

# Тема 5. Дослідження документів для виявлення та розслідування злочинів, пов'язаних з розкраданням матеріальних активів та цінностей

1. Дослідження документів щодо надходження основних засобів та матеріальних цінностей.
2. Дослідження облікових документів з вибуття основних засобів.
3. Дослідження облікових документів, пов'язаних з виробництвом.
4. Використання матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей для розкриття злочинів.



# 1. Дослідження документів щодо надходження основних засобів та матеріальних цінностей.

Завдання контролю і ревізії операцій з основними засобами полягає в тому, щоб перевірити збереження і використання за даними балансу, правильність їх аналітичного і синтетичного обліку, своєчасність відображення в обліку операцій, пов'язаних із введенням їх в експлуатацію, вибуттям, нарахуванням зносу і амортизації.

До виробничих фондів належать основні засоби та виробничі запаси.



**Основні засоби відповідно до ПсБО 7 – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)**



**Податковим кодексом України п.145.1 виокремлено 16 груп основних засобів за терміном корисного використання: земля, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом ; будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі) тощо.**



*За обліково-економічними ознаками засоби й знаряддя праці поділяють на дві групи:*

- 1) основні засоби(термін експлуатації понад рік, вартість яких перевищує 2500 грн);
- 2) малоцінні та швидкозношувані предмети(у складі основних засобів у податковому обліку за визначенням не можуть бути об'єкти, дешевші за 2500,00 грн. Таким чином, якщо необоротний актив не вписується до вартісної межі у 2500,00 грн, але очікуваний термін корисного використання (експлуатації) з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), то в податковому обліку він не є об'єктом ОЗ та належать до інших необоротних активів).

# Основні засоби можуть поступити в результаті:

- приймання основних засобів в експлуатацію від капітальних вкладень, від вкладу засновників;
- приймання основних засобів, отриманих безкоштовно від інших підприємств, шляхом викупу, в рахунок боргових зобов'язань та інших операцій;



- **оприбуткування раніше неврахованих основних засобів;**
- **придбання основних засобів у підприємств та організацій шляхом оформлення довготермінових розрахунків;**
- **поступлення згідно актів передачі як спонсорська допомога;**
- **централізоване постачання від міністерства, відомства;**
- **поновлення в обліку безпідставно або передчасно списаних основних засобів.**



Первісна вартість об'єкта основних засобів за ПсБО 7 складається з у випадку їх придбання з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам а виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.



## Основними завданнями ревізії операцій з основними засобами є перевірка:

- правильності віднесення матеріальних активів до основних засобів;
- реальності оцінки і переоцінки основних засобів;
- правильності відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку;
- своєчасності й правильності документального оформлення й відображення у облікових регістрах надходження й вибуття основних засобів;
- правильності нарахування амортизації, своєчасності й повноти включення її у витрати виробництва;
- правильності нарахування й списання зносу основних засобів;
- відповідності й правильності оформлення списання основних засобів та ін.



З метою забезпечення належного обліку і контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єктові в момент надходження на підприємство має присвоюватись відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом весь період перебування його на даному підприємстві.

У випадку вибуття об'єкта основних засобів (реалізація, ліквідація, безплатна передача тощо), то його номер не може присвоюватись іншому об'єкту, якій надійшов згодом.



Під час ревізії необхідно простежити, чи проставляються інвентарні номери в актах, накладних та інших первинних документах, які служать підставою для прийняття на облік або зняття з обліку окремих об'єктів.

Під час огляду об'єктів уточнюють, чи позначені на них інвентарні номери шляхом прикріплення металевих жетонів, нанесення номерів незмиваною фарбою, клеймування, витравлення, випалювання або в інший спосіб.



Враховуючи специфіку обліку даної групи активів, ревізор повинен встановити матеріально відповідальних осіб, пам'ятаючи, що основні засоби, які знаходяться в запасі на складах, знаходяться у підзвіті осіб, що завідують складським господарством, а основні засоби, які введені в експлуатацію – у підзвіті матеріально відповідальних працівників підприємства.



*У процесі проведення контрольних заходів необхідно перевірити: (1) забезпечення контролю за наявністю і збереженням основних засобів (правильність віднесення об'єктів до основних засобів, правильність класифікації основних засобів, правильність оцінки і переоцінки основних засобів, питання організації аналітичного обліку і матеріальної відповідальності за основні засоби, інвентаризація основних засобів, відповідність даних звітності синтетичному і аналітичному обліку); (2) документальне оформлення і відображення в обліку операцій надходження і вибуття основних засобів (використання уніфікованих форм первинної облікової документації, відображення операцій надходження і вибуття основних засобів у реєстрах синтетичного обліку, питання оподаткування операцій при надходженні і вибутті основних засобів); (3) нарахування і відображення в обліку амортизації основних засобів (правильність встановлення терміну корисного використання, правомірність і обґрунтованість використовуваних методів нарахування амортизації, правомірність застосування прискореної амортизації, правильність розрахунків амортизаційних відрахувань, правильність відображення амортизаційних відрахувань в обліку); відображення в обліку відновлення основних засобів - ремонту, модернізації і реконструкції.*

Як правило, ревізія основних засобів починається з перевірки дотримання умов збереження. При наявності інформації про недостачу об'єктів основних засобів ревізору потрібно починати ревізію із раптової перевірки основних засобів за місцем їх знаходження. За відсутності такої інформації ревізору слід починати з перевірки наявності і стану інвентаризаційних карток в картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів даним синтетичного обліку. Для цього ревізор зіставляє дані опису інвентарних карток основних засобів за класифікаційними групами з наявними в картотеці інвентарними картками. За відсутності інвентарних карток необхідно: встановити наявність об'єктів основних засобів, для яких відсутні інвентарні картки; виявити причини продажу, ліквідації основних засобів; відновити з допомогою працівників бухгалтерів аналітичний пооб'єктний облік основних засобів, якщо він відсутній.

При ревізії обов'язково звіряються залишки усіх класифікаційних груп основних засобів із залишками ( залишковою вартістю) за рахунком 10 “Основні засоби” та Головною книгою. Залишки повинні бути однакові. Якщо виявлені розбіжності між даними аналітичного і синтетичного обліку, то необхідно встановити причини такого відхилення і винуватців. Перевіряють також чи не числяться у складі основних засобів об'єкти вартістю нижче встановленої межі та об'єкти (2500 грн), термін служби яких менший 12 місяців (незалежно від вартості) їх варто віднести до малоцінних швидкозношуючих активів. При цьому варто враховувати, що межа вартості об'єкта визначається па дату придбання об'єкта (введення в

Практики стверджують, що характерною помилкою при перевірках, є необґрунтоване включення основних засобів до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів. Часто причиною такого включення є прагнення підприємства збільшити свої витрати за рахунок збільшення нарахування амортизації.





У загальному порядку та строки проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією затвердженою Наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879. Відповідно до якої інвентаризація основних засобів перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

- (1) трьох місяців для необоротних активів, запасів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством;
- (2) до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.
- (3) інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності).

За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитися щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років.

Варто акцентувати увагу на тому, що є особливі правила інвентаризації дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті (Наказ Мінфіну № 780 від 15.09.2015), а також нафти і нафтопродуктів (інструкція №281)

Під час ревізії потрібно перевіряти:

- 1) фактичну наявність основних засобів та відповідність їх обліку (особливу увагу варто звернути на строки корисного використання та вартість основних засобів)
- 2) перевірку правил утримання та експлуатації основних фондів;
- 3) перевірку реальної вартості зарахованих до балансу основних фондів.

Виявлені порушення слід включати до акту ревізії. У випадку відмови проведення інвентаризації за запитом органів Державної фіскальної служби може бути застосований адміністративний арешт майна платника податків ( Наказ № 568 від 10.10.2013)



В більшості випадків вибірковою перевіркою ревизор встановлює наявність основних засобів за місцями їх експлуатації (на підставі інвентарних списків). Якщо виявлена недостача основних засобів, то необхідно взяти письмове пояснення у матеріально відповідальній особі і вжити відповідні заходи із відшкодування вартості даного об'єкта основних засобів. Перевіряючи якість проведених на підприємстві інвентаризацій основних засобів, слід в'яснити: дотримання строків інвентаризації і порядку її проведення на підприємстві; оформлення підсумків інвентаризації (протягом 10 днів). Одночасно ревизор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звергаючи на правильність відображення результатів в бухгалтерському обліку. На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації ревизор робить висновок про якість проведеної інвентаризації.

Як правило завершують ревізію перевіркою зберігання зайвих, непотрібних, законсервованих основних засобів. Практика роботи показує, то такі об'єкти основних засобів часто зберігаються просто неба і розкомплектовуються. За всіма фактами такого зберігання об'єктів основних засобів необхідно провести детальне розслідування, в результаті якого виявити розмір заподіяної шкоди та її винуватців.



Ревізор перевіряє правильність ведення карток обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8), своєчасність заповнення всіх реквізитів у них на підставі даних інвентарних карток основних засобів і звіряє з даними синтетичного обліку основних засобів.



Інвентарні картки підлягають обов'язковій реєстрації. Сукупність карток утворює картотеку, яка забезпечує аналітичний облік основних засобів. Якщо основні засоби ліквідовано, то в картці обліку руху основних засобів необхідно зробити запис про вибуття на підставі актів про списання основних засобів (ф. № ОЗ-3); автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4); вилученої з бібліотеки літератури (ф. № ОЗ-5).

Слід також з'ясувати, чи проводилася періодична звірка інвентарних списків із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6;).



## 2. Дослідження облікових документів з вибуття основних засобів.

Для забезпечення належного обліку і контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єктові в момент надходження на підприємство має присвоюватись відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом весь період перебування його на цьому підприємстві. Якщо якийсь об'єкт основних засобів вибуває (реалізація, ліквідація, безплатна передача тощо), то його номер не може присвоюватися іншому об'єкту, який надійшов

зГОДОМ.





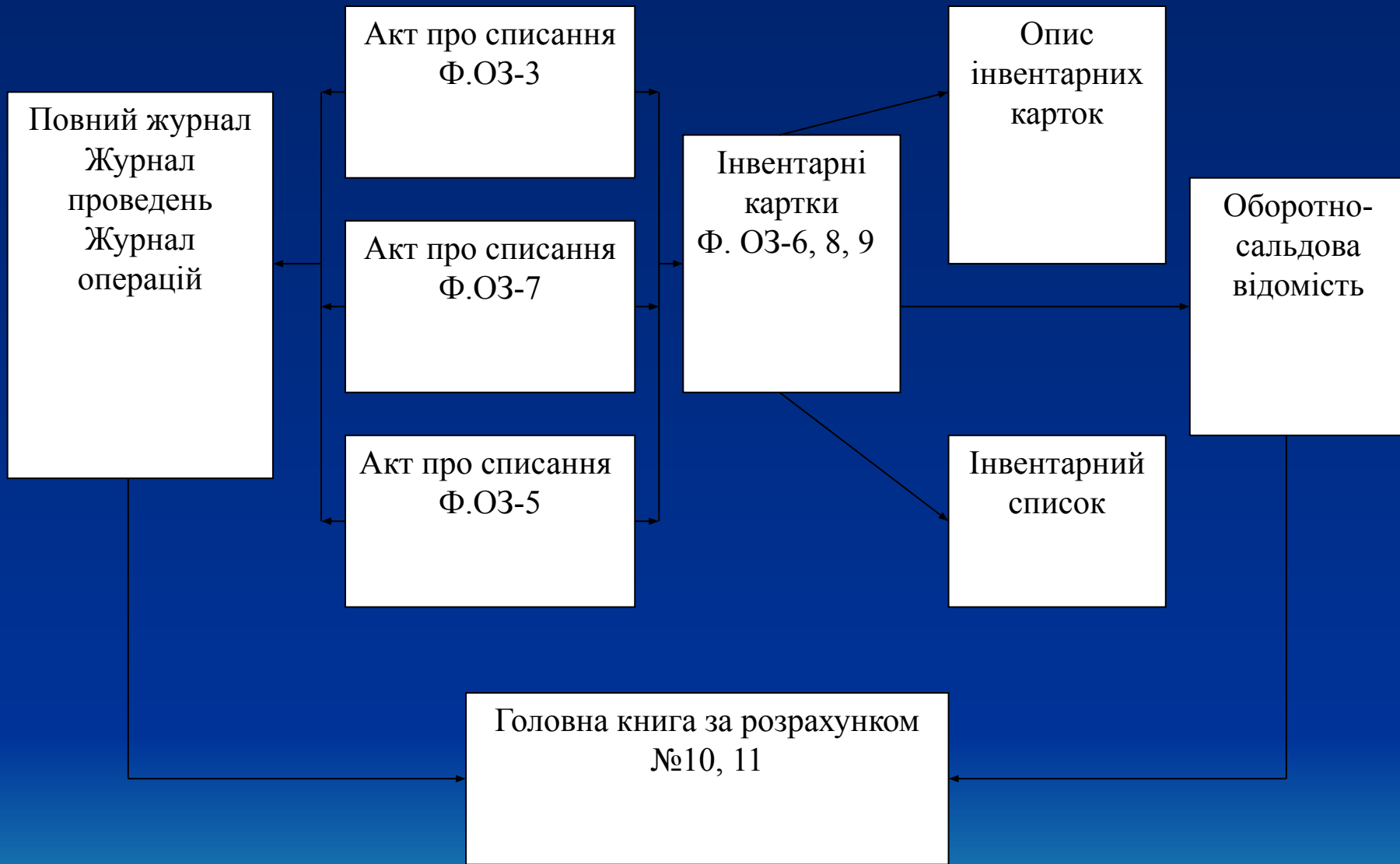


Рис. Схема руху носіїв облікової інформації за напрямом  
«Облік вибуття необоротних активів»

Основними документами, що використовують при перевірці операцій з внутрішнього переміщення основних засобів, є накладна й інвентарна картка засобів.

Важливе значення при контролі операцій з основними засобами має перевірка вибуття інвентарних об'єктів. Операції з вибуття основних фондів перевіряються, зазвичай, суцільним методом. Здійснення суцільної перевірки обумовлено частими порушеннями, що допускаються підприємствами в момент вибуття основних засобів. Контроль операцій з безоплатної передачі й реалізації об'єктів основних фондів проводиться на підставі актів прийому-передачі основних засобів. Операції, пов'язані з ліквідацією інвентарних об'єктів, перевіряються з використанням актів про ліквідацію основних засобів.


**Основні засоби можуть вибувати в результаті:**

- передачі основних засобів з дозволу відомства як спонсорської допомоги;**
- списання основних засобів, які раніше помилково були внесені в інвентаризаційні описи;**
- реструктуризації підприємства;**
- передачі основних засобів з дозволу відомства шляхом оформлення довготермінових розрахунків;**
- ліквідації основних засобів;**
- списання як нерентабельних з подальшою реалізацією;**
- помилкового зарахування орендованих основних засобів.**



У першому випадку ревізори звертають увагу на доцільність реалізації або передачі основних засобів.

У другому випадку ревізори перевіряють обґрунтованість списання. Необхідно з'ясувати, як саме передані (реалізовані) основні засоби використовувалися на підприємстві до вибуття. Перевіряється наявність дозволу вищестоячої організації, проводиться зустрічна перевірка. Проводять службове розслідування та встановлюють винних осіб.



Ревізори з'ясовують величину зношування й порівнюють її з вартістю придбання (введення). Якщо ліквідований об'єкт не має стовідсоткового зношування, обґрунтування ліквідації в акті повинне бути глибшим. Потім перевіряється правильність визначення результатів ліквідації основних засобів. Тут ревизорові необхідно переконатися в тому, що при розрахунку результату ліквідації були враховані витрати на демонтаж об'єкта і обсяг матеріалів (запчастин), отриманих у ході розбирання об'єкта.



### 3. Дослідження облікових документів, пов'язаних з виробництвом.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».



Відповідно до п. 6 Положення витратами звітного періоду визнається зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.




Процес контролю витрат підприємства на виробництво вважається найбільш складним і трудомістким. Витрати містять безліч різнопланових складових, перевірка яких потребує правильного й повного подання ревізором особливостей їх формування. У ході перевірки ревізори повинні брати до уваги вид діяльності, структуру витрат, специфіку виробничого процесу й організації облікової роботи, а також докорінно змінену нормативну базу обліку витрат підприємства.





## Основні завдання перевірки витрат:

- обґрунтування формування витрат виробництва за їх елементами і калькуляційними статтями в бухгалтерському облікові й фінансовій звітності;
  - дотримання норм витрачання сировини та матеріалів і виходу готової продукції;
  - виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві й попередження їх виникнення надалі;
  - забезпечення правильного розподілу витрат між готовою продукцією й незавершеним виробництвом;
  - дотримання кошторису видатків на обслуговування виробництва й управління;
  - пошук резервів зниження собівартості продукції тощо.
- 

## Основні стадії ревізії витрат виробництва:

- перевірка обґрунтованості включення у витрати окремих видів витрат за напрямками;
- перевірка правильності розподілу непрямих витрат;
- перевірка обґрунтованості віднесення прямих витрат на окремі види продукції;
- перевірка витрат у незавершеному виробництві;
- перевірка формування витрат за різними напрямками;
- перевірка калькулювання собівартості;



Досліджуючи складові витрат насамперед перевіряють витрати, що впливають на фінансовий результат.

- *По-перше*, з'ясовують причини зростання фонду заробітної плати (ФОП) та законодавчі акти, якими регламентується порядок його формування.
- *По-друге*, простежують динаміку чисельності працівників за роками.
- *По-третє*, аналізують динаміку витрат підприємства за останні 2-3 роки порівняно з плановими показниками.



- *По-четверте*, оцінюють достовірність інформації про відображені підприємством витрати за видами діяльності згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».
- *По-п'яте*, розглядають класифікацію витрат діяльності, щоб детально визначити витрати від звичайної діяльності.

Перевірка правильності формування кожного виду вищеперерахованих витрат вимагає від ревізора попереднього ознайомлення з рядом законодавчих і підзаконних документів, що регулюють окремі питання господарської діяльності підприємства.

## 4. Використання матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей для розкриття злочинів.

У робочому плані ревізійної бригади однією з перших процедур, що потребують першочергового виконання, поряд з ревізією касової готівки є проведення інвентаризації матеріальних цінностей. Першочерговість проведення інвентаризації щодо інших напрямів перевірки операцій з матеріальними цінностями пояснюється потребою в забезпеченні фактора раптовості. За цих умов виключається можливість усунення порушень з боку осіб, які несуть матеріальну відповідальність за збереження матеріальних цінностей.

**Для одержання максимального ефекту при виконанні контрольних дій на цій ділянці ревізійної роботи перевіряючі повинні вирішити ряд завдань:**

- перевірити наявність і збереженість матеріальних цінностей на об'єкті, що перевіряється;
- контролювати операції з оприбуткуванням матеріалів, що надходять на підприємство;
- контролювати належність оформлення й обґрунтованість витрат матеріалів зі складу у виробництво й на інші цілі;
- перевірити вірогідність даних бухгалтерського обліку операцій з матеріальними цінностями.



Перед початком інвентаризації відпуск матеріалів зі складу припиняється, а всі вантажі, які надходять під час перевірки, складують й враховують їх окремо.

Інвентаризаційна комісія приступає до перевірки, виконуючи зважування, візуальний огляд, виміри й просте перерахування цінностей, які перебувають в підзвіті у матеріально відповідальної особи.



Потім ревізори вивчають матеріали проведених інвентаризацій. Повний збіг даних бухгалтерського обліку й результатів внутрішнього фактичного контролю свідчить або про високий рівень організації обліку й контролю на підприємстві, або про формальний підхід посадових осіб до процедури інвентаризації.

Обґрунтованість здійснення операції є одним з основних факторів її законності. Тому в процесі виконання контрольних дій ревізорам необхідно переконатися в дотриманні всіх умов, що підтверджують обґрунтоване оприбуткування матеріальних цінностей на об'єкті контролю.





По-перше, кожний факт надходження матеріалів повинен бути підтверджений супровідними документами постачальників. У зв'язку з цим, працівники контрольно-ревізійного органу перевіряють наявність рахунків-фактур, сертифікатів якості, накладних, товарно-транспортних накладних, що підтверджують обґрунтованість оформлення прибуткових ордерів.



Наступним питанням, розглянутим при перевірці надходження матеріальних цінностей, є контроль своєчасного оприбуткування отриманих підприємством вантажів. Несвоєчасне оформлення одержаних матеріалів може призвести до перекручування даних про залишки матеріалів на кінець звітної періоду.

Повнота оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві контролюється шляхом порівняння даних про кількість і вартість у супровідних документах постачальника з відповідними даними в прибуткових ордерах.

