**Тема 2. Використання специфічних прийомів і способів контролю в контрольно-ревізійній роботі.**

1.Сукупність методів економічного контролю.

2.Специфічні прийоми і способи контролю.

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



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

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



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

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

 На відміну від повної інвентаризації суцільна інвентаризація стосується тільки перевірки певних цінностей, що є під звітом в окремих матеріально відповідальних осіб. Вибіркову інвентаризацію легко організувати в будь-який час без шкоди для роботи підприємства.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Для виявлення безтоварних документів перед початком інвентаризації слід детально перевіряти документи, правильність записів і виведених залишків цінностей у картках чи книгах складського обліку. Важливо також, щоб бухгалтерія на момент інвентаризації забезпечила звірку бухгалтерського обліку зі складським і склала акт звірки. Одночасно комісія повинна перевірити, чи немає випадків, коли кількість окремих видів чи сортів цінностей у картках або книгах завідувача складом позначається червоним записом.

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

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

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

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

Для окремих видів цінностей затверджено граничні норми природних втрат, які застосовуються тільки у разі виявлення у матеріально відповідальних осіб фактичної нестачі. Для розрахунку розміру цих втрат залучають лише цінності, які надійшли на склад (продукція, відвантажена транзитом, не береться до уваги).

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

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

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

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

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

Такі втрати аж до затвердження актів на списання враховують на відповідному рахунку № 978 «Нестачі та втрати від псування цінностей». Розгляд та затвердження результатів інвентаризації. За виявленими нестачами та надлишками цінностей, а також сумарними різницями від їх пересортування матеріально відповідальні особи зобов’язані письмово дати вичерпне пояснення про отримані розходження. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом, який підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

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

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

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

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

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

Якщо виявлені нестачі цінностей утворилися в результаті неправильного визначення їх якості при прийманні чи відпуску або значного перевищення розрахованих природних втрат над фактично виявленими втратами, то інвентаризаційна комісія зобов’язана детально перевірити умови зберігання та розрахунки і розглянути питання про відповідальність осіб, дії яких спричинили втрату цінностей.

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

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



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

 Різниця між купівельною і вартістю цінностей та продажем зараховується на дебет відповідного рахунка. Щомісячні нарахування сум за кредитом рахунка № 474 «Забезпечення інших майбутніх витрат і платежів» відображаються за дебетом відповідних рахунків, на яких обліковують витрати.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Це досягається використанням наступних прийомів:

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

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

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

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

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

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

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

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