

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра аудиту, ревізії та контролінгу**

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**з дисципліни**

**«КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ»**

**підготовлено к.е.н., викладачем Шестерняк М. М.**

**Тернопіль 2013**

# **ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	
<b>Тема 1.</b> Теоретичні аспекти господарського контролю.....	
<b>Тема 2.</b> Суб'єкти контролю в Україні.....	
<b>Тема 3.</b> Ревізія як метод наступного господарського контролю.....	
<b>Тема 4.</b> Контрольно-ревізійний процес: планування та організація.....	
<b>Тема 5.</b> Виявлення та визначення ревізією розміру матеріальної шкоди.....	
<b>Тема 6.</b> Спеціальні методи дослідження фактів дійсності.....	
<b>Тема 7.</b> Способи перевірки документів.....	
<b>Тема 8.</b> Способи ревізійного дослідження фактів господарської діяльності.....	
<b>Тема 9.</b> Узагальнення та оформлення матеріалів ревізії.....	

## ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1. Контроль як багатогранна категорія. Сфери застосування, функції та принципи контролю.
2. Економічні передумови виникнення та суть господарського контролю.
3. Організаційні форми і види господарського контролю, його класифікація.

### 1. Контроль як багатогранна категорія. Сфери застосування, функції та принципи контролю.

Контроль як багатогранна категорія має історичне, філософське, правове, політичне та економічне підґрунтя. Однак, визначальним є економічне обґрунтування контролю, оскільки всі інші базуються на його економічній характеристиці.

В сучасних умовах ринкової економіки України контроль і ревізія за господарською діяльністю підприємств і організацій є однією з найважливіших функцій керівництва і управління.

Метою існування контролю є отримання інформації особливого роду, яка характеризує кількісні та якісні показники господарської та фінансової діяльності підприємства: міру ефективності використання ресурсів, задіяних у процесах кругообороту капіталу, окремих видів діяльності, бізнес-процесів та економічного потенціалу.

**Контроль** – це функція системи управління суспільними процесами. Держава не може функціонувати і розвиватися без чітко організаційної системи контролю за виробництвом, розподілом, перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазначає серйозних змін в процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади. Тобто, *зміст контролю* полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того як об'єкт управління виконує його настанови. За допомогою контролю виявляють відхилення від заданих параметрів, їх причини та винних.

В широкому розумінні: **контроль** – це системна сукупність процесів за допомогою яких забезпечується спостереження за керованим об'єктом з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів і вжиття заходів з усунення та ліквідації негативних явищ.

«**Контроль**» і «**ревізія**» поняття тотожні, однак не однозначні. Тотожність зводиться до того, що як ревізія, так і контроль мають за мету перевірку виробничо-фінансової чи комерційної діяльності підприємств. Не однозначними вони виступають у ринкових умовах при наявності державної і приватної форм власності. Тому для підприємств державної форми власності більш справедливо використовувати термін «*ревізія*», оскільки вона здійснюється переважно державними органами управління. «*Контроль*» більш справедливо підходить до приватних підприємств. Адже, власник більше застосовує контрольні засоби управління кругообігом капіталу. І в цих умовах такий контроль стабільний і результативний. Власник кожен день, самостійно

або з допомогою бухгалтерсько-економічної служби, контролює всі стадії власного виробництва. В цих умовах ревізія йому не потрібна. Її можуть здійснювати лише державні органи у відповідності з діючим законодавством.

При обґрунтуванні економічної суті контролю важливим є чітке розмежування його складових. По-перше, він виконує функції фінансового контролю і, по-друге, соціального, економічного та політичного управління.

Контроль є необхідний усюди, де є система, яку призначено виконувати певні завдання і досягати певної мети. Контроль у діяльності організації (управлінський контроль) може здійснюватися за багатьма напрямками: *технічний контроль; енергетичний контроль; екологічний контроль; санітарний контроль; фінансовий контроль* тощо.

Тому, доцільно розглянути, в яких сферах застосування контроль та які є **види контролю**:

Контроль у суспільстві:

**Соціальний контроль** – це спосіб саморегуляції соціальної системи, який забезпечує впорядкованість взаємодій між людьми завдяки нормативному регулюванню. *Соціальний контроль* – система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів.

*Контроль свідомості* – застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі.

Як функції соціального управління, у контролі яскраво виявляється його інформаційна і корекційна суть. Контроль є універсальним засобом одержання інформації по каналу зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес соціального управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Для того, щоб успішно управляти, той, хто керує, повинен знати результати свого управлінського впливу на об'єкти управління. Контроль дає змогу отримувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність діяльності затвердженій соціальній програмі, дає змогу виявити недоліки в прийнятих рішеннях, в організації виконання, способах і засобах реалізації.

**Державний контроль** – одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави. Здійснення державного контролю – одна з важливих функцій державного управління. Його призначення полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів у всіх ланках фінансової системи. *Державний контроль* – нагляд з боку уповноважених державних органів. Він проводиться з метою дотримання законності, а також з метою забезпечення реального виконання рішень виконавчих органів: *фінансовий контроль; податковий контроль; валютний контроль; митний контроль; державний геологічний контроль*.

*Конституційний контроль* – вид правоохоронної діяльності, що полягає у перевірці відповідності законів і підзаконних нормативних актів конституції держави.

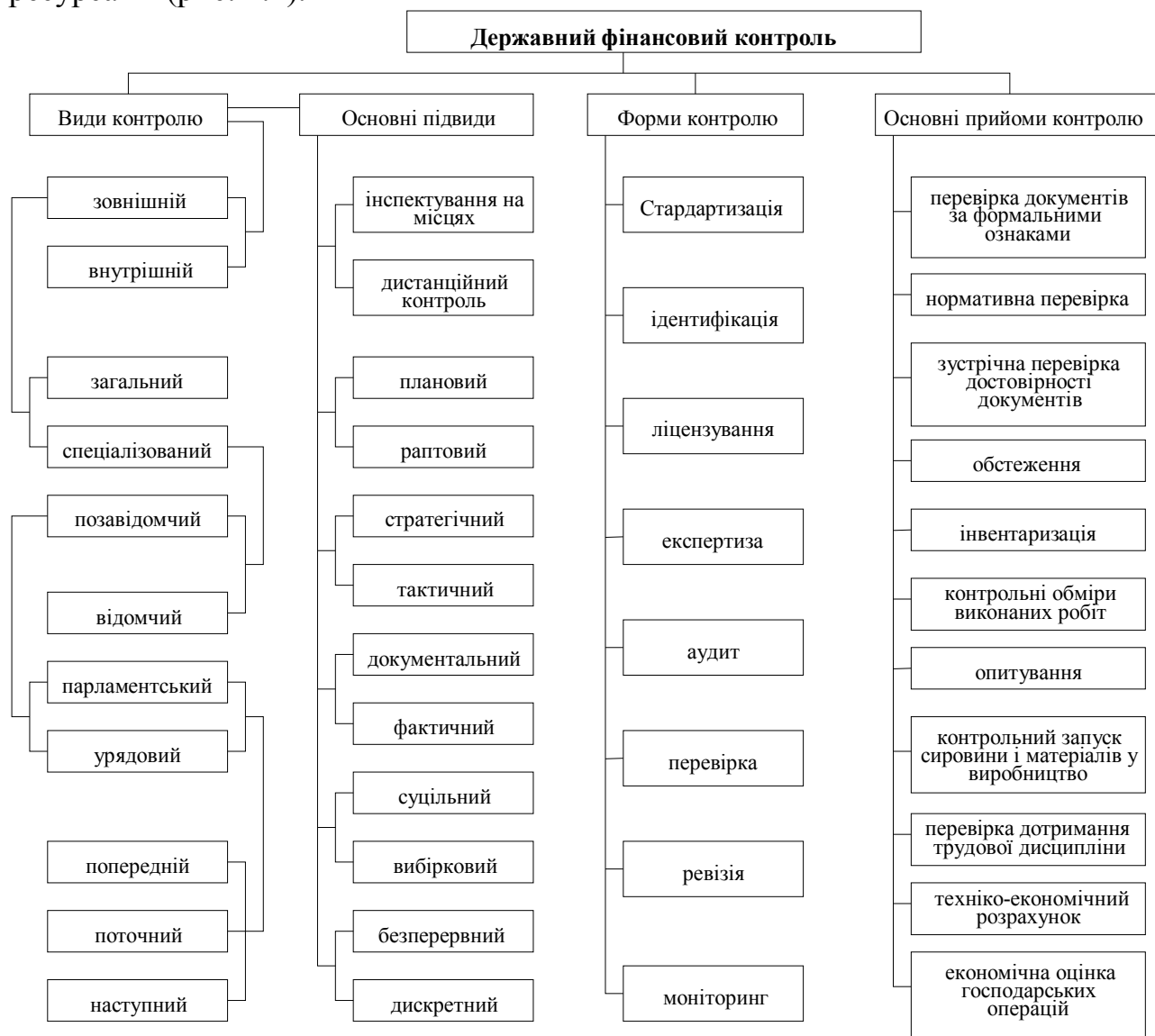
*Валютний контроль* – нагляд державних органів за дотриманням законодавства при здійсненні валютних операцій.

*Митний контроль* - сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства.

*Імміграційний контроль* – комплекс заходів з розрегулювання міграції іноземних громадян і осіб без громадянства.

*Санітарно-епідеміологічний контроль* – діяльність уповноважених органів з метою виявляти порушення санітарних вимог, спрямована на попередження захворювань людей, тварин і рослин.

*Державний фінансовий контроль* – система дій державних органів, обов'язками яких є виявляти порушення управління державними фінансовими ресурсами (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Класифікація державного фінансового контролю за основними ознаками**

**Цивільний контроль** – діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини.

**Фінансовий контроль** – перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання. *Фінансовий контроль* – це один із видів фінансової діяльності держави з перевірки суб'єктів господарювання всіх форм власності шляхом застосування встановлених

чинним законодавством методів контрольної діяльності для виявлення недоліків у фінансовій звітності підприємств, установ, організацій в процесі створення, розподілу, використання грошових фондів.

*Внутрішній контроль* – процес, який здійснює орган управління організації.

*Робітничий контроль* – контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів.

*Дотримання встановлених норм* (комплаєнс-контроль) – внутрішній контроль за відповідністю законодавству діяльності кредитної організації на фінансових ринках.

**Педагогічний контроль** (контроль знань і вмінь) – визначення якісного та/або кількісного рівня відповідності знань і вмінь людини, яку навчають, взірцевій моделі результату навчання: *поточний контроль; модульний контроль; підсумковий контроль; семестровий контроль.*

**Батьківський контроль** – комплекс правил і заходів із запобігання негативного впливу різної продукції, середовищ і мереж (ігор, відео і телебачення, інтернету і комп'ютера на дитину).

**Лікарський контроль** – комплексна програма медичного нагляду за особами, які займаються якоюсь діяльністю (наприклад, фізкультурою і спортом).

*Допінг контроль* – перевірка, спрямована виявити уживання спортсменом допінгу.

*Контроль у техніці:*

**Технічний контроль** – діяльність, яка включає проведення вимірювань, перевірок, випробувань однієї чи декількох характеристик продукту або перебігу процесу з метою визначення їх відповідності встановленим вимогам. *Технічний контроль* – це перевірка відповідності об'єкта (продукції або процесу, від якого залежить її якість) встановленим технічним вимогам.

Технічний контроль включає: *автоматичний контроль; контроль технічного стану; контроль якості продукції; неруйнівний контроль.*

*Контроль в економіці:*

Невід'ємною складовою частиною єдиної системи господарського контролю є *економічний контроль*. Економічний контроль поширюється на сферу розвитку народного господарства – галузі, підприємства, він передбачає систематичне спостереження за фінансовим станом підприємства, конкурентоспроможністю його продукції на внутрішньому і світовому ринку. Отже, «**економічний контроль**» – це система конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин.

Як складова і невід'ємна частина економічної науки, економічний контроль сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств з різними формами власності. При цьому поєднується державний контроль і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, забезпечує доступність і вірогідність інформації про кількість і якість асортименту продукції.

Наукою і практикою доведено, що раціональне господарювання неможливе без застосування економічних заходів щодо дотримання законодавства в галузі господарської політики, тобто без систематичного і дієвого контролю з боку держави за виробництвом, споживанням суспільного продукту, використання як живої, так і матеріалізованої суспільної праці.

*Головними функціями контролю є:*

- облік і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів контрольної системи (організації);
- порівняння їх з плановими показниками;
- виявлення причини і аналіз їхніх причин;
- аналіз причин відхилень (у тому числі, кадрових);
- корекція, тобто розроблення пропозицій, як усунути виявлені порушення;
- розроблення заходів щодо досягнення поставленої мети.

*Додатковими функціями контролю можна назвати такі:*

- правоохоронна, тобто притягнення до відповідальності осіб, що вчинили правопорушення;
- профілактична, тобто вироблення заходів, щоб не допустити такі порушення у подальшій діяльності;
- інші функції (морально-виховна, стабілізувальна, дисциплінарна тощо).

Контроль здійснюється на основі певних принципів. До основних принципів контролю відносять:

- *принцип відповідності* – основний логічний принцип для будь-якого методу (твердження). Суть його в тому, що зміст, мета і завдання контролю мають відповідати: а) завданням об'єкту, що піддається перевірці; б) завданням контролюючого органу;
- *принцип системності* – вимога щодо того, аби при проведенні контролю було включено повністю усі аспекти діяльності об'єкта у взаємозв'язку;
- *принцип усезагальненості* – вимога, щоб будь-яку соціальну або економічну діяльність, яка відбувається в державі, було піддану системному і комплексному контролю з точки зору: законності, доцільності, ефективності;
- *принцип неперервності* – вимога, аби всі об'єкти контролю підлягали постійному спостереженню. Заходи контролю мають здійснювати послідовно й регулярно. Необхідний також контроль дій, які вчиняє об'єкт контролю з метою усунути виявлених порушень;
- *принцип об'єктивності* – вимога оцінювати діяльність об'єкта контролю та його результатів на основі відповідності перевірених фактів із вимогами законодавчих і інших нормативних актів, що регулюють діяльність. Його інформація не піддається впливу та об'єктивній оцінці, не може бути результатом суб'єктивних тверджень окремих осіб;
- *принцип незалежності* означає неприпустимість положення, при якому суб'єкт контролю при здійсненні контрольних заходів керується певними міркуваннями, окрім компетентного і добросовісного виконання задач контролю. Заборона на будь-який силовий чи моральний вплив на суб'єкт контролю;



- *принцип гласності* (впливає з принципу відповідності) означає, що результати контролю мають бути неодмінно доведені: а) до об'єкта контролю; б) до суб'єкта прийняття рішень за результатами контролю;

- *принцип ефективності* – означає, що результати контролю мають забезпечувати: а) повноту виявлення відхилень (фактичного стану від того, що вимагався); б) своєчасність виявлення таких відхилень; в) установлення причини відхилень; г) установлення винних осіб; д) допомогу у розробленні профілактичних заходів;

- *принцип науковості* – застосування останніх досягнень науки і техніки, передового досвіду у процесі здійснення контролю;

- *принцип планування* вимагає, щоб контроль здійснювали планово: а) планують заходи контролю певного суб'єкта (контролюючого органу) на період часу; б) планують набір певних контрольних дій у межах заходів контролю; в) контрольним діям має передувати попереднє вивчення об'єкта контролю для досягнення розуміння його діяльності;

- *принцип законності* – характеризує організацію і функціонування суспільства і держави на правових засадах;

- *принцип відповідальності* – це нормативно передбачена відповідальність суб'єкта контролю.

**Суб'єктами** контролю є органи чи особа, наділені правом (чи уповноважені) здійснювати функції і процедури контролю. Тобто, *суб'єкт* – це той, хто здійснює контроль.

**Об'єктами** контролю виступають особи, предмети чи процеси, а також стан справ – на які націлено процес контролю. Іншими словами, *об'єкт* – це те, що підлягає контролю.

**Предмет контролю** – це набір запитань і критеріїв, згідно яких організують контроль.

**Контрольний процес** являє собою послідовність певних дій працівника контрольної служби щодо виявлення окремих негативних фактів, та визначення на їх основі тенденцій поведінки об'єкта контролю.

## **2. Економічні передумови виникнення та суть господарського контролю.**

На етапі сформованої цивілізації контроль включається в людську культуру в цілому і виступає елементом соціальної діяльності людства. З одного боку, контроль як елемент соціальної діяльності, обумовлений достатнім рівнем розвитку суспільно-виробничої практики, а з іншого – він сам стає передумовою відтворення і розвитку практичної діяльності.

Слово контроль (від франц. «controle» – список, який ведеться у двох примірниках) означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності.

Контроль виник як реакція на поведінку людей, які мають вроджену властивість присвоювати чуже майно, не стільки через зіпсованість природи, скільки з метою виживання у важких соціально-економічних умовах та безправного становища значної, найбільш бідної частини населення, які зазнали утиску з боку багатих.

Аналіз розвитку перших цивілізацій світу незаперечно свідчить про те, що господарська, облікова і контрольна діяльність існували разом, оскільки розшарування суспільства на окремі верстви населення за майновим станом і поява товарно-грошових відносин вимагали підтримання певного порядку між людьми з приводу володіння і розпорядження власністю. Облік фіксував дані про різноманітні угоди між покупцями і продавцями, а контроль відстежує наскільки фактичний стан розрахунків відповідав правовим нормам того часу, зокрема законам Хаммурапі. Тобто, облік і контроль розвивались разом із цивілізаціями.

У процесі еволюції контроль зазнає значних змін: від перевірки простих господарських процесів, яка існувала у первісному суспільстві, – до наукового осмислення явищ і процесів та їх використання в умовах ринку. Історичний розвиток контролю детально розглядає навчальна дисципліна «Системи контролю». Тому, відзначимо тільки **основні історичні етапи розвитку контролю**:

**I етап** – *Первісна суспільно-економічна формація*: здійснювався тільки кількісний контроль простих господарських процесів, оскільки товарно-грошові відносини були відсутні.

**II етап** – *Рабовласницька суспільно-економічна формація*: контроль захищав інтереси рабовласників та сприяв посиленню експлуатації рабів. Перспективи застосування контролю зросли у зв'язку з розвитком торгівлі та впровадженням грошових операцій.

**III етап** – *Феодальна суспільно-економічна формація*: відбулося удосконалення контролю – почалася підготовка відповідних спеціалістів, здійснювалася видавнича діяльність перших книг з контролю, відбувся поділ контролю на зовнішній і внутрішній.

**VI етап** – *Соціалістична суспільно-економічна формація*: відбулася централізація контролю, посилюється державний контроль, почалася розробка методики контролю.

**V етап** – *Суспільно-економічна формація з умовами ринкової економіки*: виникла нова форма контролю – аудит, яка набула поширення в усіх розвинутих країнах світу, визнано співіснування різних форм контролю.

Отже, контроль не є винаходом в нашу епоху, а отриманий нами у спадок від наших предків. Поки існують майнові інтереси між різними групами людей у суспільстві, до того часу буде існувати фінансовий контроль та його окремі види.

В сучасний період, розрізняють два рівні економічного контролю:

1) **теоретико-економічний (загальноекономічний)** – його об'єктами є виконання планів економічного і соціального розвитку держави та окремих регіонів, динаміка цін та інші широкомасштабні економічні та соціальні програми;

2) **господарський (фінансово-господарський)** – він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій, щодо їх законності, економічної доцільності, та досягнення позитивних результатів роботи. Особлива сфера контролю зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави.

**Господарський контроль** являє собою систематизовану діяльність керівництва підприємства, спрямовану на діагностування відповідності фактичної поведінки будь-якого об'єкта контролю та його елементів запланованій (передбаченій, програмованій, прогнозованій) меті, яка виражається у кількісних і якісних показниках господарської діяльності.

**Господарський контроль** виконує такі *функції*:

*Профілактичну (виховну)* – попередження негативних явищ;

*Інформаційну (сигнальну)* – полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій;

*Інструктивну (мобілізуючу)* – виявлення і мобілізація резервів діяльності.

Виходячи з економічних, юридичних, соціальних та політичних інтересів держави господарський контроль (у вигляді ревізій) виконує ще такі *державні функції*:

✓ виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;

✓ повноти й своєчасності надходження доходів у бюджет, цільового й економного використання коштів державного бюджету та позабюджетних фондів;

✓ законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності та підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні;

✓ дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;

✓ касової дисципліни та законності операцій за рахунками у банку;

✓ забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;

✓ правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

✓ використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій бухгалтерського обліку в справі забезпечення ефективного використання суспільної власності та усунення умов, що породжують перекручення звітних показників та безгосподарність.

Отже, функції контролю в суспільстві з ринковою економікою полягають у сприянні діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів (кредитування, інвестування, оподаткування тощо).

Процес проведення господарського контролю поділяється на певні **стадії (етапи) контролю**:

- *організаційно-підготовча стадія* – формуються цілі, обираються методи й форми контролю, розробляється програма й визначається коло контрольованих питань, безпосередні виконавці контролю, терміни його здійснення, форми звіту про проведену роботу.

- *технологічна стадія* – обираються місця контролю, здійснюється збір облікових даних, матеріалів спостережень й замірів, проводиться відповідна

обробка одержаної інформації; обчислюються необхідні показники, проводиться згрупування даних, складаються аналітичні таблиці, графіки і діаграми, які дозволяють розкрити суть справи, провести порівняння й оцінку, спрогнозувати можливі результати.

- *результативна стадія* – це визначення рівня досягнення бажаних результатів контролю, сформулювання висновків і пропозицій щодо змін у діяльності контрольованого об'єкта й здійснення коригуючого впливу на нього.

Господарський контроль тісно пов'язаний такими навчальними дисциплінами як: «Системи контролю», «Аудит», «Ревізійна справа», «Організація і методика ревізії», «Організація і методика аудиту», «Облік в бюджетних установах» та «Судово-бухгалтерська експертиза».

Як економічна наука господарський контроль має свій предмет. Адже, на контроль як функцію управління соціально-економічною системою, накладається безперервне спостереження за процесами виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту та їх перевірка, встановлення причин порушення законності господарських фактів. Звідси **предметом господарського контролю** є виробнича й фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання.

*На стадії виробництва* предметом контролю є процеси праці як доцільної діяльності людини: власне праця, предмети й засоби праці, які вивчаються з погляду дотримання правил нормування, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів, умов і охорони праці, правильності й своєчасності розрахунків з робітниками й службовцями, додержання порядку оприбуткування, збереження, використання засобів виробництва, а також технологічного режиму та інших елементів виробничих процесів.

*На стадії розподілу* контроль охоплює як відшкодування спожитих засобів виробництва, так і розподіл та перерозподіл заново створеного продукту. Контролю підлягають операції щодо відновлення запасів засобів і предметів праці, заробітна плата, відновлення і поповнення власного капіталу, відрахування коштів у бюджет, на соціальне страхування.

*На стадії обміну* предметом контролю є операції щодо збуту продукції (обсяг, якість, ціни, розрахунки).

*На стадії споживання* (завершальному циклі) контролю підлягає виробниче й особисте споживання, пов'язане з відтворенням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

Отже, *предметом господарського контролю* є процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту, а також власність як матеріальна основа всіх цих стадій матеріального виробництва.

*Предметом господарського контролю* у більш конкретному значенні є господарські й фінансові операції та процеси суб'єктів господарювання, які розглядаються з погляду законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання власного капіталу.

Загальну характеристику предмета господарського контролю можна доповнити визначеннями конкретних його об'єктів.

Так, **об'єктами господарського контролю** у широкому розумінні є юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

У більш конкретному значенні до об'єктів, які характеризують зміст окремих сторін предмета господарського контролю, належать:

- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість);
- запаси;
- кошти, розрахунки та інші активи;
- власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- довгострокові й поточні зобов'язання;
- доходи й результати діяльності;
- витрати за елементами й витрати діяльності тощо.

**Метод контролю** означає систему інтелектуальних (розумових) здібностей і практичного втілення їх у певні дії (процедури) з метою отримання знань про властивості, відношення, міру, рух, зв'язки окремих речей, явищ і процесів.

Під *методом контролю* також розуміють сукупність прийомів і способів дослідження господарських процесів, фактичної наявності та руху майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничих відносин, які при цьому виникають.

При дослідженні об'єктів контролю використовують загальнонаукові та власні методичні прийоми. До загальнонаукових методичних прийомів відносять: індукцію, дедукцію, аналіз, синтез, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію та інші.

Власні методичні прийоми контролю – це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються вони залежно від цільової функції науки та загальнонаукових методів. Власні методичні прийоми контролю можна об'єднати в такі групи: 1) прийоми документального контролю; 2) прийоми фактичного контролю; 3) розрахунково-аналітичні прийоми; 4) способи узагальнення і реалізації результатів контролю.

Господарський контроль реалізують працівники контрольних служб з урахуванням принципів, які вказують на межі контролю та ідею контролювання. До **принципів господарського контролю** можна віднести:

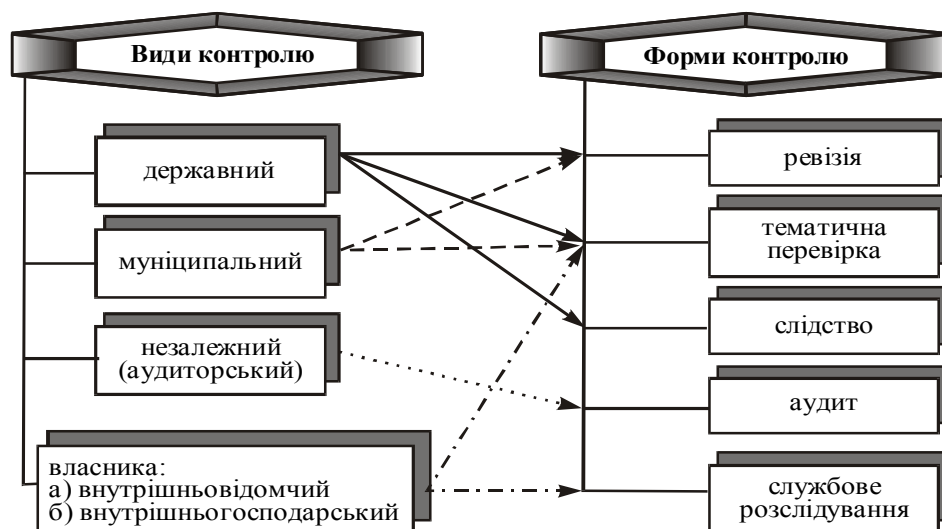
- встановлення норм з окремих аспектів функціонування об'єкта;
- визначення структури та обсягу інформації про об'єкт;
- застосування кібернетичного методу дослідження поведінки об'єкта на основі принципу зворотного зв'язку між технологічною та інформаційною системами;
- планування господарської діяльності в операційному, тактичному і стратегічному режимах;
- виявлення відхилень методом порівняння фактичних і планових показників діяльності, оцінки показників та виявлення відхилень від регламентів і тенденцій у поведінці об'єкта контролю;

- розробка пропозицій щодо впливу управління на працівників підприємства та усунення й попередження обставин, які викликають відхилення від плану;
- вимірювання ефективності використання ресурсів, господарських процесів, видів діяльності та функціонування будь-яких об'єктів управління;
- урахування вимог законодавства, яке регламентує організацію та функціонування господарської діяльності підприємства;
- упровадження в практику господарювання новітніх досягнень науки, техніки, технології, організації виробництва та управління.

### 3. Організаційні форми і види господарського контролю, його класифікація.

За організаційними формами господарський контроль в Україні поділяють на: 1) *державний контроль*; 2) *муніципальний*; 3) *незалежний*; 4) *контроль власника* (рис. 1.2).

Всі ці види і форми контролю вдало поєднуються в умовах ринкової економіки. Однак, слід відзначити, що не встановлено критеріїв за якими саме так поділяють контроль.



**Рис. 1.2. Види і форми контролю**

*Державний контроль* здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; органи державного фінансового контролю (до 16.10.2012 р. – це Державна контрольно-ревізійна служба України); Міністерство доходів і зборів України (яке утворене 24.12.2012 р. та є правонаступником Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України, які реорганізували); Державне казначейство України; Фонд державного майна України; Міністерство економіки України; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України.

*Рахункова палата Верховної Ради України*, створена відповідно до Конституції України, організовує і здійснює контроль:

- за своєчасним виконання дохідної та видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів;
- за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначає ефективність і доцільність видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного спеціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля, використання об'єктів права державної власності, які не підлягають приватизації;
- за додержанням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям;
- за використанням іноземних кредитів;
- за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України й позабюджетних фондів в установах Національного банку України;
- за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів тощо.

*Міністерство доходів і зборів України* та його органи на місцях контролюють додержання законодавства про податки, правильність обчислення і своєчасність внесення до бюджету податків інших платежів.

*Органи державного фінансового контролю* на місцях контролюють дотримання фінансової дисципліни, правильність і законність витрачання коштів із державного бюджету суб'єктами господарювання незалежно від форм власності.

*Державне казначейство України* і його підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їхніх кошторисів.

*Фонд державного майна України* (далі – Фонд) здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності Фонд підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в інших містах і районах України Фонд створює регіональні відділення.

Основними функціями Фонду є реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств у процесі приватизації, створення спільних підприємств, укладання договорів з посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації і видача ліцензій посередникам; вжиття заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації, проведення інвентаризацій загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок ефективності його використання тощо.

*Міністерство економічного розвитку і торгівлі України* (до грудня 2010 року – Міністерство економіки України) контролює виконання планів економічного і соціального розвитку країни, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від доведених завдань і вживає заходи щодо попередження їх.

*Міністерство фінансів України* та його місцеві органи здійснюють контроль за своєчасним виконанням державного бюджету, затвердженого

Верховною Радою України, надходженням коштів та їх видатками і цільовим витрачанням.

*Міністерство праці та соціальної політики України* контролює дотримання законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод з оплати праці, розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення тощо.

*Державна служба статистики України* контролює за даними звітності збалансованість ринку товарів, наявність товарних, матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснює вибіркові контрольні переписи ресурсів, перевіряє забезпечення достовірності державної звітності, видає обов'язкові постанови про проведення ревізій господарсько-фінансової діяльності підприємств тощо.

*Антимонопольний комітет України* запобігає утворенню монопольного становища на ринку підприємців, що обмежують конкуренцію певного товару. У протилежному разі це призводить до порушення ринкових відносин у виробництві й реалізації окремих видів товарів, до недоброякісної конкуренції в підприємницькій діяльності.

*Національний банк України* відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» та згідно зі статутом контролює наявність грошей в обігу, використання кредитів за цільовим призначенням, дотримання касової дисципліни, правил розрахунків, правильність витрачання коштів з бюджету, здійснює емісію грошей, контролює діяльність комерційних банків шляхом проведення перевірок і ревізій, видає інструкції, положення з касових, кредитних і валютних операцій тощо.

*Спеціалізовані органи контролю:* Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів (Держспоживзахист), Державна інспекція України по контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція.

До спеціалізованих органів економічного контролю належать державні комітети, інспекції, служби та ін.

Так, *Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації* (Держстандарт України) вживає заходи щодо стандартизації, забезпечення єдності та достовірності вимірювань і сертифікації продукції, наглядає за впровадженням і дотриманням вимог стандартів, технічних умов і зразків (еталонів) на продукцію (роботи, послуги) тощо.

*Державна митна служба України*, яка згідно Указу Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 є структурним підрозділом Міністерства доходів і зборів України, контролює дотримання митного законодавства і нормативних актів підприємцями і фізичними особами щодо сплати мита на експорт та імпорт товарів через кордон України, а також при внутрішньодержавних операціях, за які необхідно сплачувати мито.

*Державний комітет у справах захисту прав споживачів* (Держспоживзахист) та його органи на місцях здійснюють державний контроль за дотриманням підприємствами і громадянами законодавства про захист прав споживачів, інших нормативних актів з питань торгівлі та надання послуг населенню, здійснює перевірку безпосередньо на підприємствах промисловості, торгівлі, громадського харчування.



*Державна інспекція України по контролю за цінами* контролює застосування цін і тарифів міністерствами, відомствами, підприємствами всіх форм власності, дотримання порядку їх затвердження. Інспекція має право перевіряти в будь-яких суб'єктів підприємництва бухгалтерські документи, книги, звіти, калькуляції тощо, пов'язані з встановленням цін, отримувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок. Документом на право проведення перевірки є посвідчення, видане конкретній посадовій особі керівником інспекції або його заступником, засвідчене печаткою. Інспектор вивчає документи та копії з них про рівень і економічну обґрунтованість цін на товари, їхні техніко-економічні характеристики, ефективність, споживчі властивості, одержані від об'єднань, підприємств та організацій (включаючи органи стандартизації, статистики, банки тощо).

У разі відмови у проведенні перевірки або недопущення працівників інспекції до обстеження приміщень, непред'явлення (або відмову в пред'явленні) звітів, балансів, розрахунків, декларацій інспектор має право припиняти операції на рахунках у банках та в інших фінансово-кредитних установах і навіть застосовувати економічні санкції, розглядати справи про адміністративні правопорушення.

*Державна автомобільна інспекція (ДАІ)* здійснює контроль за дотриманням законодавства і нормативних актів щодо реєстрації та обліку рухомого складу транспортних засобів підприємцями й фізичними особами. ДАІ також перевіряє дотримання власниками транспортних засобів і водіями правил дорожнього руху на шляхах України.

*Державна пожежна інспекція* контролює дотримання антипожежних правил підприємцями і населенням, вживає профілактичні заходи щодо запобігання пожежам, а в разі їх виникнення – здійснює гасіння.

*Державна санітарна інспекція* здійснює контроль за дотриманням санітарно-гігієнічного і протиепідеміологічного законодавства підприємцями і населенням, а також провадить профілактику виникнення епідемій та масових захворювань.

Муніципальний контроль здійснюють місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

*Муніципальний економічний контроль* здійснюється відповідно до Закону України «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве регіональне самоврядування» за дотриманням проектів будівництва об'єктів житлово-комунального господарства. Комісії з питань планування, бюджету та фінансів здійснюють контроль за виконанням планів та програм економічного і соціального розвитку й бюджету.

Незалежний контроль – аудиторський – організується на госпрозрахункових засадах.

*Незалежний аудиторський контроль* (зовнішній) на договірних платних засадах перевіряє достовірність звітних даних, балансів і водночас надає консультаційні послуги з питань обліку, фінансів, економіки тощо. Такий контроль призначений здебільшого для об'єктів недержавного сектору економіки.

*Контроль власника: відомчий* (міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання) і *внутрішньогосподарський* (власники підприємств, бухгалтерська і фінансово-економічна служба підприємств).

*Відомчий контроль* здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств і відомств, що фінансуються за рахунок бюджету, підпорядковується як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству чи відомству. Його основна функція – детальний контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів. На відомчий фінансовий контроль відповідно до чинного законодавства покладений обов'язок періодичного проведення ревізій господарсько-фінансової діяльності підлеглих відомству чи міністерству підприємств.

*Внутрішньогосподарський фінансовий контроль* здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств. Відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні» основна відповідальність за організацію фінансового контролю на кожному підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника в особі держави, колективу акціонерів, орендарів та ін., які несуть повну відповідальність за раціональність використання власних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

*«Ревізія»* виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ як форма контролю представляє собою систему контрольних дій, які здійснюються за дорученням керівника вищестоящої організації або органу управління ревізійною групою, або ревізором стосовно господарсько-фінансової діяльності підвідомчих підприємств та організацій, і під час яких установлюються законність, достовірність, економічна обґрунтованість і доцільність проведених господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь в їх здійсненні.

*Основна мета ревізії* – виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів до відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи по усуненню недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія підприємницьких структур надає всебічну оцінку виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємств, ефективності використання виробничого потенціалу, забезпеченню збереження господарських ресурсів, повноті нарахування та сплати податків до бюджету тощо.

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за минулий період часу. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, взаємовідносини з бюджетом обґрунтовані системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності.

Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії класифікуються на:

*відомчі* – проводяться працівниками відомства на підпорядкованих підприємствах одного власника;

*позавідомчі* – здійснюються органами державного, аудиторського контролю тощо (тобто, органами державного фінансового контролю).

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

*планові* – здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів;

*позапланові* – проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, незадовільної роботи підприємства чи взаємопов'язаних підприємств).

**«Тематична перевірка»** – це вивчення однієї або кількох сторін діяльності підконтрольного об'єкта. Результати тематичної перевірки, одержані на підставі документального і фактичного контролю, оформляються актами або доповідними записками. За результатами тематичної перевірки перевіряючі роблять висновки про стан підконтрольного об'єкта і розробляють пропозиції щодо поліпшення ситуації. Ці пропозиції розглядаються і затверджуються до виконання керівником органу, від імені якого проводилась тематична перевірка. Виконання таких пропозицій систематично перевіряється.

*Тематична перевірка* – це форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

Наприклад, контроль стану збереження матеріальних цінностей, розрахунків з бюджетом, державними цільовими позабюджетними фондами і т. п. Такі перевірки здійснюють вищестоящі і державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій.

**«Слідство»** як форма контролю являє собою процесуальні дії, у ході яких установлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями.

Слідство проводиться судово-слідчими правоохоронними органами і регулюється особливим процесуальним законодавством.

**«Аудит»** – форма контролю, що є незалежною експертизою фінансового стану суб'єкта господарювання, підтвердження записів у бухгалтерських документах, правильності складання звітних форм. *Мета аудиту* – підтвердити достовірність показників фінансового стану та звітності, а також перевірити, чи ведеться бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно-правовими положеннями.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями здійснення, а й організаційними формами його проведення. Аудит виконують незалежні аудиторські фірми чи особи, які здійснюють приватну підприємницьку діяльність та мають сертифікат і ліцензію на проведення аудиту, причому на платній основі за договорами з адміністрацією різних підприємницьких структур, які бажають одержати такі аудиторські послуги. Аудитор несе відповідальність перед зовнішніми споживачами його інформації (акціонерами, кредиторами, банками) щодо якості та обґрунтованості результатів контролю.

**«Службове розслідування»** – це форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини.

Службове розслідування проводиться спеціальною комісією за наказом керівника підприємства в разі виявлення крадіжок, нестач, втрат.

*Лічильна перевірка звітності* є сукупністю спеціальних прийомів контролю її достовірності. Це одна з форм наступного контролю, яка здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків (доходів). Достовірність звітних даних підлягає перевірці, крім того, статистичними і банківськими органами, органами державного фінансового контролю під час приймання звітності, ревізій, тематичних перевірок і аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства. При цьому важливо перевірити достовірність вихідної облікової інформації виробничих одиниць та інших низових підрозділів, на підставі якої потім формуються зведені звітні показники по об'єднанню в цілому. Лічильна перевірка включає елементи як технічної (формальної) перевірки, так і контролю по суті. Вона проходить три етапи контролю: перевірку погодженості показників різних форм звітності; зіставлення окремих звітних показників із записами в реєстрах бухгалтерського обліку; перевірку обґрунтованості облікових записів за даними первинних документів. Така послідовність робить лічильні перевірки ефективним засобом контролю всієї постановки обліку на підприємствах, забезпечує зміцнення звітної дисципліни і усунення недоліків у бухгалтерському обліку

*Господарський спір* – це спосіб виявлення дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств. Господарські спори між підприємствами вирішуються арбітражним судом. Правильність вирішення господарських спорів підприємств відіграє важливу роль у забезпеченні державної дисципліни та виконанні договірних зобов'язань. Результати розгляду господарських спорів оформляються протоколами й постановами.

*Обстеження* – ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці й технікою безпеки. Виявляють при цьому позитивні й негативні сторони діяльності підприємства. Результати обстеження оформляються доповідними записками, довідками, висновками, пропозиціями.

Перелічені форми контролю використовуються органами державного фінансового контролю не ізольовано, а в поєднанні, що суттєво підвищує дієвість господарського контролю. Отже, зміст контролю виявляється в його формах, а здійснення – у способах і прийомах. Однак поряд із вказаними вище формами контролю *ревізія* є однією із найважливіших форм фінансово-господарського контролю.

У науковій літературі виділяють окремі види господарського контролю за наступними **класифікаційними ознаками:**

- За сферами суспільно-господарського буття: *політичний, науково-технологічний, фінансовий, соціальний, методологічний, технічний,*

*економічний, екологічний, санітарний, медичний, інформаційний.*

- За місцем здійснення контрольних дій: інспектування на місцях – це вид контролю, який передбачає виконання контрольних дій безпосередньо на підконтрольному об'єкті); *дистанційний* – це вид контролю, при якому суб'єкт контролює віддалений від нього об'єкт за допомогою інформації, яка передається у письмовій чи інших формах при сприянні засобів зв'язку.

- За часом здійснення (за періодичністю) контрольних дій:

*попередній* – це вид контролю, який здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Він застосовується переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій. Перед тим як виписати видатковий касовий ордер на видачу підзвітної суми, бухгалтерія підприємства перевіряє наявність грошей, доцільність витрат, відповідність їх потребам за нормами тощо;

*поточний (оперативний)* – це вид контролю, який вивчає негативні відхилення, їх причини, встановлює винуватців, має оперативний характер і здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Поточний контроль покладається в основному на служби внутрішньогосподарського контролю. Його завдання – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Наприклад, товар може бути виданий покупцю після попередньої оплати, здійсненої через банк (якщо така форма оплати прийнята, узаконена). Тим самим підприємство перевіряє законність господарських операцій, раціональність витрачання коштів, матеріальних цінностей, запобігає випадкам безгосподарності й зловживань;

*наступний (послідуючий, ретроспективний)* – це вид контролю, який здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного звітного періоду. Його мета – встановити правильність, законність і економічну доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти безгосподарності й крадіжок. За його результатами розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення. Документальна ревізія є наступним видом господарського контролю. Завданням документальних ревізій поряд із виявленням порушень і зловживань є запобігання нестачам і безгосподарності. А тому важливе значення має детальне обговорення результатів документальних ревізій за участю громадськості.

- За формами здійснення контролю розрізняють превентивні й поточні контрольні перевірки:

*превентивні* (від лат. «*praeventio*») – попередження, запобігання) контрольні перевірки здійснюють на стадії попереднього контролю господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсами згідно з нормативами. Якщо органи контролю здійснюють превентивні перевірки періодично, то внутрішньогосподарський контроль власника передбачає їх систематичне і безперервне виконання. Разом із тим контрольні органи перевіряють юридично-правову обґрунтованість документа, який відображає

достовірність проведення господарської операції, кількісні та якісні їх вимірники, норми витрачання сировини, ціни. Без підпису керівника й головного бухгалтера окремі документи (чек, касовий ордер) не приймаються до виконання, вважаються недійсними. Превентивні перевірки дають змогу запобігти виникненню нестач, перевитрат тощо;

*поточні контрольні перевірки* – засіб оперативного, систематичного контролю конкретних операцій. Вони здійснюються всіма контрольними органами з питань, що входять до їхньої компетенції. Так, комерційні банки перевіряють використання готівки з каси, своєчасність і повноту здавання виторгу до банку тощо. Поточні контрольні перевірки проводяться з метою запобігання безгосподарності, профілактики правопорушень.

- За методами здійснення контрольних дій (ревізія, аудит, тематична перевірка, судово-бухгалтерська експертиза тощо).

- Залежно від джерел інформації (за інформаційним забезпеченням):

*документальний* – це вид контролю, який полягає у встановленні законності і достовірності господарських операцій на основі даних, що містяться в документах. Так, за даними первинної документації, обліку і звітності контролюють виконання планів виробництва і реалізації продукції, її собівартості і рентабельності;

*фактичний* – це вид контролю, який ґрунтується на визначенні кількісного і якісного стану об'єкта шляхом проведення інвентаризації, огляду, обміру, перерахунку тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, нематеріальні активи, готову продукцію.

Фактичний і документальний контроль взаємопов'язані, а тому сукупне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

- За охопленням об'єкта контрольними діями: *тематичний* – це вид контролю, який зосереджений на окремих аспектах діяльності контрольованих об'єктів; *комплексний* – це вид контролю, якому підлягають всі аспекти діяльності контрольованих об'єктів.

- За технологією здійснення контрольних дій: *рутинний* – це традиційний ручний контроль; *машинний* – це вид контролю, який здійснюється за допомогою комп'ютерів або робототехніки; *людино-машинний* – це механізований, або автоматизований вид контролю.

- За повнотою охоплення підприємств, що контролюються.

- За повнотою вивчення господарських процесів.

- За способом сприйняття господарських процесів.

- За статусом здійснення.

- По відношенню до господарюючого суб'єкта.

- По відношенню до обов'язків суб'єктів контролю.

- За етапами контролю господарських процесів.

Дослідження класифікацій контролю показує, що в минулому існувало набагато більше класифікаційних моделей контролю. Деякі з них нині виявились неприйнятними як з теоретичної, так і практичної точок зору, тому наведений нами поділ контролю на види, який ґрунтується на наукових засадах

і відповідає сучасним умовам, може бути використаний як основа для побудови нової обґрунтованої класифікації контролю.

## ТЕМА 2. СУБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1. Історія розвитку та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні.
2. Система органів Державної фінансової інспекції України: завдання, функції, повноваження, структура.
3. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів державного фінансового контролю.
4. Етика працівників органів державного фінансового контролю. Норми поведінки бухгалтера-ревізора.

### **1. Історія розвитку та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні**

На шляху до євроінтеграції важливим завданням перед Україною постає реформування всіх сфер діяльності і приведення їх до відповідності вимогам Європейського союзу. З цією метою було розроблено низку нормативно-правових документів. Так, 02.12.2012 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністерств», яким внесено комплексні зміни до Закону України «Про контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема змінено його назву. Нині даний закон має назву – Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Незмінними залишилися форми проведення державного фінансового контролю, а саме державний фінансовий аудит, перевірки державних закупівель та інспектування.

Згідно оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (від 26.01.1993 р., зі змінами та доповненнями, остання редакція від 11.08.2013 р.), державний фінансовий контроль забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (Державна фінансова інспекція України (далі – Держфінінспекція)).

#### Історія розвитку:

Історія Служби фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності як складова її фінансової безпеки.

Входячи до складу Російської імперії Україна не мала власних органів фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з Положенням про місцеві контрольні установи в імперії від 03.01.1866 р. Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 р.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці і банків. Тому за часів Директорії був створений спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями.



З цього часу до 1937 р. органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишилися незмінними.

З 1937 до 1956 р. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 р. Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Мінфіну України.

Після здобуття Україною незалежності виникла потреба у підвищенні ролі державного фінансового контролю, і у 1993 р. прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Указом Президента України від 27.08.2000 р. № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

Відповідно до Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

## **2. Система органів Державної фінансової інспекції України: завдання, функції, повноваження, структура**

### Система органів Держфінінспекції України:

Органи Державної фінансової інспекції України здійснюють незалежний державний фінансовий контроль від імені виконавчої гілки влади.

До складу органів Державної фінансової інспекції України входять Держфінінспекція України та її територіальні органи – державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах державні фінансові інспекції, головні державні фінансові інспектори в районах та містах.

Держфінінспекція України є центральним органом виконавчої влади, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Держфінінспекція України та державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі є юридичними особами публічного права, мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в установах Державної казначейської служби України.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держфінінспекції України, є Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011 «Про Положення про Державну фінансову інспекцію України», Бюджетний кодекс України, наказ Міністерства фінансів України від 03.10.2011 р. № 1236 «Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19.10.2011 р. за № 1212/19950, та інші.

### Основні завдання та функції органів Держфінінспекції України:

Основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Держфінінспекція України відповідно до покладених на неї завдань:

1) здійснює державний фінансовий контроль за:

використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

дотриманням законодавства про державні закупівлі;

діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи;

2) здійснює контроль за:

виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;  
цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;  
цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

усуненням виявлених недоліків і порушень;

3) забезпечує участь представників Держфінінспекції України в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

4) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

вимагає від керівників та інших службових осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства;

звертається до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог до усунення виявлених під час

здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

проводить аналіз стану додержання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування;

готує і подає до відповідних державних органів пропозиції щодо усунення та запобігання причинам і умовам, які призвели до допущення недоліків і порушень;

здійснює контроль за виконанням вимог і пропозицій, поданих Держфінінспекцією України та її територіальними органами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування за результатами державного фінансового контролю, та інформує про це Кабінет Міністрів України і Мінфін України;

застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення, санкції до осіб, винних у порушенні законодавства;

передає правоохоронним органам матеріали ревізій у разі встановлення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь; інформує правоохоронні органи про факти інших виявлених порушень законодавства;

5) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

6) забезпечує погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів;

7) координує діяльність, погоджує плани внутрішньої роботи контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та здійснює оцінку фахового рівня працівників таких підрозділів;

8) здійснює контроль за проведенням внутрішньої контрольно-ревізійної роботи у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

9) отримує та аналізує звітність про роботу контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

10) розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

11) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держфінінспекції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

12) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

Територіальні органи Держфінінспекції України виконують покладені на Держфінінспекцію України завдання та функції в межах своїх повноважень на відповідній території, крім функцій, зазначених в пунктах 3, 5, 7, 8.

## Повноваження органів Держфінінспекції України:

Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку:

1) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ та організацій, зокрема для проведення контрольних замірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на Держфінінспекцію України та її територіальні органи завдань;

3) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

4) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

5) здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення: інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій, визначених у підпункті 1 пункту 4 цього Положення;

державного фінансового аудиту;

перевірки державних закупівель;

6) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації, а до ухвалення відповідного рішення судом опечатувати в установленому порядку каси, касові приміщення, склади та архіви;

9) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;

10) вилучати під час проведення ревізії у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду вилучати до закінчення ревізії оригінали зазначених документів;

11) одержувати від Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств та організацій, у тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами, – довідки і копії документів про операції і розрахунки з підприємствами, установами та організаціями;

12) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів інших держав за додатковою інформацією про порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

13) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

14) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

15) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

16) призупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

17) вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними державними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

18) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

19) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення;

20) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

21) при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, визначати їх розмір згідно з методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Територіальні органи Держфінінспекції України мають зазначені вище права, крім прав, вказаних у пунктах 12 та 14.

**Структура органів Держфінінспекції України:**

Держфінінспекція в АР Крим.  
Держфінінспекція у Вінницькій області.  
Держфінінспекція у Волинській області.  
Держфінінспекція в Дніпропетровській області.  
Держфінінспекція в Донецькій області.  
Держфінінспекція в Житомирській області.  
Держфінінспекція в Закарпатській області.  
Держфінінспекція в Запорізькій області.  
Держфінінспекція в Івано-Франківській області.  
Держфінінспекція в Київській області.  
Держфінінспекція в Кіровоградській області.  
Держфінінспекція в Луганській області.  
Держфінінспекція у Львівській області.  
Держфінінспекція в м. Києві.  
Держфінінспекція в м. Севастополі.  
Держфінінспекція в Миколаївській області.  
Держфінінспекція в Одеській області.  
Держфінінспекція в Полтавській області.  
Держфінінспекція в Рівненській області  
Держфінінспекція в Сумській області.  
Держфінінспекція в Тернопільській області.  
Держфінінспекція в Харківській області.  
Держфінінспекція в Херсонській області.  
Держфінінспекція в Хмельницькій області.  
Держфінінспекція в Черкаській області.  
Держфінінспекція в Чернівецькій області.  
Держфінінспекція в Чернігівській області.

**Керівництво** органів Державної фінансової інспекції України: Голова Держфінінспекції України → Перший заступник голови Держфінінспекції → Заступник голови Держфінінспекції:

- ✓ *департамент адміністративно-господарського забезпечення* (директор департаменту);
- ✓ *департамент організаційної роботи* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування у сфері освіти і науки* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування у соціальній сфері та культурі* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування у сфері матеріального виробництва та фінансових послуг* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування у сфері послуг* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування в агропромисловому комплексі та сфері використання природних ресурсів* (директор департаменту);
- ✓ *департамент інспектування органів державної влади та місцевого самоврядування* (директор департаменту);
- ✓ *управління персоналу* (начальник управління);
- ✓ *режимно-секретний сектор* (завідувач сектору);
- ✓ *управління планування, бухгалтерського обліку та звітності*

(начальник управління);

✓ управління інформаційних технологій (начальник управління);

✓ управління взаємодії зі ЗМІ, зв'язків із громадськістю та забезпечення діяльності керівництва (начальник управління);

✓ департамент державного фінансового аудиту бюджетних програм та діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки (директор департаменту);

✓ сектор контролю виконавської дисципліни (завідувач сектору)

✓ департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю (директор департаменту)

✓ управління внутрішнього аудиту (начальник управління)

✓ департамент правової роботи (директор департаменту)

✓ управління моніторингу ризикових операцій та державних закупівель (начальник управління);

✓ головний спеціаліст-юрисконсульт з питань запобігання та виявлення корупції

### **3. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів державного фінансового контролю**

*Посадові особи органів державного фінансового контролю зобов'язані суворо дотримуватись: Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ та організацій. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державного фінансового контролю своїх обов'язків вони притягуються до дисциплінарної відповідальності відповідно до чинного законодавства.*

Працівники органів державного фінансового контролю повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Службові особи органів державного фінансового контролю є представниками органів державної виконавчої влади. Законні вимоги ревізорів є обов'язковими для виконання службовими особами підприємств, діяльність яких ревізується. Ці особи при виконанні своїх службових обов'язків перебувають під захистом закону.

*Порядок розгляду скарг на дії посадових осіб органів державного фінансового контролю визначений Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (стаття 10).*

Дії або бездіяльність посадових осіб органів державного фінансового контролю можуть бути оскаржені в судовому або адміністративному порядку.

Скарги розглядаються і рішення за ними приймаються не пізніше ніж у місячний термін з моменту їх надходження. У випадку незгоди юридичних і фізичних осіб з цими рішеннями вони можуть бути оскаржені в суді чи арбітражному суді.

Подання скарги не припиняє дії службових осіб органів державного фінансового контролю.

*Права, обов'язки і відповідальність ревізорів регламентовані чинним законодавством України.*

Ревізору надані такі права:

1) ревізувати в міністерствах, відомствах та інших органах державної

виконавчої влади, підприємствах та організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових коштів, цінних паперів, сировини, готової продукції, устаткування тощо);

2) вільного доступу на склади, сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією. Припиняти на розрахункових та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах операції у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівнику органів державного фінансового контролю виконувати свої обов'язки;

3) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств та відомств, підприємств та організацій для проведення контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольного аналізу сировини та готової продукції, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених з цією метою коштів;

4) вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризації активів та зобов'язань, у необхідних випадках опечатувати приміщення (каси, склади, архіви), а при виявленні підробок та інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

5) одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції й залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій (у тому числі, недержавних форм власності) - довідки і копії документів про операції та розрахунки з установами, організаціями, підприємствами, що ревізуються;

6) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб-суб'єктів господарювання, що ревізуються, письмові пояснення з питань, які виникають під час ревізій;

7) пред'являти керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів, вилучати до бюджету виявлені ревізіями приховані валютні та інші платежі тощо;

8) стягувати у дохід держави кошти, одержані міністерствами, відомствами, об'єднаннями, підприємствами за протизаконними угодами та з порушенням чинного законодавства;

9) накладати у випадках, передбачених чинним законодавством, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення;

10) застосовувати до підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені чинним законодавством.

Обов'язки ревізора:



При проведенні ревізії фінансово-господарської діяльності ревізор зобов'язаний:

- суворо дотримуватись Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ та організацій, що охороняються законом;
- неухильно охороняти інтереси держави, рішуче боротися з порушенням державної дисципліни при здійсненні господарської діяльності підприємствами різних форм власності;
- об'єктивно, правдиво і точно висвітлювати виявлені ревізією факти порушень і зловживань із зазначенням осіб, які спричинили відповідне порушення, розміру заподіяної матеріальної шкоди та причин викритих порушень і зловживань;
- у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізії, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державні органи та органи, уповноважені управляти державним майном;
- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниці;
- надавати всебічну допомогу підприємствам в усуненні виявлених недоліків та порушень;
- здійснювати заходи щодо відшкодування заподіяної державі матеріальної шкоди відповідно до чинного законодавства.

#### **4. Етика працівників органів державного фінансового контролю. Норми поведінки бухгалтера-ревізора.**

Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників органів державного фінансового контролю розкриває Кодекс етики.

**Кодекс етики** – це задекларована в принципах система моральних цінностей, які поділяються всіма посадовцями органів державного фінансового контролю і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Кодекс етики стосується кожного окремого контролера-ревізора, державного аудитора, бухгалтера-ревізора, керівництва Держфінінспекції, тобто осіб, які працюють в органах державного фінансового контролю. Працівники мають дбати про позитивний імідж та авторитет органів державного фінансового контролю, дорожити своїм ім'ям та статусом.

Кодекс етики розроблено на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора.

**Морально-етичні принципи** професійної діяльності працівників органів державного фінансового контролю:

- довіра, впевненість та повага;
- сумлінність;
- незалежність, об'єктивність та неупередженість;
- політичний нейтралітет;
- конфлікт інтересів;
- конфіденційність та професійна таємниця;
- компетентність;

- професійний розвиток.

Ключовими принципами є: *сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.*

Працівники органів державного фінансового контролю зобов'язані протидіяти одержанню винагороди (подарунків) від інших осіб у зв'язку з використанням своїх службових обов'язків.

Керівники органів державного фінансового контролю зобов'язані запобігати проявам неетичної поведінки підлеглих працівників шляхом організації системної роботи з розвитку професійної етики персоналу, насамперед, навчання, інформаційно-просвітницької підтримки та контролю за дотриманням норм етики.

Працівники органів державного фінансового контролю мають усвідомлювати, що їх поведінка оцінюється керівниками, колегами, працівниками об'єктів контролю та громадськістю.

**Бухгалтер-ревізор** – посадова особа внутрішньовідомчого фінансового контролю. На нього покладено проведення документальної ревізії господарсько-фінансової діяльності підприємств. Не будучи професійними контролерами, виконуючи функції з проведення ревізій і перевірок, вони кваліфіковано оцінюють ревізійну роботу, вважаючи професію ревізора досить складною і відповідальною.

Бухгалтер-ревізор повинен бути компетентним в організації обліку та звітності, плануванні та в інших питаннях, пов'язаних з господарським контролем та проведенням документальних ревізій; він зобов'язаний добре знати основні прийоми аналізу господарської діяльності підприємств та організацій.

В процесі ревізії бухгалтеру-ревізору часто доводиться давати роз'яснення, вказівки з питань організації документування, обліку та звітності, обґрунтовувати свої пояснення законодавчими актами тощо. Для цього у ревізора повинен бути довідковий матеріал, на який він може посилатись.

Оскільки бухгалтер-ревізор не може мати у себе в будь-який момент всіх необхідних довідкових матеріалів, доцільно вести в алфавітному порядку конспект із записами короткого змісту постанов, наказів, розпоряджень, інструкцій, із зазначенням де, коли опубліковані ці постанови, накази тощо.

Бухгалтери-ревізори не мають адміністративних прав – вони не можуть давати обов'язкових розпоряджень та вказівок, накладати дисциплінарні стягнення та звільняти з роботи. Вони обмежуються вимогами у формі рекомендацій, порад та пропозицій як в усній, так і в письмовій формі. Усі пропозиції чи рекомендації необхідно висловлювати спокійно, ввічливо і тактовно, ні в якому випадку не можна будь-кому погрожувати, підвищувати голос, розмовляти з роздратованою інтонацією.

Ревізор повинен вміти не тільки відібрати необхідну інформацію, але й закріпити та підтвердити отримані факти та свідчення про них в актах, накопичувальних відомостях, довідках, аналітичних таблицях, розрахунках та інших документах. Для цього йому необхідно мати інтуїцію, спостережливість, здатність відтворювати те, що раніше запам'ятовано.

Ревізор несе повну відповідальність за правильне, обґрунтоване та об'єктивне висвітлення фактів, викладених в акті ревізії, а також за приховування виявлених ним порушень та зловживань.

## ТЕМА 3. РЕВІЗІЯ ЯК МЕТОД НАСТУПНОГО ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1. Необхідність та сутність ревізії.
2. Предмет, мета, завдання, об'єкти та суб'єкти ревізії.
3. Функції та принципи ревізії.
4. Класифікація ревізій.

### 1. Необхідність та сутність ревізії

Ревізія є складовою частиною наступного господарського контролю, одним з методів його здійснення. Назва цього методу походить від латинського слова «revisio» – «перегляд», що означає перевірка правильності і законності чийось дій (підприємства, установи, організації, посадовця) або перегляд положень певного вчення, теорії для внесення змін, що порушують їх основи.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» **«ревізія»** – це метод документального контролю фінансово-господарської діяльності підприємства за дотриманням законодавства з фінансових питань; достовірності обліку та звітності; спосіб документального виявлення недостач, розтрат, привласнення коштів і матеріальних цінностей; попередження фінансових зловживань.

Ревізія полягає у вивченні раніше здійснених господарських операцій з точки зору їх законності, достовірності та економічної доцільності. На кожному окремому підприємстві ревізія вивчає здійснені операції, які знайшли документальне відображення.

Основними причинами, що викликають необхідність ревізій, є:

- не усвідомлення окремими працівниками необхідності ощадливості і збереження власності;
- не завжди ефективний попередній і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних служб;
- недоліки у підборі кадрів матеріально відповідальних осіб, низька якість інвентаризацій, недосконалість системи матеріальної відповідальності тощо.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (*стаття 3*) ревізія повинна забезпечувати:

- перевірку законного та ефективного використання коштів і майна, інших активів держави (територіальної громади), підконтрольної установи або іншого суб'єкта господарювання, що контролюється;
- аналіз фактичного стану справ щодо функціонування системи внутрішнього контролю;
- оцінку рішень керівництва підконтрольної установи з питань фінансово-господарської діяльності;
- виявлення наявних фактів порушення законодавства, в тому числі у сфері державних закупівель, встановлених винних у їх допущенні осіб;
- аналіз стану виконання підконтрольною установою функцій та завдань, покладених на неї відповідно до законодавства, підготовку пропозицій щодо оптимізації діяльності підконтрольної установи, доцільності її

реорганізації (ліквідації).

Результати ревізії викладаються в акті.

## **2. Предмет, мета, завдання, об'єкти та суб'єкти ревізії**

Ревізії, як і будь-якій іншій галузі знань, притаманні такі поняття як предмет, мета, об'єкт та суб'єкт.

**Предметом ревізії** є документальні дані, що вивчаються шляхом застосування спеціальних прийомів з позиції їх законності, достовірності та доцільності. До предмету ревізії відносяться процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємства і відображені документально, а межі їх перевірки визначаються програмою ревізії.

**Мета ревізії** – виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності і марнотратства, встановлення причин і умов, що сприяють порушенням, встановлення винних осіб, застосування заходів щодо відшкодування нанесеної шкоди, внесення пропозицій щодо усунення недоліків і порушень, прийняття заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб.

Мета ревізії визначається її завданнями, тобто тим колом питань, яке потребує обов'язкового контролю вищестоящими органами та досягається шляхом застосування спеціальних знань при перевірці документованої обліково-економічної інформації.

Основними завданнями ревізії є:

- здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням;
- перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів;
- розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання в подальшому.

**Об'єктами ревізії** є окремі господарські факти і операції, що формують господарські процеси, вся сукупність яких є господарською діяльністю певного суб'єкта.

Ревізія в кожному конкретному підприємстві охоплює рух всього комплексу активів і зобов'язань, а також всі зміни в структурі капіталу.

В найбільш загальному вигляді можна сказати, що *об'єктами ревізії* на промислових підприємствах є документальна інформація про:

- наявність та рух необоротних активів, включаючи природні ресурси як частину національного багатства, що знаходяться у користуванні підприємством;
- придбання (заготівлю) засобів виробництва, необхідних для створення суспільного продукту;
- витрати основних засобів, тобто частини зносу в процесі створення суспільного продукту;
- норми праці та норми споживання;
- дотримання трудового законодавства;

- визначення собівартості знову створеного суспільного продукту;
- наявність та рух виробленого суспільного продукту та пов'язані з ним грошові, розрахункові та кредитні операції;
- джерела формування активів, їх цільове призначення та використання (власні та залучені джерела, фінансові результати, отримані в результаті господарювання);
- дотримання діючих на підприємстві Статуту, інших установчих документів та внутрішніх актів.

**Суб'єктами ревізії** є працівники державного фінансового контролю, які здійснюють ревізію (перевірку).

### **3. Функції та принципи ревізії**

Функції ревізії представляють собою конкретний прояв її завдань та цілей в боротьбі з господарськими порушеннями та зловживаннями.

#### **Функції ревізії:**

- розробка та запровадження в практику наукових способів та прийомів ревізії;
- законність, доцільність та достовірність операцій;
- профілактика порушень;
- виявлення причин та умов, які сприяють порушенням;
- виявлення та відшкодування зловживань;
- контроль виконання;
- розробка заходів по усуненню обставин, які сприяють порушенням.

Ревізії як одному з найважливіших методів наступного господарського контролю властиві свої **специфічні принципи**:

*Принцип раптовості* має вирішальне значення при досягненні цілей ревізії. Під раптовістю розуміють застосування засобів і способів перевірки в момент, коли підконтрольні особи цього не чекають. Завдяки раптовості, з'являється можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу. Важливою умовою досягнення раптовості ревізії є нерозголошення моменту її початку, а також етапів її підготовки та проведення.

*Принцип активності* ревізії тісно пов'язаний з ревізорською ініціативою і полягає в прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення (застосування ревізором наукових прийомів, завдяки яким можливе прийняття оптимальних рішень та впровадження їх в життя). Активність ревізії полягає в тому, що ревізор за своєю ініціативою застосовує дозволені йому прийоми та способи для вивчення реального стану справ.

*Принцип безперервності* ревізії тісно пов'язаний з принципом активності. Суть його полягає в тому, що розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення винних осіб до відповідальності.

*Принцип повноти* полягає у виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії. Дотримання цього принципу дозволяє на

підставі всіх виявлених суттєвих і несуттєвих фактів з'ясувати причини незадовільного стану підконтрольного об'єкту.

*Принцип об'єктивності та всебічності ревізії.* Ревізор повинен дати об'єктивну оцінку діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними. Об'єктивність ревізії забезпечує її законність. Специфіка принципу всебічності полягає в тому, що матеріали ревізії вивчаються з погляду об'єктивності та повноти відображення в них фактів.

*Принцип послідовності ревізії* полягає в тому, що кожна наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої. Таким чином, ревізії проводяться безперервно з моменту організації підприємства і до моменту його ліквідації.

*Принцип гласності ревізії* полягає в тому, що про її проведення після пред'явлення повноважень ревізорами широко оголошується. Ревізори з моменту початку ревізії встановлюють контакт з громадськими організаціями, оголошують про місце і час прийому осіб, які бажають надати інформацію з питань, що відносяться до ревізії.

*Принцип оцінки факторів, виявлених ревізією.* Дія цього принципу дає можливість ревізору вільно висловлювати свою думку щодо причин виявлених недоліків і, незалежно від мотивів зацікавлених осіб, самостійно оцінювати ті чи інші факти, законність та обґрунтованість дій зацікавлених осіб. Принцип оцінки доказів тісно пов'язаний з принципом незалежності ревізорів та їх підпорядкуванням тільки закону, що гарантує свободу оцінки доказів ревізором по кожному конкретному факту, виявленому на будь-якій стадії ревізії.

*Принцип ревізійної безпосередності* забезпечує такий порядок використання доказів, при якому в основі висновків про розглянуті за сутністю факти лежать дані про них, які особисто сприймаються ревізором і документально встановлюються ним в межах існуючих норм. Цей принцип найбільш широко проявляється при визначенні розміру збитку, встановленні винних осіб і порядку стягнення завданої шкоди.

*Принцип виховної дії.* Ревізія має не тільки економічне, але й певне виховне значення. Мало розкрити ті чи інші порушення і домогтись їх усунення. Важливо, щоб в кожному конкретному випадку виключалась можливість повторення помилок та порушень в майбутньому, що можливо за присутності певного виховного ефекту, заснованого на моральних засадах.

#### **4. Класифікація ревізій**

Для отримання всебічної характеристики сутності ревізійної роботи важливе значення має науково-обґрунтована класифікація ревізій.

Наведемо **класифікацію ревізій** за різними ознаками:

*За відомчою належністю* ревізії можуть бути *відомчими*, *позавідомчими*, *змішаними*. Ревізії, що проводяться на підпорядкованих підприємствах за розпорядженням керівника вищестоячого органу штатними і позаштатними ревізорами та іншими посадовими особами, називають *відомчими*. *Позавідомчі* ревізії призначаються і проводяться суб'єктами контролю інших міністерств та відомств, наприклад, органами Міністерства фінансів України, Національним банком України, слідчими та іншими органами, контрольно-ревізійним

управлінням, податковою адміністрацією тощо. Тобто це ревізії, що проводяться не в середині своїх підрозділів, а на підприємствах, організаціях та інших господарюючих суб'єктах. *Змішані ревізії* проводяться спільно органами відомчого та позавідомчого контролю.

**За порядком призначення ревізії** поділяються на планові та позапланові. *Планові* ревізії затверджуються в річних і квартальних планах контролюючого органу і проводяться на підприємствах не рідше одного разу на три роки. Право на проведення такої ревізії надається тільки в тому випадку, якщо суб'єкту підприємницької діяльності не пізніше, ніж за 10 календарних днів до дня проведення ревізії, направлено письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення.

*Позапланові* ревізії проводяться в особливих випадках на вимогу суду, прокуратури, інших органів контролю або управління з різних причин: надходження сигналів або повідомлень про порушення законодавства, зловживання посадових осіб та інші недоліки в роботі підприємства, тобто виникає необхідність в терміновій перевірці, що не передбачена планом.

**За обсягом дослідження** ревізії бувають тематичними, повними і частковими.

*Тематичні ревізії* проводяться контролюючими органами з окремих та спеціальних питань (тем) з охопленням більш або менш значної кількості підприємств. Основне завдання таких ревізій – отримання поглибленого матеріалу, що характеризує стан галузі, яка вивчається.

*Повні ревізії* охоплюють всі сторони фінансово-господарської діяльності господарського суб'єкта, що ревізується, всіх ділянок його роботи та видів здійснених операцій.

При *часткових ревізіях* перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій. Тобто вони охоплюють одну сторону або декілька сторін діяльності підприємства (наприклад, виробництво, споживання, збут тощо), певні види операцій (касові, розрахункові тощо), або зберігання і правильність використання будь-яких видів сировини, товарів, підзвітних сум, готівки тощо. Саме такі ревізії у більшості випадках проводяться податковими органами та органами попереднього слідства.

**За способами проведення** ревізії поділяються на суцільні, вибіркові, комбіновані. При *суцільній* ревізії перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання за весь період, що ревізується. *Вибіркова* ревізія передбачає вивчення не всіх, а лише певної частини документів, що відбирається на підставі науково-обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу (квартал, місяць, окремі дні). *Комбінованими* називають ревізії, в ході яких одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша - вибірково. Наприклад, при комбінованій ревізії діяльності підприємства більшість ділянок перевіряється вибірково (виробництво, реалізація тощо), а касові операції - суцільним.

**За глибиною перевірки** ревізії можуть бути наскрізними, ненаскрізними та централізованими. *Наскрізними* є ревізії, що проводяться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації (асоціації,



об'єднання). Вони дають можливість більш глибоко і всебічно перевірити роботу суб'єктів господарювання з розгалуженою структурою керівництва, встановити доцільність існування окремих ланок тощо. *Ненаскрізнi* ревізії обмежуються перевіркою одного підприємства будь-якої господарської системи (асоціації, об'єднання), без підвідомчих йому ланок. *Централізовані* ревізії проводяться контрольно-ревізійним управлінням України з метою вивчення певного кола питань в галузі або декількох галузях економіки в окремому регіоні.

**За порядком проведення** ревізії поділяються на *первинні*, *повторні*, *додаткові*. *Первинні* ревізії здійснюються за певний період на конкретному підприємстві даним складом ревізорів вперше за встановленим завданням, яке передбачене планом ревізії. *Повторні* ревізії проводяться у зв'язку з низькою якістю первинної ревізії, необ'єктивним, неправильним або некваліфікованим висвітленням результатів в акті ревізії за вимогою судово-слідчих органів та з деяких інших причин. Їх, як правило, здійснює новий склад ревізорів. *Додаткові* ревізії призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревізіями. Вони також призначаються, якщо виникає необхідність перевірити той чи інший факт, не повністю висвітлений в акті ревізії, на вимогу начальника контрольно-ревізійного відділу або в інших випадках, а повторні ревізії – у випадку проведення недоброякісної ревізії або їх здійснює той самий або інший склад ревізорів.

**За колом питань, що належить вивчити**, ревізії поділяються на *комплексні* і *некомплексні*. Одним з найбільш глибоких, об'єктивних та повних видів ревізії всіх або окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємства є *комплексні ревізії*. Для них характерні: а) спрямованість на всебічну перевірку діяльності підприємства, яка дозволяє виявити безгосподарність, втрати та внутрішньогосподарські резерви; б) участь не тільки відомчих спеціалістів, але й позавідомчих контролерів (співробітників банку, КРУ Мінфіну України); в) не тільки пошук порушень, але й надання всебічної допомоги підприємству, яке ревізується у їх усунення, розробка заходів по забезпеченню збереження майна; г) скорочення невиробничих витрат робочого часу контролерів різних органів, усуненні дублювання в їх роботі, надання більш об'єктивної інформації про діяльність підприємства, підсилення дієвості заходів винагороди і покарання, які застосовуються. *Некомплексні* ревізії здійснюються, як правило, одним ревізором, коло питань обмежене, оскільки кваліфікація ревізора не дає можливості дослідити питання технології, якості сировини та продукції, використання техніки тощо.

**По відношенню до підприємства** ревізії можуть бути *внутрішніми* та *зовнішніми*. *Внутрішні* ревізії здійснюються органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією тощо). *Зовнішні* ревізії здійснюються суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що ревізується.

**По відношенню до обов'язків суб'єктів контролю** ревізії поділяються на *обов'язкові* та *статутні*. *Обов'язковими* є ревізії, що проводяться не менше одного разу на рік вищестоящою організацією на підвідомчих підприємствах.

Ревізії, що проводяться на підприємствах у відповідності з їх статутом, називають *статутними*.

**За кількістю учасників** ревізії бувають колективними та індивідуальними. Колективні ревізії проводяться на підприємстві бригадою осіб з різними спеціальностями. Ревізії, що проводяться на конкретному підприємстві лише *одним ревізором* – спеціалістом в галузі бухгалтерського обліку, – називають індивідуальними.

## ТЕМА 4. КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИЙ ПРОЦЕС: ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

1. Планування контрольно-ревізійного процесу.
2. Контрольно-ревізійний процес та його учасники.
3. Підготовка до ревізії та етапи її проведення.
4. Дії ревізорів на об'єкті ревізії.
5. Організація і здійснення контрольно-ревізійного процесу з використанням технічних засобів.
6. Тактичні прийоми отримання пояснень.

### 1. Планування контрольно-ревізійного процесу

Планування контрольно-ревізійного процесу та проведення ревізій органами державного фінансового контролю базується на ст. 2, ст. 3, ст. 4, ст. 5 та ст. 11 оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» відповідно до яких державний фінансовий контроль реалізують через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, планової виїзної ревізії або ж позапланової виїзної ревізії.

*Державний фінансовий аудит* є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці й аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінки викладаються у звіті.

*Інспектування* здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Якщо на підконтрольній установі за відповідний період фінансово-господарської діяльності було проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою державного фінансового контролю не проводиться.

*Перевірка державних закупівель* полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті.

Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як у порядку проведення перевірки державних закупівель, так і під час державного фінансового аудиту та інспектування.

Проведення ревізій органи державного фінансового контролю здійснюють відповідно до ст. 11 Закону України «Про основні засади

здійснення державного фінансового контролю в Україні». Виділяють планову виїзну ревізію та позапланову виїзну ревізію.

*Планова виїзна ревізія* – це ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія. Проводять таку ревізію не частіше одного разу на рік. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів.

*Позапланова виїзна ревізія* – це ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин:

- ✓ скасування результатів відповідної ревізії;
- ✓ потреба у перевірці відомостей;
- ✓ проводиться реорганізація або ліквідація підконтрольної установи;
- ✓ у разі надходження доручень щодо проведення ревізій від вищестоящих органів державної влади;
- ✓ у разі, коли вищестоящий орган державного фінансового контролю перевіряє складені акти ревізій нищестоящего органу державного фінансового контролю.

Позапланова ревізія не може проводитися частіше одного разу на квартал. Тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати 15 робочих днів.

Продовження термінів проведення планової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії.

#### План ревізії:

План ревізії – це документ, в якому вказується перелік контрольно-ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці.

Проводять ревізії та перевірки за своєю ініціативою не частіше одного разу на рік. Як правило, між черговими ревізіями або перевітками має пройти не менше ніж три місяці.

Плани роботи повинні містити два розділи: контрольно-ревізійну діяльність та організаційні заходи. У першому розділі передбачаються ревізії, перевірки, обстеження, рейди, контроль за виконанням прийнятих рішень, у другому – питання щодо керівництва підзвітними ланками, вивчення та узагальнення досвіду їх роботи та надання практичної допомоги; проведення нарад, організації навчання контролерів.

#### Типи планів ревізії:

Міністерства і відомства, що мають контрольно-ревізійний апарат, складають перспективні, поточні і річні плани контрольно-ревізійної роботи.

*Перспективні плани* складаються, як правило, на п'ять років і включають заходи по введенню більш досконалих форм і методів господарського контролю, удосконаленню діючих і розробки нових і нормативно-довідникових матеріалів і методичних рекомендацій з питань проведення контрольно-ревізійної роботи, з підготовки і підвищення кваліфікації кадрів контрольно-ревізійного апарату.



Порядок складання плану ревізії:

План ревізії складається на календарний рік за місяць до початку планового року в кожній організації, що має підвідомчі підприємства та установи. Складання плану доручається особі, що очолює контрольно-ревізійний процес в даній організації. План може мати таку форму (зразок 4.3):

*Зразок 4.3.*

Затверджую

\_\_\_\_\_

(підпис керівника)

\_\_\_\_\_ 201\_ р.  
(дата і місяць)

**ПЛАН**  
**проведення ревізій на 201\_ р.**  
**по \_\_\_\_\_**  
**(назва ревізійного органу)**

№ з/п	Назва підприємства, що підлягає ревізії, та його адреса	Дані про останню ревізію			В якому кварталі року буде проведена ревізія
		за який період проводилась		ким проведена (органами державного фінансового контролю, бригадою відомчих контролерів, бухгалтером-ревізором тощо)	
1	2	з	по		5

\_\_\_\_\_ 201\_ р.

В графу 2 вписують назву всіх підвідомчих підприємств. Дані про останні ревізії (графи 3, 4) вводяться для контролю за їх безперервністю: ревізія, що планується, повинна розпочатися з тієї дати, якою завершилася попередня. Графа 5 показує, ким була проведена попередня ревізія. Ці дані допомагають при підготовці планування ревізії, оскільки пояснюють характер, обсяг та направленість попередньої. Показники графи 6 повинні; відповідати вимозі проведення ревізії не частіше 1 разу на рік та не рідше 1 разу в 3 роки.

Часові межі ревізії:

Тривалість ревізій встановлюється для кожного об'єкта в залежності від обсягу роботи та кількісного складу ревізійної бригади. Кількість членів бригади та час, необхідний для комплексної ревізії, обумовлені обсягом господарської діяльності підприємства.

Тривалість ревізії – це кількість днів, що відводяться на ревізію із зазначенням термінів її початку та завершення (але не більше 30 днів). Час проведення ревізії визначають в залежності від обсягу ревізії, кількості і кваліфікації ревізорів.

Обсяг ревізії – це трудомісткість контрольно-ревізійних дій, яка вимірюється товарооборотом, виробництвом, кількістю підприємств, кількістю справ (папок) документів тощо.

В ревізії слід розрізняти такі поняття, як «ревізуємий період» і «балансомісяць».

*Ревізуємий період* – це період діяльності підприємства від закінчення попередньої ревізії до початку поточної. Кожна наступна ревізія повинна охоплювати період починаючи з моменту закінчення минулої.

На практиці ревізуємий період визначають за кількістю балансомісяців. За *балансомісяць* приймають один місяць в ревізуємому періоді, який підтверджується складанням бухгалтерського балансу, наприклад, з 1 лютого по 1 грудня – 10 балансомісяців.

Крім балансомісяців, тривалість ревізії характеризується і кількістю людино-днів, що необхідні для її проведення (але не більше 30).

## **2. Контрольно-ревізійний процес та його учасники**

*Ревізійний процес* – це ряд послідовних етапів (стадій) перевірки. Він містить підготовку до ревізії, співставлення її програми, планування і організацію інвентаризацій та контрольно-ревізійної роботи на об'єкті ревізії, перевірку стану господарства, документальну перевірку операцій та облікових даних.

Рекомендується наступний порядок підготовки до проведення ревізії:

а) збір та накопичення матеріалів по всіх закріплених за ревізором підприємствах на майбутній рік;

б) підготовка ревізора до проведення ревізії на конкретному підприємстві з моменту отримання наказу (для цього необхідно відводити не менше 3-5 днів);

в) складання програми ревізії;

г) складання вступної частини акту ревізії та заготівля макетів описів, відомостей та інших документів, необхідних для узагальнення матеріалів ревізії;

д) отримання спеціального посвідчення на право проведення ревізії;

є) пред'явлення повноважень керівнику господарства на місті ревізії.

Відомча ревізія кожного підприємства в кожному окремому випадку призначається письмовим розпорядженням чи наказом керівника організації, що ревізує, не пізніше ніж за 10 днів до початку ревізії. Наказ (розпорядження) про призначення ревізії – це розпорядчий документ типової форми.

Розпорядження (наказ) реєструється в журналі обліку ревізій.

Наказ може бути загальним для декількох ревізій. Тоді він поділяється на параграфи, кожен із яких є самостійним наказом про призначення ревізії окремого підприємства. Ці накази (розпорядження) зберігаються як документи, що не підлягають розголошенню.

Копії наказу вручаються посадовим особам, яким доручено проведення ревізії, за 4-5 днів до її початку. Якщо наказом призначена ревізія тільки одного підприємства, то завірена належним чином копія наказу може служити документом, який засвідчує повноваження контролера (ревізора) на право проведення ревізії. Якщо одним наказом призначаються ревізії декількох підприємств, то копію такого наказу не можна пред'являти керівникові одного із підприємств, що ревізуються, у якості засвідчення повноважень ревізора, тому що стануть відомими строки і порядок проведення ревізій на інших підприємствах і вони втратять свою раптовість. У таких випадках контролерам

(ревізорам) обов'язково видаються посвідчення на право проведення ревізії із посиланням на номер і дату наказу, яким призначена ревізія.

Ревізія проводиться з відома керівника підприємства та з обов'язковою присутністю головного бухгалтера чи його заступника. При цьому керівник дає вказівки працівникам про надання необхідних документів, даних і пояснень, які вимагає ревізор.

Учасники ревізійного процесу:

Основною фігурою ревізійного процесу є **ревізор** – посадова особа вищестоящої організації, діяльність якої полягає: у дослідженні документально відображених господарських операцій; у роботі в основному над задокументованими фактами та записами в облікових регістрах; у використанні та застосуванні під час ревізії знань в області бухгалтерського обліку, економіки, фінансів, статистики, планування, а також спеціальних способів та прийомів, якими він володіє як спеціаліст-ревізор. Робота ревізора заздалегідь визначена чітко сформульованими питаннями та завданнями у затвердженій програмі ревізії і здійснюється в контакті зі спеціалістами підприємства, що ревізується, з обов'язковою участю зацікавлених осіб.

Перевіряючи по документах певні питання, ревізор, спеціаліст в області обліку, може бути некомпетентним в інших питаннях. У цих випадках ревізор через керівника відомства може запросити спеціаліста відповідної галузі та доручити йому вирішення питань, що цікавлять ревізію. Ревізор може залучити спеціаліста і для консультації при складанні програми ревізії (зокрема, при формулюванні питань членам ревізійної бригади).

У випадку, коли зацікавлені особи ставлять під сумнів висновки ревізора як не спеціаліста в певній галузі, для вирішення спірних питань також повинен запрошуватися спеціаліст, що має вищу освіту та досвід роботи за даною спеціальністю. На нього поширюється правило відводу. В ролі спеціаліста не можуть виступати працівники підприємства, що ревізується, та особи, що мають у такому підприємстві родичів, які займають відповідальні посади.

Запрошеному для участі в ревізії спеціалісту ревізор ставить письмові питання, на які він повинен дати письмову відповідь. Відповіді спеціаліст формулює у вигляді висновків, що підписуються ним та матеріально відповідального особою, службова діяльність якої перевірялась.

Спеціаліст має право зробити в акті ревізії свої записи, пов'язані з виявленим зловживанням. Проте заяв юридичного характеру ні у висновку, ні в акті не повинно бути. На практиці ревізори іноді перевищують компетенцію спеціалістів і в акті ревізії фіксують дану ними оцінку тих чи інших фактів, вказують на їх доказове значення. В результаті думка експерта замінюється думкою спеціаліста.

При проведенні ревізії часто виникає необхідність у різних експериментах. Вони здійснюються тільки за участю спеціаліста. Експеримент використовується, коли виникає потреба перевірити необхідність застосування на підприємстві норм витрачання сировини, матеріалів, встановити фактичне витрачання основних та допоміжних матеріалів, кількість відходів, виходу продукції, перевірити технологічний процес, здійснити контрольний обмір виконання будівельних або ремонтних робіт. Крім спеціалістів, в експерименті приймають участь ревізор та працівники підприємства, які до цього працювали



на даному підприємстві, включаючи посадових осіб, службова діяльність яких перевіряється. До проведення експерименту рекомендується залучати і незацікавлених осіб. Керівник ревізійного процесу повинен організувати детальний опис експерименту в проміжному акті, що підписується його учасниками.

Інструкція про порядок проведення ревізій передбачає участь в ревізії осіб, службова діяльність яких перевіряється. До зацікавлених осіб відносять: посадових, матеріально відповідальних осіб, інших осіб, що працюють на підприємстві, яке ревізується.

Знайомити осіб з матеріалами ревізії в процесі її проведення слід в межах, що гарантують зацікавленим особам можливість ознайомитися з усіма документами, які будуть використані ревізором (контролером) при складанні висновків.

### 3. Підготовка до ревізії та етапи її проведення

Технологічні операції по проведенню ревізії поділяються на наступні п'ять послідовних етапів:

- I – підготовка до ревізії;
- II – проведення ревізії;
- III – узагальнення матеріалів та підведення підсумків ревізії;
- VI – реалізація матеріалів ревізії;
- V – контроль за виконанням прийнятих рішень.

Після затвердження планів ревізії розпочинається *підготовка до проведення ревізії*, яка складається з наступних етапів:

Таблиця 4.1.

#### Етапи підготовки до ревізії

Етап	Характеристика	Дії ревізора
Перший	Накопичення матеріалів по конкретному об'єкту з моменту, коли ревізору стали відомі об'єкти ревізії	Накопичує матеріали про діяльність об'єктів, ознайомлюється і вивчає бухгалтерську і статистичну звітність, описує і аналізує, робить виписки з розпоряджень і постанов, що надійшли від вищестоящих організацій тощо. Ревізор заводить зошит на кожний об'єкт, куди заносить необхідні дані
Другий	Починається з моменту отримання наказу на проведення ревізії на конкретному об'єкті	Продовжує поповнювати свої записи в робочому зошиті, вивчає матеріали, які характеризують діяльність підприємства. Далі ревізор складає план ревізії

До виїзду на місце проведення ревізії слід провести збори в ревізійному відділі або з керівником, що призначив ревізію для уточнення основних завдань майбутньої ревізії, наданню ревізійній бригаді допомоги.

#### Робочий план ревізії:

Керуючись програмою ревізії і записами в робочому зошиті, ревізор (при комплексній ревізії – кожний член бригади) складає графік ревізійної роботи або робочий план ревізії, в якому перераховуються окремі її етапи в хронологічному порядку із зазначенням строків виконання кожного з них. Такий графік допомагає ревізору завчасно розрахувати час, з метою найбільш

ефективного його використання, а також запобігти не розгляду будь-якого питання програми. Робочий план (графік) має таку форму (зразок 4.4):

*Зразок 4.4.*

### **Робочий план ревізії підприємства «СЕРЕТ»**

ст. економіста-контролера М.К. Петрука на період з 11.10 по 23.10.2012 р.

№ з/п	Перелік робіт	Обсяг ревізії та особи, що залучаються	Вид ревізії	Термін виконання	
					фактично
1	Інвентаризація касової готівки	Гол. бухгалтер, голова ревізійної комісії	Суцільний	11.10	
2	Обстеження підрозділів підприємства	Відділи, бригади, склади, голова, гол. бухгалтер	Вибірковий	11.10	
i					

Копії робочого плану бригади вручаються її членам, які після ознайомлення з ним по прибуттю на місце ревізії складають свої індивідуальні робочі плани. При їх кінцевому оформленні враховуються результати проведеного на місці дослідження і аналізу основних показників, тому що вони можуть вплинути на строки, обсяг і напрямки ревізії. В робочому плані в хронологічному порядку перераховуються етапи ревізії, види господарських операцій, які піддаються перевірці, ревізійний період, виконавці, спосіб перевірки документів (вибірковий чи суцільний), строки виконання робіт. З найбільшою деталізацією в плані відображають трудомістку роботу, яка пов'язана з перевіркою господарських операцій за даними бухгалтерських документів, облікових реєстрів і звітів.

#### Підготовка до ревізії:

Підготовка до ревізії починається з вивчення матеріалів, що характеризують діяльність підприємства. Вивчення цих матеріалів продовжується від 3 до 5 днів.

Підготовка до ревізії закінчується складанням макету вступної частини акту ревізії і виготовленням макетів чи бланків додатків до нього, які мають типову форму.

Перед виїздом на об'єкт керівництво ревізуючої організації видає ревізору (керівникові бригади) розпорядження про проведення ревізії, в якому зазначається назва підприємства, що ревізується, прізвища та ініціали ревізорів та спеціалістів, ревізуємий період, дата початку та завершення ревізії.

#### **4. Дії ревізорів на об'єкті ревізії**

##### Прибуття ревізорів на об'єкт ревізії:

Службові особи органу державного фінансового контролю зобов'язані пред'явити керівнику підприємства, що ревізується, посвідчення на право проведення ревізії чи перевірки і поставити свої підписи в журналі відвідування підприємства.

Проведення контролюючими органами перевірок суб'єктів підприємницької діяльності врегульоване впровадженням Журналу реєстрації перевірок (зразок 4.5).

## Журнал реєстрації перевірок № \_\_\_\_

(назва підприємства, місцезнаходження, прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання)

№ з/п	Мета та характер перевірки	Назва організації, що здійснює перевірку	Прізвище, ім'я, по-батькові особи, що здійснює перевірку	Номер службового посвідчення та посада особи, що здійснює перевірку	Дата видачі та номер направлення або припису щодо здійснення перевірки	Строк проведення перевірки		Підпис особи, яка здійснює перевірку	Примітки
						початок	закінчення		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Згідно з порядком ведення Журналу реєстрації перевірок представник контролюючого органу перед початком перевірки повинен обов'язково зробити запис у журналі, заповнюючи всі передбачені графи, та поставити свій підпис. Відмова особи, що здійснює перевірку, від підпису в Журналі є підставою для недопущення його керівником підприємства до проведення перевірки.

Якщо з якоїсь причини касира немає на місці, то ревізор зобов'язаний опломбувати касу до появи касира та з'ясувати причини його відсутності.

Обстеження ревізуемого підприємства і його підрозділів проводиться разом з керівником, спеціалістами та головним бухгалтером.

Ревізор перевіряє, чи усунені керівництвом недоліки в роботі, відмічені попередньою ревізією.

З відома керівника підприємства і за його особистою участю чи осіб, відповідальних за ту чи іншу ділянку роботи, ревізор знайомиться з виробничими та іншими структурними підрозділами підприємства. При цьому він перевіряє відповідність фактичної структури підприємства структурі, що передбачена положенням або статутом, наявність відхилень, їх причини і хто дав розпорядження щодо них.

Після ознайомлення з підприємством ревізори уточнюють план ревізії, складають план проведення інвентаризації запасів і доручають бухгалтерії підготувати необхідні облікові дані для порівняння з результатами інвентаризації. На підставі плану інвентаризації керівник підприємства видає наказ про її проведення. Конкретні види цінностей, що підлягають інвентаризації за місцями їх зберігання, визначаються ревізором, який виходить із конкретних завдань ревізії.

При проведенні перевірок ефективним способом планування роботи є використання сітьових графіків.

Сітьове планування:

*Сітьове планування* – це сума прийомів і способів, що дозволяють на основі застосування сітьових графіків (моделей) раціонально здійснювати планування, організацію, координацію і контроль будь-яких робіт.

Побудова сітьового графіку включає три поняття: подія, робота і шлях.

Можливі два підходи до визначення переліку *подій*: або на кожен тему (питання) ревізії, або на кожен дію. Події характеризують завершення чи початок нової роботи і відображаються колами.

*Робота* в сітьовому графіку позначається стрілкою, що відображає взаємозв'язок подій. Тривалість роботи відмічається кількістю днів на стрілці. Всі роботи (стрілки) повинні вести до кінцевої події.

*Шлях* – це безперервна послідовність робіт, починаючи від початкової події і закінчуючи заключною. Шлях, що має найбільшу тривалість, називається критичним і відображається потовщеною чи подвоєною стрілкою. Кола і лінії, які розташовані у послідовності, що відображають їх взаємний зв'язок, представляють собою сітьовий графік.

Керівник ревізійної бригади перевіряє надані йому графіки (сітки) і в разі необхідності вносить корективи. Потім складається зведений сітьовий графік проведення ревізії.

## **5. Організація і здійснення контрольної-ревізійного процесу з використанням технічних засобів**

### Технічні засоби в ревізії:

Якість ревізії значною мірою залежить від застосування технічних засобів.

*Технічні засоби в ревізії* – це сукупність технічного обладнання, яке застосовується в процесі організації і проведення ревізії для збору, реєстрації, та вивчення документів, записів, облікових реєстрів, звітності тощо.

Призначені технічні засоби для забезпечення раптовості ревізії, виявлення та попередження зловживань, точного відображення фактів дійсності, фіксації доходу і результатів проведення ревізійних дій, гарантії об'єктивності проведення ревізії.

Технічні засоби, що застосовуються в ревізії, поділяються на дві групи:

- засоби, що використовуються при організації ревізії;
- засоби, що використовуються безпосередньо в ревізійному процесі.

В процесі проведення ревізії рекомендується застосовувати наступні **технічні засоби**:

- вимірні прилади: метр, лінійка, масштабні лінійки, мензурки тощо;
- інструменти для виконання креслярських робіт: готовальні, циркулі тощо;
- прилади для пломбування: пломбатор або металева (сургучна) печатка;
- засоби для фіксації об'єктів дослідження та отримання фотокопій документів, наприклад, фотоапарати, ксерокси;
- прилади для дослідження документів, наприклад, лупа;
- прилади і таблиці для математичних розрахунків: калькулятор, таблиці тощо;
- комп'ютерна техніка (комп'ютери, принтери тощо);
- техніка для фіксації роз'яснень та пояснень, наприклад, магнітофони, диктофони тощо.

### Використання комп'ютерної техніки в ревізійній роботі:

Значний прогрес в ревізійній роботі може бути досягнутий за рахунок широкого використання обчислювальної техніки як при проведенні ревізії, так і при обробці ревізійної інформації. Це дає можливість не тільки раціоналізувати діяльність ревізорів, але й позбавити їх від громіздкої технічної роботи, а отриману за рахунок цього економію часу направити на вирішення більш важливих проблем.

За допомогою комп'ютерної техніки проводяться складні розрахунки з прогнозування ймовірності нераціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, недостач, розкрадань, зловживань, приписок невиконаних робіт. Це дає можливість зосереджувати увагу ревізорів на тих ділянках, де є ознаки, які свідчать про можливі негативні явища, тобто комп'ютери широко застосовуються (при наявності відповідних програм) для діагностики відхилень в діяльності підприємства, що ревізується, від нормального режиму роботи.

Комп'ютерні програми дають можливість швидко порівняти відповідність даних про нарахування заробітної плати сумах, нарахованим за вироблену продукцію, з урахуванням складності та якості виконаних робіт і кваліфікації працівників. Перевищення допустимих норм вказує на нераціональне використання фонду заробітної плати чи зловживання.

Використання комп'ютерних програм при проведенні ревізії вимагає розробки спеціальних методик з діагностики стану підприємства, що ревізується. За допомогою методів попереднього дослідження можна не перевіряючи конкретних документів і виконавши тільки відповідні розрахунки отримати відповідь на питання про те, чи слід проводити поглиблену ревізію діяльності конкретного цеху, служби, ділянки. Це надає можливість більш раціонально використовувати робочий час ревізорів.

Використання комп'ютерних програм дає можливість не тільки полегшити і прискорити роботу інвентаризаційних комісій, ревізорів, бухгалтерів, але й підвищити достовірність результатів. Великий обсяг технічної роботи при взаємному заліку недостач і лишків в результаті пересортування не гарантує правильності виведення кінцевих даних.

## **6. Тактичні прийоми отримання пояснень**

### Поняття пояснень в ревізії:

*Пояснення в ревізії* – це письмовий документ конкретної особи, що складений у підтвердження певного факту. У поясненні повинно бути зазначено: чому особа діяла таким чином; які були причини такого вчинку; за чиєю ініціативою це відбувалось.

Між поняттями «роз'яснення» та «пояснення» є суттєва розбіжність.

Під «роз'ясненням» в ревізії слід розуміти внесення зацікавленими особами роз'яснень щодо перевіряемого факту. Способів і прийомів виконання певних дій (наприклад, розподілу загальновиробничих витрат, створення резерву сумнівних боргів, методів оцінки запасів, визначення корисного строку експлуатації основних засобів та нематеріальних активів, очікуваної вигоди тощо). До отримання роз'яснень ревізори звертаються лише в ході ревізії. Роз'яснення не потребують письмового оформлення.

*Пояснення* повинні надаватися на ім'я ревізора, оскільки вони необхідні йому для встановлення істини по виявленому факту порушення.

*Тактичні прийоми отримання пояснень:*

Тактичні прийоми отримання пояснень, їх конкретний перелік та зміст залежать від виявлених ревізією фактів, наявності в розпорядженні ревізора документів.

Ревізору необхідно зібрати всі необхідні матеріали в комплексі, а потім запрошувати осіб для пояснень.

Предметом отримання пояснень можуть бути тільки ті обставини, які мають відношення до виявлених ревізором фактів: недостача, лишки, виправлення в документах, підчищення та виправлення цифр, відсутність необхідних підписів, сумнівні підписи, операції, які суперечать одна одній, відсутність необхідного документа, протизаконна операція тощо.

Ревізори в своїй діяльності можуть використовувати наступні **тактичні прийоми** отримання пояснень:

- перефразування факту;
- застосування наочності;
- усна бесіда;
- створення "пропущених місць";
- створенні протиріч в доказах;
- виклик на відвертість;
- раптовість;
- послідовність;
- відвернення уваги;
- темп пояснення;
- створення ревізором уявлення про знання деталей факту, що розглядається;
- повторність отримання пояснень.

## ТЕМА 5. ВИЯВЛЕННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ РЕВІЗІЄЮ РОЗМІРУ МАТЕРІАЛЬНОЇ ШКОДИ

1. Зловживання: методи і види.
2. Матеріальна шкода: поняття та види.
3. Причини виникнення матеріальної шкоди.
4. Матеріальна відповідальність: сутність та види.
5. Визначення розміру матеріальної шкоди.
6. Інші види відповідальності.
7. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування.

### 1. Зловживання: методи і види

Становлення ринкових відносин створило передумови до появи нових *специфічних видів економічної злочинності*:

- зловживань капіталовкладеннями, що наносять шкоду партнерам та акціонерам (махінації з бухгалтерськими документами, акціями тощо);
- зловживань депозитним капіталом (фіктивні банкрутства, грошові маніпуляції з кредитами, що приносять прибуток), використання неправдивої реклами, монопольне ціноутворення тощо;
- порушень прав споживачів (випуск недоброякісної продукції, нечесна торгівля);
- замахів на фінансову систему (приховування прибутку, ухилення від сплати податків);
- комп'ютерної злочинності.

*Методи здійснення економічних злочинів* істотно змінилися, так:

- економічні порушення у ряді випадків стають спільною справою представників різних підприємств та можуть охоплювати декілька регіонів;
- одним із способів розкрадання стає використання інформації та можливостей автоматизованої системи обліку розрахунків;
- дуже небезпечним способом зловживань на користь приватних підприємств є перекачування коштів державних підприємств та організацій при укладанні договорів на купівлю-продаж товарів і матеріалів, переробку матеріалів та надання послуг за навмисно завищеними або заниженими цінами, що суперечить інтересам держави тощо.

Зловживання може проявлятися і у вигляді завищення або заниження величини фактично здійснених операцій (обсягів робіт або продукції). Поширеними формами є також приписки продукції та робіт.

Техніка дослідження зловживань різноманітна і залежить від двох факторів: організаційно-правової форми підприємства та виду ресурсів (грошових, матеріальних тощо), що знаходяться у володінні та користуванні господарюючого суб'єкта. Техніка визначає класифікацію зловживань та методику їх викриття. Вивчення природи посадових зловживань – необхідна умова успішної боротьби з ними.

Суб'єктами можливих господарських правопорушень є в основному посадові, в тому числі, матеріально відповідальні особи.

## **2. Матеріальна шкода: поняття та види**

*Під матеріальною шкодою* слід розуміти зменшення майнових чи немайнових благ, що охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику.

До матеріальної шкоди, що встановлюється в ході ревізії, відносять:

- нестачі грошових коштів, тварин, а також товарно-матеріальних цінностей і готової продукції понад норм природного убутку;
- повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції;
- виплату заробітної плати понад встановлених розцінок, внаслідок зниження норм виробітку або дописок обсягів виконаних робіт, а також при підвищенні посадових окладів або утриманні працівників, наявність яких не передбачена штатним розкладом;
- незаконно отримані премії, додаткові винагороди за вислугу років; зарплату, виплачену працівникам підприємства за час вимушеного простою;
- відпуск матеріалів, сировини, готової продукції, тварин за заниженими цінами або без оплати;
- передачу окремим особам і підприємствам в користування об'єктів основних засобів без оплати або оплати за заниженими цінами;
- не стягнену дебіторську заборгованість, якщо право на її стягнення втрачено через вину працівників підприємства;
- списані на витрати товарно-матеріальні цінності та грошові кошти за безтоварними і безгрошовими (підробленими) документами;
- необґрунтовані витрати підприємства, викликані дописками та неякісним виконанням робіт, неправильним застосуванням цін, тарифів, розцінок, знижок, надбавок, недотриманням норм витрат матеріальних ресурсів тощо.

## **3. Причини виникнення матеріальної шкоди**

Своєчасне виявлення причин і обставин виникнення нестач, розтрат і крадіжок в ревізійному процесі має велике значення та впливає на прийняття рішень.

До конкретних обставин, за яких було заподіяно шкоду, відносяться обставини, що перешкоджали працівникові належним чином виконувати покладені на нього обов'язки, зокрема, відсутність нормальних умов зберігання матеріальних цінностей, неналежна організація праці. Разом з тим, враховується чи вживав працівник належних заходів з метою запобігання виникненню матеріальної шкоди.

*Основними причинами виникнення матеріальної шкоди (недостач, розтрат, крадіжок) є наступні:*

- 1) відсутність на деяких виробництвах технологічно обґрунтованих норм витрачання сировини та матеріалів;
- 2) списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорожчої сировини більш дешевою без відображення таких фактів у документах;



- 3) застосування не виправдано високих норм природного убутку і безконтрольність виробничих втрат;
- 4) недостатнє метрологічне забезпечення виробництва (в тому числі складського господарства);
- 5) приймання та відпуск матеріальних цінностей і готової продукції без зважування, заміру, перерахунку або без технічних випробувань їх якості;
- 6) неправильне застосування кодів (в умовах автоматизації обліку) у первинних документах, що відображають рух цінностей;
- 7) недосконалість пропускнуої системи;
- 8) несвоєчасне і неправильне складання первинної документації на витрачання матеріалів, незадовільний стан оперативного кількісного обліку;
- 9) неправильне і нерозбірливе маркування товарно-матеріальних цінностей в документах;
- 10) приховування виручки через її несвоєчасну чи нерівномірну здачу до банку.

#### **4. Матеріальна відповідальність: сутність та види**

*Суб'єктом матеріальної відповідальності* може бути тільки працівник, який знаходиться у трудових відносинах з підприємством, якому заподіяна шкода.

Ревізор (контролер) зобов'язаний знати, що працівники, які працюють на підприємстві за цивільно-правовими договорами (наприклад, за договором підяду), несуть матеріальну відповідальність згідно з нормами цивільного законодавства.

На працівників може бути покладена матеріальна відповідальність за нанесений збиток в тому випадку, якщо мають місце наступні умови:

- наявність прямої реальної шкоди. *Під прямою реальною шкодою* слід розуміти втрату, погіршення або зниження цінності майна; необхідність для підприємства провести затрати на відновлення, придбання майна та інших цінностей, або зробити зайві виплати;
- здійснення винної протиправної дії (бездіяльності) при виконанні покладених на працівника трудових обов'язків, внаслідок якої була заподіяна шкода. *Під протиправною поведінкою* слід розуміти невиконання працівником своїх трудових обов'язків, передбачених законодавством, трудовим договором, правилами внутрішнього розпорядку, інструкціями та іншими обов'язковими правилами, а також наказами та розпорядженнями адміністрації;
- доведено причинний зв'язок між діями (або бездіяльністю) працівника і шкодою, що виникла. Відповідальність настає тільки за шкоду, яка знаходиться в прямому причинному зв'язку з діями (бездіяльністю) працівника;
- визначено протиправну дію, яка була здійснена ним як навмисно, так і через необережність. Характерним в даному випадку є те, що працівник передбачав шкідливі наслідки своєї поведінки та бажано або свідомо допускав їх настання.

Законодавством передбачено два види матеріальної відповідальності працівників за завдану шкоду: обмежена і повна.

*Обмежена матеріальна відповідальність* передбачає обов'язкове, відшкодування заподіяної шкоди в розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше середньомісячної зарплати працівника. Вона застосовується у тих випадках, коли законом не встановлена інша межа відповідальності.

Підставою для відповідальності в межах середнього місячного заробітку є нанесена шкода через недбалість. В разі навмисного нанесення шкоди настає матеріальна відповідальність у повному розмірі.

*Під повною матеріальною відповідальністю* розуміється відшкодування заподіяної з вини працівника шкоди у повному розмірі, тобто вона не обмежена ні сумою шкоди, ні розміром заробітної плати.

Повну матеріальну відповідальність працівники несуть коли:

1) між працівником та наймачем укладається письмовий договір про прийняття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання чи для інших цілей;

2) майно та інші цінності були отримані працівником під звіт за разовою довіреністю чи за іншими разовими документами;

3) шкода нанесена діями працівника, які мають ознаки злочинних;

4) шкода нанесена працівником, який знаходився в нетверезому стані;

5) шкода нанесена нестачею, навмисним знищенням чи навмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, продукції тощо;

6) шкода, нанесена наймачу при виконанні трудових обов'язків, за який у відповідності з чинним законодавством на працівника покладена повна матеріальна відповідальність;

7) шкода нанесена не при виконанні трудових обов'язків;

8) посадова особа визнана винною у незаконному звільненні або незаконному переведенні працівників на іншу роботу.

Ревізор повинен впевнитись, що з працівником, який винний у виникненні матеріальної шкоди, укладено договір про повну матеріальну відповідальність. Такий договір, як правило, укладається у вигляді додатка до трудового договору з метою конкретизації обов'язків щодо забезпечення збереження цінностей. Для його укладання необхідно, щоб працівник обіймав посаду або виконував роботу, безпосередньо пов'язану зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому цінностей, за умови, що він обіймає посаду, передбачену спеціальним переліком.

У перелік посад, що займають працівники, з якими може бути підписаний договір про повну матеріальну відповідальність, включені:

- завідувачі касами, завідувачі камерами схову, завідувачі складами та їх заступники;

- старші контролери-заступники і контролери-касири; старші контролери і контролери, старші касири і касири, а також інші працівники, які виконують обов'язки касирів;

- завідувачі магазинами (при відсутності завідувачих відділів і секціями) та їх заступники; завідувачі товарними секціями (відділами), відділами магазинів та їх заступники; начальники цехів і ділянок підприємств торгівлі та

їх заступники;

- завідуючі підприємствами громадського харчування та їх заступники, завідуючі виробництвом, начальники цехів і заступники, старші адміністратори та адміністратори залів підприємств громадського харчування;
- завідуючі заготівельними пунктами;
- агенти з постачання, експедитори з перевезення вантажів; інкасатори;
- інші.

У разі заподіяння шкоди бригадою при колективній матеріальній відповідальності вона розподіляється між членами пропорційно посадовому окладу і фактично відпрацьованому часу за період з моменту останньої інвентаризації до дня виявлення шкоди. Якщо встановлені винуватці є членами бригади, то обов'язок відшкодування заподіяна шкода покладається на конкретних осіб. Іншими словами, відшкодування здійснюється за правилами, які регулюють індивідуальну матеріальну відповідальність.

### **5. Визначення розміру матеріальної шкоди**

У разі нестачі, розкрадання, навмисного знищення або псування державних матеріальних цінностей, шкода визначається за діючими вільними цінами, що склалися на день її виявлення. По матеріальних цінностях, на які встановлені регулюючі ціни, шкода визначається за даними цінами, збільшеними на суму дотації.

Якщо шкода нанесена незаконною виплатою заробітної плати і премій (крім арифметичних помилок), в результаті завищення обсягу робіт, неправильного застосування норм і розцінок, а також необґрунтованого списання паливно-мастильних матеріалів, сировини, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, розмір завданої шкоди визначається переплаченими сумами і вартістю необґрунтовано списаних матеріальних ресурсів. Відшкодування шкоди винними особами відбувається в наступному порядку: якщо шкода нанесена в результаті недбалого відношення працівників до виконання своїх обов'язків – в формі обмеженої матеріальної відповідальності, а при навмисному нанесенні збитку – в формі повної матеріальної відповідальності.

Виявивши матеріальну шкоду, ревізор повинен правильно визначити його розмір. При цьому необхідно виходити з документально обґрунтованих і даних, постанов уряду, інструкцій та відповідних положень.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів розмір шкоди, крім дорогоцінних металів, каміння та валютних цінностей, розраховують за наступною формулою:

$$P_{ш} = ((Bв - A) \times I_{інф} + ПДВ + AЗ) \times Kі \quad (5.1)$$

де  $P_{ш}$  – розмір шкоди (грн.);

$Bв$  – балансова вартість на момент виявлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн.;

$A$  – амортизаційні відрахування, грн.;

$I_{інф}$  – загальний індекс інфляції, який розраховується на основі щомісячно визначених Державною службою статистики України індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість, три,;

АЗ – розмір акцизного збору, грн.;

Кі – коефіцієнт кратності, який залежить від виду майна.

## **6. Інші види відповідальності**

До інших видів відповідальності відносять адміністративну та дисциплінарну.

*Адміністративна відповідальність* настає за порушення законодавства про оподаткування та підприємницьку діяльність, які відповідно до чинного законодавства за своїм характером не призводять до кримінальної відповідальності.

Проведення у справі про адміністративні правопорушення не може бути розпочато, а розпочате підлягає закриттю за наявності таких обставин, як:

- відсутність подій та складу адміністративного правопорушення – порушення законодавства про оподаткування;
- недосягнення особою на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку;
- неосудність особи, яка вчинила протиправну дію чи бездіяльність;
- скасування акта, який встановлює адміністративну відповідальність;
- закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення;
- правопорушення термінів, передбачених чинним законодавством;
- наявність по тому самому факту щодо особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, постанови компетентного органу про накладання адміністративного стягнення або не скасованої постанови про закриття справи про адміністративне правопорушення, а також порушення за даним фактом кримінальної справи;
- смерть особи, щодо якої було розпочато провадження по справі.

*Дисциплінарна відповідальність* – вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Під дисциплінарною провинною розуміється протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх трудових (службових) обов'язків. Для деяких категорій працівників дисциплінарна відповідальність настає за здійснення провини що ганьбить їх як працівників відповідного підприємства. Для визнання контролюючим органом такої поведінки працівника дисциплінарною провинною необхідна наявність її складу, а саме:

- суб'єкту – працівника, який знаходиться в трудових відносинах з власником майна або його уповноваженим органом;
- об'єкту – відносини з приводу дисципліни праці і конкретних службових (посадових) обов'язків працівника;
- об'єктивної сторони – невиконання або неналежного виконання своїх службових обов'язків, та нанесення цим шкоди, причинний зв'язок між протиправною поведінкою і шкодою;
- суб'єктивної сторони – провини в навмисній формі або через необачність.

Наявність всіх чотирьох елементів обумовлює обов'язок працівника мати несприятливі для нього правові наслідки особистого, організаційного і матеріального характеру.

## **7. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування**

*Під моральною шкодою* слід розуміти втрати немайнового характеру внаслідок моральних чи фізичних страждань, або інших негативних явищ, що були причинені фізичній чи юридичній особі незаконними діями або бездіяльністю інших осіб.

Згідно з діючим законодавством *моральною шкодою* визнаються страждання, спричинені громадянину внаслідок фізичного чи психічного впливу, що несе погіршення чи позбавлення можливостей реалізації ним своїх звичок та бажань, погіршення відносин з оточуючими людьми, інші негативні наслідки повчального характеру.

Ревізор (контролер) повинен пам'ятати, що моральна (немайнова) шкода, завдана фізичній чи юридичній особі, діяннями іншої особи, яка порушила їх законні права, відшкодовуються особою, яка спричинила шкоду, якщо вона не доведе, що моральна шкода спричинена не за її виною.

Моральна шкода відшкодовується в грошовій чи іншій матеріальній формі за рішенням суду незалежно від відшкодування майнової шкоди. Розмір відшкодування визначається судом з врахуванням суті позивних вимог, характеру діяння особи, фізичних чи моральних страждань потерпілого, а також інших негативних наслідків, але не менше п'яти, мінімальних розмірів заробітної плати.

Уніфікованої формули, визначеної законодавством для розрахунку суми відшкодування моральної шкоди, немає. Законодавством встановлений лише мінімальний розмір компенсації – не менше п'яти мінімальних розмірів заробітної платні. Проте верхня межа не встановлена.

Для справ даного характеру формула розрахунку розміру моральної шкоди може бути наступною:

$$Q = q + (q \times SVV) + (q \times Ki) + (q \times Kc) \quad (5.2)$$

де Q – розмір моральної шкоди, що підлягає відшкодуванню;

q – абсолютний розмір моральної шкоди;

SVV – ступінь провини відповідача ( $0 < SVV < 1$ );

Ki – коефіцієнт індивідуальних властивостей потерпілого ( $0 < Ki < 1$ );

Kc – коефіцієнт суттєвих обставин ( $0 < Kc < 1$ ).

Поки що в Україні не існує чіткої законодавчої позиції стосовно того, яким чином вираховується розмір відшкодування моральної шкоди.

Приклад розрахунку розміру моральної шкоди за формулою А. М. Ерделевського:

Щоб вирахувати розмір морального відшкодування використаємо формулу російського вченого А. М. Ерделевського. Ця формула зараз застосовується при проведенні судово-психологічної експертизи акредитованими експертами, які працюють як в державних науково-дослідних

інститутах, так і в недержавних закладах (наприклад, формула активно застосовується в Київському науково-дослідному інституті судових експертиз, Центрі судово-медичних послуг «МіБі-Лекс», тощо.)

Ця формула має виглядає:

$$D = d \times f_v \times i \times c \times (1 - f_s) \quad (5.3)$$

де **D** (від англ. «damage» – збиток) – розмір компенсації дійсної моральної шкоди. Це сума компенсації моральної шкоди, яку необхідно встановити і присудити до відшкодування.

**d** – розмір компенсації презюмованої моральної шкоди. Тобто це шкода, яку відчуває «середньостатистична», «звичайна» людина, що «нормально» реагує на вчинюване щодо неї правопорушення. Презюмована шкода відображає в собі оцінку спільноти на певний вид правопорушення.

**f<sub>v</sub>** – (від англ. «fault» – вина, «violator» – той, хто наносить шкоду) – ступінь вини особи, яка завдала моральної шкоди, при цьому  $0 \leq f_v \leq 1$ . *Рекомендований приклад*: прямий умисел – 1, непрямий умисел – 0,75, груба необережність – 0,5, проста необережність – 0,25.

**i** – (від англ. «individual» – індивідуальний) – коефіцієнт індивідуальних особливостей потерпілого (суб'єктивного стану), при цьому  $0 \leq i \leq 2$ . При визначенні цього коефіцієнту треба враховувати умову, яка зазначена в ст. 23 ЦКУ, – глибина фізичних та душевних страждань. Оскільки цей фактор є суб'єктивним, то у різних людей може відбуватися різна реакція на одні й ті самі незаконні дії. Отже, необхідно зважати на те, що коефіцієнт, який дорівнює одиниці, треба надавати «звичайній», «середньостатистичній» людині. Якщо ж людина занадто болюче реагує на певні обставини, то коефіцієнт повинен бути більше одиниці.

**c** – (від англ. «circumstances» – обставини) – коефіцієнт урахування обставин, що заслуговують на увагу (об'єктивні фактори), при цьому  $0 \leq c \leq 2$ . Даний показник стосується обставин, що носять об'єктивний характер. Тобто, це обставини, які потягли за собою інші наслідки для потерпілого, крім душевних страждань. Даному показнику, як і попередньому, також необхідно надавати значення від 0 до 2, оскільки кожна особа по-різному сприймає обставини реальної дійсності, що виникли як наслідок дій.

**f<sub>s</sub>** – (от англ. «fault» – вина, «survivor» – потерпілий) – ступінь вини постраждалого, при цьому  $0 \leq f_s \leq 1$ . Для визначення цього показника необхідно врахувати характер правопорушення.

А. М. Ерделевський визначає розмір цієї шкоди у відносних одиницях. Одна відносна одиниця складає 720 мінімальних заробітних плат. Це сума, яку середньостатистична людина може заробити за десять років при тому, якщо за місяць вона отримуватиме 6 мінімальних заробітних плат. Тобто, сума яка більш-менш відповідає потребам звичайної людини. А. М. Ерделевський розробив таблицю, в якій зазначені розміри відшкодування презюмованої моральної шкоди (*Наприклад*: причинення тяжкої шкоди здоров'ю 0,80 576; те ж, з особливою жорстокістю 1,00 720; причинення середньої шкоди здоров'ю 0,30 216; те ж, з обтяжуючими наслідками 0,50 360; причинення легкої шкоди

здоров'ю 0,03 24. Нанесення побоїв 0,025 18). Розмір відшкодування може збільшуватися відповідно до обтяжуючих обставин.

Хоча формула розроблена в Росії, вона цілком може застосовуватись і в Україні, оскільки враховує ті самі чинники, передбачені ст. 23 Цивільного кодексу України для вирахування розміру відшкодування. Більш того, ця формула вже застосовується при проведенні судово-психологічної експертизи акредитованими експертами, які працюють як у державних НДІ, так і в недержавних закладах.

## **ТЕМА 6. СПЕЦІАЛЬНІ МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ДІЙНОСТІ**

1. Поняття об'єктивної істини в ревізії.
2. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії.
3. Визначення меж ревізії.
4. Застосування методичних прийомів фактичного контролю.
5. Застосування методичних прийомів документального контролю.

### **1. Поняття об'єктивної істини в ревізії**

Важлива мета пізнання в ревізії – отримання об'єктивної істини про господарські явища, що вивчаються. Процес пізнання полягає в ретельному вивченні здійснених операцій через дослідження фактів минулого. Він здійснюється на підставі всезагального наукового методу пізнання – діалектичної логіки і теорії відображення.

Процес пізнання в ревізії носить опосередкований характер – здійснюється шляхом вивчення господарських операцій, фактів минулого, відображених в документах та має свої особливості:

- метою пізнання є встановлення законності, ефективності та достовірності здійсненої операції, усунення причин та умов, що сприяють господарським порушенням;
- пізнавальна діяльність суб'єкта контролю має юридичну форму та обмежена застосуванням дозволених законом засобів пізнання;
- суб'єктами пізнання в ревізійному процесі виступають особи, які мають на це відповідні повноваження;
- об'єктами пізнання виступають лише документально оформлені господарські операції;
- пізнання регламентується термінами, встановленими суб'єктами контролю;
- пізнання здійснюється за участю зацікавлених осіб;
- результатом пізнання є встановлення законності здійснених операцій, винних в допущенні порушень, розміру збитку, вжиття заходів з його стягнення, обґрунтованість доказів;
- результати пізнання документуються.

Зазначені особливості відрізняють ревізію від інших методів господарського контролю.

Встановлення об'єктивної істини об'єднується в наступні три завдання, які вимагають, щоб:

- жодне порушення не залишилося невиявленим;
- виявлені шкоди було повністю відшкодована винними особами;
- попередити можливість появи порушення в подальшому.

Заперечувати можливість встановлення ревізією об'єктивної істини означає ігнорування її завдань. Через недотримання цього на практиці в більшості випадків призначаються додаткові ревізії, судові експертизи, втрачається можливість стягнути завдану матеріальну шкоду, винні у скоєнні порушень і зловживань тривалий час залишаються непокарані.



Одним із засобів встановлення об'єктивної істини ревізією є мислення ревізора у формі ревізійних версій. Саме вони представляють собою засіб виявлення та документального доказу об'єктивної істини здійсненого на відповідних посадах та безперешкодно продовжують свою злочинну діяльність.

## **2. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії**

*Ревізійні версії* – це логічне обґрунтування припущення про зовнішні та внутрішні зв'язки в операції, що вивчається, про характер та сутність взаємовідносин між ними.

Ревізору практично ніколи невідомий факт порушення (розкрадання). Він, оглядаючи документи, облікові реєстри, вивчаючи операції на підставі спеціальних знань натрапляє на події, що викликають у нього сумніви. Це і є припущення (версія), що тут здійснено порушення (розкрадання). Склавши на підставі огляду документу *першу пробну версію*, ревізор складає наступні, послідовна перевірка яких підтверджує або заперечує початкову.

Таким чином, перевірка будь-якої сумнівної операції – це і є *припущення*, тобто перша версія про будь-яке порушення (розкрадання), яка вимагає ретельного формулювання, обґрунтування та можливості перевірки.

Головне завдання ревізора – вміти скласти початкову версію. Вона, як правило, виникає миттєво і пов'язана з отриманням первинної інформації про події в ході огляду документів та аналізу змісту операцій на підставі ревізійного досвіду, теоретичної підготовки, знань правил обліку, організації фінансів, технології виробництва тощо.

Процес побудови версій складається з наступних стадій пізнавального процесу:

- загальне ознайомлення з об'єктом пізнання;
- ознайомлення з джерелами його документального відображення;
- визначення взаємного зв'язку даного об'єкта з іншими.

Будь-яка версія, сформульована в ході ревізії, підлягає перевірці. Діяльність ревізора в області побудови версії відрізняється від його роботи по вибору способів та шляхів їх перевірки. Але в ревізії обидва види даної роботи повинні бути пов'язані між собою.

Типова схема перевірки версії наступна:

*варіант версії* → *перевірка відповідними способами* → *відбір за результатами* → *висновок*.

## **3. Визначення меж ревізії**

З проблемою встановлення істини в ревізії тісно пов'язане питання про визначення меж ревізій та достатності зібраних матеріалів по виявлених негативних фактах.

Межі ревізії підкреслюють, що процес пізнання в ній не може бути нескінченим, безмежним. Проте, чітко їх визначити не представляється можливість. Вони можуть змінюватися в залежності від встановлених ревізором обставин. В кожному конкретному випадку ці межі повинні визначатися ревізором з достатньою точністю. Але є обов'язкові вимоги,

дотримання яких дозволяє ревізору більш менш правильно визначити по кожному факту межі та повноту ревізії.

В якості такого еталона виступає спеціальний блок запитань, які ставить ревізор. Також ревізор може ставити контрольні питання, що складаються ним самим або іншими учасниками ревізії, які він повинен перевірити на підставі документальних даних, а потім визначити, чи на всі питання є вичерпні відповіді.

Межі ревізії визначаються повнотою вивчення документів, що відносяться до виявленого факту порушень. Кожний факт знаходить відображення в багатьох документальних даних.

*Наприклад*, повноту оприбуткування продукції можна перевірити в документах на її оприбуткування з нарахування оплати праці, за даними складського обліку тощо.

Ревізор повинен добре знати практику господарського обліку, чітко уявляти собі пряме і непряме відображення кожної господарської операції в документах. Без цього його докази з виявленого факту не мають сенсу, оскільки в одному з документів може бути допущена помилка, яку ревізор прийме за зловживання, що в ревізії є неприпустимим. Тут потрібні розвиненість форм логічного мислення ревізора і добрі знання практики ревізора.

#### **4. Застосування методичних прийомів фактичного контролю**

Для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізій чи тематичних перевірок використовують **методичні прийоми фактичного контролю**, до яких відносяться:

*Інвентаризація* – це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату

У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені в програмі ревізії, але при виявленні фактів зловживань, значних нестач матеріальних цінностей проводяться ще й позапланові повні інвентаризації. Проведення інвентаризації регламентується Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.94 № 69 (зі змінами). Особливість проведення інвентаризації під час ревізії полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є ревізор, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю при часткових інвентаризаціях.

*Контрольні заміри* – прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.

Наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо.

*Спостереження (обстеження)* – прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.

Наприклад, при контролі дотримання правил безпеки зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т. ін.

*Експертно-лабораторний аналіз* – прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції.

Застосовується для перевірки дотримання діючих стандартів і рецептур виготовлення продукції у харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія надає висновок, який ревізор ураховує при визначенні результатів контролю.

*Контрольний запуск сировини і матеріалів* у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості.

При цій формі контролю в присутності ревізора та уповноваженого спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини і допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, установити не обліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання, що можуть виникнути в подальшому.

## **5. Застосування методичних прийомів документального контролю**

Для оцінки здійснених господарських операцій на підприємстві використовують різні за змістом методичні прийоми перевірки документів, облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та звітності. До таких **методичних прийомів документального контролю** відноситься:

*Нормативно-правова перевірка* належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Суть цієї форми контролю полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства.

*Формальна перевірка документів* застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

*Арифметична перевірка документів* включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів.

Наприклад, арифметична перевірка застосовується при здійсненні контролю загальної суми до сплати по рахунках-фактурах постачальників матеріальних цінностей, обсягів витрат – по матеріальних звітах, визначення залишків грошових коштів – за касовими звітами касирів і т. п.

*Експертна перевірка документів* – це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів. До останніх належать такі, що складені з порушенням вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і

заповнення реквізитів документа, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень.

Експертна перевірка документів доповнює формальну та арифметичну перевірки при виявленні в окремих реквізитах документа ознак підробки. Підроблені документи можуть визначатися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або букв, цифрових записів, закреслення, часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Наприклад, виправлення дати здійснення операції, ціни, кількості, вартості, підроблені підписи відповідальних службових осіб. Документи з ознаками підробки попередньо детально вивчаються для встановлення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, застосовуючи методи зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підроблені документи ревізор направляє їх у спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу, яка готує експертний висновок. Складання підроблених документів класифікується як кримінальний злочин. При виявленні таких документів ревізор повинен терміново довести це до відома правоохоронних органів та вжити заходів щодо їх збереження як доказів порушень.

*Зустрічна перевірка документів* – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини.

Наприклад, документи складаються, як правило, у 2-х, 3-х примірниках, один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник – покупець; клієнт, замовник – виконавець). Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів.

*Логічна перевірка документів* як методичний прийом контролю застосовується при дослідженні достовірності господарських операцій, коли в ревізора виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть методу – у порівнянні господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, зіставлення даних про обсяги перевезеного вантажу в дорожніх листках водія автомашини і накладних постачальника сировини чи матеріалів; обсяги випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування.

*Контрольні порівняння на збалансованість окремих показників*, що застосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, видатки окремих сортів, матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний (сумовий)

облік матеріальних цінностей, а також, коли аналітичний облік у запущеному стані. Суть даного прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони (залишок на початок + надходження = залишок на кінець + витрати).

*Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку.* При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах за одним і тим самим документом, необґрунтованих документами додаткових чи сторнованих записів на рахунках бухгалтерського обліку. Тільки досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дозволяє ревізору виявити такі приховані зловживання, як крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей.

*Аналітична (камеральна) перевірка звітності і балансів.* Суть цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкового обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками по позичках, а також з іншими підприємствами та організаціями.

До основних прийомів аналізу, які мають широке застосування при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності належать: техніко-економічні розрахунки, порівняння даних, відносні та абсолютні величини, групування даних, тематичні обстеження.

При проведенні ревізій контроль документів та облікових реєстрів здійснюється суцільним чи вибірковим способом. Суцільний спосіб більш ефективний, але має обмежене застосування через високу трудомісткість контрольного процесу. Він застосовується при ревізії грошових коштів по касових та банківських операціях підприємства, а також на тих ділянках діяльності ревізованих підприємств, де викрито зловживання і необхідно встановити повний обсяг матеріальних збитків, реальний оподаткований оборот за видами податків для визначення повноти нарахування податків до бюджету.

У практичній роботі ревізори використовують різні варіанти вибіркового контролю. Як критерії вибору інформації для контролю, залежно від виду об'єктів, ревізором можуть визначатися:

а) однорідні господарські операції з визначеним інтервалом вибору (наприклад, 100–200 операцій);

б) усі господарські операції підприємства за останній місяць кожного кварталу за різні визначені періоди часу;

в) частина операцій за ревізований період.

Якщо в процесі вибіркового контролю документації буде встановлено факти зловживань, то застосовується суцільний контроль.

Здійснюючи контрольні дії, ревізор повинен мати на увазі, що нерідко зловживання та порушення приховано за зовнішньо правильно оформленими документами. Тому при встановленні найнезначніших ознак зловживань ревізор зобов'язаний зосередити свою увагу на їх повному викритті, застосовуючи комплекс методичних прийомів та способів контролю.

## ТЕМА 7. СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ

1. Методика ревізії і способи вивчення фактів дійсності.
2. Техніка і способи ревізійного дослідження документів.
3. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій.
4. Техніка вилучення документів в процесі ревізії.

### 1. Методика ревізії і способи вивчення фактів дійсності

*Дійсність* – це те, що справді існує (реальність, об'єктивність).

Способи вивчення фактів дійсності включають такі:

- зіставлення;
- вимірювання;
- спостереження;
- експеримент;
- абстрагування;
- математичне моделювання економічних процесів.

*Зіставлення* – це виявлення спільних і відмінних фактів, які відображені в економічній інформації та облікових реєстрах.

*Вимірювання* – це визначення чисельного значення окремих величин, які фігурують в документах та операціях.

*Спостереження* – це систематичне, цілеспрямоване сприйняття дій посадових і матеріально-відповідальних осіб підприємства, що ревізується.

*Експеримент* – це спосіб вивчення фактів дійсності завдяки якому ревізор активно впливає на них шляхом створення спеціальних умов необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних.

*Абстрагування* (лат. «abstractio» – віддалення) – процес уявного виділення частини властивостей, зв'язків об'єкта пізнання з метою його спрощення; метод наукового дослідження, що полягає у виділенні суттєвих і найістотніших рис, відношень, сторін об'єкта.

*Математичне моделювання економічних процесів* – це вираження мовою математики основних властивостей економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку і функціональній залежності.

Ревізійний огляд документів здійснюють за допомогою контрольно-ревізійних процедур. Під **контрольно-ревізійними процедурами** розуміють як застосування у процесі ревізії прийомів фактичного і документального контролю, так і прийомів, вироблених іншими науками, а також одержання письмових пояснень і довідок, вилучення документів тощо.

За якісними ознаками документи поділяють на доброякісні та недоброякісні:

➤ *доброякісний документ* – документ, що відповідає вимогам Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, складений за затвердженою формою, у якому заповнені всі необхідні реквізити і в якому правильно відображено виконану господарську операцію;

➤ *недоброякісний документ* – документ, який не відповідає переліченим вище вимогам доброякісного документа та відображає здійснену операцію у перекрученому вигляді і містить фальшиві факти (*наприклад*, облікові листи,

наряди, де вказано завищені обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт і одиничні розцінки, тарифи, розряди тощо).

## **2. Техніка і способи ревізійного дослідження документів**

Будь-який документ підлягає ретельній перевірці. Однак перевірку документів необхідно проводити в комплексі, поєднуючи різноманітні способи їх дослідження.

До **основних способів перевірки** відносяться:

1. *Хронологічна перевірка*, яка передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомотях.

Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів (контролерів) на різноманітні за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення.

2. *Систематизована перевірка* документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок.

Основними прийомами систематизованої перевірки є:

- постійний контакт ревізора (контролера) 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 у динаміці;

- порівняння однорідних фактів;

- нормативна перевірка затрат;

- опитування учасників господарських операцій;

- всебічна перевірка фактів;

- формування робочих гіпотез.

Таким чином, систематизована документальна перевірка характеризується поєднанням узагальненого вивчення однорідних операцій з детальним їх дослідженням, виявленням взаємозв'язків між операціями, первинними документами, обліковими реєстрами й звітністю.

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

4. *Вибіркова перевірка*, яка полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Поруч із цим, виділяють **інші способи перевірки** документів:

➤ *формальна перевірка* – визначається ступінь правильності складання документів;

➤ *фактична перевірка* за суттю, мета якої – переконатися, що операції, які відображені в документах, дійсно мали місце;

➤ *аналітична (нормативна) перевірка* використовується для встановлення законності господарських операцій шляхом порівняння з діючими нормами, лімітами, планами або кошторисами і визначення економії чи перевитрат;



➤ *юридична перевірка* має за мету визначити відповідальність відображених у документах господарських операцій чинному законодавству. Господарську операцію можна вважати законною, якщо її зміст не суперечить чиним законам, постановам, нормативним актам;

➤ *економічна перевірка* використовується для визначення доцільності господарських операцій шляхом з'ясування, яку економічну вигоду, користь вони дають, чи було при цьому складено економічно обгрунтовані розрахунки і які кінцеві результати. Діяльність операції або її ефективність ревізор (контролер) визначає перевіркою відповідності її показникам плану, прогресивній нормі, рівневі ідентичності показників передових господарств чи іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність її виконання.

Перевірку документів можна здійснювати двома способами:

- *від запису до документу*;
- *від документу до запису*.

При першому способі за основу беруться облікові реєстри. Кожний запис у них, що відображає факт господарської діяльності, перевіряють за виправдувальними документами.

При другому способі, навпаки, за основу беруть папку (справу) з виправдувальними документами. Кожний у ній документ, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових реєстрах.

Перевірка також може бути суцільною або вибірковою.

*Суцільним* порядком перевіряють касові й банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал, витрати, доходи й фінансові результати, непланові втрати, про що зазначається в робочому плані ревізора (контролера).

*Вибіркова перевірка* – полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення. Вибірково проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях та ін. документах. Однак, якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізія у цій ділянці господарської діяльності проводиться суцільним способом.

### **3. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій**

У системі контролю важливе місце займають **методи контрольно-вибіркового порівняння**. Вони потребують спеціальних прийомів, необхідних для розкриття фактів завуальованих розкрадань та спотворень змісту і суті документів.

Суть прийомів і способів контрольно-вибіркового порівняння полягає в тому, що до кількості фактичних залишків окремих видів (назв, сортів) цінностей за даними інвентаризаційного опису попередньої інвентаризації додають кількість цих цінностей за документами, що надійшла до наступної інвентаризації, і віднімають кількість одиниць тих же цінностей, що відображені у видаткових документах за цей період. Таким чином визначають

максимально можливий залишок цінностей. Порівнюючи цей залишок окремих видів (назв, сортів) цінностей із даними інвентаризаційного опису наступної інвентаризації, виявляють причини такого залишку у цьому описі для приховування нестачі або встановлюють факти заниження залишків цінностей порівняно з фактичними з метою приховування лишків чи реалізації не облікованих цінностей, що не знайшли відображення в документах.

Контрольно-вибіркове порівняння у всіх випадках пов'язане з відновленням кількісного обліку руху окремих видів (назв, сортів) цінностей за певний інвентаризаційний період.

Різноманітністю цього контрольно-вибіркового порівняння є спосіб перевірки руху цінностей за коротші, ніж звітні відрізки часу з визначенням їх залишку після кожної операції (надходження чи вибуття цінностей) або після закінчення робочого дня. Це дозволяє виявити зловживання, які не можна виявити за допомогою інших способів ревізії. Але при застосуванні зазначеного способу перевірки руху цінностей необхідне подальше розслідування зловживань та обґрунтоване дослідження письмових пояснень службових і матеріально відповідальних осіб.

При **вибірковому контролі** із всієї сукупності операцій і документів перевіряють тільки їх частину (у тому числі за декілька днів у кожному місяці). Вибірка під час ревізії – це процес вибору й аналізу частини всієї сукупності даних з метою одержання відповідної оцінки. Для ефективності вибіркового методу доцільно забезпечити надійну вірогідність відбору документів і записів на рахунках бухгалтерського обліку в облікових реєстрах, поділити їх на окремі однорідні групи, які називаються сукупністю. Отже, сукупність – це набір окремих груп (підсукупностей) і елементів.

Під час ревізії елементами вибіркової перевірки можуть виступити статті, бухгалтерські записи, із яких здійснюють вибірку. При цьому повинна забезпечуватись репрезентивність (представництво) вибіркової перевірки для даної сукупності. Для представлення сукупностей уся облікова документація розбивається на однорідні масиви даних за різними ознаками (залежно від характеру документів, бухгалтерських записів, матеріально відповідальних осіб). Наприклад, якщо ревізор перевіряє інформацію про дебіторську заборгованість, більшу за певну визначену суму, то дослідною документацією буде сукупність усіх бухгалтерських документів, записів, що стосуються цих розрахунків із дебіторами, але не менше ніж на обумовлену суму.

При вибірковій перевірці масових документів необхідно також визначити періоди, в яких порушення найбільш ймовірні. У цьому випадку особливу увагу звертають на перевірку документів останніх місяців кварталу або року, під час проведення інвентаризації цінностей, коштів і розрахунків, на записи операцій, де найчастіше можуть виникати порушення.

Однак, незважаючи на всі переваги вибіркового контролю господарських операцій, у тому випадку, коли будуть встановлені факти зловживань чи інших порушень суті і змісту господарських фактів, ревізору (контролеру) потрібно все ж таки здійснити перевірку документів суцільним способом.

#### **4. Техніка вилучення документів в процесі ревізії**

Мета вилучення документів: захід примусового позбавлення підприємств, установ та організацій можливості користуватись зазначеними документами.

Вилучення ревізорами (контролерами) необхідних оригіналів документів може здійснюватись у випадках, коли їх збереження в організації, що ревізується, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій на строк до закінчення ревізії або перевірки. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірені підписами ревізора (контролера) та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується.

Документи, що підлягають вилученню: первинні документи, облікові реєстри, кошториси, декларації, інші довідкові матеріали та розрахунки, крім документів, що складають державну таємницю.

Документи, які дають право на вилучення: вилучення документів проводять на підставі письмово мотивованої постанови.

Посадові та інші особи суб'єктів господарювання, що ревізуються (перевіряються) і не виконують законних вимог ревізорів під час проведення ревізій (перевірок) або чинять їм у цьому перепони, притягуються до відповідальності згідно з чинним законодавством.

Повернення вилучених документів: вилучені документи повертають підприємству під розписку.

При вилученні складається протокол вилучення та проводиться опис оригіналів документів і це підписується керівником підприємства.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів, балансів проводять тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства прокуратури, суду, органів державного фінансового контролю та Міністерства доходів і зборів України.

Нерідко порушення і зловживання криються за зовнішньо правильно оформленими документами (фіктивними квитанціями, актами). Якщо ревізор виявив ознаки зловживання, він зобов'язаний зосередити свою увагу на їх повному викритті. За змістом операції, відображеної в документі, ревізор встановлює її законність і доцільність. При цьому операція вважається законною, якщо її зміст не суперечить чинному законодавству, директивам уряду, відомчим інструкціям, постановам, положенням.

Господарська операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки. Під час виявлення незаконних і недоцільних операцій ревізор повинен старанно вивчити їхній характер, з'ясувати хто і за чийм розпорядженням здійснив їх, визначити розмір шкоди або ступінь порушення чинного законодавства и чи вказівок з тим, щоб кваліфіковано встановити порушення нормативних документів і законоположень.

Факти порушень, відображені в акті ревізії, повинні бути підтверджені документально. Неправильні дані, підроблені документи, що мають ознаки підроблення і виправлення з корисних цілей, повинні додаватися до акту ревізії.

Ревізорам дозволено вилучати необхідні оригінали документів в тих випадках, коли збереження їх на підприємстві, що ревізуються, не гарантується чи в процесі зберігання можливі підробки в документах.

Вилучати документи чи облікові реєстри слід так, щоб вони не були пошкоджені і щоб на них зберігались всі записи та відмітки.

Вилучений документ замінюється ксерокопією із зазначенням на звороті підстави та дати вилучення оригінального документу.

На вилучених оригіналах документів забороняється робити виправлення, помітки та надписи.

Право вилучати документи мають не тільки органи державного фінансового контролю, а й Міністерства доходів і зборів України. До документів, що свідчать про приховання (заниження) об'єкту оподаткування відносяться всі первинні документи: відомості, ордери, книги, декларації, розрахунки, кошториси та інші, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та обов'язкових платежів.

Службові особи органів державного фінансового контролю також мають право:

- одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавних форм власності – довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються або перевіряються;

- при виявленні підробок, інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

- при вилученні документів у зв'язку з їх підробкою або виявленими зловживаннями, працівник органів державного фінансового контролю зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки. Після цього вони повертаються відповідному підприємству.

Вилучення документів здійснюється на підставі постанови про їх вилучення, яка підписується керівництвом Міністерства доходів і зборів України. В ній дається перелік документів, що підлягають вилученню. Присутність посадових осіб (директора, головного бухгалтера) при вилученні є обов'язковою.

При вилученні документів складається протокол та опис оригіналів документів.

## ТЕМА 8. СПОСОБИ РЕВІЗІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії.
2. Ревізійне дослідження господарських операцій.
3. Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків.
4. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах.
5. Перевірка стану організації облікової політики.

### **1. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії**

Ревізор огляд документів і операцій може здійснювати одночасно або ж спочатку вивчити документи, а вже потім на підставі виявлених недоліків скласти план перевірки господарських операцій.

*Господарська операція* є бухгалтерським терміном і означає результат облікової інтерпретації фактів господарського життя.

У свою чергу, *факт господарського життя* виражає стан, дію або подію, що підтверджують чи змінюють склад активу, пасиву, або активу та пасиву одночасно.

Між поняттями «факт», «подія», «явище», «операція», що використовуються в процесі господарської діяльності, існує тісний взаємозв'язок і в той же час вони відрізняються одне від одного.

Так, *факт* (від лат. «factum» – зроблене) – здійснене, невігадане; те, що об'єктивно існує і є підставою для формування будь-якого висновку або служить перевіркою будь-якої пропозиції.

*Подія* представляє собою точно визначений момент часу, який відповідає початку або завершенню конкретної операції.

*Явище* (філософське поняття) – це конкретні події, властивості або процеси, які виражають внутрішні сторони дійсності і представляють форму прояву і виявлення певної суті.

*Операція* представляє собою зв'язок між двома подіями і характеризується деякою тривалістю; вона не може розпочатися, доки не настала подія, яка їй передує. Операція – це окрема завершена частина діяльності.

При характеристиці факту господарського життя виділяють чотири основні моменти, які повинні знайти відображення в обліку: суб'єкт, об'єкт, час і місце.

Таким чином, ревізор може перевіряти як факт господарського життя, так і безпосередньо операції. Операція є більш вузьким поняттям, ніж факт господарського життя. Оскільки ревізія носить ретроспективний характер, то ревізор досліджує операції, які зафіксовані документально.

Основним підходом у вивченні ревізором господарських операцій є *системний підхід*, але він не повинен протиставлятися іншим способам і прийомам проведення ревізії. Новим моментом є їх синтез в єдиній методології взаємопов'язаних способів і прийомів, які раніше розрізнено використовувались при вирішенні окремих питань ревізії.

Системний підхід в ревізії дозволяє, з одного боку, поділити складні для ревізора ситуації на складові (аж до постановки конкретних питань, що мають апробовані способи вирішення), а з іншого – зберегти їх єдність.

Успішне застосування системного підходу в ревізії залежить від наступних умов:

- чітко сформульованої мети і призначення ревізії;
- конструювання версій, наявності необхідної інформації, ревізійного досвіду та розуміння об'єкту ревізії;
- можливості залучення необхідних спеціалістів та виконавців, а також застосування комп'ютерних програм.

Характер застосування системного підходу при ревізії складних об'єктів потребує високого рівня знань ревізора, залучення на тій чи іншій стадії ревізії відповідних спеціалістів. В сучасних умовах системний підхід застосовується, як правило, при ревізії окремих питань, наприклад, повноти оприбуткування придбаного майна, грошової виручки в касу тощо.

**Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії** – це сукупність способів і прийомів, які застосовуються ревізорами з метою вивчення документів та зафіксованих в них господарських операцій для складання висновків щодо законності, – достовірності та ефективності здійснених господарських операцій.

Вирішення конкретного завдання застосування способів дослідженні операцій передбачає:

- побудову логічних і математичних моделей для всебічної перевірки операцій;
- визначення взаємозв'язків і критеріїв дослідження, що дає можливість оцінити ступінь обґрунтування явища, яке вивчається.

Досліджуючи будь-яку господарську операцію, ревізор повинен відповісти на три основні питання: чи є операція законною, доцільною (ефективною) та достовірною?

*Законність* – це зіставлення змісту операції з чинними законами, вказівками, положеннями, стандартами чи іншими нормативними документами, що її регламентують. Відповідно до нормативних актів операції можуть бути *законними* чи *незаконними*. Законність операції встановлюється порівнянням її з чинними законами, вказівками, директивами, положеннями, інструкціями, статутом або іншими нормативними документами, що її регламентують.

*Доцільність* (ефективність) операції визначають шляхом перевірки відповідності її показникам плану, нормам, рівню аналогічних показників інших підприємств або іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність здійснення операції. Ревізор повинен знати, що операція за своїм змістом може бути законною, але неефективною.

Відповідно до показників плану (норм) операції бувають *доцільними* чи *недоцільними*.

*Достовірність* операції визначається повнотою і правильністю її оформлення відповідно до діючих правил ведення бухгалтерського обліку. Під достовірністю операції розуміють ступінь або рівень адекватного відображення

нею об'єктивно здійснених явищ, подій або процесів, повного і безпомилкового відображення їх суті.

Ревізійний аналіз операцій направлений на пізнання їх змісту та суті, формування думки щодо їх законності та ефективності. Вивчення зв'язків в операції – це застосування сукупності прийомів (способів) виявлення, аналізу та оцінки взаємозв'язків між явищами та їх ознаками. Найбільш надійний спосіб виявлення таких зв'язків – логічний аналіз змісту, обсягу та суті операцій.

Всі технічні прийоми вивчення документів і операцій служать одній меті – підвищенню ефективності та якості ревізій, що проводяться. Однак проблема якості ревізії не вирішується з удосконаленням техніки вивчення документів і операцій. Робота з документами і вивчення операцій вимагає від ревизора, крім спеціальних знань, вміння орієнтуватися в складних ситуаціях.

Типова методика ревізії є не завжди ефективною. Перевірка документів і господарських операцій кожен раз стає ревизорським пошуком. Однак знання загальних методологічних принципів ревізії дозволяє уникнути помилок, невірних висновків, марного витрачання часу.

Способи перевірки первинної інформації досить різноманітні. Найбільш характерними *способами комплексної перевірки* господарських операцій є:

1. *Хронологічний (поопераційний) документальний аналіз однорідних операцій*, що полягає в порівнянні облікових даних про рух матеріальних активів і грошових коштів підприємства, його підрозділів за датами здійснення операцій. На практиці цей спосіб застосовують, коли за результатами інвентаризації не виявлено ні лишків, ні недостач запасів або коштів, але відомо, що на підприємстві, де всі операції відображені в документах, мають місце порушення.

2. *Зіставлення бухгалтерських операцій*. Цей спосіб полягає у зіставленні між собою будь-якої задокументованої інформації, що відображає одну і ту ж господарську операцію.

Зіставлення може бути як зовнішнім, так і внутрішнім. При зовнішньому зіставленні порівнюються задокументовані операції, що відображені в декількох примірниках одного і того ж документу чи в різних документах, які знаходяться у інших господарюючих суб'єктів, або у різних осіб.

Якщо одна і та ж операція відображена в документах, що знаходяться в різних підрозділах чи різних регістрах, зіставлення можливе і в межах одного підприємства. Таке зіставлення називають внутрішнім.

3. *Зіставлення змісту документів, що складені на початкову операцію зі змістом документів, що відображають здійснення інших операцій, зумовлених першою*. Сутність цього способу полягає в тому, що ревизор, перевіряючи конкретну операцію, виявляє інші обов'язкові операції, які повинні були здійснитись внаслідок тієї, що перевіряється, та порівняти їх.

Різновидом даного способу є порівняння даних про кількість виданих запасів з даними про тару, в якій вони перевозились. Характерно, що в практиці ревізій рідко порівнюється місткість тари з кількістю відпущених запасів, хоча це є обов'язковою умовою для виявлення порушень.

4. *Порівняння операцій, відображених в облікових реєстрах, із записами оперативного обліку*. Дані оперативного обліку не є підставою для

відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку. Як правило, працівники бухгалтерії та ревізори ці дані не контролюють. Тому особи, які здійснюють зловживання, ретельно відпрацьовують лише операції, що охоплюються бухгалтерським обліком, не звертаючи уваги на дані оперативного обліку. При викривленні господарських операцій в бухгалтерському обліку їх дійсний характер та обсяг можна встановити за даними оперативного обліку.

5. *Перевірка об'єктивної можливості здійснення господарських операцій, відображених у документах.* Цей спосіб застосовують в процесі дослідження операцій по роботах такого характеру, які в натурі точно перевірити не можливо (наприклад, ремонтні, будівельні та інші роботи).

Шляхом ретельного аналізу можна встановити, що операції з нарахування оплати праці на ніби здійснений капітальний ремонт не супроводжуються списанням матеріалів. Іноді можна виявити, що одна і та ж особа, зазначена виконавцем робіт, що вимагають різних спеціальних знань, якими вона не володіє або за часом фактично не могла виконати обсяг робіт, зазначена у більшості документів.

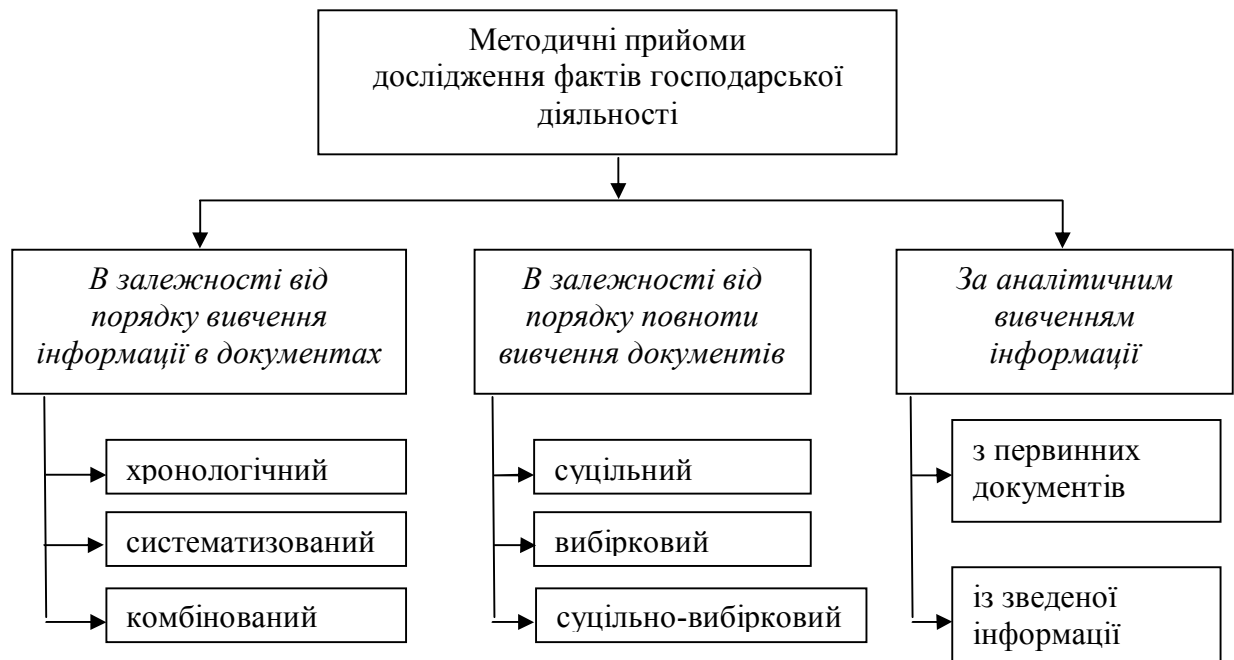
6. *Перевірка операцій, що відображають придбання товарів у роздрібно-оптовому торговельному підприємстві способом контрольного порівняння.* Цей спосіб доцільно застосовувати для товарів, витрачання яких документується. Суть даного способу полягає у встановленні можливого максимального залишку конкретного виду товару на кінець інвентаризаційного періоду. Дані про максимально можливу кількість товару порівнюються з фактично виявленим його залишком на необхідну дату або останню інвентаризацію. За відсутності зловживань фактична кількість товару не може перевищувати максимально можливого його залишку.

7. *Перевірка господарської операції в натурі.* Спосіб застосовується для перевірки запасів, придбаних протягом декількох місяців, але не списаних на витрати.

8. *Перевірка фактів за кінцевою (заключною) операцією.* Цей спосіб полягає в тому, що перевірку документів і бухгалтерських записів, що передують кінцевій (заклучній) операції, ревізори не здійснюють. Натомість ретельно аналізують останню операцію. Спосіб рекомендується широко застосовувати при ревізії діяльності промислових підприємств.

9. *Застосування прийомів отримання пояснень при ревізії.* Ревізору в ході ревізії та по її завершенні слід отримувати пояснення та роз'яснення від великої кількості осіб, яких умовно можна поділити на дві групи: зацікавлені (посадові та матеріально відповідальні) особи, які безпосередньо зацікавлені в результаті ревізії; інші особи (працівники, службовці), що не беруть участі в ревізії. Перевірку документів необхідно проводити в комплексі поєднуючи різноманітні способи їх дослідження (рис. 8.1).





**Рис. 8.1. Способи ревізійного дослідження господарських операцій**

## **2. Ревізійне дослідження господарських операцій**

В сучасний період ефективність контролю в частині виявлення ознак господарських порушень є низькою. Велика кількість безрезультатних ревізій, які проводилися в період, коли на підприємствах дійсно мали місце розкрадання і зловживання є яскравим підтвердженням цьому.

Для ревізійної практики важливе значення має розуміння понять «порушення», «причини та умови», характеристика складових елементів, порядок виявлення і визначення.

*Під господарськими порушеннями* слід розуміти здійснення операцій з недотриманням діючих законів, положень, правил, норм, стандартів, наказів, вказівок або дій посадових осіб, що перешкоджали об'єктивному здійсненню операцій та направлені проти дотримання планової, договірної, фінансової і трудової дисципліни.

*Під способом здійснення порушень* в ревізії (80-90% всіх порушень виявляється в ході ревізії) розуміють об'єктивні та суб'єктивні дії порушника, які залишають документальні сліди та дозволяють за допомогою певних способів та прийомів отримати відомості про суть здійснених порушень, їх обставини, особу, яка могла їх здійснити. Один із принципів побудови методики ревізії полягає у вивченні фактів «від способу здійснення порушень – до способу його виявлення».

*Об'єктом порушення* є встановлена система, порядок і техніка здійснення операцій з господарськими ресурсами підприємства і джерелами їх формування, що складають основу господарської ланки економічної діяльності.

В якості *предмету порушення* виступають грошові кошти і майно підприємства, а також наявні в нього природні багатства: земля, ліс, рибні запаси, корисні копалини тощо.

Порушення немає без суспільного суб'єкта, без людей. Під *суб'єктом порушення* розуміють конкретну особу, яка вчинила порушення.

Господарські порушення поділяються на два види:

а) ті, що завдають шкоду – сюди відносять всі категорії недостач, втрат, крадіжок, безгосподарності, марнотратства, приписування, перевитрат, тобто все те, що наносить шкоду (збиток) підприємству;

б) ті, що виражаються в недотриманні встановленого порядку ведення господарства, тобто порушення, що полягають у недотриманні на підприємстві положень, які перешкоджають нормальному ходу робіт як на підприємстві, що ревізується, так і в інших сферах економічної діяльності, а також дії, що в майбутньому можуть завдати шкоди власному виробництву.

Обидва види порушень є протизаконними і в тій чи іншій мірі завдають матеріальної шкоди суспільству. Тому будь-яке господарське порушення повинно виявлятися та попереджуватися контролюючими органами.

Порушення зростають або знижуються (збільшуються або зменшуються), а через це закономірності, пов'язані з ними, відображаються в динамічних категоріях. На підставі цього можна говорити про стан, класифікацію та певну структуру порушень.

На основі вивчення складу і структури порушень, їх проявів, наука про контроль робить узагальнення, формулює напрями емпіричних досліджень, систематизує результати досліджень, спрямованих на попередження порушень.

Поняття «попередження», тобто профілактика, визначається як діяльність, щодо попередження негативних явищ, які можуть виникати.

Причини – це явища, які породжують інші явища – наслідки. Причини і умови порушень – це соціальні явища зі своїм походженням (з'явилися з поділом суспільства на класи, з появою приватної власності); зі своїми наслідками (наносять шкоду суспільству і його учасникам). Причини і умови господарських порушень можна визначити як: те, що сприяє здійсненню порушень, робить об'єкт доступним для псування та крадіжок, дозволяє окремим особам маскувати незаконні дії, ускладнює виявлення методами контролю здійсненого порушення та конкретних винуватців.

На кожному окремому підприємстві здійснюються тисячі господарських операцій. Вони різноманітні за своїм характером, змістом, призначенням і цілями.

Вміння досліджувати операції є одним з основних показників рівня підготовленості ревізора, глибини засвоєння ним основ ревізійної справи.

*Таблиця 8.1*

### **Класифікація господарських операцій, що застосовується в ревізії**

<i><b>Ознаки класифікації</b></i>	<i><b>Види операцій</b></i>
По відношенню до реальної дійсності	випадкові, сумісні, несумісні, залежні, незалежні, неможливі
За відповідністю нормативним актам	законні, незаконні
За ступенем адекватності відображення явищ	доцільні, недоцільні
За відповідністю показникам плану (нормам)	достовірні, недостовірні
За методикою дослідження	стандартні, нестандартні

### 3. Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків

Перевірка кореспонденції рахунків системи обліку покликана контролювати відповідність бухгалтерських записів змісту здійснених господарських операцій. Некоректна кореспонденція рахунків може стати причиною багатьох порушень (необґрунтоване списання витрат на витрати підприємства, несвоєчасне відображення операції на рахунках бухгалтерського обліку й ін.). *Кореспонденція рахунків* – це свого роду формалізована економічна сутність операції, відображеної в обліку.

В ряді випадків зловживання, що здійснюються за участю облікових працівників, приховуються шляхом складання неправильної кореспонденції рахунків. Найбільш часто в практиці ревізійної роботи зустрічаються наступні порушення:

1. Складання – кореспонденції рахунків без будь-яких документів чи довідок бухгалтерії.
2. Заздалегідь неправильне складання кореспонденції рахунків.
3. Складання без документальної стернової кореспонденції без необхідності.
4. Складання односторонніх стернуючих проводок при ручних формах ведення обліку.
5. Складання бухгалтерських проводок не за період здійснення господарської операції, а через деякий час.
6. Повна відсутність кореспонденції рахунків у документах.

Широкий спектр перевірки мають прийоми, що регламентуються залежно від способів порівняння документів із **обліковими реєстрами, та прийоми перевірки кореспонденції рахунків**. Цей комплекс способів і прийомів контролю, що використовують під час ревізії, включає в себе: зіставлення даних документів з обліковими реєстрами, взаємний контроль операцій, перевірку обґрунтованості кореспонденції рахунків і відображення її в облікових реєстрах, зіставлення облікових реєстрів з даними Головної книги, балансу і показників звітності.

Сутність зіставлення даних документів з обліковими реєстрами ґрунтується на принципах їх взаємозв'язку, тому що бухгалтерські записи в облікових реєстрах (незалежно від їх форми) обґрунтовуються тільки документами. Їх перевірка під час ревізії здійснюється одночасно із записами в облікових реєстрах. Це пояснюється тим, що правильно оформлений документ, який правильно відображає фінансово-господарську операцію, може знайти неправильне відображення в облікових реєстрах. І навпаки, бухгалтерські записи можуть складатися на підставі недоброякісних документів. Тому ревізійне дослідження документів повинно здійснюватись у взаємозв'язку з бухгалтерськими записами, що відображені в облікових реєстрах.

За обліковими рахунками, бухгалтерськими реєстрами, картками (книжками) і відомостями аналітичного обліку перевіряють достовірність і повноту бухгалтерських записів, погодженість загальних і часткових даних за кореспонденцією рахунків. У всіх випадках необхідно досліджувати й аналізувати сутність кореспонденції рахунків, порівнюючи її з первинними

документами. Особливу увагу під час перевірки необхідно приділяти недоцільним і додатковим записам, які не витікають із сутності документів.

Перевірка документів, що здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових реєстрах, може здійснюватись за двома варіантами: від первинного документа до балансу або, навпаки, від балансу до документа.

*Під час першого варіанта* перевірка облікової документації здійснюється за схемою: первинні документи → зведені документи (звіти матеріально відповідальних осіб, виписки банків, журнали реєстрації первинних документів) → аналітичні облікові реєстри (накопичувальні і розроблювальні відомості) → зведені облікові реєстри → Головна книга → баланс і дані фінансової (бухгалтерської) звітності.

*Другий варіант* перевірки облікової документації здійснюється за схемою: баланс і фінансова (бухгалтерська) звітність → зведені облікові реєстри → аналітичні облікові реєстри (накопичувальні, групувальні і розроблювальні відомості) → зведені документи (звіти матеріально відповідальних осіб, виписки банків, реєстраційні журнали первинних документів) → первинні документи.

Порівняно з першим, другий варіант документальної перевірки має переваги, тому що дає можливість ревізору ще на початку цієї перевірки визначити, що і як потрібно далі перевіряти, на яку облікову документацію необхідно звернути особливу увагу. Крім того, це дозволяє на попередній стадії перевірки здійснити логічний аналіз статей балансу і показників фінансової звітності, а потім перевірити їх документальне забезпечення.

У ревізійній практиці застосовується і *третій комбінований варіант* документальної перевірки фінансово-господарських операцій. Суть його полягає в тому, що залежно від фінансово-господарських операцій ревізор здійснює комбіновану перевірку облікової документації.

Взаємний контроль операцій ґрунтується на принципах подвійного запису операцій в облікових реєстрах. Під час перевірки здійснюється взаємне зіставлення (за дебетом і кредитом) операцій, що відображені в різних облікових реєстрах.

Принципи документальної перевірки у всіх випадках потребують застосування методів зіставлення даних облікових реєстрів з даними Головної книги, балансу і показниками звітності.

#### **4. Перевірка достовірності записів в облікових реєстрах**

Кожен факт, який має грошове вираження, відображається в обліку методом подвійного запису. Тому неповнота записів або помилки в них автоматично виявляються при складанні перевіркового балансу (оборотної відомості). Ознакою правильності здійснених записів є, по-перше, рівність підсумків по дебету і кредиту перевіркового балансу та, по-друге, рівність цих підсумків та підсумку реєстраційного журналу.

Але така рівність підсумків не виключає можливих помилок. Так, може виявитися, що:

- та чи інша операція взагалі не зареєстрована в журналі та, як наслідок, не рознесена по рахунках Головної книги;

- бухгалтерська проводка неправильно складена, хоча правильно перенесена до Головної книги;
- сума з журналу перенесена на неналежний рахунок (наприклад, замість того, щоб записати в дебет рахунку дебіторів, сума відноситься в кредит рахунку кредиторів);
- сума помилки, зробленої в дебеті одного або декількох рахунків, покривається рівною за величиною сумою помилки, що зроблена в кредиті інших рахунків.

Такі помилки не можуть бути виявлені перевірочним балансом, але вони можуть бути виявлені іншими способами. Основним з них є порівняння підсумків окремих рахунків Головної книги з підсумками оборотних відомостей, що складені за відповідними допоміжними книгами. Таке порівняння безумовно виявляє помилки, але лише в тому випадку, коли записи як в основні, так і в допоміжні книги здійснюються самостійно з первинних документів. В іншому випадку суми розносяться по допоміжних книгах з основного журналу, тому помилка, зроблена в журналі, повториться і в допоміжних книгах.

Зловживання, що виявляються на підприємствах, як правило, приховуються шляхом здійснення неправильних або без підтверджуючих документів записів в облікових реєстрах. Виявлення таких випадків можливе, зокрема, в результаті ретельного вивчення самих записів.

Наведені нижче зовнішні ознаки неправильності в записах можуть свідчити про те, що зміст запису не відповідає змісту операції.

1. Відсутність необхідних записів в картках аналітичного обліку, в накопичуваних відомостях, в реєстрах обліку, в Головній книзі або контрольному журналі.
2. Відсутність аналітичного обліку по балансових рахунках, за якими його ведення є обов'язковим.
3. Відсутність аналітичного обліку на позабалансових рахунках.
4. Наявність кредитового сальдо по активних і дебетового сальдо по пасивних рахунках.
5. Відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені планом рахунків.
6. Наявність записів без документів.
7. Наявність неправильних облікових записів (неповні або з викривленням при відображенні операцій).
8. Заздалегідь неправильний підрахунок підсумків і переносів з однієї сторінки облікового реєстру на іншу.
9. Неузгодженість в записах одних і тих же операцій в різних облікових реєстрах.
10. Невідповідність рознесення в реєстри аналітичного обліку даних за правильно складеною проводкою.
11. Безпідставні і необумовлені виправлення в облікових реєстрах.
12. Повна відсутність оборотів і сальдо в облікових реєстрах.
13. Зміна та знищення записів шляхом підчисток та виправлень.

14. Відсутність у справах бухгалтерії окремих облікових реєстрів, які раніше були.

15. Внесення до накопичувальних або групувальних відомостей, звітів, журналів цифрових даних, що не підтверджені первинними документами.

16. Наявність розбіжностей між: кількісним обліком матеріальних запасів на складі та їх вартісним обліком в бухгалтерії при сальдовому методі обліку таких запасів.

17. Невідповідність звітних даних записам в облікових реєстрах.

18. Закриття рахунків здійснено без розноски в реєстри обліку.

19. Вибіркова перевірка по дебету або кредиту рахунку.

## **5. Перевірка стану організації облікової політики**

Вивчення ревізором співставності фінансових даних господарюючого суб'єкта здійснюється з одночасною перевіркою відображених в обліку дотримання останнім принципу незмінності методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна в обліку.

Тому ознайомлення з діяльністю підприємства контролер починає з вивчення облікової політики підприємства. Це дозволяє швидко визначити особливості обліку підприємства, скласти точний план перевірки з врахуванням специфіки діяльності та його фінансового стану.

*Облікова політика підприємства* – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Іншими словами, це порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства або реалізація методу бухгалтерського обліку.

*Наказ про облікову політику* – це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником.

**Метою ревізії облікової політики підприємства** є встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

**Об'єктом вивчення** є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

**Завдання ревізії облікової політики** наступні:

➤ встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;

➤ визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;

➤ вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;

➤ дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;

➤ перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

➤ проаналізувати та оцінити загальні і конкретні елементи облікової політики.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є наказ керівника, що складається на кожен наступний рік. При цьому з метою співставлення даних при веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна.

Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути відображена у Примітках до фінансової звітності.

Недотримання підприємством вимог щодо законодавчої регламентації облікової політики, навіть при несуттєвому впливі на фінансові результати діяльності підприємства і достовірність фінансової звітності, може призвести до негативних наслідків з боку уповноважених державних контролюючих органів.

При вивченні стану облікової політики ревізор повинен з'ясувати наступні питання:

1. Наскільки ефективний облік на підприємстві, діяльність якого ревізується; як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи, як розвантажений обліковий персонал від невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для ліквідації дублювання записів.

2. Чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, що виникають. Чи своєчасно видаються на підприємстві необхідні довідки; пояснення; матеріали для аналізу, обґрунтованих рекомендацій, розрахунків, організації обслуговування тощо.

3. Як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівників бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаних осіб. Чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, в яких перераховуються їх обов'язки та передбачається відповідальність за доручену ділянку роботи. Чи проводиться систематичний інструктаж про правила заповнення та проходження документації і порядок ведення обліку, чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням помічених недоліків та помилок. Такий інструктаж також доцільно проводити при проведенні ревізії.

4. Які форми документації застосовуються на підприємстві і як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємствах спеціальних форм, чи дотримуються правила користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві екземпляри документів.

5. Чи забезпечена на підприємстві, що ревізується, єдність і порівняння облікових та планових показників, а також одноманітність в методах їх розрахунку, необхідна для контролю виконання плану. Це можна перевірити за плановими документами, обліковими та звітними даними.



## ТЕМА 9. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ

1. Узагальнення результатів контролю та їх реалізація.
2. Порядок і техніка оформлення контрольно-ревізійного процесу.
3. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії.
4. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання.
5. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності.

### 1. Узагальнення результатів контролю та їх реалізація

Завершальним етапом контрольно-ревізійного процесу є узагальнення та реалізація його результатів. За результатами документальної ревізії ревізором складається *акт* – двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи чи організації, наведено перелік фактів виявлених порушень та хиб у їхній роботі. Форма складання акта затверджується відомчими положеннями й інструкціями.

Розрізняють **два види актів** – проміжні та загальні.

За *проміжними актами* оформляються результати інвентаризації коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами й кредиторами, результати контрольного запуску сировини у виробництво, їх складають і тоді, коли виявлене порушення чи зловживання може бути приховане, або коли на підставі виявлених фактів треба вжити термінових заходів, щоб усунути порушення чи притягти до відповідальності винних у зловживаннях осіб.

Проміжні акти підписуються ревізорами, які проводять ревізію, та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за ту ділянку, де здійснюється перевірка. Проміжні акти складаються також і за результатами ревізії кас. Такі акти підписуються ревізором, головним (старшим) бухгалтером і матеріально відповідальними особами (касіром).

*Загальний акт* має бути складений після закінчення строку проведення ревізії, підписаний керівником ревізійної групи, керівником та головним бухгалтером підприємства, установи, організації, де була проведена ревізія. У загальному акті відображаються наслідки перевірок усіх передбачених програмою ревізії питань, у тому числі й за фактами, що наведені у проміжних актах.

Умовно акт ділиться на кілька частин (див. таблиця 9.1):

*Таблиця 9.1*

### Структура акту ревізії

Частина акту	Характеристика
<i>Вступна</i>	У вступній частині зазначаються: підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб служби та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав

	ревізії
<i>Констатуюча</i>	У констатуючій частині наводиться інформація про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства

Констатуюча частина акта ревізії повинна відповідати таким вимогам:

**а) об'єктивність і обґрунтованість інформації.** Відображені в акті факти мають бути результатом ретельно проведеної перевірки, забезпечувати правомірність висновків про невідповідність чинному законодавству здійснених посадовими і матеріально-відповідальними особами об'єкта контролю фінансових операцій та інших фінансово-господарських дій.

За кожним виявленим ревізійними діями фактом порушення в акті ревізії необхідно:

1) зазначити дані про метод ревізійних дій за ступенем охоплення первинних документів (суцільний, вибірковий) зі вказівкою основних видів перевірених документів;

2) чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів; спосіб його вчинення; період фінансово-господарської діяльності, до якого це порушення належить. Посилання на підзаконні акти наводяться лише у випадках, коли законом відповідну норму не встановлено;

3) зазначити первинний документ бухгалтерського обліку, бухгалтерські проводки відображення відповідних операцій у регістрах і облікових документах та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Після викладення в акті (довідці) кожного факту порушення необхідно зазначити, які документи (належно засвідчені їх копії) додаються на підтвердження цього факту;

4) оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і фінансово-економічних показників за даними об'єкта контролю та фактичними даними, встановленими під час ревізії (перевірки); навести розрахунки розміру наслідків порушень (суми зайво виплаченої зарплати, заниження бази оподаткування тощо).

**б) повнота, комплексність і системність викладу в акті (довідці) всіх суттєвих обставин, які стосуються справи.** Кожен встановлений факт порушення потрібно всебічно перевірити для повного з'ясування його сутності.

Остаточні результати ревізії узагальнюють і викладають у заключному акті ревізії на основі записів у робочих журналах ревізорів, актів проміжного контролю та розроблених аналітичних таблиць, статистичних розрахунків тощо. Крім цього приймається рішення щодо усунення виявлених недоліків.

Виявлені в процесі ревізії порушення повинні бути згруповані за ознаками однорідності. Такими ознаками, зокрема, можуть бути: конкретна норма закону чи підзаконного акта; період вчинення порушень; вид фінансово-господарської операції; посадова особа, яка вчинила порушення.

Реалізація результатів ревізії проводиться на підставі організації контролю за виконанням рішень за результатами комплексної ревізії. У практичній роботі використовують різні способи контролю за виконанням рішень, зокрема:

➤ не пізніше, ніж через місяць після закінчення ревізії (перевірки) підприємство, організація подає до перевіряючої установи довідку про усунення виявлених недоліків;

➤ повторно перевіряється достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.

## **2. Порядок і техніка оформлення контрольно-ревізійного процесу**

Порядок і техніка контрольно-ревізійного процесу здійснюються за рахунок дотримання встановленої послідовності.

Так, у **контрольно-ревізійному процесі** виділяють такі три стадії:

- організаційну;
- дослідну;
- узагальнення і реалізації результатів контролю.

**1. Організаційна стадія** включає вибір об'єкта ревізії та її організаційно-методичну підготовку.

*Вибір об'єкта ревізії* зумовлюється нормативними строками проведення контрольних перевірок, а також відхиленням окремих показників роботи підприємств від нормативних (встановлення фактів порушення чинного законодавства, розкрадання цінностей, стихійні лиха тощо), що зумовлює потребу у невідкладних контрольних діях.

*Організаційно-методична підготовка* ревізії чи перевірки починається з вивчення об'єкта, що перевіряється. До цього як джерела інформації використовують річну, періодичну фінансову та статистичну звітність, установчі документи, акти попередніх ревізій, документи тематичних перевірок та прийнятих за ними рішень. На підставі проведеного аналізу керівник бригади розробляє програму перевірки, яку затверджує керівник організації, що призначила ревізію.

**2. Дослідна стадія** контрольно-ревізійного процесу здійснюється ревізійною бригадою чи окремим ревізором безпосередньо на об'єкті контролю. Складається ця стадія з двох етапів – переддослідного і дослідного.

*Переддослідний етап* включає процедури організаційного характеру на об'єкті контролю, які спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення ревізії чи перевірки. На цьому етапі проводиться обстеження об'єкта контролю, мета якого полягає у вивченні структури підприємства безпосередньо в його підрозділах, місцях зберігання коштів і товарно-матеріальних цінностей та виробничих приміщень. Одночасно вивчають структуру управління підприємством та розподіл функцій управління.

*Дослідний етап* – це виконання конкретних контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності безпосередньо на підприємстві.

**3. Узагальнення результатів** контролю полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень у діяльності підконтрольного підприємства.

Виявлені недоліки групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють результати в акті ревізії.

*Завершальним етапом* контрольно-ревізійного процесу є реалізація результатів контролю. Ревізійна бригада разом з керівництвом підприємства, де було проведено ревізію, обговорює результати контролю у трудовому колективі. Це дає змогу об'єктивно визначити причини недоліків у діяльності підприємства та розробити проект профілактичних заходів.

### **3. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії**

Матеріали ревізії, як правило, надаються ревізором керівнику органу державного фінансового контролю.

Задача ревізійного органу – проаналізувати і оцінити матеріали ревізії, що надійшли, щодо:

- 1) виконання ревізором програми ревізії;
- 2) способів і прийомів, що застосовуються для доведення фактів порушень і зловживань, відображених в акті ревізії;
- 3) достовірності і доказовості висновків ревізії.

До обов'язків керівника ревізійної служби входить перевірка повноти виконання ревізором поставлених програмою завдань. Якщо будь-яке завдання і об'єктивних причин не виконане (не було можливості або необхідності в перевірці), то в акті ревізії повинно бути зазначена недоцільність перевірки конкретного питання або причини неможливості її виконання.

Вивчення ревізійних матеріалів в органах державного фінансового контролю полягає в наступному:

- 1) аналіз достатності даних для складання ревізійних висновків за об'єктами дослідження, що є в матеріалах ревізійної справи;
- 2) економічний аналіз даних, що відносяться до предмету ревізії;
- 3) визначення фактичних показників реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), доходу і прибутку від різних видів діяльності в абсолютних показниках і аналіз відхилень;
- 3) визначення механізму невідповідності первинних документів даним бухгалтерського обліку і звітності, здійсненим операціям і фактичним показникам;
- 4) визначення та обчислення податків, які не сплачені до бюджету, в причинно-наслідковому зв'язку з механізмом невідповідності первинних документів даним бухгалтерського обліку і звітності, здійсненим операціям і фактичним показникам.

При вивченні матеріалів ревізії необхідно знайти відповіді на наступні запитання:

1. Які факти порушень і зловживань виявлені ревізією?
2. Як обґрунтувати причини і умови, що сприяли виникненню порушень, і чи всі зони виявлені?
3. Хто з посадових осіб здійснив порушення, чи є дані, які дозволяють підозрювати в порушенні інших осіб?
4. Чи точно з'ясовано причини порушень?
5. Чи визначено розмір матеріальної шкоди, що була спричинена порушеннями, та чи є потреба в уточненні, відшкодуванні шкоди?

6. Чи є дані, що ставлять під сумнів якість ревізійних матеріалів, чи не допущено при ревізії порушення правил поведінки зацікавлених осіб?

7. Чи обґрунтовані висновки ревізора?

8. Чим підтверджуються встановлені факти, які з них можна вважати достовірними, а які потребують додаткової перевірки?

9. Чи всі необхідні документи додані до акту ревізії, яких документів не вистачає, чи зазначено, де вони знаходяться?

Аналізуючи наведені питання, керівник ревізійного органу одночасно дає їм оцінку. Якщо наведені в акті порушення розглядаються як зловживання, то потрібно з'ясувати обґрунтованість висновків ревізора, для чого слід встановити:

а) на підставі яких даних ревізором зроблено висновки і чи підтверджуються вони документально?

б) якими способами ревізії встановлено факти зловживань, чи правильно вони були застосовані?

в) чи містить акт ревізії суперечності?

г) чи оскаржують зацікавлені особи висновки ревізора і чи правильно ревізор їх спростував?

При аналізі та оцінці похідних документів важливо переконатися в тому, що відомості, які в них містяться, підтвержені документально. Відсутність деяких оригіналів документів для пояснення зацікавлених осіб ускладнює розгляд матеріалів ревізії. В цьому випадку потрібно вимагати їх доповнення, а при необхідності повертати матеріали ревізії для дооформлення ревізору. Коли в матеріалах ревізії є дані лише про незначні господарські порушення, за якими можуть бути приховані зловживання, і якщо висновки ревізора викликають сумнів, то бажано провести додаткову ревізію, а потім виносити рішення за її матеріалами. При розгляді матеріалів ревізії необхідно встановити, чи залучались з будь-якої форми до участі у ревізії особи, службова діяльність яких ревізувалась: чи володіють ревізори тими чи іншими спеціальними якостями, чи були використані всі необхідні матеріали, чи не перевищували ревізори своїх повноважень.

При аналізі та оцінці висновків ревізора і його пропозицій необхідно встановити правильність складання ревізором висновків, їх достовірність, об'єктивність і обґрунтованість.

Об'єктивність висновків гарантується незацікавленістю ревізора в результатах ревізії, а також правом зацікавлених осіб бути присутніми при здійсненні ревізії і давати пояснення ревізору.

Обґрунтованість висновків ревізора вивчається щодо правильності отриманих ревізором вихідних даних для ревізії, повноти застосування методики дослідження, правильності посилення ревізора на існуюче положення при обґрунтуванні тих чи інших фактів. У випадку неспівпадання висновків ревізора і матеріалів ревізії необхідно з'ясувати причини. Для перевірки обґрунтованості висновків ревізії велике значення мають додані до акту пояснення зацікавлених та інших осіб. Необхідно, встановити, чи за всіма фактами порушень і зловживань які були виявлені ревізією, отримано пояснення, які детально аналізуються, з'ясовується, чи погоджуються

зацікавлені особи з висновками ревізора, чим вони пояснюють факти порушень та зловживань.

#### **4. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання**

Завершальний етап ревізії – реалізація її матеріалів. Від цього безпосередньо залежить ефективність ревізій, які проводять. Ревізія може виявити значні порушення і зловживання з боку керівників підприємств, інших посадових і матеріально відповідальних осіб або незначні порушення та упущення в господарській діяльності.

Залежно від характеру виявлених фактів застосовують такі **форми реалізації ревізійних матеріалів**:

1) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди ревізуючими в ході ревізії;

2) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення ревізії органом, який призначив ревізію.

Обидві форми тісно взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Усувати виявлені в ході ревізії порушення і відшкодувати заподіяні підприємству шкоди можна такими шляхами:

а) при виявленні зловживань ревізор передає матеріали ревізії в прокуратуру;

б) при виявленні дебіторської заборгованості або недостач ревізор через керівництво підприємства, що ревізується, або прокурора звертається з позовом до суду;

в) в ході виявлення господарських порушень ревізор інформує про них керівника підприємства, що ревізується, і в процесі ревізії дає обов'язкові для нього вказівки про усунення встановлених порушень, повідомляючи одночасно про це керівника, який призначив ревізію;

г) в кінці ревізії ревізор складає проект наказу керівника підприємства про усунення виявлених ревізією порушень та відшкодування заподіяної шкоди, який додається до матеріалів ревізії і є обов'язковим до виконання для всіх працівників підприємства;

д) результати ревізії ревізор доповідає колективу підприємства, на якому проведено ревізію.

Головним в діяльності ревізорів є складання заходів щодо усунення виявлених недоліків. Неправильно повідомляти керівників підприємств, що ревізуються, про виявлені недоліки лише в момент підписання акту. Їх необхідно інформувати про виявлені порушення постійно.

Ревізор має право в ході ревізії давати керівникам підприємств, що ревізуються, обов'язкові для них вказівки про усунення порушень, що мають місце, одночасно інформуючи про це керівника, який призначив ревізію. В ході ревізії він також може ставити питання про звільнення від роботи осіб, у яких на підставі перевірених документів встановлено значні недостачі, лишки тощо; пред'являти до таких осіб вимоги про відшкодування завданої ними шкоди; передавати проміжні акти ревізії слідчим органам; рекомендувати керівнику підприємства усунути в господарській діяльності або в обліку окремі недоліки, які обумовили або можуть викликати невиробничі втрати, псування активів,

розкрадання тощо. Описуючи в акті ревізії виявлені зловживання, слід зазначати, які з них усунені в ході ревізії.

Якщо ревізор виявив документально обґрунтовані зловживання або розкрадання, то він може передати матеріали ревізії в прокуратуру. Матеріали про недостачу майна незалежно від того, чи встановлені причини такого порушення, передаються до слідчих органів протягом п'яти днів через керівника ревізованого підприємства. Нижче наведено зразок заяви до прокуратури про притягнення матеріально відповідальної особи до кримінальної відповідальності.

У випадку, коли матеріально відповідальні особи не погодились з окремими висновками ревізії, вони підписують складені ревізорами документи з обговоренням того, що вони надали пояснення з питань, які викликали суперечності. Ці пояснення є складовою частиною матеріалів ревізії. Повну відмову матеріально відповідальної особи від підписання документів ревізор оформлює актом про відмову, який засвідчується підписами осіб, що були присутні при цьому.

У разі, коли матеріально відповідальна особа не з'явилася для участі в інвентаризації, що проводилася в присутності представників місцевих органів влади, то ревізор, який пред'являє через керівництво підприємства позов, повинен довести, що матеріально відповідальна особа погодилася брати участь в інвентаризації. Таким доказом може бути копія повістки з розпискою матеріально відповідальної особи в її отриманні. Цей документ також додають до матеріалів ревізії.

При закінченні ревізії ревізор повинен скласти проект наказу директора підприємства (рішення правління товариства) про усунення виявлених ревізією недоліків і повне стягнення завданої підприємству шкоди. Документи по реалізації матеріалів повинні мати конкретний характер, в них слід чітко зазначити винних в допущених порушеннях і зловживаннях, заходи, прийняті щодо їх усунення, розмір шкоди, яка підлягає стягненню з кожної винної особи, строки її погашення і особи, відповідальні за виконання наказу (рішення). В записках ревізори повинні обов'язково викладати конкретні рекомендації з покращання господарської діяльності, усунення недоліків, покарання конкретних винних осіб.

Попереджувальне значення доповідних записок значною мірою залежить від аргументації виявлених недоліків. При цьому необхідно не тільки сказати про порушення з посиланнями на законодавство, але і вказати, яку відповідальність повинна нести винна особа, і на підставі якого законодавчого акту.

Не рекомендується реалізовувати матеріали ревізії лише після приїзду ревізорів до вищого органу, де складається проект рішення. До нього слід вдаватися лише у виключних випадках, коли вжиті на місці ревізії заходи є недостатніми або необхідно притягнути до відповідальності керівництво підприємства, на якому проводилася ревізія. В усіх інших випадках достатньо до акту ревізії додати виданий по підприємству наказ або прийняте правлінням товариства рішення про усунення виявлених ревізією недоліків.

Звісно, не всі недоліки та порушення можна усунути в процесі ревізії. Іноді потрібно розробити конкретні заходи та рекомендації із залученням для

цієї мети спеціалістів підприємства, що ревізується, та працівників контролюючої організації.

Проект рішення, що складається ревізійним органом, повинен бути лаконічним, не повторювати матеріалів ревізії, а в якості прикладів повинен включати лише окремі найбільш важливі факти, які повинні містити критичну оцінку господарської діяльності, стану обліку, праці окремих осіб. Пропозиції повинні бути короткими і конкретними, містити вказівки стосовно того, що повинно бути зроблено, в який термін та хто відповідатиме за виконання пропозицій. У заключній частині наказу (листа) необхідно вказати: «Про вжиті заходи та виконання цього наказу (листа) повідомте до такого-то терміну». Проекти рішень за матеріалами ревізій складають в усіх випадках на підприємстві, що ревізується, або у відомстві. Їх повинні складати і ревізійні комісії господарських товариств.

Якщо ревізією не виявлено порушень або вони є незначними, то рішення по цій ревізії можна не виносити. В цьому випадку ревізор складає довідку, яку затверджує керівник, що призначив ревізію.

Основна форма попереджувальної ревізійної роботи – складання рекомендацій для підприємств, що ревізуються, в яких вказуються недоліки в організації бухгалтерського обліку, плануванні та контролі. Ці рекомендації дозволяють дати керівникам повне уявлення про порушення на підприємстві, форми та методи приховування порушень та способи боротьби з ними. Інша форма попереджувальної діяльності ревізора – складання довідок-оглядів по проведених ревізіях. В них зазначаються умови, які сприяють здійсненню порушень, способи приховування в обліку недостач та лишків. Узагальнення та аналіз таких довідок допомагають ревізійним органам розкривати обставини, які сприяють розкраданням, розробляти рекомендації щодо усунення недоліків у веденні бухгалтерського обліку, плануванні та контролі.

Прийняття рішення за матеріалами ревізії є заключною стадією перевірки, але не останньою – необхідно встановити контроль за виконанням прийнятого рішення. Від нього залежить ефективність проведеної ревізії. При цьому застосовуються такі форми контролю:

1. Виїзд ревізора на місце для перевірки виконання пропозицій за результатами ревізії. Якщо пропозиції виконані, складається службова записка, а якщо ні – акт;

2. Обревізоване підприємство надає письмові повідомлення, доповідні, звіти та довідки про виконання пропозицій та рішень. Така інформація повинна одразу ж бути перевірена;

3. Керівники відомства особисто перевіряють виконання прийнятих рішень, результати оформлюються актом або довідкою;

4. За даними періодичної та річної звітності, єдина методологія складання якої дозволяє шляхом її аналізу контролювати виконання багатьох рекомендацій та вказівок за матеріалами ревізій та перевірок;

5. Перевірка виконання рішень при черговій ревізії. Ця форма є обов'язковою, однак вона менш ефективна, оскільки чергова ревізія проводиться через рік, два роки;

6. Постанова на контроль найбільш важливих рішень, в яких зазначено, що на ревізійний орган покладено наступний контроль;



7. Заслуховування звітів керівників підприємств про хід виконання рішень відомств за матеріалами проведених ревізій.

У тих випадках, якщо на об'єкті, що ревізується, не забезпечується усунення виявлених порушень, керівник, який призначив ревізію, надсилає керівництву цього об'єкта пропозиції щодо повного відшкодування виявлених збитків і дає пропозиції, як запобігти фактам порушень або зловживань.

При виявленні серйозних порушень фінансової дисципліни, розкрадань коштів і матеріальних активів та інших зловживань матеріали ревізій передаються правоохоронним органам і одночасно порушується питання про усунення винних у зловживанні осіб із займаних ними посад. Якщо за фактами зловживань не може бути порушено кримінальної справи, на винних у здійсненні таких зловживань накладається адміністративне стягнення.

Ревізор у переліку обов'язкових вказівок, що направляються керівнику перевіреного підприємства, встановлює термін подання інформації про хід виконання рекомендацій. Матеріали ревізії контролюються до повного відшкодування виявлених збитків та перерахування до бюджету або до державних цільових фондів донарахованих платежів, а також стягнення заподіяної шкоди.

Не пізніше, ніж через один місяць після закінчення ревізії, підприємство подає до органу державного фінансового контролю довідку про усунення виявлених порушень. Достовірність цієї інформації перевіряється одним з членів ревізійної бригади.

У справах органу державного фінансового контролю залишаються другі примірники актів та інших матеріалів ревізії (перевірки), які передані правоохоронному органу.

Матеріали, які передаються до слідчих органів, згідно з описом, повинні містити: лист (в якому має бути викладено коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка), в чому полягає суть порушень, зловживань, які закони та їх статті порушено, розмір заподіяних збитків, як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями, прізвища й посади винних осіб: акт ревізії (перший примірник); оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийнято правоохоронними органами; пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань; інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних активів; акти контрольних обмірів виконаних ремонтних і будівельних робіт, якими встановлено відхилення від актів приймання передачі, їх виконання; висновки ревізорів за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень за актом, опис документів, що додається до супровідного листа. При цьому в справах підрозділу органу державного фінансового контролю повинні бути залишені: другий або третій примірник акту ревізії пояснень посадових осіб перевіреної організації по виявлених порушеннях і зловживаннях, копії основних документів, які це підтверджують.

Додатки до заяви повинні бути пронумеровані (кожний лист окремо) і прошнуровані. До заяви необхідно додати перелік (опис) прикладених документів із зазначенням їх назви.

Якщо до заяви додаються не оригінали (справжні документи), а їх копії, то вони повинні бути належним чином засвідчені.

Кваліфіковано провести ревізію, об'єктивно й принципово обґрунтувати кожний факт, що наведений в акті ревізії, – важлива і відповідальна частина ревізійної роботи. Однак цим ревізія не завершується. Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунуто, винних у їх здійсненні притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень в подальшій діяльності господарюючого суб'єкта .

## **5. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності**

Ефективність контрольно-ревізійної роботи багато в чому залежить від рівня кваліфікації ревізорів, які повинні мати добру теоретичну підготовку, значний практичний досвід, глибокі знання життя, вміння орієнтуватися в найскладніших ситуаціях, розглядати виявлені факти в розрізі загальнодержавних задач. Сучасному ревізору одних лише бухгалтерських знань недостатньо. В зміст поняття спеціальних ревізорських знань включається: теорія контролю і галузева ревізія, теорія та галузевий облік, аналіз господарської діяльності, бухгалтерська експертиза, кримінологія та криміналістика, тобто сукупність знань, які отримано в результаті спеціальної підготовки.

Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей. Ефективність контролю залежить від: точного визначення його завдань; правильного планування роботи; участі в ньому усіх служб управління; від використання в комплексі різних видів, форм та методів контролю; систематичного підвищення ділової кваліфікації кадрів; чітко налагодженої інформації про чинність законодавчих актів; правильної взаємодії контролюючих та правоохоронних органів; налагодження зв'язків відомчих контролерів з органами державного фінансового контролю; дійового контролю за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами контролю; постійного вивчення передового досвіду організації ревізійної роботи і її розповсюдження: удосконалення методики здійснення контролю.

Критеріями ефективності контролю є також фактори, які призначені для визначення ступеня досягнення поставлених цілей:

а) витрати часу на здійснення контролю (чим менше витрачається суспільно корисної праці, тим більш ефективним вважається контроль);

б) витрати коштів на здійснення контролю (вони повинні бути мінімальними);

в) організаційні витрати, які характеризуються кількістю людей, яких відривають від продуктивної праці для здійснення контролю (чим менше засідань, рад, зборів витрачається на контроль, тим він ефективніший);

г) кількість та цінність інформації для потреб управління, яка отримується в результаті контролю.

Поряд з визначенням загальної ефективності контрольно-ревізійної діяльності можна оцінювати ефективність проведених ревізій за допомогою такої моделі:

- чи усунено виявлені раніше господарські порушення;
- чи притягнуто порушників до відповідальності;
- чи відшкодовано нанесену підприємству матеріальну шкоду;
- чи вжито заходи з попередження виявлених порушень.

В найбільш загальному вигляді ефективність проведених ревізій можна представити як співвідношення правильно і неправильно проведених ревізій. Використання такого показника вимагає перевірки та оцінки кожного акту проведеної ревізії.

Критерієм оцінки того, що робить ревізія, є характеристика того, що вона зробила, чого досягла. Критерієм ефективності ревізії є її вплив на ліквідацію крадіжок, недостач та безгосподарності, а у більш широкому розумінні – повне забезпечення та збереження майна підприємств. Ці показники характеризують соціальну ефективність ревізії. Профілактична діяльність ревізора визначається метою попередження порушень та безгосподарності, направлена на виявлення та усунення обставин, що сприяють їх здійсненню, а також підвищення правосвідомості ревізуємих.

Ефективність використання робочого часу ревізора визначається відношенням фактично використаного фонду робочого часу до максимально можливого. Коефіцієнт зайнятості ревізорів на ревізіях визначається як відношення фактичних витрат часу тільки на проведення ревізії до максимально можливого фонду робочого часу, що відводиться на ревізію. Чим ближче коефіцієнт до одиниці, тим вища ефективність використання ревізорського часу. Ефективність ревізорської праці, поряд з її продуктивністю, характеризує якість ревізійних робіт, їх складність, своєчасність виконання та реалізації матеріалів ревізії. Ефективність праці ревізорів рекомендується визначати: витратами праці або чисельністю зайнятих на ревізії працівників; якістю проведеної ревізії.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бардаш С.В. Контроль і ревізія (практикум) / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
2. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : [підручник] / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко; за ред. М.Т. Білухи. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2006. — 888 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія : [підручник] /Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
4. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: [навч.-метод. посібник для самот. вивч. дис.] – К.: КНЕУ, 2000. – 166 с.
5. Державний фінансовий контроль: [навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисципліни] / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
6. Дерій В.А. Контроль і ревізія: Курс лекцій. – Бучач: МІФ, 2000. – 54 с.
7. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : [навч. посібник] / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
8. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посібник для самот. вивчення дисципліни] / Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, Н.В. Синюгіна. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 256 с.
9. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посібник] / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
10. Жила В.Г. Ревізія та аудит / В.Г. Жила – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
11. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України» / Відомості Верховної Ради України від 16 жовтня 2012 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5463-17> – Назва з екрану.
12. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» / Відомості Верховної Ради України (ВВР) від 26 січня 1993 р., № 13, ст. 110, ст. 111, зі змінами та доповненнями, редакція від 11 серпня 2013 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> – Назва з екрану.
13. Курків М.В. Ревізії за зверненням правоохоронних органів: [навч. посібник] / М.В. Курків, В.Д. Понікаров. – Х.: Схід-норегіон. центр гуманіт.-освітніх ініціатив, 2003. – 412 с.
14. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : [навч. посібник] / В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко; за заг. ред. П.В. Мельника. – К. : ЦУЛ, 2003. –311с.
15. Павлюк В.В. Контроль і ревізія: [навч. посібник] / В.В. Павлюк, В.М. Сердюк, Ш.М. Акаєв. – Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.
16. Понікаров В.Д. Контроль і ревізія. Теорія економічного контролю: [навч. посібник]. – Харків: Вид. ХДЕУ, 1999. – 92 с.
17. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту» від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс] /

- Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84562> – Назва з екрану
18. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів» від 26 липня 2006 р. № 1028 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84570> – Назва з екрану
  19. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами» від 8 серпня 2001 р. № 955 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/34359> – Назва з екрану
  20. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84540> – Назва з екрану
  21. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами» від 20 квітня 2006 р. № 550 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84560> – Назва з екрану
  22. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с., с. 95.
  23. Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. Контроль і ревізія. – Львів: Інтеллект-Захід, 2002. – 320 с.
  24. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит: [навч.-метод. посібник]. – К.: ТОВ НЮС, 1998. – 224 с.
  25. Указ Президента України «Положення про Державну фінансову інспекцію України» від 23 квітня 2011 року № 499/2011 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/82637> – Назва з екрану
  26. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18 березня 2013 року № 141/2013 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013> – Назва з екрану.
  27. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253с.