаризаційних описах: недооприбуткування частини запасів, що надходять на підприємство; надлишкове списання частини запасів під видом документованих витрат; неправомірного оформлення пересортування; заниження цін на отримані товари; завищення цін на товари, що відпускають ся та списуються тощо.

Контрольне порівняння зазвичай проводиться на підприємствах роздрібною торгівлі та інших галузях діяльності, де практикується тільки сумовий облік.

Як самостійний прийом документального контролю контрольне порівняння дозволяє виявити зловживання персоналу (адміністрації), які пов'язані:

1) зі створенням врахованих лишків окремих видів товарно – матеріальних цінностей в результаті:

- недооприбуткування частини товарно – матеріальних цінностей, що надходять на підприємство;
- надлишкового списання товарно – матеріальних цінностей під видом задокументованих витрат;
- неправомірного оформлення пересортування;

2) з маніпулюванням цінами при правильній кількісній інформації про рух однорідних цінностей в результаті:

- заниження цін на отримані товари;
- завищення цін на товари, що відпускаються та списуються;

3) з приховуванням частини виручки, отриманої від населення за реалізацію товарно – матеріальних цінностей, тощо.

Разом з тим, даний прийом документального контролю має суттєві недоліки:

- відносна трудомісткість (супроводжується великими затратами праці висококваліфікованого персоналу);
- технічні складності по виявленню зловживань між датами інвентаризації, оскільки матеріально відповідальні особи мають можливість приблизно збалансувати розміри оприбуткування і документального списання товарно – матеріальних цінностей.

Іншими словами, контрольне порівняння – доволі дорогий прийом, а тому його використання доцільне лише у тих випадках, коли ревизор має додаткові факти, що ставлять під сумнів доброякісність облікової інформації про рух того чи іншого виду цінностей.

На деяких підприємствах всі прибуткові та видаткові операції з матеріальними цінностями оформлюються первинними документами, але аналітичний бухгалтерський облік ведеться лише в підсумковому вартісному вимірі.

Для вивчення таких документів ревизору доцільно користуватися прийомом відновлення кількісно – сумового обліку.

Відновлення кількісно – сумового обліку полягає в тому що за первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та витрачання запасів за кожним артикулом, видом або типовим розміром. Результати відновлення кількісно – сумового обліку дають можливість аналізувати рух запасів за певний період часу, викривати випадки приховування нестач дорогих товарів шляхом заміни їх дешевими тощо.

Приєм відновлення кількісно – сумового обліку застосовується при ревізії баз, підприємств громадського харчування, складів деяких підприємств, де кількісний облік не ведеться, але кожна операція з надходження та витрачання матеріальних запасів оформлюється первинними документами. На інших об'єктах вивчення цей прийом застосовується при перевірці запасів, за якими аналітичний облік на складах або інших місцях зберігання ведеться за середніми цінами.

Відновлення кількісно – сумового обліку дає можливість виявити протиріччя в документах, які відображають рух однорідних цінностей тільки на кінці інвентаризаційного періоду.

Таким чином, застосування цього прийому дозволяє ревізору зібрати додаткові дані про ознаки потенційних зловживань, виявити значну кількість протиріч в облікових даних. Серед таких протиріч можуть бути:

а) кількість відпущених товарно матеріальних цінностей перевищує їх максимально можливий залишок;

б) документально присутнє (оформлене) таке витрачання товарно – матеріальних цінностей, якого взагалі не могло бути в наявності тощо.

Типовими прикладами таких зловживань є: при здійсненні складських операцій – відпуск товару нижчого сорту під виглядом вищого, у виробничих операціях на підприємствах громадського харчування – зміна при відпуску продуктів іншими, більш дешевими. Підсумкові лишки реалізуються шляхом вилучення грошової виручки, привласнення цінних товарів, заповнення безтоварних накладних. Наведені та інші подібні зловживання можуть бути розкриті шляхом відтворення кількісно сумового обліку.

Недолік цього прийому полягає в тому, що зловживання, здійснені матеріально – відповідальними особами між датами інвентаризації, також можуть бути добре завуальованими шляхом збалансування обсягів оприбуткування і документального витрачання товарів протягом міжінвентаризаційного періоду. Усунути даний недолік можна, застосувавши хронологічний прийом контролю господарських операцій.

В багатьох випадках зловживання і розкрадання здійснюються та приховуються так, що протиріччя виникають в інші дні інвентаризаційного періоду, а до його кінця в підсумкових результатах руху цінностей вони

усуваються. Матеріально відповідальні особи, зазвичай заздалегідь знають, коли у них буде проведена інвентаризація, і до цього часу вживають заходи для збалансування надходжень і витрачання. За допомогою **хронологічної перевірки** можна також порівнювати дані про щоденне оприбуткування готової продукції за технологічним процесом виготовлення і відвантаження її покупцю. Таким чином, можна виявити, наприклад, що в окремі дні продукції випущено більше, ніж виготовлено, оприбуткування готової продукції відбулось, до моменту повного її виготовлення тощо.

Для виявлення зловживань також рекомендується порівнювати групи документів, що відображають однотипні операції. Такими документами є, наприклад, звіти однієї й тієї ж матеріально відповідальної особи за суміжні періоди; накладні на відпуск з підприємства одного і того ж товару (продукції) іншим підприємствам тощо. Якщо порівняння таких документів не відповідає показникам всіх інших документів даної групи при відсутності об'єктивних причин для цього, це може свідчити, наприклад, про реалізацію неврахованих матеріальних цінностей і готової продукції.

Застосуванні прийому хронологічної перевірки руху товарно – матеріальних цінностей і грошових коштів дозволяє ревізору виявити значну кількість додаткової інформації про невідповідність в облікових даних. Серед таких невідповідностей, які підтверджують можливість зловживань, можуть бути:

- кількість відвантажених товарно – матеріальних цінностей на визначену дату перевищує їх максимально можливий залишок на момент відпуску;
- в окремі дати документально оформлене витрачання товарно – матеріальних цінностей, які ще не надійшли до економічного суб'єкта тощо.

Цей прийом документального контролю ще більш трудомісткий, ніж контрольне порівняння або відновлення кількісно – сумового обліку. Однак при комп'ютеризованому обліку (а також при наявності у ревізором певних навичок роботи з відповідним програмним забезпеченням) строки виконання такої роботи можуть бути короткими, а робота – менш трудомісткою.

Отже, хронологічна перевірка руху цінностей застосовується ревізором тоді, коли він має дані про розкрадання товарно – матеріальних цінностей, а при проведенні інвентаризації розбіжностей не виявлено. За допомогою такої перевірки виділяють: невраховані товарно – матеріальні цінності, завищення цін, кількості (маси) товарно – матеріальних цінностей, що відпускаються; наявність товарно – матеріальних цінностей, які на підприємство, що ревізується не надходили та їх відпуск стороннім підприємствам.

Способи виявлення підрбок в документах різноманітні, тому що неможливо передбачити всі випадки зловживань з документами. Ревізор не виступає в якості експерта – криміналіста, але він є фахівцем з обліку, який

добре обізнаний з правилами та обов'язковими вимогами щодо оформлення господарських операцій первинними документами. Тому він зобов'язаний звертати увагу на будь – які відхилення та порушення порядку оформлення документів. Є ряд формальних ознак, які не свідчать самі по собі про зловживання але, разом з тим, повинні привертати увагу ревизора до документа і бути сигналом для перевірки операції, яка оформлена цим документом. До таких ознак відносять:

1. Відсутність при виконавчому документі розпорядження, що дає підставу для оформлення цього документа. Наприклад, відсутність вимоги на видачу в цех матеріалів зі складу при наявності видаткової накладної складу, за якою матеріал вважається відпущеним в цех.

2. Відсутність при розпорядчому документі виконавчого документа. Подібні випадки зустрічаються, коли з невідомих причин не здійснене зловживання, яке повинно було бути оформлено двома документами: розпорядчим та виконавчим. Так, наприклад, по одному зловживанню про виробіток не врахованої продукції і про її реалізацію через торговельну мережу в справах фабрики, де така продукція виготовлялась, було виявлено розпорядження начальника відділу збуту про відпуск цієї продукції на адресу магазину.

3. Складання документу з порушенням встановленої форми. Наприклад, складання довіреності не за встановленою формою. Складання довіреності не на встановленому бланку часто викликає бажання приховати від контролю бухгалтерії незаконну операцію, що здійснена за допомогою такої довіреності.

4. Не заповнення всіх необхідних реквізитів в документі (номери, дати, найменування підприємства тощо). Відсутність дати і номера документа може означати повторне використання раніше проведеного, старого документа, навмисно складеного без номера та дати. Відсутність адрес установ та осіб може означати неправдивий характер рахунків, актів, нарядів тощо, складання їх від імені вигаданих осіб або організацій; спроба перевірити відсутню на рахунку адресу в більшості випадків призводить до виявлення вигаданого характеру особи (організації) або встановлення відсутності їх в даний момент. Так, наприклад, по справі про крадіжку готівки касиром спільно з бухгалтером розрахункової частини було встановлено, що у зв'язку з тим, що в раніше оплачених документах рік не зазначався, тому оплачені в попередні роки документи були повторно списані по касі в поточному році, а гроші привласнені.

Відсутність робочого номера в таблиці або інших розрахункових документах може бути пов'язана з наявністю “мертвих душ”, які внесені до розрахункових таблиць або безпосередньо до розрахункових відомостей.

Відсутність підпису розпорядника документів на окремих документах може свідчити про порушення або зловживання зі сторони бухгалтерів; такі ж наслідки може викликати підписання документу особою, якій не надано права першого підпису.

Відсутність номерів автомашин в документах про перевезення вантажів свідчить про фіктивність або неправильність змісту документу, в якому ці номери не проставлені навмисно, щоб не надати матеріалів для швидкої перевірки.

В таких випадках не можна обмежитись загальним зауваженням про незадовільне оформлення документів. По фактах порушення відповідних правил проводиться ретельна перевірка із застосуванням різних прийомів ревізії.

5. Взаємна невідповідність окремих реквізитів документа, наприклад, невідповідність назви підприємства, вказаній на штампі та на печатці; номери і дати (великий номер з початку року або, навпаки, малий номер в кінці року), внутрішні протиріччя у змісті документу.

6. Недооформлення документа, наприклад, відсутність в ньому підписів посадових осіб. Наприклад, рахунок на відпущений підприємством роздрібною торгівлі товар виявився без підпису бухгалтера: ревізором виявлено, що в цьому рахунку, який навмисно не надано для підпису, був неоприбуткований товар.

7. Оформлення документу зайвими реквізитами: наявність на документі резолюцій та надписів про дозвіл в такій кількості, яка не вимагається при звичайному оформленні документа. Особа, що здійснює підробку, прагне приховати внутрішню невідповідність документа зовнішнім ознакам законності та обґрунтованості. Наприклад, на невеликому підприємстві був незаконно премійований бухгалтер на підставі його власної заявки і з трьома резолюціями про виплату премії розпорядника кредитами, головного інженера і голови міському. Але єдиного документа, необхідного для видачі премії бухгалтеру – розпорядження керівника вищестоящої організації не було взагалі. Відсутність цього документа прагнули компенсувати зайвою кількістю резолюцій на заяві бухгалтера.

8. Відсутність необхідних додатків до документів: первинних документів – при зведеній відомості; підстав для розрахунку – при відповідній розрахунковій відомості тощо. Відсутність додатків свідчить про два можливих явища: або документів взагалі не було, і, як наслідок, зведена відомість була складена без відповідної підстави, або підроблені документи вилучені, повторно використані та знаходяться при іншому ордері. Особливо поширені випадки неповноти наявних додатків, не виявлені тому, що ревізор не здійснив арифметичної перевірки. Так, наприклад, при відомості на видачу заробітної плати немає табелів деяких працівників. Ревізором було виявлено,

що ці особи були фіктивними, підписи у відомості підробленими, а гроші виписані на їх ім'я, привласнені.

9. Сумарна невідповідність основного документу і додатків до нього. Наприклад, загальна сума, що вказана в зведеному документі, не відповідає частковим сумах в доданих до нього первинних документах.

При ревізії підзвітних сум було виявлено, що до авансових звітів агента з постачання додані документи на суми, що не співпадають із записами в авансових звітах.

В подальшому було встановлено, що, знаючи про майбутню ревізію, агент разом з бухгалтером змінили підроблені документи, що були раніше додані до авансових звітів, документами, що були отримані від інших підзвітних осіб.

10. Розбіжності в змісті декількох примірників одного і того ж документу. Наприклад, при прийманні підписки на газети і журналу агент Укрпошти в примірниках квитанцій, що видаються на руки передплатників вказав дійсно прийняті суми і строк підписки. В тих же примірниках квитанцій які здавалися до бухгалтерії, термін підписки і відповідно суми агентом зменшувались, а різниця привласнювалась.

11. Підписання документа особами, що не мають на це права. Так, видатковий касовий ордер і платіжна відомість на виплату заробітної плати будівельникам були підписані не керівником підприємства, що має право першого підпису, а виконробом і бухгалтером, які разом привласнили кошти, виписані на ім'я вигаданих осіб.

12. Підробка підписів, наявність різного роду підчисток, необумовлених виправлень тексту тощо. Підчистки, виправлення тексту, не обумовлені при підписанні документу, часто свідчать про те, що вони внесені до тексту документа після його підписання. Всі ці порушення, як і підробка підпису, можуть бути встановлені ревізором.

Жодна із зазначених ознак сама по собі не свідчить про зловживання, але повинна привертати увагу ревізора до операції, яка оформлена таким документом. Будь – який дефектний документ підлягає ретельній перевірці шляхом аналізу операції, яка ним оформлена. Також необхідно пам'ятати, що коли в злочинах беруть участь працівники бухгалтерії, перевірка первинних документів ускладнюється, оскільки бухгалтери намагаються правильно скласти документ та приховати зловживання безпосередньо спотворенням записів в облікових регістрах. Це викликає необхідність аналізу бухгалтерських записів.

Перевірку документів необхідно проводити в комплексі, поєднуючи різноманітні способи їх дослідження. Це скорочує час, підвищує якість та ефективність ревізії.

Документи можна досліджувати наступними способами:

1. **Хронологічним** – перевірка документів за всіма розділами і операціями безпосереднього їх групування чи систематизації операцій. В цьому випадку ревізор досліджує документи за датами складання.

2. **Систематизованим**, який полягає в перевірці документів за кожним розділом окремо (наприклад, касові операції, операції по рахунках в банку тощо). Систематизована перевірка господарських операцій вимагає розгляду документів, реєстрів та записів як за принципом однорідності господарських операцій, що перевіряються, так і за принципом їх комплексності та взаємозв'язку.

Основними прийомами систематизованої перевірки є:

- постійний контакт ревізора з господарською дійсністю;
- зустрічна перевірка документів і операцій;
- розгляд господарських процесів, балансів рахунків та різних сфер діяльності в їх взаємозв'язку;
- перевірка реєстрів обліку та їх взаємозв'язків з документами;
- розгляд господарських явищ та процесів в динаміці;
- порівняння однорідних фактів;
- нормативна перевірка затрат;
- опитування учасників господарських операцій;
- всебічна перевірка фактів;
- формування робочих гіпотез.

3. **Комбінованим** – дослідження документів поєднує хронологічний і систематизований способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями.

4. **Вибірковим**, який полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Документальна перевірка первинних документів здійснюється одночасно з перевіркою облікових реєстрів за господарськими операціями в наступній послідовності: від первинного документу до балансу або від балансу до первинного документу (див.рис.1.5).

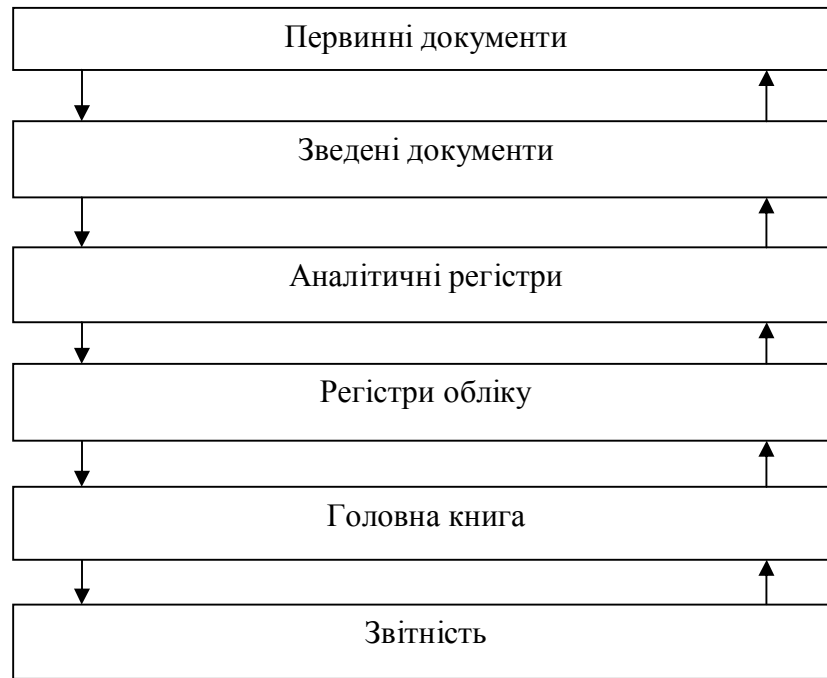


Рис. 1.5 Послідовність вивчення документів в ревізії

*Знак $\downarrow\uparrow$ показує послідовність перевірки (в першому випадку від первинного документа до звітності, в другому – від звітності до документа).

В першому випадку перевірка здійснюється за схемою: первинні документи – зведені документи (звіти матеріально відповідальних осіб, виписки банку тощо) – аналітичні регістри підприємства – зведені журнали – Головна книга – звітність. В другому випадку перевірка здійснюється за такою схемою : звітність – Головна книга – зведений журнал – аналітичні регістри по підприємству (складах) – зведені документи (звіти матеріально відповідальних осіб, виписки банку) – первинні документи.

В практиці ревізійної роботи той чи інший порядок перевірки документів не регламентований. Вибір порядку перевірки достовірності документів відбувається при складанні програми ревізії або завдання ревізора. Проте ревізори, як правило це питання вирішують на місці проведення ревізії.

Встановивши, що господарська операція дійсно відбулась, потрібно з'ясувати чи законна вона, тобто чи не суперечить діючим законам і вказівкам вищестоящої організації; перевірити, чи не перебільшили грошові і матеріальні витрати на цю операцію належних за нормативами, кошторисами, планами, лімітами. Перше з'ясовують шлях юридичної перевірки. Кожне порушення потрібно вивчити і кваліфікувати з юридичної точки зору, тобто визначити його характер, встановити причинний зв'язок між ним і діями посадових осіб (причому точно розмежувати відповідальність керівників і виконавців операції), вказати який саме закон порушено.

Як показала практика, ефективність ревізії залежить від того, наскільки ревізор знає законодавство, інструкції і накази вищих органів, орієнтується в правових поняттях, вивчив особливості структури і функції підприємства, діяльність якого ревізується, умови його роботи характер зв'язків з державними підприємствами, установами і приватними особами, вміє зіставляти факти порушень і недочетів з умовами, що сприяли їх виникненню, і діями керівників та виконавців.

Здійснити аналіз достовірності документації в бухгалтерському обліку підприємства неважко, якщо мова йде про 200 – 400 документів. Для цього тільки на пошук помилок в документах та порівняння облікових даних з реальними ревізор витрачає приблизно тиждень робочого часу. Але, коли мова йде про тисячу та більше документів то їх аналіз вимагає значних затрат часу, відповідно зростають фінансові витрати на його проведення та імовірність виникнення можливих помилок ревізора. Ефективніше при великій кількості документів здійснювати їх вивчення на підставі вибіркового способу дослідження документів. При значній економії робочого часу можна отримати інформацію, математично обґрунтовану на базі теорії імовірності, що не буде поступатись за значенням одержаній при дослідженні всіх документів суцільним способом.

Таким чином, **вибіркова перевірка** є найбільш важливим способом сучасної техніки ревізії. Така перевірка передбачає не тільки контроль якості первинних документів, але й встановлення доцільності і законності відображених в них господарських операцій.

Серед переваг вибіркового способу перевірки первинних документів виділяють:

- оперативність та економічність (вимагає менших затрат часу в порівнянні з суцільним і, як наслідок, є значно дешевший);
- деталізоване вивчення первинних документів і відображення в них господарських операцій (при вибіркового способі вивчається менша кількість документів, а тому за рахунок економії часу, що надається для перевірки документів, є можливість досконало розібратись в усіх господарських операціях);
 - об'єктивність;
 - підвищення рівня точності у відображенні виявлених фактів і якості одержаних результатів внаслідок залучення найбільш кваліфікованого персоналу (при застосуванні статичних методів відбору);
 - застосування в умовах, що виключають можливість суцільного спостереження;
 - економне витрачання досліджуваного продукту у випадках, коли неможливе його повторне використання (при застосуванні прийомів фактичного контролю);

- можливість значного розширення програми ревізії.

Поняття вибірки в ревізії розглядається в широкому та вузькому значеннях.

В широкому розумінні ревізійна вибірка є способом проведення ревізійної перевірки, при якому ревізор вивчає документи і операції, що складають менше 100% їх сукупності і відібрані з використанням спеціальних методів відбору, застосування яких дозволяє отримати достатньо інформації для формування думки ревізора і розповсюдження її на всю сукупність документів і операцій, що підлягали перевірці.

У вузькому розумінні ревізійна вибірка – це підмножина з певної кількості елементів сукупності, що перевіряється, відібраних випадковим способом для того, щоб на підставі їх вивчення зробити висновок про всю сукупність, що перевіряється. Ревізійну вибірку часто називають вибірковою сукупністю.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ

Інспектор-ревізор*, що здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й безпосередньо підпорядковується керівнику органу контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України.

Втручання правоохоронних органів, органів військового управління, засобів масової інформації, об'єднань громадян, інших юридичних або фізичних осіб у діяльність органів контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України забороняється.

Якщо під час підготовки до ревізії або на початку ревізії буде встановлено, що на об'єкті контролю відсутній належний бухгалтерський та/або матеріальний, складський облік, що унеможливує якісне її проведення, таке фінансове порушення фіксується в проміжному акті. Інспектор-ревізор (керівник ревізійної групи) подає на ім'я керівника органу контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України доповідну записку та проміжний акт, на підставі яких орган контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України пред'являє керівнику об'єкта обов'язкові до виконання письмові вимоги щодо приведення обліку у відповідність з вимогами чинного законодавства з визначенням конкретних термінів виконання.

Ревізія може бути розпочата тільки після поновлення обліку та приведення його у відповідність з чинним законодавством. Ревізорам забороняється поновлювати облік на об'єкті контролю та проводити ревізію за поновленим ними ж обліком.

Інспектор-ревізор перед ревізією зобов'язаний одержати, а забезпечуючий фінансовий орган забезпечити його встановленим порядком

даними про переказані (відпущені) військовій частині та повернені нею кошти і бланки суворого обліку за період, що підлягає ревізії, починаючи з початку року, в якому проведена остання ревізія.

Для проведення документальної ревізії залучається внутрішня перевірна комісія служб військової частини.

Інспектор-ревізор складає програму та план проведення ревізії, в яких визначаються питання, що підлягають перевірці ним особисто та іншими особами, які беруть участь в ревізії, та терміни виконання. Програма проведення ревізії підписується інспектором-ревізором (керівником ревізійної групи) та затверджується особою, яка призначила ревізію. План підписується інспектором-ревізором (керівником ревізійної групи) і доводиться учасникам ревізії під розписку.

У випадках, коли буде встановлено, що попередньою ревізією не були виявлені порушення, якими державі були завдані збитки, інспектор-ревізор перевіряє усі грошові виправдовувальні та інші документи за раніше обревізований період і в акті ревізії викладає виявлені порушення. Після закінчення ревізії начальнику, який призначив ревізію, подається за підписом інспектора-ревізора окрема письмова доповідь, де зазначається, за який період і якою посадовою особою пров'язана попередня ревізія військової частини і суми своєчасно не виявлених порушень.

Інспектор-ревізор зобов'язаний забезпечити зберігання документів, які перевіряються, справи обліку та звітності, виключити внесення без його відома в ці документи будь-яких виправлень, записів або відміток.

Перевірені грошові виправдовувальні документи погашаються печаткою "обревізований".

13. Тривалість ревізії - до 30 робочих днів. Цей термін може бути продовжений з дозволу керівника органу контрольно-ревізійної служби ЗС України, який призначив ревізію, на термін до 15 днів.

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ, НАПРЯМКИ

ТА ПИТАННЯ РЕВІЗІЇ

Першим етапом в процесі проведення документальної ревізії є перевірка наявності грошей і цінностей у грошовому ящику (касі), бланків суворого обліку, касової та авансової дисципліни, операцій по реєстраційних рахунках.

На початку ревізії (перевірки) раптово в присутності начальника фінансового органу (головного бухгалтера) і касира здійснюються інвентаризація готівки і цінностей, які знаходяться у касі та бланків суворого обліку.

Метою зазначеної інвентаризації є встановлення відповідності пред'явлених наявних грошей, цінностей і бланків суворого обліку залишкам,

які рахуються на день інвентаризації у касовій книзі, книзі обліку цінних подарунків і в книзі обліку бланків суворого обліку.

Після перевірки каси військової частини проводяться раптові перевірки грошей і бланків суворого обліку в усіх підсобних підприємствах, філіях, підрозділах, що здійснюють у дозволених випадках приймання готівки.

Надлишок грошей, цінностей і бланків суворого обліку негайно в присутності ревізуючого оприбутковується за обліком, а нестача готівки списується на видатки за касовою книгою на підставі наказу командира військової частини за рахунок джерела, що визначає командир військової частини і записується в книгу обліку нестач.

Результати інвентаризації оформляються актом встановленої форми (додаток № 1).

Інспектор-ревізор перевіряє:

правильність ведення касової книги, оформлення в ній касових операцій із приймання і видачі готівкових коштів (у тому числі за строками), відповідність зазначених у ній сум про прийняту до каси або видану з каси готівку даним прибуткових і видаткових касових ордерів, якість і своєчасність записів касира згідно із зазначеними в касовій книзі касовими документами, наявність підпису бухгалтера, який перевіряв записи в касовій книзі за кількістю отриманих ним касових ордерів;

правильність підрахунку в касовій книзі фактичних залишків готівки в касі на кінець дня тощо;

правильність заповнення всіх реквізитів прибуткових і видаткових касових ордерів та платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей (проставлення потрібних дат, номерів, сум, підстав для їх виписки, наявність підписів службових осіб і одержувачів коштів, печаток, штампів, розписів про отримання готівки, правильність оформлення депонованих сум тощо). За окремими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями можуть вибірково перераховуватися суми виплаченої готівки;

наявність журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів та книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей і правильність їх ведення;

правильність відображення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків, відповідність між кореспонденцією рахунків, внесених до касової книги та проставлених у касових ордерах, наявність потрібних виправдувальних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки тощо), і відміток про їх погашення. У касових документах, які викликають сумніви щодо їх справжності, перевіряється достовірність підписів одержувачів коштів і службових осіб, які дають пояснення щодо цього;

своєчасність та повнота оприбуткування за обліком отриманої в установі банку готівки.

Під час перевірки аналізується загальний стан касових оборотів надходжень готівки з кас банку до каси військової частини на підставі банківських виписок за поточними рахунками підприємства.

Звіряються банківські виписки (за сумами коштів, що одержані з банку, і датами) та відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів. У разі потреби можуть також порівнюватися дані корінців грошових чеків з виписками банку.

Наявність встановленого ліміту каси, дотримання ліміту каси, строків і порядку здавання готівкової виручки.

Якщо кошти, одержані в банку направлені на виплати, пов'язані з оплатою праці, то вони можуть протягом 3 — 5 днів зберігатися в касі військової частини понад установлений ліміт каси.

Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то визначаються, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені строки до банку і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків.

В ході документування результатів ревізії з питання “Ведення касових операцій та розрахунків з підзвітними особами” в чіткій послідовності обов'язково зазначається:

- посада, прізвище, ім'я та по батькові осіб (особи), що були відповідальними за ведення касових операцій у періоді, що підлягав ревізії; наявність договору про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі об'єкта контролю;

- організація фактичного контролю за збереженням коштів – дата та результати інвентаризації наявних коштів в касі об'єкта контролю, проведеної в ході ревізії, дотримання строків, порядку та обов'язковості у передбачених випадках проведення інвентаризації каси;

- дотримання ліміту готівки в касі;

- дотримання законодавства в частині своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, а також зарахування виданих з каси об'єкта контролю коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства, та на рахунки в установах банків;

- дотримання законодавства в ході списання готівки з каси відповідно до видаткових касових документів;

- дотримання законодавства в частині відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів;

- своєчасність звітування про використання коштів, виданих в підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу.

Наприклад:

Ревізію касових операцій у періоді, що підлягав ревізії, проведено суцільним способом.

Ревізією визначення відповідальних за ведення касових операцій встановлено, що обов'язки касира військової частини у періоді, що підлягав ревізії, виконувала касир Петровська Н.Й., з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність від 16.12.2002. Порушень з відповідного питання ревізією не встановлено.

При раптовій перевірці готівки касі, проведеної 12.03.07, в наявності було 234 (двісті тридцять чотири) грн. 57 коп., що відповідало залишку, виведеному у касовій книзі на день перевірки,

або

При раптовій перевірці каси, проведеної 12.03.07, в наявності було 134 (сто тридцять чотири) грн. 57 коп., що не відповідало залишку, виведеному у касовій книзі на день перевірки, який становив 234 (двісті тридцять чотири) грн. 57 коп. Нестача готівки в касі становила 100 (сто) грн. 00 коп.

(Копія акта інвентаризації у Додатку № 10 до акта).

Порушення допущено з вини касира Петровської Н.Й., яка є відповідальною за збереження готівки в касі. В поясненні з приводу виявленої недостачі касир Петровська Н.Й. зазначила, що недостача виникла внаслідок її неувважності при видачі заробітної плати працівникам установи. (Пояснення у Додатку № 11 до акта).

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 100 гривень 00 коп.

Інших порушень організації фактичного контролю за збереженням коштів в касі ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання строків, порядку та обов'язковості проведення у передбачених випадках інвентаризації готівки в касі порушень не встановлено.

Ревізією дотримання ліміту готівки в касі порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства в частині своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, а також зарахування виданих з каси об'єкта контролю коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства, та на рахунки в установах банків порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства в ході списання готівки з каси відповідно до видаткових касових документів встановлено, що в порушення п. 3.5 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637, касиром Петровською Н.Й. списано з каси кошти на

видачу авансу на відрядження водію Перегуді О.В. на суму 150,00 грн. відповідно до видаткового касового ордера від 25.12.2005 № 893, в якому відсутній підпис одержувача. (Копія видаткового касового ордера у Додатку № 12 до акта).

Наказами командира військової частини водій Перегуда О.В. у відрядження в грудні 2005 року не направлявся. Згідно пояснення водія Перегуди О.В., готівку на суму 150,00 грн. по вищезазначеному видатковому ордеру він не отримував. (Пояснення у Додатку № 13 до акта).

Відповідну операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 1 „Накопичувальна відомість за касовими операціями” за грудень 2005 року за дебетом рахунку 362 „Розрахунки з підзвітними особами”, кредитом рахунку 301 „Каса в національній валюті”.

Зазначене порушення призвело до завищення суми дебіторської заборгованості по розрахунках з підзвітними особами у рядку 186 форми звітності „Баланс” та заниження залишку суми готівки в касі установи у рядку 280 форми „Баланс” за 2005 рік, що є порушенням п. 1.2 Порядку складання річних фінансових звітів за 2005 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів”, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.12.2005 № 246 (далі – Порядок № 246), та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Оскільки в ході інвентаризації готівки в касі, проведеної станом на 12.03.2007, лишків не встановлено, списана з каси готівка на суму 150,00 грн. відповідно до видаткового касового ордера від 25.12.2005 № 893 фактично є недостачею. Порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 150,00 гривень.

Порушення допущено з вини касира Петровської Н.Й. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О. В ході ревізії касиром Петровською Н.Й. відшкодовано списані з порушенням законодавства кошти на суму 150,00 грн. шляхом їх внесення в касу (копія прибуткового касового ордеру від 13.02.2007 № 25 у Додатку № 14 до акта) та в бухгалтерському обліку зменшено заборгованість за розрахунками з підзвітними особами на відповідну суму.

Інших порушень в ході списання коштів з каси військової частини відповідно до видаткових касових документів ревізією не встановлено.

Ревізією розрахунків з підзвітними особами, проведеною вибіркоким способом за грудень 2005 року, січень, травень, липень, серпень 2006 року та за січень, лютий 2007 року, встановлено, що в порушення п. 2 постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 № 663 „Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” начальника операційно-планового відділу капітану Семененко Р.М. відшкодовано витрати на наймання житлового приміщення під час відрядження у м. Київ

на суму 100,00 грн. відповідно до авансового звіту від 10.05.2006 № 67 без відповідних підтверджуючих документів.

Начальником операційно-планового відділу капітаном Семененком Р.М. пояснень по даному факту не надано.

Порушення допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І., яким затверджено авансовий звіт, та начальником фінансової служби капітаном Тарасюком О.О., яким цей звіт підписано. Відповідно до їх пояснень порушення допущено через неуважність. (Пояснення у Додатках № 15,16 до акта).

Відповідну операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 8 „Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами” за травень 2006 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 362 „Розрахунки з підзвітними особами”, що призвело до завищення фактичних видатків за КЕКВ ” за 2006 рік та заниження суми дебіторської заборгованості 1140 „Видатки на відрядження” у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установ за розрахунками з підзвітними особами у рядку 186 форми „Баланс” за 2006 рік. Таким чином порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

Порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 100,00 гривень.

Інших порушень в частині відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів, а також порушень в частині своєчасності звітування про використання коштів, виданих в підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу ревізією не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, та на рахунках в установах банків” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- інформація про всі рахунки, які було відкрито об’єктом контролю в органах Державного казначейства і установах банків у періоді, що підлягав ревізії, а саме: номери рахунків, в яких установах їх відкрито, дати їх відкриття та закриття у періоді, що підлягав ревізії. У випадку значної кількості відкритих рахунків допускається зазначати інформацію про них у додатку до акта;

- дотримання законодавства в ході списання коштів з рахунків, в тому числі цільове спрямування коштів, списаних з рахунків відповідно до затверджених асигнувань, а також наявність документів, які підтверджують відповідні операції;

- дотримання законодавства при здійсненні операцій по зарахуванню коштів на рахунки.

Наприклад:

Військовою частиною А 1119 відкрито 9 реєстраційних рахунків у відділенні Державного казначейства України у Калинівському районі. (Довідка про відкриті рахунки у Додатку № 17 до акта).

Операції на всіх відкритих військовою частиною рахунках обривізовано суцільним способом.

Ревізією законності списання коштів з рахунків, в тому числі щодо їх цільового використання, встановлено, що відповідно до платіжного доручення від 23.08.2006 № 354 військовою частиною перераховано кошти на рахунок ТОВ „Техніка” за комп’ютер вартістю 3500,00 грн. (Копія платіжного доручення в Додатку № 18 до акта). Відповідні капітальні видатки на суму 3500,00 грн. проведено за рахунок асигнувань, передбачених на поточні видатки за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, чим порушено ст. 7 Бюджетного кодексу України, п. 5 Порядку № 228, Роз’яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженого наказом Державного казначейства України від 04.11.2004 № 194.

Нецільове використання коштів на суму 3500,00 грн. допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О. Операцію з перерахування коштів в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 2 „Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)” за серпень 2006 року за дебетом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”, кредитом рахунку 311 „Поточні рахунки на видатки установи”.

Відповідно до пояснень командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., порушення допущено внаслідок гострої потреби в комп’ютері для роботи з секретними документами та відсутності асигнувань на відповідні цілі. (Пояснення у Додатках № 18, № 19 до акта).

Відповідна операція призвела до недостовірності форми „Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” за 2006 рік, зокрема заниження касових та фактичних видатків за КЕКВ 2110 „Придбання обладнання і предметів довгострокового користування” та їх завищення за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, чим порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

Крім того, встановлено, що в грудні 2006 року платіжним дорученням від 23.12.2006 № 207 військовою частиною перераховано ЗАТ „Альфа”

грошові кошти на суму 2900,00 грн. з призначенням платежу „погашення заборгованості за отриманий шифер в кількості 100 шт. згідно накладної від 15.10.2006 № 14568”.

В порушення вимог Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114, операцію з перерахування коштів в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 2 „Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)” за грудень 2005 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 311 „Поточні рахунки на видатки установи”, тобто одразу віднесено на видатки без відображення її за розрахунками.

Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який відповідає за достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно до його пояснення шифер в кількості 100 шт. був отриманий та за усною домовленістю з директором ЗАТ „Альфа” Матвієнком Т.П. зберігається на території товариства, так як у військовій частині відсутні можливості його збереження (Пояснення у Додатку № 20 до акта).

За даними бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість за ЗАТ „Альфа” не рахується. Накладної від 15.10.2005 № 14568 до перевірки не надано та відповідно шифер за цією накладною по обліку не оприбутковано. При проведенні в ході ревізії інвентаризації наявності будівельних матеріалів лишків шиферу не встановлено.

Проведеною зустрічною звіркою в ЗАТ „Альфа” з питання взаєморозрахунків з військовою частиною документально встановлено відпуск шиферу по накладній від 15.10.2005 № 14568 в кількості 100 шт. на суму 2900,00 грн., який отримано за довіреністю від 15.10.2005 № 168 начальником складу військової частини прапорщиком Кузьменком Т.Л.

В своєму поясненні директор ТОВ „Альфа” Матвієнко Т.П. зазначив, що шифер був відпущений військовій частині в повному обсязі і на території підприємства не зберігається. (Довідка зустрічної звірки у Додатку № 21 до акта).

В журналі реєстрації довіреностей військової частини довіреність від 15.10.2005 № 168 не зареєстровано, що є порушенням п. 4 та п. 6 Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 16.05.1996 № 99. Начальник складу прапорщик Кузьменко Т.Л. в своєму поясненні зазначив, що ні вищевказану довіреність, ні шифер він не отримував та підписи на довіреності і накладній не підтверджує. (Пояснення у Додатку № 22 до акта).

Таким чином, внаслідок списання на видатки перерахованої суми коштів на оплату шиферу, його не оприбуткування та фактичної відсутності допущено недостачу на суму 2900,00 грн. Відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1999 № 116, розмір збитків від недостачі шиферу становить 7600,00 грн. (Розрахунок у Додатку № 23 до акта).

Інших порушень в частині списання коштів з рахунків ревізією не встановлено.

Перевірка організації фінансового господарства.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність.

Інспектор-ревізор перевіряє:

заходи, що вжиті командуванням частини, начальниками служб щодо організації виконання вимог законів України, постанов Кабінету Міністрів, наказів і директив Міністра оборони, які спрямовані на дотримання законності та державної дисципліни у витрачанні коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їх цільового і доцільного використання;

реальність та обґрунтованість кошторисів і заявок на витребування коштів і своєчасність подання їх забезпечуючому фінансовому органу;

ступінь участі начальників служб у фінансовому плануванні;

якість закриття бюджетного року; наявність залишків та перевитрат бюджетних коштів, причини їх утворення. Своєчасність подання донесень на зменшення призначень за кошторисом витрат коштів, потреба в яких відпала;

наявність розроблених функціональних обов'язків працівників фінансового органу та служб забезпечення, контроль за їх виконанням;

своєчасність об'єкту ревізування підсобних господарств, гуртожитків та інших господарств військової частини;

реальність та повнота виконання пропозицій за попередніми ревізіями щодо усунення виявлених порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності;

виконання командиром військової частини та начальниками служб Статутних вимог щодо фінансово-господарській діяльності частини.

Перевіркою правильності ведення бухгалтерського обліку військової частини встановлюється:

наявність затвердженого командиром частини графіку документообороту первинних бухгалтерських документів, здійснення з боку начальника фінансового органу (головного бухгалтера) контролю за дотриманням виконавцями графіку документообороту, повнота охоплення обліком всіх видів діяльності військової частини; застосування автоматизованих програм ведення бухгалтерського обліку, їх функціонування та ефективність використання;

наявність і своєчасність оформлення належним чином справ за меморіальними ордерами, забезпечення їх збереження у фінансовій службі (бухгалтерії);

наявність та правильність заведення реєстрів (Журнал-головна, меморіальних ордерів); правильність, повнота та своєчасність здійснення записів у меморіальних ордерах, здійснених на підставі оформлених належним чином виправдних документів; повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку здійснених господарських операціях;

правильність переносу вхідних та вихідних залишків на рахунках обліку на початок та на кінець року; відповідність їх залишкам балансу звіту за попередній рік;

відповідність аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;

своєчасність і повнота сплати до бюджетів і державних цільових фондів податків та інших обов'язкових платежів;

правильність ведення обліку основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів, визначення їх оцінки, передачі та списання, нарахування зносу, повнота проведення інвентаризації та присвоєння інвентаризаційних номерів; відповідність результатів інвентаризації даним бухгалтерського обліку;

повнота і своєчасність проведення інвентаризацій, правильності визначення розмірів збитків від недостач, розкрадань, знищення (псування) майна; відображення в бухгалтерському обліку виявлених інвентаризацією недостач, втрат та надлишків;

законність видання авансів на службові відрядження, закупку матеріальних цінностей та інші витрати; своєчасність та правильність оформлення звітів про використання отриманих авансів; наявність підтверджуючих документів, їх достовірність;

правильність ведення обліку з дебіторами та кредиторами; стан дебіторської та кредиторської заборгованості; встановлюються причини та винні особи простроченої заборгованості; наявність актів взаємозвірок з дебіторами та кредиторами та відповідність їх даних бухгалтерському обліку; законність списання дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув;

правильність ведення обліку розрахунків по грошовому забезпеченню та заробітної плати; обліку депонованої заборгованості;

своєчасність і достовірність обліку нестач військового майна та відшкодування збитків; факти та причини неприйняття рішень по виявленим нестачам;

відповідність залишку коштів за обліком залишкам на реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України;

відповідність записів у реєстрах бухгалтерського обліку та у витягах з реєстраційних рахунків;

Після перевірки первинних документів і зіставлення їх з записами у меморіальних ордерах ревізуючим зіставляються між собою данні: меморіальних ордерів з головною книгою; меморіальних ордерів з показниками фінансової звітності; головної книги з показниками фінансової звітності, а також меморіальних ордерів з даними обліку відповідних служб матеріального постачання (складах, інших підрозділах) військової частини.

своєчасність складання, подання встановленої звітності; достовірність, об'єктивність і відповідність даним бухгалтерського обліку та первинних документів.

В ході документування результатів ревізії питання „Порядок ведення бухгалтерського обліку. Складання фінансової звітності та її достовірність” в чіткій послідовності обов'язково зазначається:

- дотримання порядку організації ведення бухгалтерського обліку (крім фактів порушень, зазначених в ході документування інших питань ревізії);

- дотримання порядку складання звітності, в тому числі відповідність звітності даним бухгалтерського обліку та достовірність віднесення сум касових і фактичних видатків за кодами економічної класифікації (крім фактів порушень, зазначених в ході документування інших питань ревізії);

- загальні суми відхилень показників звітності внаслідок допущених порушень в розрізі років (з урахуванням тих, що зазначені в ході документування інших питань ревізії).

Наприклад:

Ревізію порядку ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та її достовірності проведено за кожним питанням ревізії у спосіб, яким ревізувалось відповідне питання.

Ревізією дотримання порядку організації ведення бухгалтерського обліку встановлено, що бухгалтерський облік розрахунків по кожному дебітору та кредитору ведеться на балансовому рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами” в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами”, чим порушено вимоги Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженої наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68, якою передбачено ведення обліку розрахунків з дебіторами по рахунку 364 „Розрахунки з іншими дебіторами” в меморіальному ордері № 4 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами”, а з кредиторами – по рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами” в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами”.

Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який пояснив це зручністю ведення обліку розрахунків дебіторів і кредиторів в одному документі. (Пояснення у Додатку № 120 до акта).

Інших порушень порядку організації ведення бухгалтерського обліку (крім тих, про які зазначено в попередніх розділах акта) ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання порядку складання звітності, в тому числі відповідності звітності даним бухгалтерського обліку та достовірності віднесення сум касових і фактичних видатків за кодами економічної класифікації, порушень (крім тих, про які зазначено в попередніх розділах акта) не встановлено.

У випадках встановлення порушень законодавства обов'язково зазначається:

назви та реквізити законів чи інших нормативно-правових актів, норми яких порушено, із зазначенням конкретної статті, пункту, розділу тощо;

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

винні у їх допущенні особи (прізвище, ім'я, по батькові, посада) – особи, які відповідно до законодавства чи розпорядчих документів були відповідальними за здійснення операцій, проведених з порушенням законодавства;

конкретна дата чи період, в якому допущено порушення;

сума операцій (якщо операція має сумовий вираз) у гривнях з копійками, проведених з порушенням законодавства, в розрізі років; розмір матеріальної шкоди (збитків), в разі її наявності;

код програмної класифікації видатків та код економічної класифікації, за операціями з коштами по якому допущено порушення (у разі, коли ревізії підлягали операції за декількома такими кодами);

короткий зміст пояснень винних осіб стосовно допущених порушень (у випадку їх надання) з посиланням на відповідний додаток до акта або інформація про ненадання відповідних пояснень;

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

інформація про ненадання об'єктом контролю завірених копій документів, які засвідчують порушення (у випадку, коли такі факти мали місце);

вжиті об'єктом контролю заходи щодо усунення виявленого порушення в ході проведення ревізії.

Наприклад:

В порушення вимог підпункту 1 пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 09.10.06 № 1404 “Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти” командиром військової частини А 1119 майором Сидорук В.І. укладено договір від 01.11.06 № 35 з ТзОВ “Вектор” на виконання робіт по капітальному ремонту покрівлі сховищ № 2,3 (збереження боєприпасів) з терміном виконання робіт понад трьох місяців. (Копія договору у Додатку № 8 до акта). Згідно пункту 7

укладеного договору термін закінчення робіт передбачений до 15 лютого 2007 року. За рахунок бюджетних коштів, виділених на здійснення видатків за КЕКВ 2101200 „Забезпечення живучості та вибухопожежобезпеки арсеналів, баз і складів озброєння, ракет і боєприпасів Збройних Сил України” вищезазначеному товариству перераховано платіжним дорученням № 456 від 03.11.06 120000,0 гривень. (Копія платіжного доручення у Додатку № 9 до акта). Станом на момент завершення ревізії роботи не виконані.

В порушення вимог п. 2 Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114, Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61, операцію з перерахування коштів позички в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 2 „Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України” за листопад 2006 року за дебетом рахунку 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, кредитом рахунку 321 „Реєстраційні рахунки”, тобто одразу віднесено на видатки без відображення її за розрахунками в дебіторській заборгованості.

Як наслідок, в порушення п. 1.3. Порядку складання річних фінансових звітів за 2006 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 29.12.2004 № 229, п. 1.2 Порядку складання річних фінансових звітів за 2006 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.12.2005 № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” занижено дебіторську заборгованість військової частини в бухгалтерському обліку та у формах звітності „Баланс” (рядок 171) та „Звіт про заборгованість бюджетних установ” (КЕКВ) 2101200 „Забезпечення живучості та вибухопожежобезпеки арсеналів, баз і складів озброєння, ракет і боєприпасів Збройних Сил України” за 2006 на суму 120000,0 грн.

У формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” за 2006 рік фактичні і касові видатки щодо перерахування коштів відображено по КЕКВ 2101200 „Забезпечення живучості та вибухопожежобезпеки арсеналів, баз і складів озброєння, ракет і боєприпасів Збройних Сил України”.

Порушення щодо перерахування коштів допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О.

Відповідно до пояснення, наданого командиром військової частини майором Сидорюком В.І., порушення допущено у зв'язку з неналежною компетенцією начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О. (пояснення у Додатку № 10 до акта). Начальником фінансової служби капітаном Тарасюком О.О. пояснень щодо наявного порушення не надано.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму сплачених, але невиконаних робіт в розмірі 120000,0 гривень.

В ході ревізії суму заборгованості за перераховані кошти поновлено в обліку військової частини та направлено позов (вих. від 09.04.07 № 117) до Калинівського районного суду щодо стягнення з ТзОВ „Вектор” коштів на суму 120000,0 грн. (Бухгалтерська довідка у Додатку № 11 до акта).

Ревізія витрат на грошове забезпечення та заробітну плату

Інспектор-ревізор перевіряє:

наявність у військової частині (у тому числі і у військових частинах, які стоять на фінансовому забезпеченні) затвердженого та протарифікованого штату, своєчасність і правильність внесення змін до нього;

законність та правильність зарахування військовослужбовців на грошове забезпечення, а також приймання та звільнення працівників;

правильність складання роздавальних відомостей на виплату грошового забезпечення та заробітної плати і відповідність їх штатам та штатним розписам та даним обліку особового складу;

правильність встановлення та виплати окладів грошового забезпечення військовослужбовцям, посадових окладів і ставок заробітної плати працівникам; правильність виплати додаткових видів грошового забезпечення (винагород, премій, тощо) та надбавок (доплат) до заробітної плати;

правильність визначення та витрати фонду преміювання військовослужбовцям та працівникам; фонду нагородження військовослужбовців цінними подарунками та преміями;

правильність виведення підсумків у роздавальних відомостях;

наявність або відсутність випадків подвійних виплат грошового забезпечення та заробітної плати;

правильність та законність перерахування грошового забезпечення і заробітної плати на рахунки банківських платіжних карток військовослужбовців, працівників;

дотримання штатної дисципліни.

Крім того інспектор-ревізор перевіряє:

а). по грошовому забезпеченню військовослужбовців:

правильність нарахування та виплати грошового забезпечення військовослужбовцям, що перебувають у розпорядженні, на лікуванні, а також при звільненні з військової служби;

обґрунтованість документами і законність виплати підйомної допомоги військовослужбовцям (крім строкової служби) та членам їх сімей;

своєчасність та правильність витребування грошових атестатів, їх обліку та видачі військовослужбовцям, які вибули або прибули до нового місця служби; повнота відрахувань за атестатами аліментів та стягнень за заподіяну державі шкоду;

б). по заробітній платі:

правильність нарахування та виплати заробітної плати особам, які працюють у дозволених випадках у порядку заступництва, поєднання професій та сумісництва;

законність та правильність виплати надурочних робіт, за роботу у святкові дні;

наявність розробленого та затвердженого положення про преміювання, правильність нарахування і виплати премій;

законність та правильність виплати робітникам середнього заробітку у встановлених випадках;

правильність оформлення табелів обліку робочого часу працівників; наявність трудових книжок працівників, що внесені до роздавальних відомостей на виплату заробітної плати;

Інспектор-ревізор при ревізії витрат на виплату грошового забезпечення та заробітної плати встановлює суму переплат і недоплат, причини їх виникнення та винних осіб. Сума переплат заробітної плати визначається з відрахуванням суми прибуткового податку.

В ході документування результатів ревізії питання „Ревізія витрат на грошове забезпечення та заробітну плату” в чіткій послідовності обов'язково зазначається:

- суми затверджених асигнувань на оплату праці (грошове утримання) та нарахування на заробітну плату у періоді, що підлягав ревізії (окремо в розрізі років); сума отриманого фінансування та касових видатків на відповідні цілі;
- відповідність посад військовослужбовців, зазначених у роздавальних відомостей, штату військової частини;
- дотримання вимог Положення про порядок виплати грошового забезпечення військовослужбовцям, додаткових видів грошового забезпечення, надбавок, допомог, винагород, премій;
- дотримання Положення про порядок виплати грошового забезпечення військовослужбовцям за час тимчасового виконання посад, перебування у розпорядженні, за час хвороби, при звільненні;
- дотримання порядку складання та затвердження штатного розкладу;
- наявність фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників;
- дотримання законодавства при встановленні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат;
- наявність фактів оплати праці за невідпрацьований час;
- дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам сум посадових окладів, тарифних ставок, надбавок та доплат;
- дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомог, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги по тимчасовій непрацездатності;
- дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки;
- дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці сумісників та за трудовими договорами;
- наявність фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці;
- дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою;
- дотримання законодавства при використанні коштів на сплату обов'язкових платежів до державних цільових фондів.

Наприклад:

Ревізією з питань штатної дисципліни, виплати грошового забезпечення військовослужбовцям проведено суцільним способом.

Ревізією витрат коштів на виплату грошового забезпечення виявлено переplat на загальну суму 206, 50 грн.

В порушення вимог пункту 3.1 Положення про порядок виплати грошового забезпечення військовослужбовцям Збройних Сил України, затвердженого наказом Міністра оборони України від 05.03.01 № 75, начальнику обліково-операційного відділу капітану Божко М.І. протягом п'яти місяців (з жовтня 2006 року по лютий 2007 року) виплачувався посадовий оклад в сумі 175 грн. Штатом військової частини посадовий оклад за посадою начальника обліково-операційного відділу передбачений в розмірі 165-175 грн. Наказом командира військової частини від 1 жовтня 2006 року № 457 у зв'язку з переходом на новий штат посадовий оклад встановлено в розмірі 165 грн.

Відповідне порушення призвело до зайвого нарахування та виплати посадового окладу, додаткових видів грошового забезпечення за період жовтень 2006 року по лютий 2007 року на загальну суму 206,50 грн. (Розрахунок у Додатку № 25 до акта).

Операцію з нарахування грошового забезпечення в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 5/1 „Зведення розрахункових відомостей із грошового забезпечення військовослужбовців” за жовтень-грудень 2006 року та січень-лютий 2007 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 661/1 „Розрахунки з грошового забезпечення”.

Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який здійснював нарахування грошового забезпечення військовослужбовцям. Згідно пояснень начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О. зайве нарахування та виплата грошового забезпечення допущено внаслідок його неувважності при складанні роздавальних відомостей на виплату грошового забезпечення військовослужбовцям. (Пояснення у Додатку № 19 до акта).

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 206,50 гривень.

Ревізією правильності та законності перерахування грошового забезпечення на рахунки банківських платіжних карток військовослужбовців виявлено факт подвійного перерахування у січні 2007 року грошового

забезпечення на платіжну карточку начальника відділу зберігання боєприпасів капітана Андрусюка В.І. в сумі 1235,75 грн.

Операцію з перерахування подвійного грошового забезпечення в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 5/1 „Зведення розрахункових відомостей із грошового забезпечення військовослужбовців” за січень 2007 року за дебетом рахунку 664 „Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках”, кредитом рахунку 321 „Реєстраційні рахунки”.

Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., яким підписано платіжне доручення на перерахування грошового забезпечення капітану Андрусюку В.І. Пояснень з приводу допущеного порушення начальником фінансової служби капітаном Тарасюком О.О. не надано.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 1235,75 гривень.

Інших порушень при встановленні посадових окладів, надбавок та доплат ревізією не встановлено.

Ревізію з питань штатної дисципліни, оплати праці працівників та нарахувань на заробітну плату проведено суцільним способом.

Ревізією виділення сум асигнувань на оплату праці, нарахування на заробітну плату та фактичного їх використання встановлено, що асигнування за КЕКВ 1110 „Оплата праці працівників бюджетних установ” на 2005 рік за загальним фондом кошторису військової частини затверджено на суму 138000,00 грн. та на 2006 рік – 240000,00 грн., які профінансовано в повному обсязі. Касові видатки відповідають отриманому фінансуванню.

Асигнування за КЕКВ 1120 „Нарахування на заробітну плату” за загальним фондом кошторису на 2005 рік затверджено на суму 51400,00 грн. та на 2006 рік – на суму 89000,00 грн. У 2005 році відповідні асигнування профінансовано в повному обсязі, в 2006 році – не профінансовано на 900,00 грн., (надійшло 88100,00 грн.). Касові видатки у 2005-2006 роках відповідають отриманому фінансуванню.

Порушень при складанні та затвердженні штатних розписів на 2006-2007 роки ревізією не встановлено.

Ревізією з питань наявності фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників порушень не встановлено.

Ревізією з питань наявності фактів оплати праці за невідпрацьований час встановлено, що в порушення ст. 94 Кодексу Законів про працю України, ст. 1 Закону України „Про оплату праці” за 7 днів перебування начальника

складу Щербини О.О. у відпустці без збереження середньої заробітної плати з 01.05.2006 по 24.05.2006 (наказ командира військової частини від 28.04.2005 № 53) проведено нарахування та виплату йому заробітної плати на суму 105,00 грн. Внаслідок зазначеного зайво проведено нарахувань на заробітну плату та перераховано внесків до державних цільових фондів на суму 38,85 грн. (Розрахунок у Додатку № 27 до акта).

Операцію з нарахування заробітної плати в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 5/2 „Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” за травень 2006 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 661/2 „Розрахунки із заробітної плати”.

Відповідно до табеля обліку робочого часу за травень 2006 року начальник складу Щербина О.О. працював повний робочий місяць. Табель підписано заступником командира військової частини майором Рудюком Р.М. та начальник відділу капітан Бабенко Ю.В.

Відповідно до пояснення начальника складу Щербини О.О., він дійсно перебував у відпустці з 01.05.2006 по 24.05.2006. (Пояснення у Додатку № 28 до акта).

Порушення щодо зайвого нарахування заробітної плати допущено з вини заступника командира військової частини майора Рудюка Р.М. та начальника відділу капітана Бабенко Ю.В., які підписали табель обліку робочого часу. Винними особами пояснень з приводу допущених порушень не надано.

Внаслідок допущених порушень, у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” касові та фактичні видатки за КЕКВ 1110 „Оплата праці працівників бюджетних установ”, КЕКВ 1111 „Заробітна плата” завищено на 105,0 грн. та за КЕКВ 1120 „Нарахування на заробітну плату” завищено на 38,85 грн., що є порушенням п. 1.2 Порядку № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 143,85 гривень.

Інших порушень в частині оплати праці за невідпрацьований час ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам посадових окладів, тарифних ставок, надбавок та доплат встановлено, що в порушення п. 2 постанови Кабінету Міністрів України від 13.12.1999 № 2288 „Про впорядкування умов оплати праці працівників

апарату органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів” бухгалтеру Мандзюк С.В. проведено нарахування та виплату заробітної плати з розрахунку посадового окладу 350,00 грн. (при визначеному відповідною постановою та штатом 298,00 грн.), внаслідок чого зайво виплачено за 2006 рік 1890,00 грн. та відповідно зайво проведено нарахувань на заробітну плату і перераховано внесків до державних цільових фондів на суму 699,30 грн. (Розрахунок у Додатку № 28 до акта).

Операцію з нарахування посадового окладу в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 5/2 „Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” за січень-грудень 2006 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 661/2 „Розрахунки із заробітної плати”.

Відповідне порушення допущено з вини бухгалтера Бекеш Т.О., яка відповідальна за нарахування заробітної плати. Згідно з поясненням Бекеш Т.О., вона нараховувала заробітну плату у завищених розмірах за вказівкою начальника фінансової служби. (Пояснення у Додатку № 29 до акта). Пояснень з приводу цього порушення начальником фінансової служби капітаном Тарасюком О.О. не надано.

Внаслідок допущених порушень, у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” касові та фактичні видатки за КЕКВ 1110 „Оплата праці працівників бюджетних установ”, КЕКВ 1111 „Заробітна плата” завищено на 1890,0 грн. та за КЕКВ 1120 „Нарахування на заробітну плату” завищено на 699,3 грн., що є порушенням п. 1.2 Порядку № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 2589,30 гривень.

Інших порушень при нарахуванні та виплаті працівникам посадових окладів, тарифних ставок, надбавок та доплат ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомог, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, а також при нарахуванні та виплаті працівникам допомог по тимчасовій непрацездатності порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки встановлено, що в порушення п. 4 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100, з вини бухгалтера Бекеш Т.О. протягом 2006 року при нарахуванні заробітної плати працівникам за час відпустки в розрахунок включались

виплати одноразового характеру, що призвело до переплат заробітної плати за час відпусток 17 працівникам на загальну суму 1500,00 грн., та, як наслідок, – зайвого проведення нарахувань на заробітну плату та перерахування до державних цільових фондів на суму 555,00 грн. (Розрахунок у Додатку № 30 до акта).

Операцію з нарахування заробітної плати за час відпустки в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 5/2 „Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” за червень-серпень 2006 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 661/2 „Розрахунки із заробітної плати”.

Згідно з поясненням Бекеш Т.О., порушення допущено внаслідок помилки при розрахунку розміру відповідних виплат. (Пояснення у Додатку № 31 до акта).

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 2055,00 гривень.

Інших порушень при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці сумісникам та за трудовими договорами порушень не встановлено.

Ревізією з питань наявності фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці встановлено, що станом на 01.01.2006 прострочена кредиторська заборгованість з оплати праці відсутня.

Ревізією дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при використанні коштів на сплату обов'язкових платежів до державних цільових фондів Порушень не встановлено.

Ревізія витрат коштів загального та спеціального фондів; матеріальних цінностей

При проведенні ревізії використання бюджетних коштів (в першу чергу) підлягають питання ощадливого їх витрачання за цільовим призначенням. При цьому особлива увага звертається на те, чи не використовувались ці кошти для перерахування на депозитні рахунки та на

необґрунтоване перерахування (приховане кредитування) комерційним та іншим структурам недержавного сектора економіки, чи не допускались факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей.

У разі встановлення витрачання бюджетних коштів не за цільовим призначенням, ревізори готують документи щодо призупинення, зменшення бюджетних асигнувань на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням, зупинення операцій з бюджетними коштами і притягнення винних осіб до відповідальності відповідно до чинного законодавства

При ревізії витрат коштів загального і спеціального фондів, а також витрат (видачі) військового майна та матеріальних цінностей інспектор-ревізор встановлює:

законність і доцільність витрачання коштів, видачі військового майна і матеріальних цінностей; законність та правильність списання з обліку; дотримання термінів і норм використання та експлуатації військового майна у відповідних службах забезпечення;

Встановлюється законність утворення і використання коштів спеціального фонду відповідно до Положення про порядок обліку та використання коштів спеціального фонду в Міністерстві оборони України.

Під час перевірки необхідно врахувати те, що відповідно до вимог бюджетного законодавства формування спеціального фонду бюджетних установ МО України здійснюється за рахунок власних надходжень бюджетних установ від господарської або виробничої діяльності (плати за послуги, що надаються бюджетними установами, плати за оренду майна бюджетних установ, надходжень від реалізації майна, інших джерел):

- наявність фактів використання коштів не за цільовим призначенням; видачі, використання та списання військового майна, матеріальних цінностей понад встановлені норми;
- законність застосування норм при виплаті компенсацій і видачі військового майна в натуральній формі;
- законність укладання договорів (угод) щодо виконання робіт (послуг), закупівлі матеріальних цінностей (надання послуг) і розрахунків за ними; наявність фактів взяття зобов'язань понад кошторисні призначення, винних у цьому посадових осіб;

- відповідність укладених договорів (контрактів) вимогам нормативно-правових документів щодо закупівлі товарів, робіт та послуг за державні послуги;
- повноту оприбуткування і проведення за бухгалтерським обліком закуплених матеріальних цінностей, отриманих від забезпечуючих служб і звірення облікових даних з забезпечуючими органами;
- наявність витрат, які завдали збитків Міністерству оборони (сплата штрафів за простій транспорту, несвоєчасне повернення тари, відшкодування збитків громадянам і організаціям та інші), винних у цьому посадових осіб.

В ході документування результатів ревізії питання: „Стан розрахункової дисципліни (обсяги, характер, строки і причини утворення, достовірність дебіторської та кредиторської заборгованості). Стан виконання господарських угод” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- суми дебіторської та кредиторської заборгованості в динаміці, в розрізі років та загального і спеціального фондів кошторису; кількість дебіторів та кредиторів на кінець звітних періодів;
- дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;
- наявність простроченої дебіторської заборгованості (в межах терміну позовної давності) та стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення такої заборгованості; вжиття об’єктом контролю заходів для стягнення простроченої дебіторської заборгованості;
- наявність простроченої кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), причини її виникнення та можливі санкції за непогашення такої заборгованості;
- наявність дебіторської та кредиторської заборгованості, за якими минув термін позовної давності та причини її виникнення;
- достовірність дебіторської та кредиторської заборгованості за наявними на об’єкті контролю документами; результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості;
- дотримання законодавства при взятті зобов’язань за рахунок бюджетних асигнувань;
- відповідність сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; відповідність кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;

- своєчасність розрахунків з дебіторами та кредиторами, за якими станом на останню звітну дату періоду, що підлягав ревізії, заборгованість відсутня.

Наприклад:

Ревізію стану розрахункової дисципліни та виконання господарських угод проведено суцільним способом.

Ревізією обсягів дебіторської та кредиторської заборгованості встановлено, що станом на 01.01.2006 дебіторська заборгованість за загальним фондом кошторису становила 12000,00 грн. (3 дебітори), з якої за КЕКВ 2110 „Придбання обладнання та предметів довгострокового користування” – 8500,00 грн. (2 дебітори) та за КЕКВ 1135 „Оплата транспортних послуг” – 3500,00 грн. (1 дебітор). Кредиторська заборгованість складала 15100,00 грн., в тому числі за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” – 15000,00 грн. (4 кредитори) та за КЕКВ 1120 „Нарахування на заробітну плату” – 100,00 гривень.

Станом на 01.01.2007 дебіторська заборгованість за загальним фондом становила 8800,00 грн. (3 дебітори), з якої за КЕКВ 1161 „Оплата теплопостачання” – 8400,00 грн. (1 дебітор), за КЕКВ 1135 „Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів” – 200,00 грн. (1 дебітор) та за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” – 200,00 грн. (1 дебітор). Кредиторська заборгованість рахувалась за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” на суму 15000,00 грн. (4 кредитори).

Станом на 01.01.2007 дебіторська заборгованість за загальним фондом кошторису становила 5000,00 грн. (1 дебітор). Кредиторська заборгованість протягом 2006 року зростає і станом на 01.01.2007 становила 23554,00 грн., з якої за КЕКВ 1138 „Послуги зв'язку” – 8554,00 грн. (1 кредитор) та за КЕКВ 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” – 15000,00 грн. (4 кредитори).

За спеціальним фондом кошторису станом на 01.01.2006 та 01.01.2007 дебіторська та кредиторська заборгованість не рахувалась. Станом на 01.01.2007 дебіторська заборгованість за КЕКВ 1136 „Оренда” становила 5500,00 гривень (1 дебітор).

Ревізією дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків встановлено, що в порушення пунктів 1.4, 1.5 Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей

балансу бюджетних установ, затверджені наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90, інвентаризація розрахунків у періоді, що підлягав ревізії, військовою частиною не проводилась.

Відповідне порушення допущено з вини колишнього командира військової частини підполковника Шепеля Ю.О., командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., якими пояснень з цього приводу не надано.

Інших порушень дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків ревізією не встановлено.

Ревізією наявності простроченої дебіторської заборгованості (в межах терміну позовної давності) встановлено, що за спеціальним фондом кошторису станом на 01.01.2007 рахується прострочена дебіторська заборгованість на загальну суму 5500,00 грн., термін оплати якої настав 01.12.2006.

Відповідна заборгованість, що рахується за ТОВ „Зірка” за здане йому військовою частиною в оренду приміщення відповідно до договору від 01.01.2005 № 1/2, в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за грудень 2005 року за дебетом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”. Станом на момент завершення ревізії заборгованість не погашено.

Зазначеним договором передбачено штрафні санкції за несвоєчасне внесення орендної плати в розмірі 0,3 % від суми боргу за кожен день прострочення платежу. Проте військовою частиною суми штрафних санкцій боржнику не виставлялись та в бухгалтерському обліку не відображались. Розрахунково, відповідно до умов договору, сума штрафних санкцій за несвоєчасну сплату орендних платежів станом на 01.01.2007 становить 495,0 грн. (Розрахунок у Додатку № 35 до акта).

До ревізії не надано документальних свідчень вжиття військовою частиною заходів для погашення простроченої дебіторської заборгованості.

Наявності іншої простроченої дебіторської заборгованості в межах терміну позовної давності ревізією не встановлено.

Ревізією наявності простроченої кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності) встановлено, що за загальним фондом кошторису станом на 01.01.2007 рахується кредиторська заборгованість за КЕКВ 1138 „Послуги зв'язку” на суму 8554,00 грн. Зазначена заборгованість виникла за несплату послуг телефонного зв'язку за січень-лютий 2007 року, з

якої прострочена заборгованість за січень, термін оплати якої настав 05.02.2007, становить 5762,00 гривень.

Відповідну заборгованість в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за січень 2007 року за кредитом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”. Станом на момент завершення ревізії заборгованість не погашено.

Відповідно до укладеного військовою частиною з Калинівським відділенням ВАТ „Укртелеком” договору від 04.01.1998 № 2 з надання послуг зв'язку, за кожен день прострочення платежу нараховується пеня в розмірі 0,1% від суми боргу. Станом на 01.03.2007 розмір такої пені розрахунково становить 149,81 грн. (Розрахунок у Додатку № 43 до акта). Сума пені в обліку військової частини не відображалась та не сплачувалась. Документи, які б підтверджували виставлення кредитором до сплати відповідної суми пені, до ревізії не надано.

На запит від 20.03.2007 № 10-24/43 кредитором повідомлено, що пеня за несвоєчасну оплату послуг зв'язку військової частині не виставлялась та за даними бухгалтерського обліку не рахується. (Копії запиту та відповіді на нього Калинівського відділення ВАТ „Укртелеком” від 25.03.2007 № 15-2006 у Додатках №№ 36, 37 до акта).

Наявності іншої простроченої кредиторської заборгованості в межах терміну позовної давності ревізією не встановлено.

Проведеними в ході ревізії зустрічними звірками в ТОВ „Зірка” щодо розрахунків з орендної плати (дебіторська заборгованість в бухгалтерському обліку військової частини – 5000,00 грн.) та Калинівському відділенні ВАТ „Укртелеком” щодо розрахунків за послуги зв'язку (кредиторська заборгованість в обліку військової частини – 8500,00 грн.) розбіжностей не встановлено. (Довідки зустрічних звірок у Додатках №№ 43, 44 до акта).

Ревізією відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів, а також відповідності кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при взятті зобов'язань за рахунок бюджетних асигнувань встановлено, що в порушення п. 5 ст. 51 Бюджетного кодексу України, п. 5 Порядку № 228, військовою частиною протягом 2006 року понад виділені асигнування взято до сплати зобов'язань з оплати послуг зв'язку (КЕКВ 1138) на загальну суму 8554,00 грн., що спричинило утворення на кінець року небюджетної кредиторської заборгованості на відповідну суму.

Відповідне порушення допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., якими пояснень з приводу порушення не надано.

Інших порушень при взятті зобов'язань за рахунок бюджетних асигнувань ревізією не встановлено.

Випадків несвоєчасності розрахунків з дебіторами та кредиторами, за якими станом на момент завершення ревізії заборгованість відсутня, ревізією не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Застосування процедур при закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти” в чіткій послідовності обов'язково зазначається:

- наявність створеного тендерного комітету на об'єкті контролю; дотримання законодавства при формуванні його складу;
- повнота застосування передбачених законодавством процедур закупівлі; правильність вибору необхідної процедури закупівлі;
- дотримання встановленого порядку застосування проведених процедур закупівлі;
- відповідність умов договорів результатам проведених процедур закупівлі.

Наприклад:

Ревізію застосування процедур при закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти проведено суцільним способом.

Ревізією наявності створеного тендерного комітету та дотримання законодавства при формуванні його складу встановлено, що в порушення вимог статті 12 частин 2 та 3 Закону України „Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, у військовій частині створено тендерний комітет у кількості лише 4-х осіб (при визначеній кількості не менше 5 осіб), а також відсутнє затверджене Положення про тендерний комітет.

Відповідне порушення допущено з вини колишнього командира військової частини підполковника Шепеля Ю.О., яким пояснень з цього приводу не надано, та командира військової частини майора Сидорука В.І., який пояснив, що порушення допущено через недостатній рівень знань законодавства з питання закупівель. (Пояснення у Додатку № 45 до акта).

Інших порушень щодо наявності створеного тендерного комітету та дотримання законодавства при формуванні його складу не встановлено.

Порушень щодо обов'язковості в необхідних випадках застосування передбачених законодавством процедур закупівлі ревізією не встановлено.

Ревізією відповідності умов договорів результатам проведених процедур закупівлі порушень не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Стан збереження та використання необоротних активів та запасів” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- стан закріплення всіх необоротних активів та запасів за матеріально відповідальними особами; наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- результати інвентаризації необоротних активів та запасів, проведеної в ході ревізії, із зазначенням підстави на проведення інвентаризації, способу проведення інвентаризації (суцільний, вибірковий);
- дотримання об’єктом контролю періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- своєчасність, повнота та правильність оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів;
- дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів;
- дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів;
- дотримання законодавства при проведенні індексацій, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів.
- Наявність спричиненого державі збитку (нестачі, штрафів) в періоді що ревізується та не прийнятих рішень за ними; стан справ по відшкодуванню спричиненого державі збитку.

Наприклад:

Ревізію стану збереження та використання необоротних активів та запасів проведено суцільним способом.

Ревізією стану закріплення необоротних активів та запасів за матеріально відповідальними особами встановлено, що всі необоротні активи та запаси, що рахуються в обліку військової частини, закріплено за 12 матеріально відповідальними особами, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність. Порушень з відповідного питання ревізією не встановлено.

В ході ревізії організації фактичного контролю за збереженням необоротних активів відповідно до наказу командира військової частини від 01.02.2006 № 3 проведено вибірккову інвентаризацію наявності всіх необоротних активів у 7 матеріально відповідальних осіб станом на

01.02.2006. (Перелік матеріально відповідальних осіб, копії інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей та протоколу засідання інвентаризаційної комісії у Додатках №№ 47 - 54 до акта).

За результатами інвентаризації встановлено лишки приміщення відкритого майданчика з легкою покрівлею, який за даними бухгалтерського обліку військової частини не рахується. В своєму поясненні начальник фінансової служби капітан Тарасюк О.О. зазначив, що майданчик не оприбутковано через неухважність і пред'явлено акт від 15.07.2006 № 2 щодо прийняття виконаних робіт та введення в експлуатацію відкритого майданчика з легкою покрівлею вартістю 299100,00 грн. (Пояснення та копія акта від 15.07.2006 № 2 у Додатках №№ 55, 56 до акта).

Таким чином, в порушення вимог п. 3 ст. 9 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, п. 2.4, п. 2.5 Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64, при наявності первинного документа щодо прийняття виконаних робіт та введення в експлуатацію відкритого майданчика з легкою покрівлею вартістю 299100,00 грн., в бухгалтерському обліку вартість відповідного майна не оприбутковано.

Операцію з прийняття робіт на підставі зазначеного первинного документа в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за липень 2006 року за дебетом рахунку 801 „Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”, тобто одразу віднесено на видатки без відображення вартості побудованого об'єкта в бухгалтерському обліку, чим порушено вимоги п. 2 Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114, Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61.

Відповідні порушення призвели до заниження у рядку 120 форми звітності „Баланс” за 2006 рік балансової вартості основних засобів на загальну суму 299100,00 грн., що є порушенням п. 1.2 Порядку № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який пояснив цей факт недосконалістю знання вимог чинного законодавства. (Пояснення у Додатку № 57 до акта).

Інших порушень щодо організації фактичного контролю за збереженням необоротних активів ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання об'єктом контролю періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильності оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів порушень не встановлено.

Ревізією своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів за наявними на об'єкті контролю документами встановлено, що в порушення частини 5 ст. 9 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” отримані у липні 2006 року від ПП Мельник 3 столи одностумбові загальною вартістю 1500,00 грн. (накладна від 22.07.2006 № 3705) за даними бухгалтерського обліку оприбутковано лише у вересні 2006 року. Порушення допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який в поясненні зазначив, що порушення допущено внаслідок не уважності. (Пояснення у Додатку № 58 до акта).

В порушення п. 50 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64, протягом 2006 року в бухгалтерському обліку військової частини в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за січень-грудень 2006 року малоцінні необоротні активи оприбутковувались за грошовою оцінкою з сумами податку на додану вартість.

Відповідне відображення в бухгалтерському обліку операцій призвело до завищення балансової вартості основних засобів у рядку 120 форми звітності „Баланс” за 2006 рік на загальну суму 37970,00 грн., що є порушенням п. 1.2 Порядку № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. (Реєстр-розрахунок щодо відповідних операцій у Додатку № 59 до акта).

Порушення щодо недостовірного відображення вартості активів допущено з вини начальника фінансової частини капітана Тарасюка О.О., який пояснив цей факт недосконалістю знання вимог чинного законодавства. (Пояснення у Додатку № 60 до акта).

Інших порушень щодо своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів за наявними на об'єкті контролю документами ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів встановлено, що в порушення п. 21 Типової

інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженої спільним наказом Державного казначейства України і Міністерства економіки України від 10.08.2001 № 142/181, військовою частиною за накладною від 11.12.2005 № 782 (копія у Додатку № 73 до акта) безкоштовно передано телефон „Panasonic KX-FT 46” балансовою вартістю 1460,00 грн. військовій частині А 3472, яка утримується за рахунок коштів державного бюджету.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 1460,00 гривень.

Зазначену операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 9 „Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів” за грудень 2005 року за дебетом рахунку 401 „Фонд у необоротних активах за їх видами”, кредитом рахунку 104 „Машини і обладнання”.

Порушення допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О, якими підписано накладну на відпуск телефону. Пояснень з приводу порушення винними особами не надано.

Інших порушень при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при проведенні індексацій, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів встановлено, що в порушення п. 1.7 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64, в 2006 році не проведено індексацію балансової вартості основних засобів, що призвело до заниження їх в обліку на суму 277220,00 гривень. (Розрахунок у Додатку № 61 до акта).

В порушення п. 1.10 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64, не проведено переоцінку окремих об'єктів необоротних активів, залишкова вартість яких дорівнює нулю.

В ході ревізії комісією військової частини проведено переоцінку зазначених об'єктів та збільшено по бухгалтерському обліку їх балансову

вартість на загальну суму 24100,00 гривень. (Акт переоцінки в Додатку № 62 до акта).

Порушення щодо заниження в обліку вартості активів допущено з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., який пояснив цей факт недосконалістю знання вимог чинного законодавства. (Пояснення у Додатку 63 до акта).

Відповідні порушення призвели до заниження у рядку 120 форми звітності „Баланс” за 2005 рік балансової вартості основних засобів на загальну суму 277220,00 грн. та у рядку 130 – балансової вартості інших необоротних активів на суму 24100,00 грн., що є порушенням п. 1.2 Порядку № 246, та п. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Інших порушень при проведенні індексацій, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів ревізією не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- суми затверджених асигнувань на оплату транспортних послуг та утримання транспортних засобів у періоді, що підлягав ревізії (окремо в розрізі років); сума отриманого фінансування та касових видатків на відповідні цілі;
- наявність власних, транспортних засобів (кількість автомобілів);
- наявність встановленого ліміту легкового автотранспорту на обслуговування об’єкта контролю та його дотримання.

У випадку наявності власних, зазначається:

- відповідність фактично знятих в ході ревізії показників спідометрів автомобілів з показниками подорожніх листів; наявність фактів зайвого списання пального у випадку розбіжностей відповідних даних;
- дотримання норм списання палива і мастильних матеріалів;
- дотримання законодавства при списанні шин, запасних частин, оплаті послуг з обслуговування та ремонту автомобілів;
- дотримання встановленого порядку оформлення подорожніх листів;
- наявність фактів використання легкових автомобілів у вихідні, святкові та інші неробочі дні; наявність фактів використання автомобілів не на виконання функцій об’єкта контролю.

Наприклад:

Ревізію утримання транспортних засобів проведено суцільним способом.

Ревізією виділення сум асигнувань на оплату транспортних послуг, утримання транспортних засобів та фактичного їх використання встановлено, що асигнування за КЕКВ 1135 на 2006 рік за загальним фондом кошторису військової частини затверджено на суму 63000,00 грн. та на 2007 рік – 75000,00 грн., які профінансовано в повному обсязі. Касові видатки відповідають отриманому фінансуванню.

Ревізією наявності та використання транспортних засобів встановлено, що у військовій частині станом на 01.01.2007 рахується 2 легкових, 5 вантажних автомобілів та 4 спеціальних автомобіля.

В ході ревізії організації фактичного контролю за використанням автомобілів проведено зняття показників спідометрів та залишків пального в баках автомобілів станом на 19.02.2007 за результатами якого встановлено, що показник спідометра на автомобілі УАЗ 469, державний номер 75-17 Р4, який закріплений за водієм рядовим Перегудою О.В., становив 78990 км. Залишок пального в баку автомобіля відсутній. (Акт зняття показника спідометра та залишків пального в баку в Додатку № 76 до акта). При цьому, відповідно до останнього подорожнього листа від 16.03.2007 № 31 на кінець робочого дня показник спідометра становив 79300 км, що на 310 км більше ніж фактичні дані спідометра.

Занесення недостовірних даних до подорожнього листа є порушенням п. 1, 8 ст. 9 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Внаслідок зазначеного, безпідставно списано 19,18 л бензину А-76 на загальну суму 70,00 грн. (Розрахунок в Додатку № 63 до акта). Враховуючи, що водієм рядовим Перегудою О.В. бензин в наявності не пред'явлено (відсутній в баку автомобіля), недостача бензину А-76 становить 19,18 л на суму 70,00 грн.

Порушення допущено з вини водія рядового Перегуди О.В., яким занесено недостовірні дані до подорожнього листа. Пояснень щодо допущеного порушення водієм Перегудою О.В. не надано.

По інших автомобілях розбіжностей між показниками спідометрів, залишками пального та даними подорожніх листів ревізією не встановлено. (Акти зняття показників спідометрів та залишків пального у Додатках №№ 65, 66 до акта).

Ревізією дотримання норм списання палива і мастильних матеріалів встановлено, що при проведенні списання бензину по автомобілю КАМАЗ 5320, державний номер 24-18 Р4, з вини спеціаліста фінансово-господарського відділу Бекеш Т.О. в порушення

Неправильно застосовувалась норма витрат дизельного палива 46,0 л на 100 км при нормі 34,5 л на 100 км, внаслідок чого у 2006 році зайво списано

459 л дизельного палива на загальну суму 1257,00 грн., (Розрахунок зайвого списання пального в Додатку № 67 до акта).

При проведенні інвентаризації палива і мастильних матеріалів у матеріально відповідальній особі водія Якимчука П.П., за яким закріплено автомобіль КАМАЗ 5320, державний номер 24-18 Р4, лишків бензину не виявлено, внаслідок чого сума недостачі бензину через зайве його списання становить 1257,00 гривень.

Пояснень з приводу допущеного порушення головним спеціалістом фінансово-господарського відділу Бекеш Т.О. та водієм Якимчуком П.П. не надано.

Інших порушень при списанні палива і мастильних матеріалів ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при списанні шин, запасних частин, оплаті послуг з обслуговування та ремонту автомобілів порушень не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- суми затверджених асигнувань на будівництво, реконструкцію та ремонт у періоді, що підлягав ревізії (окремо в розрізі років); сума отриманого фінансування та касових видатків на відповідні цілі;
- забезпеченість будівництва, реконструкції та ремонту кошторисною і технічною документацією;
- правильність визначення вартості будівництва, реконструкції та ремонту, а також обсягів виконаних робіт (за наявними на об’єкті контролю документами, за результатами зустрічних звірок, запитів у виконавців робіт та за результатами контрольних обмірів).

Наприклад:

Ревізію видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт проведено суцільним способом.

Ревізією виділення сум асигнувань на капітальне будівництво, реконструкцію, ремонт та фактичного їх використання встановлено, що асигнування за КЕКВ 1137 „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання”, 2120 „Капітальне будівництво (придбання)”, 2130 „Капітальний ремонт” військовій частині у 2006 році не виділялись.

Асигнування за КЕКВ 1137 „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання” на 2007 рік затверджено на суму 135000,00 грн., які протягом січня-лютого 2007 року повністю

профінансовано. Касові та фактичні видатки відповідають отриманому фінансуванню. Асигнування за КЕКВ 2120 „Капітальне будівництво (придбання)”, 2130 „Капітальний ремонт” не затверджувались та відповідно не фінансувались, касові видатки не проводились.

Ревізією забезпеченості ремонту кошторисною і технічною документацією порушень не встановлено.

Ревізією визначення вартості та обсягів виконаних ремонтних робіт встановлено, що в січні 2007 року військовою частиною в особі командира військової частини майора Сидорука В.І. укладено договір підряду від 11.01.2007 № 2 з ТОВ „Технохімкомплект” в особі голови правління Соломенка Л.Д. по ремонту інженерних мереж в приміщенні штабу військової частини з визначенням кошторисної вартості робіт на суму 45000,00 грн. Вартість робіт відповідно до договору визначається за динамічною договірною ціною.

Перевіркою наявних у військовій частині документів, а також документів, які були надані ТОВ „Технохімкомплект” (порівняльні відомості (форма М-29), матеріальні звіти (форма М-19) та оборотні відомості по балансовому рахунку 205 „Будівельні матеріали”), встановлено, що в порушення п. 3.3.10.1 ДБН Д.1.1-1-2000 „Правила визначення вартості будівництва”, затверджених наказом Держбуду України від 27.08.2000 № 174 (далі – ДБН Д.1.1-1-2000), при виконанні ремонтів інженерних мереж в приміщенні штабу військової частини завищено вартість використаних будівельних матеріалів на загальну суму з ПДВ 6700,00 грн. (Реєстр-розрахунок завищеної вартості виконаних робіт; копії документів, наданих ТОВ „Технохімкомплект”, в Додатках №№ 73 - 107 до акта).

Голова правління ТОВ „Технохімкомплект” Соломенко Л.Д для надання пояснень по даному факту не з’явився.

За виконані ремонтні роботи військовою частиною з ТОВ „Технохімкомплект” проведено розрахунки в повному обсязі на суму 45000,00 грн. відповідно до актів виконаних робіт форми КБ-2в.

Таким чином, оплата військовою частиною завищеної вартості ремонтних робіт призвела до матеріальної шкоди (збитків) на суму 6700,00 гривень.

Порушення щодо оплати завищеної вартості ремонтних робіт, проведених з ТОВ „Технохімкомплект”, допущено з вини начальника господарського відділу військової частини Іванова О.К., яким підписано акти виконаних робіт форми КБ-2в. (Копії відповідних актів у Додатку № 108 до акта). Пояснень з приводу допущених порушень Івановим О.К. не надано.

Операцію з прийняття завищеної вартості виконаних ремонтних робіт в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за травень-вересень 2005 року за дебетом рахунку 802 „Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”, що призвело до завищення фактичних видатків за КЕКВ 1137 „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання” у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установ” за 2005 рік та заниження дебіторської заборгованості за розрахунками з виконавцем робіт ТОВ „Технохімкомплект” у рядку 180 форми „Баланс” за 2005 рік. Тим самим порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

Контрольним обміром виконаних робіт, що проводився старшим інспектором - ревізором підполковником Мельничуком К.Р. за участю начальника господарського відділу військової частини Іванова О.К., інженера ТОВ „Технохімкомплект” Золотова М.М, завищення обсягів виконаних ремонтних робіт не встановлено. (Акт контрольних обмірів у Додатку № 110 до акта).

В лютому 2007 року військовою частиною в особі командира військової частини майора Сидорука В.І. укладено договір підряду від 05.02.2007 № 8 з ТОВ „Будівельник” в особі голови правління Кульчицького С.П. на ремонт підлоги в приміщенні штабу за договірною ціною 90000,00 грн. Згідно договору вартість робіт визначається за динамічною договірною ціною.

За виконані ремонтні роботи військовою частиною з ТОВ „Будівельник” проведено розрахунки в повному обсязі на суму 90000,00 грн. відповідно до актів виконаних робіт форми КБ-2в.

Зустрічною звіркою, проведеною у ТОВ „Будівельник” на відповідність прямих витрат, включених до актів виконаних робіт форми КБ-2в, державним будівельним нормам, встановлено, що в порушення п. 3.2.7.7 ДБН Д.1.1-1-2000 в ресурсні норми форми КБ-2в включено витрати на суму 1007,00 грн., та інші витрати (загальновиробничі, адміністративні, прибуток, ПДВ) на загальну суму 527,2 грн., пов'язані з роботою технологічного транспорту (кран КС), який при проведенні ремонту фактично не використовувався. В бухгалтерському обліку виконавця робіт кран не обліковується і відповідно його використання не підтверджено первинними документами (змінними рапортами, маршрутними листами чи будь-якими іншими документами).

Згідно пояснення голови правління ТОВ „Будівельник” Кульчицького С.П., товариство для виконання зазначених робіт кран в оренду не брало, внутрішньо-будівельне транспортування матеріальних ресурсів

здійснювалося вручну, проте зміни у проект виробництва робіт та в договірну ціну не були внесені. В бухгалтерському ТОВ „Будівельник” обліку не підтверджено первинними документами виконання робіт вручну з внутрішньо будівельного транспортування.

Внаслідок оплати військовою частиною завищеної вартості виконаних ремонтних робіт завдано матеріальної шкоди (збитків) на суму 1534,2 гривень.

Крім того, ТОВ „Будівельник” у договірній ціні при обчисленні вартості робіт у відомостях ресурсів врахувалися трудовитрати на перевезення матеріалів власним автомобільним транспортом у сумі 84,75 грн. (з урахуванням загальновиробничих та адміністративних витрат, прибутку та ПДВ), а за даними умов договору купівлі-продажу паркету і облицювальної керамічної плитки, укладеного 15.08.2005 № 187 з ПП „ДІМ”, у вартість матеріальних ресурсів включено витрати на їх доставку транспортом продавця. У Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками № 3.3 та журналі ордері № 3 „Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань” за серпень-грудень 2005 року до балансового рахунку 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками” по контрагенту ПП „ДІМ” відображені розрахунки за паркет і облицювальну плитку з урахуванням вартості їх доставки. Подорожні листи, які б підтверджували перевезення зазначених матеріалів транспортом ТОВ „Будівельник”, в бухгалтерському обліку товариства не відображено. При цьому, підрядником в порушення п. 3.3.3.3 ДБН Д.1.1-1-2000 не проведено уточнення вартості виконаних робіт, внаслідок чого вартість виконаних ремонтних робіт завищено на загальну суму з ПДВ 84,75 гривень.

Внаслідок оплати військовою частиною завищеної вартості робіт завдано матеріальної шкоди (збитків) на суму 84,75 гривень.

В порушення наказу Держбуду України від 13.06.2005 № 94 „Про уточнення показників загальновиробничих та адміністративних витрат” при визначенні розміру адміністративних витрат підрядником ТОВ „Будівельник” в актах виконаних робіт форми КБ-2в застосовано усереднений показник в розмірі 0,62 замість 0,56, внаслідок чого завищено вартість виконаних ремонтних робіт на загальну суму з ПДВ 75,00 грн., що спричинило матеріальну шкоду (збитки) при оплаті робіт військовою частиною на відповідну суму. (Розрахунок розміру адміністративних витрат у Додатку № 111 до акта).

Згідно пояснення начальника виробничого відділу ТОВ „Будівельник” Антонова В.П., при складанні актів виконаних робіт форми КБ-2в усереднений показник для визначення розміру адміністративних витрат в розмірі 0,62 було застосовано помилково.

Контрольним обміром виконаних робіт, проведеним комісією в складі старшого інспектора – ревізора Територіального Західного контрольно-

ревізійного управління підполковника Мельничука К.Р., начальника господарського відділу військової частини Іванова О.К. та начальника виробничого відділу ТОВ „Будівельник” Антонова В.П., встановлено невідповідність між фактично виконаними обсягами та обсягами, вказаними в акті виконаних робіт форми КБ-2в.

Так, при влаштуванні підлог фактично укладено на 4,2 кв. м лінолеуму та на 5,2 кв. м керамічної плитки менше, ніж зазначено у формі КБ-2в, чим порушено п. 3.3.10.1 ДБН Д.1.1-1-2000 та завищено обсяги і вартість виконаних ремонтних робіт на загальну суму 774,10 гривень.

Внаслідок оплати військовою частиною завищеної вартості та обсягів відповідних робіт завдано матеріальної шкоди (збитків) на суму 774,10 гривень.

Порушення щодо оплати завищеної вартості та обсягів ремонтних робіт, проведених ТОВ „Будівельник”, допущено з вини начальника господарського відділу військової частини Іванова О.К., яким підписано акти виконаних робіт форми КБ-2в. Пояснень з приводу допущених порушень Івановим О.К. не надано.

Операцію з прийняття завищеної вартості та обсягів виконаних ТОВ „Будівельник” ремонтних робіт в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за серпень-грудень 2006 року за дебетом рахунку 802 „Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”, що призвело до завищення фактичних видатків за КЕКВ 1137 „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання” у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установ” за 2005 рік та заниження дебіторської заборгованості за розрахунками з виконавцем ремонтних робіт у рядку 180 форми „Баланс” за 2005 рік. Тим самим порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

(Довідка зустрічної звірки в ТОВ „Будівельник”, акт контрольного обміру, реєстр актів виконаних робіт у Додатках №№ 112 - 114 до акта).

В ході ревізії ТОВ „Будівельник” відшкодовано 2468,05 грн. шляхом перерахування коштів до районного бюджету. (Копія виписки у Додатку № 115 до акта).

Інших порушень при визначенні вартості та обсягів виконаних ремонтних робіт ревізією не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Оплата комунальних послуг” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- суми затверджених асигнувань на оплату комунальних послуг у періоді, що підлягав ревізії (окремо в розрізі років); сума отриманого фінансування та касових видатків на відповідні цілі;
- дотримання чинних норм і нормативів, цін та тарифів на комунальні послуги;
- наявність фактів оплати завищених вартості чи обсягу наданих комунальних послуг, встановлених за наявними на об'єкті контролю документами або в ході зустрічних звірок, у разі їх проведення;
- своєчасність та повнота розрахунків з об'єктом контролю орендарів за спожиті ними комунальні послуги.

Наприклад:

Ревізію оплати комунальних послуг проведено суцільним способом.

Ревізією виділення сум асигнувань на оплату комунальних послуг та фактичного їх використання встановлено, що за загальним фондом кошторису доходів і видатків асигнування за КЕКВ 1160 „Оплата комунальних послуг та енергоносіїв” на 2006 рік військовій частині затверджено на суму 160000,00 грн. та на 2007 рік – 230000,00 грн., які профінансовано в повному обсязі. Касові видатки відповідають отриманому фінансуванню.

Ревізією дотримання чинних норм і нормативів, цін та тарифів на комунальні послуги порушень не встановлено.

Ревізією наявності фактів оплати завищених вартості чи обсягу наданих комунальних послуг встановлено, що протягом січня-травня та жовтня-грудня 2006 року в рахунках на оплату послуг з теплопостачання, виставлених КП „Тепломережа”, завищено вартість наданих послуг на загальну суму 1160,00 тис. грн., які військовою частиною сплачено. (Реєстр-розрахунок зайвої оплати у Додатку № 116 до акта).

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 1160,00 гривень.

Порушення допущено з вини начальника господарського відділу Іванова О.К., начальника фінансової служби капітана Тарасюк О.О., які в поясненнях зазначили, що ними не було звернуто увагу на різницю між розміром площі, зазначеної в рахунках і в договорі. (Пояснення в Додатках 117, 118 до акта).

Операцію з прийняття до сплати послуг з теплопостачання в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 6 „Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” за січень-травень та жовтень-грудень 2005 року за дебетом рахунку 802

„Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”, кредитом рахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”, що призвело до завищення фактичних видатків за КЕКВ 1160 „Оплата комунальних послуг та енергоносіїв” у формі „Звіт про виконання загального фонду кошторису установ” за 2005 рік та зниження дебіторської заборгованості у рядку 180 форми „Баланс” за 2006 рік. Тим самим порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

В ході ревізії військовою частиною проведено звірку розрахунків з КП „Тепломережа”, за результатами якої відображено в обліку дебіторську заборгованість за КП „Теплокомуненерго” з послуг теплопостачання на суму переоплати 1160,00 гривень.

Інших порушень в частині оплати завищених вартості чи обсягу наданих комунальних послуг ревізією не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при проведенні орендарями розрахунків з військовою частиною за спожиті ними комунальні послуги порушень не встановлено.

В ході документування результатів ревізії питання „Надходження та використання власних надходжень” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- суми власних надходжень об’єкта контролю в розрізі років та видів надходжень;
- наявність законодавчих підстав (дозволів) для надання конкретних видів платних послуг та зарахування власних надходжень;
- наявність фактів покриття видатків, пов’язаних з наданням платних послуг, за рахунок коштів загального фонду кошторису;
- дотримання законодавства при визначенні вартості платних послуг;
- наявність фактів неперерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету;
- використання власних надходжень відповідно до визначених напрямів.

Наприклад:

Ревізію надходження та використання власних надходжень проведено суцільним способом.

Ревізією обсягів надходжень до спеціального фонду встановлено, що відповідно до звіту про надходження і використання коштів, отриманих як

плата за послуги, що надаються бюджетними установами № 4-Ім, військовою частиною отримано власних надходжень у 2006 році на загальну суму 14300,00 грн. та за січень-лютий 2007 року – на суму 834,00 грн.

Надходження до спеціального фонду сформовано за рахунок надходження плати від здачі в оренду нежитлових приміщень.

Ревізією наявності фактів покриття видатків, пов'язаних з наданням платних послуг, за рахунок коштів спеціального фонду кошторису порушень не встановлено.

Ревізією дотримання законодавства при визначенні розміру плати за оренду нежитлових приміщень порушень не встановлено.

Ревізією наявності фактів неперерахування необхідної частки отриманих надходжень до бюджету встановлено, що в порушення п. 7.1 Методики розрахунку та порядку використання орендної плати 50 % отриманої протягом 2006 року орендної плати в загальній сумі 19200,00 грн. не було перераховано до спеціального фонду, внаслідок чого районним бюджетом недоотримано доходів на відповідну суму. (Розрахунок у Додатку № 119 до акта).

Всю отриману орендну плату на суму 38400,00 грн. зараховано до доходів спеціального фонду кошторису військової частини та не віднесено 50 % її розміру на розрахунки з бюджетом. Відповідну операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 3 „Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)” за січень-грудень 2005 року за дебетом рахунку 314 „Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”, кредитом рахунку 712 „Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”, чим порушено вимоги Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114.

Внаслідок зазначеного, в рядку 140 форми № 4-Ім “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” за 2006 рік завищено розмір надходжень за оренду не житлових приміщень на суму 9200,00 грн. та в рядку 150 – розмір надходжень від реалізації майна на 45000,00 грн., чим порушено ч. 1 ст. 3 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, п. 1.3 Порядку № 246.

Порушення допущено з вини командира військової частини майора Сидорука В.І. та начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О., які від надання пояснень з приводу вчинених порушень відмовились.

Інших порушень щодо наявності фактів неперерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету ревізією не встановлено.

Виконання пропозицій за актами попередніх ревізій

Інспектор-ревізор перевіряє виконання пропозицій за актами попередніх ревізій фінансово-господарської діяльності військової частини. В разі повного або часткового невиконання пропозицій інспектор-ревізор встановлює причини невиконання та винних у цьому посадових осіб, у ході ревізії вживаються заходи щодо їх виконання, а при неможливості виконання в процесі ревізії – вносить відповідні пропозиції до акту ревізії.

В ході документування результатів ревізії з питань розділу акта „**Виконання пропозицій за актами попередніх ревізій**” в чіткій послідовності обов’язково зазначається:

- інформація щодо останньої планової ревізії, проведеної органами служби, а також всіх інших проведених органами служби ревізій та контрольних заходів, проведених іншими контрольними органами з питань, що належать до повноважень органів служби (за представленими об’єктом контролю матеріалами), за період, що підлягав ревізії, а саме: реквізити актів чи інших документів про результати контрольних заходів; періоди, що підлягали контролю; назви органів служби чи інших державних органів, які проводили контрольні заходи; питання, що підлягали контролю (в разі, коли контрольні заходи проводились з окремих питань).

У випадку, коли на об’єкті контролю проведено значну кількість відповідних контрольних заходів, інформація щодо їх проведення може наводитись у додатку до акта ревізії. При цьому в тексті акта ревізії зазначається лише кількість проведених таких контрольних заходів та назва державних органів, які їх проводили;

- стан усунення порушень, виявлених останньою проведеною органами служби плановою ревізією; порушень, виявлених проведеними органами служби попередніми ревізіями, які не усунуто станом на момент проведення останньої планової ревізії, про що зазначено в акті цієї ревізії; порушень, виявлених позаплановими ревізіями, проведеними органами служби після останньої планової ревізії.

У випадку не усунення виявлених попередніми ревізіями порушень зазначається короткий зміст письмових пояснень з цього питання керівника, інших відповідальних осіб об’єкта контролю чи інформація про ненадання відповідних пояснень, або інформація про відсутність механізму усунення порушень.

У випадку, коли на об'єкті контролю усунуто повністю або частково (не усунуто) значну кількість видів порушень, інформацію щодо стану їх усунення допускається наводити у додатку до акта.

Наприклад:

Ревізією стану усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми контрольними заходами, встановлено, що попередню планову ревізію військової частини за період з 11.01.2005 по 19.12.2005 проведено Територіальним Західним КРУ– акт від 19.12.2005 № 234/5/197. Виявлені попередніми ревізіями порушення усунуто в повному обсязі.

Контрольні заходи за період, що підлягав ревізії, органами контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України та іншими державними органами не проводились,

або

Ревізією стану усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми контрольними заходами, встановлено, що за період, що підлягав ревізії, проведено два контрольних заходи що належать до повноважень органів контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України, а саме:

- позапланова ревізія – Контрольно-ревізійним управлінням командування сил підтримки Збройних Сил України: з питань законності витрат коштів по КЕКВ 2101200 „Забезпечення живучості та вибухопожежобезпеки арсеналів, баз і складів озброєння, ракет і боєприпасів Збройних Сил України” у 2006 році (акт від 20.04.2006);

- одну перевірку – Прокуратурою Центрального регіону в м. Вінниця з питань забезпечення зберігання боєприпасів у військової частині в першому півріччі 2006 року (акт від 05.07.2006).

З моменту останньої планової ревізії військової частини , проведеної за період з 11.01.2005 по 19.12.2005 Територіальним Західним КРУ (акт від 19.12.2005 № 234/5/197), начальником фінансової служби капітаном Тарасюком О.О. внесено до каси військової частини переоплату грошового забезпечення військовослужбовцям на суму 734,57 грн. (прибутковий касовий ордер № 9 від 15.01.2006).

Залишилася невідшкодованою сума збитків від нестачі одного комп'ютера в розмірі 879,00 грн. Відповідно до пояснення заступника командира майора Красних О.В., порушення не усунуто у зв'язку з невинесенням судом рішення за відповідним позовом військової частини. (Пояснення у Додатку № 3 до акта),

або

Ревізією стану усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми контрольними заходами, встановлено, що за період, що підлягав ревізії, органами прокуратури проведено 2 контрольні заходи з питань, що належать до повноважень органів КРС. (Інформація про проведені контрольні заходи у Додатку №4 до акта).

Останню планову ревізію фінансово-господарської діяльності за період з 11.01.2005 по 19.12.2005 проведено Територіальним Західним КРУ– акт від 19.12.2005 № 234/5/197.

З моменту її проведення залишається невідшкодованою сума збитків від недостачі шафи в розмірі 100,00 грн., внаслідок закінчення терміну позовної давності. (Інформація щодо стану усунення інших порушень у Додатку № 3 до акта).

ВИСНОВКИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РЕВІЗІЇ

Висновки в акті ревізії викладаються стисло та повинні мати оцінку фінансово – господарської діяльності військової частини, в порівнянні з попереднім обревізованим періодом.

У висновках відображаються позитивні факти діяльності та в узагальненому вигляді недоліки і порушення із зазначенням їх розмірів у кількісному ту грошовому виразі, виявлених у фінансово – господарській діяльності військової частини.

ПРОПОЗИЦІЇ

Пропозиції до акту ревізії вносяться командирі частини і повинні бути стислими, конкретними, цілеспрямованими, із зазначенням термінів їх виконання. Виходячи з термінів виконання пропозицій за актом, інспектор – ревізор встановлює дату подання донесення про виконання пропозицій командирі (начальнику), якому подається акт ревізії.

ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ОФОРМЛЕННЯ АКТА РЕВІЗІЇ

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії (аркушах паперу білого кольору) державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок.

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

Оформлення акта ревізії здійснюється, як правило, за допомогою технічних засобів, а за відсутності необхідної техніки – рукописом шляхом використання чорнильної чи кулькової ручки з пастою темного кольору.

Необумовлені виправлення та підчистки в акті ревізії не допускаються. В окремих випадках виправлення помилок здійснюється 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.

Акт ревізії повинен бути стислим. На початку акта відзначається, що ревізія проведена у відповідності до Положення про фінансовий контроль в Міністерстві оборони України і в повному обсязі, який передбачений Інструкцією. Якщо будь-які питання фінансово-господарської діяльності не перевірялися, в акті ревізії зазначається, що саме не перевірялося і з якої причини.

В акті викладаються виявлені недоліки, порушення та зловживання. Усі факти в акті ревізії викладаються у минулому часі.

При викладенні в акті виявлених недоліків, порушень і зловживань, які виявлені під час ревізії, інспектор-ревізор повинен дотримуватися суворої об'єктивності, ясності, правильності та точності опису їх сутності та причин з посиланням на відповідні закони, постанови, розпорядження, накази, директиви та інші нормативні акти, які порушені або яких не дотримуються, і на справжні документи, що підтверджують достовірність зроблених в акті записів.

Факти зловживань, безгосподарності, марнотратства та інших порушень, що виявлені під час ревізії, повинні бути відображені в акті в кількісному та грошовому виразі із зазначенням посадових осіб, з вини яких вони допущені незалежно від того, що вони були відшкодовані в період ревізії. Вносити до акту дані, які не підтверджені документами забороняється.

Якщо при проведенні ревізії з будь яких питань, що викладені в Інструкції, недоліків і порушень у фінансово-господарській діяльності не встановлено, ці питання в акті ревізії не відображаються.

У необхідних випадках до акту додаються копії документів, які підтверджують факти виявлених недоліків, порушень, зловживань, безгосподарності, марнотратства, а також довідки, розрахунки та пояснення посадових осіб. У разі додання до акту значної кількості таких документів складається реєстр, в який вносяться перелік доданих документів і підписується інспектором-ревізором (керівником ревізійної групи).

В обов'язковому порядку в акті ревізії зазначаються результати перевірки:

наявності грошей і цінностей в касі, бланків суворого обліку;

наявність грошових коштів на реєстраційних рахунках і результатів звірки виписок із реєстраційних рахунків безпосередньо в установі Державного казначейства;

повнота оприбуткування готівки, отриманої по чеках в установі банку і в інших встановлених випадках; отриманих і закуплених матеріальних цінностей;

забезпечення збереження готівки при зберіганні їх у військовій частині і при доставці з установи банку;

наявність виправдовувальних документів, які підтверджують здійснені операції із грошовим коштом та матеріальними цінностями, правильність відображення їх в регістрах обліку;

правильність всіх підсумків, виведених у роздавальних відомостях на виплату грошового забезпечення, заробітної плати, інших виплат та книгах і регістрах обліку по операціях з грошовими коштами і матеріальних цінностей;

стан дебіторської і кредиторської заборгованості, вжиті заходи по стягненню простроченої дебіторської заборгованості;

наявність фактів незаконного та нецільового витрачання коштів та матеріальних цінностей; взяття зобов'язань понад бюджетні призначення;

стан справ по відшкодуванню спричиненого державі матеріального збитку.

Ці питання у всіх випадках обов'язково відображаються в акті ревізії.

До акта ревізії додаються:

довідка про виявлені ревізією порушення, яка підписується інспектором-ревізором (керівником ревізійної групи), командиром військової частини і начальником фінансового органу;

довідки забезпечуючих органів про відпущені військовій частині та поверненні нею кошти, бланки суворого обліку та матеріальні цінності з відміткою інспектора-ревізора (керівника ревізійної групи) про перевірку цих даних.

акт інвентаризації каси.

Якщо до акта ревізії додаються й інші документи, то складається опис усіх доданих документів.

В останній робочий день терміну проведення контрольного заходу, зазначеного у посвідченні, керівник ревізійної групи (ревізор) повинен подати керівнику та іншим посадовим особам, відповідальним за фінансово-

господарську діяльність об'єкта контролю, на ознайомлення і підписання результати контрольного заходу, оформлені актом.

Акт ревізії складається у трьох примірниках, а при необхідності – у більшій кількості примірників, з яких перший примірник акта у триденний термін подається командирю.

У разі наявності заперечень або зауважень за фактами, викладеними в акті, командир частини, начальник фінансової служби чи інші особи підписують акт із застереженням про це перед своїми підписами і не пізніше ніж через 5 робочих днів з дня його вручення (надходження) подають письмові заперечення або зауваження командирю частини (начальнику) органу контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України, який проводив ревізію.

Заперечення до акта ревізії розглядаються органом контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України на предмет їх достовірності, обґрунтованості та відповідності чинному законодавству. У термін до 15 робочих днів з дня отримання заперечень об'єкту контролю надсилаються письмові висновки на заперечення, затверджені керівником органу контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України або особою, яка виконує його обов'язки.

Якщо протягом зазначеного 5-денного терміну заперечення чи зауваження стосовно акта не надійдуть, то командир військової частини чи орган контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України, який проводив ревізію має право вжити заходів щодо реалізації матеріалів ревізії у тому числі передати матеріали до правоохоронних органів, проінформувати відповідні органи військового управління.

У разі виявлення фінансових порушень (нестач готівки, матеріальних цінностей, незаконного, нецільового використання бюджетних коштів, інших зловживань) протягом 7 робочих днів після підписання акта ревізії чи складання акта про відмову від підписання, а за наявності заперечень – не пізніше 20 робочих днів, командир військової частини чи орган контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України, який проводив ревізію передає матеріали ревізії згідно з описом до правоохоронних органів, а також повідомляє про виявлені порушення відповідний орган військового управління та контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України.

Зміст акта ревізії викладається лише на лицевій стороні аркуша, зворотній бік аркуша не заповнюється.

Перша сторінка акта ревізії оформляється на бланку органу служби, 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 у 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.

Наприклад:

АКТ

11.04.2009

№ 234/5/17

(дата)

м. Калинівка, Вінницької обл.

(місце складання)

Номер примірника акта ревізії проставляється в правому верхньому куті кожної сторінки 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”;

- в наступних рядках після зазначення кількості сторінок: по лівому краю – посада, ініціали та прізвище посадової особи служби, яка проводила ревізію, або керівника групи (у випадку проведення ревізії у складі групи); по правому – посади, ініціали та прізвища посадових осіб об’єкта контролю, які мають підписувати акт ревізії. Підписи, ініціали та прізвища відповідних осіб проставляються в наступному нижньому рядку після зазначення їх посад. При цьому підписи зазначених осіб мають проставлятися з лівого боку ініціалів та прізвища.

Наприклад:

*Старший інспектор-ревізор
Територіального Західного
Контрольно-ревізійного управління*

/підпис/ майор Британ О.Б.

*Командир військової частини А 1119
/підпис/ майор Сидорук В.І.*

Начальник фінансової служби

/підпис/ капітан Тарасюк О.О.

У другому примірнику акта ревізії зазначається:

- у випадку вручення першого та третього примірників акта ревізії під розписку посадовим особам об’єкта контролю – посада, прізвище та ініціали

посадової особи об'єкта контролю, якій вручено акт, та дата відповідного вручення.

Наприклад:

Перший та третій примірники акта ревізії вручено начальнику фінансової служби військової частини А 1119 капітану Тарасюку О.О.: /дата та підпис капітана Тарасюка О.О. про отримання акта ревізії/;

- у випадку передачі першого та третього примірників акта ревізії через стройову частину – дата та номер реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю, підпис військовослужбовця (працівника) стройової частини, який здійснив реєстрацію.

Наприклад:

Перший та третій примірники акта ревізії передано через стройову частину військової частини А 1119, вхідний номер від 11.04.2009 № 75, отримала писар рядовий Бойко В.В. /підпис Бойко В.В./;

- у випадку направлення першого та третього примірників акта ревізії рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням – реквізити поштового повідомлення.

Наприклад:

Перший та третій примірники акта ревізії направлено рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням від 11.04.2009 № 134.

Після повернення об'єктом контролю першого та третього примірників акта ревізії та передачі органом служби об'єкта контролю другого примірника акта ревізії, у першому та третьому примірниках акта зазначається інформація щодо надання об'єкту контролю (отримання об'єктом контролю) другого примірника акта за аналогічною формою, наведеною вище, в залежності від способу передачі цього примірника.

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

Оформлення вступної частини акта ревізії

Викладення змісту вступної частини починається з першої сторінки акта ревізії, з наступного рядка після зазначення місця його складання.

У вступній частині зазначається:

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

Наприклад:

ревізії фінансово-господарської діяльності військової частини А 1119 за період з 20.12.2005 по 12.03.2009

Використання скороченої назви об'єкта контролю в подальшому допускається лише після введення відповідного скорочення.

Підстава для проведення ревізії (пункт плану роботи, реквізити рішення суду, постанови слідчого тощо); перелік посадових осіб служби та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, із зазначенням їх посад, прізвищ та ініціалів, а також реквізитів оформлених на них направлень; вид ревізії (планова, позапланова); період, що підлягав ревізії; дата початку і дата закінчення ревізії; інформація про зупинення та/або продовження ревізії (у випадку, коли мали місце такі факти); з відома яких посадових осіб проведено ревізію.

У випадку, коли ревізія проводилась значною кількістю осіб, інформацію про них допускається наводити в додатку. При цьому в тексті акта зазначається лише інформація про керівника ревізійної групи та оформленого на нього направлення.

У випадку, коли проведення ревізії передбачено в планах роботи різних органів служби, як підстава для проведення ревізії зазначається план роботи вищого за підпорядкованістю органу служби.

Наприклад:

Відповідно до п. 2.3 Плану контрольно-ревізійної роботи Контрольно-ревізійного департаменту Міністерства оборони України на I квартал 2009 року та на підставі направлень на проведення ревізії від 09.03.2009 №234/5/45 старшим інспектором--ревізором Територіального Західного Контрольно-ревізійного управління Міністерства оборони України майора Британа О.Б.. та інспектором-ревізором цього жє управління майора Матвійчук Л.О. проведено планову ревізію фінансово-господарської діяльності військової частини А 1119 за період з 20.12.2005 по 12.03.2009.

Загальні відомості про об'єкт контролю: місцезнаходження (юридична та фактична адреси), телефони, форма власності (за КФВ), код ЄДРПОУ, організаційно-правова форма господарювання (за КОПФГ), основні види

діяльності (за КВЕД), належність керівника до державних службовців (посадових осіб місцевого самоврядування).

Наприклад:

Юридична та фактична адреса військової частини – А1119, м. Калинівка, Вінницької обл., вул. Шмідта, 83.

Телефони – (04332) 2-22-22 (командир військової частини), (04332) 2-22-23 (фінансова служба).

Код ЄДРПОУ – 00000001;

Форма власності – державна.

Перелік посадових осіб об'єкта контролю, яким було надано право розпоряджатися рахунками в банку чи органах Державного казначейства та підписувати розрахункові документи (з правом першого та другого підписів) у періоді, що підлягав ревізії, із зазначенням конкретних дат.

Наприклад:

Посадовими особами військової частини, яким було надано право розпоряджатися рахунками та підписувати розрахункові документи у періоді, що підлягав ревізії, були:

- з правом першого підпису:

Командир військової частини майор Сидорук В.І. – за період з 16.04.2005 та станом на момент завершення ревізії;

- з правом другого підпису:

Начальник фінансової служби капітан Тарасюк О.О. – за весь період, що підлягав ревізії.

Загальна сума одержаних бюджетних коштів у періоді, що підлягав ревізії, а в додатку до акта ревізії – сума відповідних надходжень в розрізі років, кодів програмної класифікації видатків бюджету, фондів бюджету (загальний, спеціальний), рівнів бюджету, з якого надходили бюджетні кошти (державний, місцевий). Відповідна інформація зазначається лише за результатами планової ревізії.

Наприклад:

В періоді, що підлягав ревізії, військовою частиною одержано бюджетних коштів на загальну суму 1355100,00 грн. Детальна інформація про надходження коштів у Додатку № 1 до акта.

Інформація про відмову керівника об'єкта контролю чи його заступників від підпису про отримання примірників програми ревізії, направлення на проведення ревізії чи копії рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду), у випадку, коли мають місце такі факти.

Наприклад:

Командир військової частини А 1119 майор Сидорук В.І. та його заступники від підпису про отримання примірників програми ревізії та направлень на проведення ревізії відмовились.

Загальні вимоги до оформлення констатуючої частини акта ревізії

До констатуючої частини акта ревізії не включаються не підтверджені ревізійними діями висновки, суб'єктивні припущення посадових осіб служби.

Констатуюча частина акта ревізії починається із запису „*Ревізією встановлено:*”, що зазначається посередині окремого рядка.

В констатуючій частині викладаються результати ревізії в розрізі кожного розділу акта ревізії. При цьому інформація про результати ревізії кожного окремого розділу акта ревізії починається з його назви, яка зазначається посередині окремого рядка.

Наприклад:

І. Перевірка організації фінансового господарства.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність

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

Спосіб проведення перевірки – суцільний чи вибірковий. У випадку застосування вибіркового способу обов'язково зазначаються конкретні періоди (дата початку і дата закінчення) чи/та конкретні операції (документи), що підлягали вибірковій перевірці.

Наприклад:

Суцільною ревізією касових операцій у періоді, що підлягав ревізії, порушень не встановлено,

або

Ревізію окремих питань фінансово-господарської діяльності щодо правильності нарахування та виплати заробітної плати проведено вибіркоким способом за жовтень 2006 року щодо всіх працівників військової частини та за квітень, травень, листопад, грудень 2006 року щодо окремих працівників: бухгалтера фінансової служби Сердюк Л.М. та касира Мороз Т.Ю.

Які документи перевірено, вказавши при цьому виключний перелік видів перевірених документів в ході ревізії конкретного питання.

Наприклад, документи, що перевірялися в ході ревізії питання – „Ведення касових операцій та розрахунки з підзвітними особами”:

Перевіркою охоплено наступні документи: прибуткові і видаткові касові ордери, Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, касові книги, меморіальні ордери № 1 „Накопичувальна відомість за касовими операціями”, ...

У випадку значної кількості видів перевірених документів їх перелік можна оформляти додатком до акта.

Висновок про наявність чи відсутність порушень законодавства.

Відповідний висновок робиться по всіх наведених в розділі V цієї Методики напрямках для кожного окремого питання програми ревізії. Перелік відповідних напрямів не є вичерпним, але є мінімально обов'язковим при оформленні результатів ревізії конкретного питання.

Якщо порушення встановлено лише по одному з напрямів, то обов'язково зазначається про відсутність порушень законодавства з усіх інших напрямів. Крім цього, за результатами ревізії кожного з напрямів, з якого встановлено порушення, зазначається про відсутність інших порушень законодавства з даного напрямку.

Інформація про результати ревізії кожного напрямку питання починається з назви відповідного напрямку.

Наприклад:

Ревізією стану дотримання ліміту готівки в касі встановлено...

У разі встановлення значної кількості однорідних порушень доцільно складати окремі розрахунки, накопичувальні відомості або таблиці, які необхідно долучати до акта як додатки. В такому випадку в акті слід

зазначити суть, загальну суму таких порушень та період, в якому вони допущені, з посиланням на відповідний додаток.

Наприклад:

В порушення п. 4 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100, з вини начальника фінансової служби капітана Тарасюка О.О. протягом 2006 року при нарахуванні заробітної плати за час відпустки в розрахунок включались виплати одноразового характеру, що призвело до переплат заробітної плати за час відпустки 17 працівникам на загальну суму 1500,00 грн., та, як наслідок, – до зайвого проведення нарахувань на заробітну плату та перерахування до державних цільових фондів на суму 555,00 грн. (Розрахунок у Додатку № 17 до акта).

АКТ №
ПРО ІНВЕНТАРИЗАЦІЮ НАЯВНИХ КОШТІВ

“ ___ ” _____ 200_ року

РОЗПИСКА

Цим засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті що вибули списані за видатками.

Матеріально відповідальна особа

На підставі наказу (розпорядження) від “ ___ ” _____ 200_ року

№ ___ проведена інвентаризація коштів станом на “ ___ ” _____ 200_ року.

Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:

1) готівки _____ грн. _____ коп.

2) _____ грн. _____ коп.

3) _____ грн. _____ коп.

Пісумок фактичної наявності _____ грн. _____ коп.

За обліковими даними _____ грн. _____ коп.

Підсумок інвентаризації:

Надлишок _____

Нестача _____

Голова комісії:

Члени комісії:

Підтверджую, що кошти, зазначені в акті є на зберіганні під мою відповідальність.

Матеріально відповідальна особа _____

“ ___ ” _____ 200_ року

Пояснення причин, у наслідок яких виникли надлишки або недостачі

Рішення керівника підприємства _____

“ ___ ” _____ 200_ року.

ДОВІДКА

про виявлені ревізією фінансові порушення

№ п/п	Види порушень	Виявлено	Відшкодовано (усунуто) під час ревізії	Належить прийняти рішення
1	2	3	4	5
1.	<p>Недоотримання фінансових ресурсів, у тому числі, внаслідок:</p> <p>безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, які повинні надаватися лише на платній основі;</p> <p>на зарахування / не перахування до бюджету коштів, що надійшли від реалізації активів уповноваженими на ці дії підприємствами, установами й організаціями;</p> <p>несплати бюджетними установами й організаціями до бюджету сум доходів, отриманих від здавання дорогоцінних металів і реалізації майна, та підприємствами незалежно від форм власності – різниці між сумами прямих збитків від недостачі та фактично відшкодованою сумою тощо;</p> <p>втрат доходів бюджетами, бюджетним установами й організаціями, підприємствами державної власності в результаті реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей, робіт і послуг за зниженими цінами.</p>			
2.	Фінансові порушення, що призвели до збитків:			
2.1.	Незаконні витрати ресурсів, у тому числі:			
	суми вартості основних засобів, інших матеріальних цінностей, що перебували в державній власності і незаконно перейшли до іншої форми власності;			
	суми незаконних видатків унаслідок списання з балансу матеріальних цінностей з порушенням встановленого порядку; безпідставно списані в обліку суми			

	<p>дебіторської заборгованості на утримання (витрати виробництва);</p> <p>безпідставне витрачання коштів унаслідок завищення обсягів та вартості отриманих товарів, робіт та послуг;</p> <p>незаконне покриття витрат орендарів;</p> <p>переплати і неналежні виплати грошового забезпечення та заробітної плати, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій тощо;</p> <p>безпідставно оплачені підзвітні суми;</p> <p>зайве спрямування бюджетних коштів розпорядникам коштів нижчого рівня, одержувачам коштів бюджету без наявних підстав на етапі фінансування (видатки не передбачені бюджетами, кошторисами, лімітними довідками)</p>			
2.2.	Нецільові витрати бюджетних коштів			
2.3.	<p>Недостачі ресурсів, у тому числі:</p> <p>недостачі грошових коштів, цінних паперів, нематеріальних активів;</p> <p>недостачі матеріальних цінностей, основних засобів</p>			
3.	<p>Крім того, виявлено інших порушень фінансової дисципліни, у тому числі:</p> <p>суми завищення кредиторської заборгованості за розрахунками з фізичним та юридичними особами (зайве нарахування сум грошового забезпечення, заробітної плати, інших соціальних виплат), за недоотримані товари, роботи, послуги тощо;</p> <p>суми заниження в обліку вартості необоротних та оборотних активів унаслідок порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, безпідставного не оприбуткування, неврахування зростання їх вартості від обов'язкових дооцінок, індексацій, невідображення/заниження в обліку сум дебіторської заборгованості тощо;</p> <p>невідображення/заниження в обліку та/або безпідставне списання сум боргових зобов'язань/кредиторської заборгованості;</p> <p>суми зайво одержаних військовими частинами та підприємствами бюджетних коштів унаслідок завищення асигнувань, у тому числі із завищенням і неправильним</p>			

<p>обрахуванням штатів, інших кількісних показників, а також застосуванням при складанні кошторису доходів і видатків норм витрат з порушенням чинного законодавства;</p> <p>відображені в бухгалтерському обліку військових частин суми фактичних витрат, здійснених понад установлені на відповідний період ліміти та затверджені кошториси доходів і видатків;</p> <p>надлишки грошових коштів, матеріальних цінностей та нематеріальних активів;</p> <p>безпідставно віднесені до собівартості продукції (робіт, послуг) матеріальні витрати, витрати на оплату праці та соціальні заходи, інші витрати.</p>			

Виявлені ревізією основні недоліки та порушення складаються з:

(стисло викласти в узагальненому вигляді основні недоліки

та порушення із зазначенням їх розмірів у кількісному і грошовому виразі)

Керівник перевірки _____
(посада, військове звання, підпис, прізвище, ініціали)

Командир військової частини _____
(посада, військове звання, підпис, прізвище, ініціали)

Начальник фінансово-економічної служби _____
(посада, військове звання, підпис, прізвище, ініціали)

“ ___ ” _____ 200_р.

Методичні рекомендації щодо кваліфікації виявлених фінансових порушень

Види фінансових порушень:

1. Недоотримання фінансових ресурсів;
2. Незаконні витрати ресурсів;
3. Нецільові витрати бюджетних коштів;
4. Недостачі ресурсів;
5. Інші порушення фінансової дисципліни.

Виявлені під час контрольних заходів фінансові порушення відображаються в акті ревізії у додатку № 2 до нього з урахуванням наступного:

1. Недотриманими фінансовими ресурсами можуть вважатися втрачені доходи держави (бюджетів, бюджетних установ, і організацій, державних підприємств) унаслідок:

безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, які повинні надаватися лише на платній основі, безпідставного надання пільг за сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у тому числі неподаткових (орендна плата за землю тощо);

незарахування/перерахування до відповідного бюджету коштів, що надійшли від реалізації активів (матеріальні ресурси, цінні папери тощо) уповноваженими на ці дії підприємствами, установами й організаціями;

безпідставного списання зобов'язань за позичками, фінансовими допомогами, наданими суб'єктам господарювання за рахунок бюджетних коштів на зворотній основі;

неперерахування в установленому порядку дивідендів на частку державного майна в статутних фондах господарських товариств при отриманні ними прибутку від результатів фінансово-господарської діяльності після прийняття рішення про розподіл прибутку;

несплати бюджетними установами й організаціями до бюджету сум доходів отриманих від здавання дорогоцінних металів і реалізації майна, та підприємствами незалежно від форм власності – різниці між сумою прямих збитків від недостачі та фактично відшкодованою сумою тощо;

вtrat доходів бюджетами, бюджетними установами й організаціями, підприємствами державної власності в результаті реалізації товарів, робіт і послуг за зниженими цінами, порядок розрахунку вартості яких визначено законодавчими актами (експертна оцінка, аукціон, розрахунок орендної плати тощо);

2. До незаконних витрат ресурсів можуть належати виявлені ревізіями і перевірками суми:

вартості основних засобів, інших матеріальних цінностей, що перебували в державній власності і незаконно перейшли до іншої форми власності;

незаконних видатків унаслідок списання з балансу матеріальних цінностей з порушенням встановленого порядку;

безпідставного списання в обліку дебіторської заборгованості на утримання (витрати виробництва);

безпідставного витрачання коштів унаслідок завищення обсягів та вартості отриманих товарів, робіт, послуг;

незаконного покриття витрат орендарів;

коштів, витрачених на оплату праці працівників, які утримуються понад затверджену штатну чисельність, унаслідок незаконного підвищення окладів, ставок за відпрацьований час, переplat премій, пенсій, компенсацій, допомог, стипендій тощо;

безпідставно оплачених підзвітних сум;

зайвого спрямування бюджетних коштів розпорядникам коштів бюджету нижчого рівня або іншим підприємствам і організаціям без наявних підстав на етапі фінансування (видатки, не передбачені бюджетами, кошторисами, лімітними довідками).

3. До нецільових витрат бюджетних коштів, виявлених контрольними заходами, можуть належати використані не за цільовим призначенням тільки бюджетні кошти (загального і спеціального фондів).

4. До недостач ресурсів можуть належати виявлені інвентаризаціями, проведеними в ході контрольних заходів, недостачі грошових коштів, цінних паперів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей і основних засобів, що перебувають на обліку або були безпідставно списані з обліку чи не взяті на облік на підприємствах, в установах і організаціях всіх форм власності за обліковими цінами.

5. Інші порушення фінансової дисципліни:

суми завищення кредиторської заборгованості за розрахунками з фізичним та юридичними особами внаслідок зайвого нарахування сум заробітної плати, інших соціальних виплат, за недоотримані товари, роботи, послуги тощо;

суми заниження в обліку вартості необоротних (нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби тощо) та оборотних (запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти тощо) активів унаслідок порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, безпідставного неоприбуткування, неврахування зростання їх вартості від обов'язкових дооцінок, індексації, невідображення/заниження в обліку сум дебіторської заборгованості тощо;

невідображення/заниження в обліку та/або безпідставне списання сум боргових зобов'язань /кредиторської заборгованості;

суми зайво одержаних установами й організаціями бюджетних коштів унаслідок завищення асигнувань, у тому числі у зв'язку із завищенням і неправильним обрахуванням штатів, контингенту, інших кількісних показників.

Схема планування та проведення ревізійного процесу.



ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001р.//Відомості Верховної Ради України. – 2001. -№ 37 – 38.
2. Закон України від 26.01.1993р. № 2939 “Про державну контрольно – ревізійну службу в Україні” С. 2,14.
3. Закон України від 21.09.1999 р. № 1076 – XIV “Про господарську діяльність у Збройних Силах України” //Відомості Верховної Ради України. –№ 48, С. 997 – 998.
4. Закон України від 15.12.2005 р. № 3202 – IV “Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна”
5. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.1995р. № 108/95 - ВР
6. Наказ Президента України від 19.01.2000р. № 1074/2000 “Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів” //Офіційний вісник України – 2000р., № 38, С. 16 – 17.
7. Наказ Президента України від 27.08.2000р. № 1031 “Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно – ревізійної роботи.” //Офіційний вісник України від 15.09.2000р., № 35, С.7, С. 14.
8. Наказ Президента України від 25.12.2001р.№1251/2001 “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері.”// Офіційний вісник України – 2001.- № 52, С. 9.
9. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.”, від 16.07.1999р., № 996 – XIV, Офіційний вісник України 1999р., № 33, С.71.
- 10.Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006р. - № 550 “Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно – ревізійною службою.”// Офіційний вісник України – 2006р., № 16, с.1206.
- 11.Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005р. № 158 – р “Про схвалення Концепції розвитку внутрішнього фінансового контролю.”//Офіційний вісник України – 2005р., № 22, С.75.
- 12.Постанова правління Національного Банку України від 15.12.2004р., № 637 “Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.”//Офіційний вісник України – 2005. - № 3, С.55.
- 13.Постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2002р. № 685 “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої

- влади внутрішнього фінансового контролю.”, Офіційний вісник України 2002р. № 21, С.85,88.
14. Наказ Головного контрольно – ревізійного управління України 09.08.2002р. № 168 “Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна”.
 15. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 27.10.2006р. № 358 «Методика оформлення органами державної контрольно-ревізійної служби результатів ревізії».
 16. Наказ МО України від 30.06.2006р. № 375 «Про затвердження Положення про контрольно-ревізійну службу ЗСУ».
 17. Наказ МО України від 28.04.2006р. № 234 «Про затвердження Положення про контрольно-ревізійний департамент Міністерства оборони України та Типового положення про територіальне контрольно-ревізійне управління».
 18. Наказ МО України від 12.09.2007р. № 522 «Про затвердження Положення про фінансовий контроль у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України».
 19. Наказ МО України від 15.09.2004р. № 409 «Про затвердження інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок та реалізації їх матеріалів органами контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України».
 20. Наказ МО України від 28.10.2006 № 625 «Положення про фінансове господарство військової частини».
 21. Наказ МО України від 21.06.07р. № 363 «Положення про бухгалтерський облік у Збройних Силах України».
 22. Наказ директора Контрольно-ревізійного департаменту МО України від 03.10.2006р. № 76 «Про затвердження методичних рекомендацій щодо застосування у ЗСУ Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок та реалізація їх матеріалів в органах КРС ЗСУ».
 23. О.І.Ворона, Р.Т.Джога, В.В.Ткаченко, Г.О.Іванов, В.Л.Рихтюк. За редакцією І.Ю.Марка «Облік військового майна у бюджетних установах ЗСУ». Посібник. Київ. Знання України. 2005р.
 24. Ф.Ф.Бутинець, Н.Г.Виговська, Н.М.Мальога, Н.І.Петренко. За редакцією д.е.н., професора Ф.Ф.Бутинця. «Контроль і ревізія». Підручник. Житомир. ПП «Рута». 2002р.

