

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Навчально-методичний комплекс
з дисципліни
«Контроль і ревізія»

Освітньо-кваліфікаційний рівень – бакалавр
Галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво»
Напрямок підготовки – 6.030509 «Облік і аудит»
Професійна орієнтація – «Ревізія і контроль»

ТЕРНОПІЛЬ – 2015

Навчально-методичний комплекс з дисципліни «контроль і ревізія» для студентів всіх форм навчання / Освітньо-кваліфікаційний рівень – бакалавр, галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво», напрям підготовки – 6.030509 «Облік і аудит», професійна орієнтація – «Ревізія і контроль» – Укладачі Семанюк В.З., Шестерняк М.М. – Тернопіль, ТНЕУ, 2015 – 172 с.

Укладачі: Семанюк Віта Зеновіївна,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Шестерняк Марія Михайлівна
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Рецензенти:

Шашкевич О. Л., кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
декан факультету обліку і аудиту ТНЕУ

Мех Я. В., кандидат економічних наук,
професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу ТНЕУ

Кирик Т.В., кандидат економічних наук,
головний спеціаліст фонду комунального майна у
Тернопільському районі

Затверджено на засіданні кафедри аудиту, ревізії та аналізу
(протокол № 7 від 25 лютого 2015 року)

Рекомендовано до друку на засіданні науково-методичної ради
факультету обліку та аудиту ТНЕУ
(протокол № 4 від 30 березня 2015 року)

Відповідальний за випуск: Дерій Василь Антонович,
д.е.н., професор, завідувач
кафедри аудиту, ревізії та аналізу

® видано за кошти авторів

Зміст

Розділ І. СТРУКТУРА ПРОГРАМИ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ»	5
1.1. Опис дисципліни «Контроль і ревізія»	5
1.2. Мета й завдання вивчення дисципліни «Контроль і ревізія»	5
1.3. Програма дисципліни «Контроль і ревізія»	6
1.4. Структура залікового кредиту дисципліни «Контроль і ревізія»	9

Розділ ІІ. КОРОТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1. Контроль як багатогранна категорія. Сфери застосування, функції та принципи контролю.	11
2. Економічні передумови виникнення та суть господарського контролю	17
3. Організаційні форми і види контролю, його класифікація	22

ТЕМА 2. СУБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1. Історія розвитку та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні.	32
2. Система органів Державної фінансової інспекції України: завдання, функції, повноваження, структура	33
3. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів державного фінансового контролю	39
4. Етика працівників органів державного фінансового контролю. Норми поведінки бухгалтера-ревізора	43

ТЕМА 3. РЕВІЗІЯ ЯК МЕТОД НАСТУПНОГО ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1. Необхідність та сутність ревізії	45
2. Предмет, мета, завдання, об'єкти та суб'єкти ревізії	46
3. Функції та принципи ревізії	48
4. Класифікація ревізій	50

ТЕМА 4. КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИЙ ПРОЦЕС: ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

1. Планування контрольно-ревізійного процесу	54
2. Контрольно-ревізійний процес та його учасники	58
3. Підготовка до ревізії та етапи її проведення	60
4. Дії ревізорів на об'єкті ревізії	62
5. Організація і здійснення контрольно-ревізійного процесу з використанням технічних засобів	64
6. Тактичні прийоми отримання пояснень	65

ТЕМА 5. ВИЯВЛЕННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ РЕВІЗІЄЮ РОЗМІРУ МАТЕРІАЛЬНОЇ ШКОДИ

1. Зловживання: методи і види	67
2. Матеріальна шкода: поняття та види	68
3. Причини виникнення матеріальної шкоди	68
4. Матеріальна відповідальність: сутність та види	69

5.	Визначення розміру матеріальної шкоди	71
6.	Інші види відповідальності	72
ТЕМА 6. СПЕЦІАЛЬНІ МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ДІЙСНОСТІ		
1.	Поняття об'єктивної істини в ревізії	73
2.	Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії	74
3.	Визначення меж ревізії	75
4.	Застосування методичних прийомів фактичного контролю	75
5.	Застосування методичних прийомів документального контролю	76
ТЕМА 7. СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ		
1.	Методика ревізії і способи вивчення фактів дійсності	80
2.	Техніка і способи ревізійного дослідження документів	81
3.	Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій	82
4.	Техніка вилучення документів в процесі ревізії	84
ТЕМА 8. СПОСОБИ РЕВІЗІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
1.	Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії	86
2.	Ревізійне дослідження господарських операцій	90
3.	Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків	92
4.	Перевірка достовірності записів в облікових регістрах	94
5.	Перевірка стану організації облікової політики	95
ТЕМА 9. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ		
1.	Узагальнення результатів контролю та їх реалізація	98
2.	Порядок і техніка оформлення контрольно-ревізійного процесу	100
3.	Аналіз та оцінка матеріалів ревізії	101
4.	Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання	103
5.	Ефективність контрольно-ревізійної діяльності	107
Розділ III. Практичний блок вивчення дисципліни «Контроль і ревізія»		
3.1.	Тематика практичних занять	110
3.2.	Практичні і ситуаційні завдання	112
3.3.	Тести	119
3.4.	Комплексне практичне індивідуальне завдання	142
3.5.	Перелік питань для складання іспиту	153
МЕТОДИ НАВЧАННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ		155
ГЛОСАРІЙ		156
ДОДАТКИ		165
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА		170

**Розділ I. СТРУКТУРА РОБОЧОЇ ПРОГРАМИ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ
«КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ»**

1.1. Опис дисципліни «Контроль і ревізія»

Дисципліна – Контроль і ревізія	Галузь, напрям знань, освітньо-кваліфікаційний рівень	Характеристика навчальної дисципліни
Кількість кредитів ECTS – 2,5	Галузь знань 0305 «Економіка і підприємництво»	Вибіркова дисципліна
Кількість залікових модулів - 4	Напрямок підготовки 6.030509 «Облік і аудит» Професійна орієнтація «Ревізія і контроль»	Рік підготовки: Денна – 4 Заочна – 4 Семестр: Денна – 8 Заочна – 7,8
Кількість змістових модулів - 2	Освітньо-кваліфікаційний рівень - бакалавр	Лекції: Денна – 24 год Заочна – 10 год Практичні заняття: Денна – 12 год Заочна – 4 год
Загальна кількість годин: 90 год		Самостійна робота: Денна – 52 год Заочна – 76 год Індивідуальна робота (КПІЗ) – 2 год.
Тижневих годин: Денна форма навчання 8 семестр – 7,5 год., з них аудиторних – 3 год.		Вид підсумкового контролю - екзамен

1.2. Мета й завдання вивчення дисципліни «Контроль і ревізія»

Мета вивчення дисципліни полягає у формуванні системи теоретичних знань та набуття практичних навичок з контролю і ревізії. Курс «Контроль і ревізія» охоплює проблеми організації та методики контролю і ревізії, проблеми, сутність, зміст, місце в обліково-економічній науці, конституційні засади організації та здійснення ревізії. Передбачено розкриття методичних, теоретичних і практичних аспектів контролю і ревізії (мета, завдання, об'єкти, суб'єкти, класифікація, принципи та методика організації та проведення, документування та відображення результатів). Курс «Контроль і ревізія» студенти ґрунтуються на засвоєнні матеріалу таких дисциплін, як «Теорія бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Системи контролю», «Фінансовий аналіз», «Фінанси».

Завдання вивчення дисципліни. На основі літературних джерел та практичних знань вивчити методичні, теоретичні та практичні аспекти контролю і ревізії, зокрема формулювати мету і завдання, знати об'єкти і

суб'єкти ревізійного процесу, класифікацію, принципи, методику, організацію, документування та відображення результатів ревізії.

У результаті вивчення курсу «Контроль і ревізія» студенти повинні:

- ✓ визначити сутність ревізії як методу наступного господарського контролю;
- ✓ вивчити функції державної контрольно-ревізійної служби;
- ✓ вміти спланувати та організувати здійснення контрольно-ревізійного процесу;
- ✓ вміти виявити та визначити розмір матеріальної шкоди;
- ✓ вивчити методи дослідження фактів дійсності;
- ✓ знати способи перевірки документів;
- ✓ засвоїти способи ревізійного дослідження фактів господарської діяльності;
- ✓ вміти узагальнити та оформити матеріали ревізії.

Завдання лекційних занять. Метою проведення лекцій є формування у студентів знань організаційних та методичних аспектів проведення контролю, які мають теоретичне та прикладне значення.

Завдання проведення лекцій полягає у викладенні основних положень курсу відповідно до програми і робочого плану, ґрунтовних знань теорії контролю та ревізії та можливості використання таких знань у практичній діяльності.

Завдання проведення практичних занять. Мета проведення практичних занять полягає у вмінні застосовувати набуті теоретичні знання у проведенні контролю та ревізії.

Проведення практичних занять передбачає:

- ✓ закріплення теоретичних знань, одержаних на лекціях;
- ✓ оволодіння методикою та технікою проведення контролю та ревізії;
- ✓ набуття навичок ревізійної роботи та вміння застосовувати їх у практичній діяльності.

1.3. Програма дисципліни «Контроль і ревізія»

Змістовий модуль 1. Господарський контроль

Тема 1. Теоретичні аспекти господарського контролю

Контроль як одна з основних функцій системи управління. Сфери застосування та види контролю (соціальний контроль, державний контроль, цивільний контроль, фінансовий контроль, педагогічний контроль, батьківський контроль, лікарський контроль, технічний контроль, економічний контроль, енергетичний контроль, екологічний контроль, санітарний контроль, тощо). Необхідність контролю. Функції контролю. Принципи контролю (принцип відповідності, принцип системності, принцип усезагальненості, принцип безперервності, принцип об'єктивності, принцип незалежності, принцип гласності, принцип ефективності, принцип науковості, принцип

планування, принцип законності, принцип відповідальності). Суб'єкти та об'єкти контролю. Предмет контролю. Поняття «контрольний процес». Економічні передумови виникнення та суть господарського контролю. Основні історичні етапи розвитку господарського контролю. Поняття «господарського контролю». Функції господарського контролю: профілактична (виховна) функція, інформаційна (сигнальна) функція, інструктивна (мобілізуюча) функція. Державні функції господарського контролю (у вигляді ревізій). Процес здійснення господарського контролю. Стадії (етапи) контролю: організаційно-підготовча стадія, технологічна стадія, результативна стадія. Зв'язок господарського контролю з іншими навчальними дисциплінами. Предмет господарського контролю. Об'єкти господарського контролю. Методологія і методи господарського контролю. Принципи господарського контролю. Організаційні форми і види господарського контролю, його класифікація.

Тема 2. Суб'єкти контролю в Україні

Історія розвитку та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні. Система органів Державної фінансової інспекції України: завдання, функції, повноваження, структура. Органи законодавчої влади. Органи виконавчої влади. Територіальні органи. Керівництво органів Державної фінансової інспекції. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів державного фінансового контролю. Права та обов'язки ревізора. Етика працівників органів державного фінансового контролю. Кодекс етики. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівників органів державного фінансового контролю. Норми поведінки бухгалтера-ревізора.

Тема 3. Ревізія як метод наступного господарського контролю

Сутність ревізії, як методу наступного господарського контролю. Необхідність ревізій. Предмет та мета ревізії. Основні завдання ревізії. Об'єкти та суб'єкти ревізії. Функції ревізії. Принципи ревізії: принцип раптовості, принцип активності, принцип безперервності, принцип повноти, принцип об'єктивності та всебічності, принцип послідовності, принцип гласності, принцип оцінки факторів, виявлених ревізією, принцип ревізійної безпосередності, принцип виховної дії. Класифікація ревізій: за відомчою належністю; за порядком призначення; за обсягом дослідження; за способами проведення; за глибиною перевірки; за порядком проведення; за колом питань, що належить вивчити; по відношенню до підприємства; по відношенню до обов'язків суб'єктів контролю; за кількістю учасників.

Тема 4. Контрольно-ревізійний процес: планування та організація

Планування контрольно-ревізійного процесу та його реалізація в Україні: державний фінансовий аудит, інспектування, перевірка державних закупівель, планова виїзна ревізія, позапланова виїзна ревізія. Характеристика планів ревізії. Типи планів ревізії: перспективні, поточні, річні, квартальні плани. Робочий план ревізії. Часові межі ревізії. Контрольно-ревізійний процес та його учасники. Окремі доручення ревізора. Етапи проведення ревізії: підготовка до ревізії, проведення ревізії, узагальнення матеріалів та підведення підсумків

ревізії, реалізація матеріалів ревізії, контроль за виконанням прийнятих рішень. Дії ревизорів на об'єкті ревізії. Прибуття ревизорів на об'єкт ревізії. Сітьове планування. Організація і здійснення контрольно-ревізійного процесу з використанням технічних засобів. Технічні засоби в ревізії. Тактичні прийоми отримання пояснень.

Тема 5. Виявлення та визначення ревізією розміру матеріальної шкоди

Методи зловживань. Види зловживань у господарській та фінансовій сфері: зловживання капіталовкладеннями, зловживання депозитним капіталом, зловживання з готівкою, зловживання з формуванням собівартості, порушення прав споживачів, комп'ютерна злочинність, тощо. Матеріальна шкода: поняття та види. Причини виникнення матеріальної шкоди. Доведення вини в ревізійному процесі. Сутність матеріальної відповідальності. Види матеріальної відповідальності: повна та обмежена. Визначення розміру матеріальної шкоди. Інші види відповідальності: адміністративна відповідальність, дисциплінарна відповідальність. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування.

Змістовий модуль 2. Процес здійснення контрольно-ревізійної діяльності

Тема 6. Спеціальні методи дослідження фактів дійсності

Поняття об'єктивної істини в ревізії. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії. Процес побудови версії. Стадії процесу побудови версії: загальне ознайомлення з об'єктом пізнання, ознайомлення з джерелами його документального відображення; визначення взаємного зв'язку об'єкта з іншими. Визначення меж ревізії. Застосування методичних прийомів фактичного контролю. Застосування методичних прийомів документального контролю.

Тема 7. Способи перевірки документів

Методика ревізії. Способи вивчення фактів дійсності: зіставлення, вимірювання, спостереження, експеримент, абстрагування, математичне моделювання. Ревізійний огляд документів. Контрольно-ревізійні процедури. Техніка і способи ревізійного дослідження документів. Документальна перевірка. Класифікація документів в ревізії. Способи виявлення підробок. Способи перевірки документів. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій. Поняття ревізійної вибірки. Прийняття рішень про проведення вибіркової перевірки. Планування вибіркової перевірки. Перевірка одиниць вибірки. Аналіз результатів вибіркового дослідження. Техніка вилучення документів в процесі ревізії. Процедура вилучення документів на підприємстві. Оформлення вилучення документів.

Тема 8. Способи ревізійного дослідження фактів господарської діяльності

Система методів вивчення господарських фактів в процесі ревізії. Ревізійне дослідження господарських операцій. Перевірка складання

кореспонденції рахунків. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах. Перевірка змісту облікової політики.

Тема 9. Узагальнення та оформлення матеріалів ревізії

Узагальнення результатів контролю та їх реалізація. Порядок і техніка оформлення ревізійного процесу. Структура акту ревізії. Обов'язкові документи (додатки), що прикладають до акту ревізії. Висновки ревізора. Ознаки достатності для підтвердження висновків про стан об'єктів ревізії і матеріалів ревізійної справи. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання. Показники ефективності контрольно-ревізійної діяльності.

1.4. Структура залікового кредиту дисципліни «Контроль і ревізія» денна форма навчання

	Кількість годин			
	Лекції	Практичні заняття	Самостійна робота	Індивідуальна робота
Змістовий модуль 1 Планування та організаційні основи проведення контролю та ревізії.				
Тема 1. Теоретичні аспекти господарського контролю	3	2	6	0,33
Тема 2. Суб'єкти контролю в Україні	3	2	4	0,33
Тема 3. Ревізія як метод наступного господарського контролю	3	2	6	0,33
Тема 4. Контрольно-ревізійний процес: планування та організація	2	1	6	0,33
Тема 5. Виявлення та визначення ревізією розміру матеріальної шкоди	2	1	6	0,33
Змістовий модуль 2 Процес здійснення контрольно-ревізійної діяльності				
Тема 6. Спеціальні методи дослідження фактів дійсності	2	1	6	0,33
Тема 7. Способи перевірки документів	3	1	6	0,33
Тема 8. Способи ревізійного дослідження фактів господарської діяльності	3	1	6	0,33
Тема 9. Узагальнення та оформлення матеріалів ревізії	3	1	6	0,33
Разом	24	12	52	2

**Структура залікового кредиту дисципліни «Контроль і ревізія»
заочна форма навчання**

	Кількість годин		
	Лекції	Практичні заняття	Самостійна робота
Змістовий модуль 1. Планування та організаційні основи проведення контролю та ревізії.			
Тема 1. Теоретичні аспекти господарського контролю	1	0,5	9
Тема 2. Суб'єкти контролю в Україні	1	0,4	8
Тема 3. Ревізія як метод наступного господарського контролю	1	0,5	9
Тема 4. Контрольно-ревізійний процес: планування та організація здійснення	1	0,4	8
Тема 5. Виявлення та визначення ревізією розміру матеріальної шкоди	1	0,4	8
Змістовий модуль 2. Процес здійснення контрольно-ревізійної діяльності			
Тема 6. Спеціальні методи дослідження фактів дійсності	1	0,4	8
Тема 7. Способи перевірки документів.	1	0,4	8
Тема 8. Методика дослідження фактів господарської діяльності у процесі ревізії.	1	0,5	9
Тема 9. Узагальнення та оформлення матеріалів ревізії.	2	0,5	9
Разом	10	4	76

КОРОТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

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 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.

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.

Контроль як елемент управління являє собою 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 .

Зміст контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює перевірку з врахуванням того, як об'єкт управління виконує його вказівки. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, які породжують ці недоліки.

Виявляючи недоліки в діяльності об'єкта, що перевіряється, контроль сигналізує про недосконалість окремих ланок його механізму, сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості програм, розпоряджень, нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Суб'єкт управління (контролю) використовує отриману інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

Як функція управління контроль об'єктивно необхідний.

Основні причини необхідності контролю:

- Низька свідомість окремих працівників стосовно ощадливості й збереження власності;
- Не завжди ефективний превентивний і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних галузей;
- Недоліки в доборі кадрів, неякісна інвентаризація, недосконалість системи матеріальної відповідальності;
- Інші об'єктивні та суб'єктивні чинники.

Переорієнтація економіки України на ринковий шлях розвитку призвела до зміни умов господарювання, різкого зростання кількості підприємств, урізноманітнення організаційних форм підприємницької діяльності зумовило збільшення числа порушень в економічній сфері.

Ставлячи за мету привласнення максимально високих прибутків, ряд підприємців досягають її у заборонений спосіб:

- ухиленням від сплати податків;
- заняттям забороненими видами діяльності;
- незаконним вивезенням капіталів за кордон;
- привласненням активів і позбавленням інвесторів прав на доходи;
- незаконною легалізацією доходів і створенням фіктивних фірм;
- монопольним завищенням цін на товари та фальсифікацією торгових марок;
- розкраданням державної власності, нецільовим використанням бюджетних коштів і коштів, одержаних під гарантії Уряду тощо.

Не краща ситуація з використанням державних фінансів і в бюджетній сфері. Тут має місце багато фінансових порушень, пов'язаних:

- з витрачанням коштів понад кошторисні призначення,
- недотриманням законодавства під час розрахунків з оплати праці, за матеріальні цінності та послуги, наданням в оренду державного і комунального майна за заниженими цінами та незабезпеченням його збереження.

- Не вдалося подолати практику нецільового і неефективного використання значної частини коштів бюджетів усіх рівнів, державних позабюджетних фондів, майна державної та комунальної форми власності.
- Існують порушення норм закупівлі товарів (робіт і послуг) за державні кошти.
- Внаслідок прийняття недосконалих нормативно-правових актів, відсутності нормативів, що регулюють планування видатків і використання бюджетних коштів, а також послаблення контролю з боку керівників мають місце непоодинокі факти безпідставної закупівлі матеріальних цінностей в обсягах, які перевищують поточні потреби, що призводить до їх зіпсуття, крадіжки і розбазарювання.
- За наявності заборгованості із заробітної плати значні суми спрямовуються на преміювання працівників, виплату заробітної плати авансом, за невідпрацьований час, на введення понадштатних посад.
- Допускається відволікання коштів місцевих бюджетів для надання безвідсоткових позичок суб'єктам господарювання.
- Масовим є порушення вимог Кабінету Міністрів України щодо обмеження використання бюджетних коштів на проведення капітального та поточного ремонту нежитлових приміщень, придбання автомобілів, утримання засобів мобільного зв'язку та інші непершочергові витрати.
- Існують великі обсяги дебіторської і кредиторської заборгованості.

Як свідчать реалії сьогодення, не вдалося створити міцну, ефективно функціонуючу систему державного фінансового контролю. Свідченням цього є наявність у фінансовій системі держави ряду суттєвих проблем.

Відсутність ефективного контролю - одна з причин обвального падіння економіки, інтенсивного зростання неплатежів, тіньової економіки, а також мало результативної діяльності інституту державної служби контролю. Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень.

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.

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.

Тому держава виконує обов'язки з контролю у різних сферах суспільного життя, а саме:

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.

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.

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

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 організовують 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 натури, скільки з метою виживання у важких соціально-економічних умовах та безправного становища значної, найбіднішої 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:

І 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, посилювався 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:

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;

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 проведеної 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. 1.1).

Щоб визначити зміст ревізії, необхідно побудувати класифікаційну модель контролю взагалі. Питання класифікації завжди спричиняє велику кількість дискусій.

За організаційними формами контроль поділяють:

I. Державний контроль - здійснюють органи державної влади та управління. Головна його мета – забезпечити інтереси держави і суспільства щодо надходжень доходів і видатків державних коштів.

До державних органів, які здійснюють функції контролю належать: 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; Міністерство фінансів України; Фонд державного майна України; Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку; Міністерство економіки України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України

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.

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.

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 противному 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.

Відомчий (внутрішній державний контроль) –здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління. 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. Ця

діяльність спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконачої влади достовірною інформацією про :

-використання підвідомчими суб'єктами фінансових ресурсів,
про ефективність їх господарської діяльності,

-виявлення і запобігання їй відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню коштів і майна.

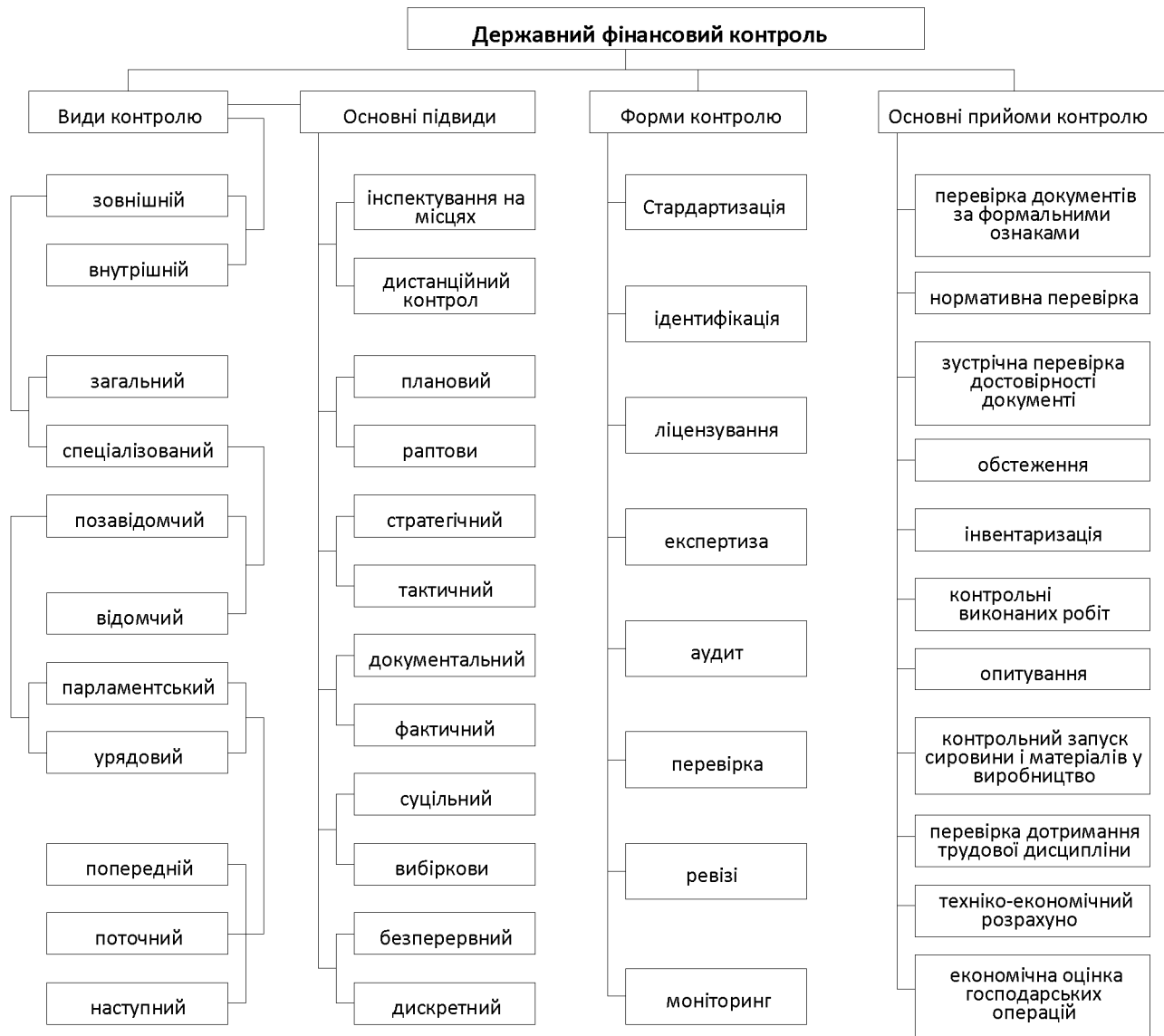


Рис. 1.1. Класифікація державного фінансового контролю за основними ознаками

Муніципальний контроль здійснюють місцеві органи управління Адміністрації Президента України та місцевих Рад народних депутатів України. 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.

До компетенції місцевих Рад віднесено здійснення контролю за:

- станом обліку та звітності на підприємствах, організаціях, які є комунальною власністю
- дотриманням принципів законності, ефективності, фінансової дисципліни під час формування, володіння, використання та відчуження об'єктів комунальної власності
- за додержанням зобов'язань щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування підприємствами і організаціями.

II. Контроль власника (управлінський, внутрішньогосподарський) – який проводиться в господарюючих суб'єктах їх керівниками і спеціалістами, при виконанні ними своїх функціональних(посадових) обов'язків, а також працівниками служби внутрішнього контролю (штатними контролерами, ревізорами та аудиторами)

Основне завдання:

- контроль за збереженістю і економним використанням матеріальних і фінансових ресурсів,
- перевірка стану обліку та його відповідність прийнятій обліковій політиці та загальнометодичним положенням ведення обліку;
- досягнення ефективності господарської діяльності.

Більшість підприємств сьогодні не підлягають державному контролю (у них він здійснюється лише у випадках передбачених законодавством), але власники, інвестори та інші користувачі інформації хочуть знати дійсний стан справ свого підприємства. З цією метою вони запрошують аудиторські фірми, які можуть надати висновки з будь-якої обліково-економічної, правової та фінансової тематики.

III. Аудиторський контроль (незалежний) - це контроль, який проводять аудитори на засадах самофінансування (незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами або приватними особами). Його мета полягає в тому, щоб підтвердити достовірність фінансової звітності, іншої інформації, якою користуються інвестори, акціонери, кредитори, інші. *Підприємницька діяльність пов'язана з перевіркою фін.звітності і складанням висновків про її достовірність, а також поточним консультуванням клієнтів з облікови, фінансових, правових та інших питань.*

Залежно від цільової спрямованості контрольних дій:

- **стратегічний** – спрямовується на розв'язання стратегічних питань розвитку підприємства у майбутньому;
- **тактичний** – вирішує поточні питання їхньої діяльності.

В залежності від місця здійснення:

- **контроль на місцях** – коли суб'єкт виконує контрольні дії безпосередньо на підконтрольному об'єкті ;

➤ **дистанційний** – при якому суб'єкт контролю виконує контрольні дії на відстані за допомогою інформації, яка передається за допомогою засобів зв'язку.

За часом проведення

Превентивний (попередній) здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Превентивний (від лат. «*praeventio*» – попередження, запобігання) контрольні перевірки здійснюються 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. *Він має попередити:*

- незаконні і недоцільні операції,
- нераціональне використання господарських ресурсів, забезпечити їх економне і ефективне витрачання
- неправильне документування господарських операцій.

Управлінський персонал та головний бухгалтер здійснюють попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг, наказів про встановлення робітникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання робітників підприємства тощо.

Без підпису керівника, головного бухгалтера окремі документи (чеки, касові ордери) не приймаються до виконання.

Об'єктами попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори і т.д.

Поточний (оперативний) контроль проводиться в процесі здійснення господарських операцій.

Здійснюється службами внутрішнього контролю з метою :

- оперативного виявлення і своєчасного припинення порушень і відхилень від встановлених параметрів, що виникли в процес виконання господарських операцій і виробничих завдань
- вивчення причин і встановлення винних осіб

Під господарськими відхиленнями слід розуміти здійснення операцій з недотриманням діючих законів, положень, стандартів, наказів посадових осіб що ведуть до порушення планової, договірної, фінансової та трудової *дисципліни*.

Оперативний контроль проводять, як правило, керівники, власники

підприємств, організацій, установ. Такий контроль може проводитися і вищестоящими органами.

При поточному (оперативному) контролі аналізуються показники оперативної звітності, здійснюються тематичні перевірки як вищестоящими організаціями, так і спеціалістами самих підприємств, організацій і фірм.

Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невиробничих витрат, своєчасного запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів і грошових коштів.

Наступний (послідуючий) контроль здійснюється після проведення господарських операцій. Метою такого контролю:

- є перевірка доцільності, законності і достовірності господарських операцій за певний період,
- виявлення недоліків у роботі, порушень, зловживань, якщо вони були допущені

Здійснюється на підставі даних, зафіксованих в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності.

За повнотою охоплення підприємства

Повний контроль охоплює всі сторони фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, що вивчається, всі ділянки його роботи та види здійснених операцій.

При **частковому контролі** перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій, охоплюється одна сторона або декілька сторін діяльності підприємства (наприклад, *виробництво, споживання, збут тощо*), певні види операцій (*касові, розрахункові тощо*), або зберігання і правильність використання окремих видів сировини, товарів, підзвітних сум, готівки тощо

Саме такий контроль у більшості випадків проводиться податковими органами та органами попереднього слідства.

- **Наскрізним** є контроль, що проводиться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації (асоціації, об'єднання). Він дає можливість глибокої і всебічної перевірки роботи суб'єктів господарювання з розгалуженою структурою управління, а також встановити доцільність існування окремих ланок тощо.

За повнотою вивчення господарських процесів

- При **суцільному контролі** перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображено факти господарювання за весь період, що контролюється.

- **Вибірковий контроль** передбачає вивчення не всіх, а лише певної частини документів, що відбираються на підставі науково-обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу (квартал, місяць, окремі дні).

- **Комбінований** – в ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша – вибіркоким способом. Наприклад, при комбінованому вивченні діяльності під-ва більшість ділянок перевіряється

вибірковим способом(виробництво, реалізація тощо), а касові операції-суцільним.

В залежності від джерел інформації:

- **Документальний контроль** полягає у встановленні достовірності і законності господарських операцій на основі даних документів (первинних, кошторисів, зведених відомостей, облікових реєстрів, звітності, та інших).

- **Фактичним** називають контроль при якому кредитний стан об'єкту визначають на основі інвентаризації, огляду, обміру, перерахунку, лабораторного аналізу, інших способів перевірки фактичного їх стану .

- **Комбінованим** –поєднання документального і фактичного контролю. Документальний і фактичний контроль тісно взаємозв'язані, так як їх сукупне проведення дозволяє визначити дійсний стан об'єкту контролю.

По відношенню до господарюючого суб'єкта

- **Зовнішній** здійснюється суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що контролюється.

- **Внутрішній** –здійснюється органами внутрішнього контролю

За формами здійснення :

Ревізія - це контрольний захід, при якому встановлюють законність, достовірність і економічну доцільність господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб, які беруть участь у їх здійсненні

Аудит –перевірка стану б\о і звітності з метою визначення їх достовірності, відповідності нормативно-правовим актам.

Тематична перевірка – це вивчення однієї чи кількох сторін виробничої чи фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Наприклад, перевірка повноти і своєчасності сплати податків до бюджету, перевірка збереження грошових коштів і правильності ведення касових операцій. Тематичні перевірки проводять всі без виключення контролюючі органи. 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 встановлюється 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.

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.

Судово-бухгалтерська експертиза – призначається слідчим або судом, як правило, після проведення ревізії фінансово-господарської діяльності, яка

виявляє конфліктні ситуації, що стали предметом судового розгляду.

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 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.

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 залишились 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.

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.

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.

Ревізор несе відповідальність за:

- своєчасність належну якість ревізії;
- об'єктивність викладання її результатів;
- повне або часткове приховування наявних порушень і зловживань або їх заниження;

- правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізії;

- використання службового становища в корисних цілях;

- передчасне розголошення матеріалів ревізії.

За невиконання або неналежне виконання службовими особами державних контрольно-ревізійних служб своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Кримінальний кодекс України

ЗЛОЧИНИ У СФЕРІ СЛУЖБОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття 364. Зловживання владою або службовим становищем

1. Зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, якщо воно заподіяло істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб, - карається виправними роботами на строк до двох років або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років, із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки, карається позбавленням волі на строк від п'яти до восьми років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Дії, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони вчинені працівником правоохоронного органу, --- караються позбавленням волі на строк від п'яти до

дванадцяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та з конфіскацією майна.

Примітка. 1. Службовими особами є особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно чи тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням.

2. Службовими особами також визнаються іноземці або особи без громадянства, які виконують обов'язки, зазначені в пункті 1 цієї примітки.

3. Істотною шкодою у статтях 364,365,367, якщо вона полягає у заподіянні матеріальних збитків, вважається така шкода, яка в сто і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

4. Тяжкими наслідками у статтях 364-367, якщо вони полягають у заподіянні матеріальних збитків, вважаються такі, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Стаття 365. Перевищення влади або службових повноважень

1. Перевищення влади або службових повноважень, тобто умисне вчинення службовою особою дій, які явно виходять за межі наданих їй прав чи повноважень, якщо вони заподіяли істотну шкоду охоронюваним законом правам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб, - карається виправними роботами на строк до двох років або обмеженням волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк від двох до п'яти років, із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Перевищення влади або службових повноважень, якщо воно супроводжувалося насильством, застосуванням зброї або болісними і такими, що ображають особисту гідність потерпілого, діями, - карається позбавленням волі на строк від трьох до восьми років із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Дії, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони спричинили тяжкі наслідки, - караються позбавленням волі на строк від семи до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Стаття 366. Службове підроблення

1. Службове підроблення, тобто внесення службовою особою до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення документів, а також складання і видача за відомо неправдивих документів - карається штрафом до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки карається позбавленням волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Стаття 367. Службова недбалість

1. Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що заподіяло істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб, - карається штрафом від п'ятдесяти до ста п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки карається позбавленням волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися

певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом від ста до двохсот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або без такого.

Стаття 368. Одержання хабара

1. Одержання службовою особою в будь-якому вигляді хабара за виконання чи невиконання в інтересах того, хто дає хабара, чи в інтересах третьої особи будь-якої дії з використанням наданої їй влади чи службового становища - карається штрафом від семисот п'ятдесяти до однієї тисячі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від двох до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Одержання хабара у великому розмірі або службовою особою, яка займає відповідальне становище, або за попередньою змовою групою осіб, або повторно, або поєднане з вимаганням хабара, - карається позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та з конфіскацією майна.

3. Одержання хабара в особливо великому розмірі або службовою особою, яка займає особливо відповідальне становище, - карається позбавленням волі на строк від восьми до дванадцяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та з конфіскацією майна.

Примітка. 1. Хабарем у великому розмірі вважається такий, що у двісті і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, в особливо великому - такий, що у п'ятсот і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

2. Службовими особами, які займають відповідальне становище, є особи, зазначені у пункті 1 примітки до статті 364, посади яких згідно зі статтею 25 Закону України «Про державну службу» віднесені до третьої, четвертої, п'ятої та шостої категорій, а також судді, прокурори і слідчі, керівники, заступники керівників органів державної влади та управління, органів місцевого самоврядування, їх структурних підрозділів та одиниць. Службовими особами, які займають особливо відповідальне становище, є особи, зазначені в частині першій статті 9 Закону України «Про державну службу», та особи, посади яких згідно із статтею 25 цього Закону віднесені до першої та другої категорій.

3. Повторним у статтях 368 і 369 цього Кодексу визнається злочин, вчинений особою, яка раніше вчинила будь-який із злочинів, передбачених цими статтями.

4. Вимагання хабара визнається вимагання службовою особою хабара з погрозою вчинення або невчинення з використанням влади чи службового становища дій, які можуть заподіяти шкоду правам чи законним інтересам того, хто дає хабара, або умисне створення службовою особою умов, за яких особа вимушена дати хабара з метою запобігання шкідливим наслідкам щодо своїх прав і законних інтересів.

Стаття 369. Давання хабара

1. Давання хабара - карається штрафом від двохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк від двох до п'яти років.

2. Давання хабара, вчинене повторно, - карається позбавленням волі на строк від трьох до восьми років з конфіскацією майна або без такої.

3. Особа, яка дала хабар, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо стосовно неї мало місце вимагання хабара або якщо після давання хабара вона добровільно заявила про те, що сталося, до порушення кримінальної справи щодо неї органу, наділеному законом правом на порушення кримінальної справи.

Стаття 370. Провокація хабара

1. Провокація хабара, тобто свідоме створення службовою особою обставин і умов, що зумовлюють пропонування або одержання хабара, щоб потім викрити того, хто дав або взяв хабара, - карається обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на строк від двох до п'яти років.

2. Те саме діяння, вчинене службовою особою правоохоронних органів карається позбавленням волі на строк від трьох до семи років.

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

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, які потребують обов'язкового вирішення в процесі її здійснення.

Основними завданнями ревізії є:

1. Здійснення державного контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобовязань;
2. Перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів або використовують державне чи комунальне майно;
3. Виявлення господарських і фінансових зловживань і порушень, розкрадань, безгосподарності і марнотратства
4. Визначення причин і умов, які сприяють цим порушенням і зловживанням, а також винних посадових і матеріально-відповідальних осіб.
5. Прийняття заходів щодо відшкодування нанесених збитків, як в процесі ревізії так і після неї.
6. Профілактика правопорушень і зловживань, розробка заходів по усуненню причин, які сприяють порушенням і виявлення невикористаних резервів діяльності.

Залежно від того на якому економічному суб'єкті проводиться ревізія завдання ревізії можна визначити таким чином.

Якщо ревізії проводяться у фінансових органах, органах Державного казначейства, в апаратах державних адміністрацій, органах місцевого самоврядування завданнями є:

- перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів, стану роботи відповідних органів;
- наявність і правильність розрахунків та обґрунтувань доходів і видатків бюджету і позабюджетних фондів;
- правильність утворення і використання резервного фонду місцевих держадміністрацій, органів місцевого самоврядування;
- стан виконання бюджетів усіх рівнів;
- дотримання діючого порядку фінансування установ і організацій та ін.

При проведенні ревізій установ і організацій, які фінансуються з бюджету перевіряють:

- наявність єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, правильність і обґрунтованість його формування;
- правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей по кожній із статей кошторису, правильність ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, їх достовірність;
- законність формування та правильність використання спеціальних коштів;
- ефективність і законність використання бюджетних коштів.

При проведенні ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів перевіряють:

- ✓ забезпечення виконання положень про міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, в частині деталізації державної політики у сфері фінансів та контролю,
- ✓ законність і правильність утворення в міністерстві централізованих фондів, правильність спрямування та використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів та фінансової допомоги, отриманої за рішенням уряду та Міністерства фінансів України.
- ✓ правильність розрахунків витрат на утримання апарату міністерства, ефективність витрачання коштів на його утримання.

На підприємствах і в організаціях державної та комунальної власності перевіряють:

- дотримання чинних нормативних актів щодо цільового та ефективного використання коштів, матеріальних цінностей, достовірність бухгалтерського обліку та звітності.

Завдання ревізії підприємств недержавного сектора економіки визначаються органом, який доручив проведення ревізії.

Предметом ревізії є документальні і фактичні дані про фінансово-господарську господарюючих суб'єктів, що досліджується за допомогою спеціальних методів вироблених наукою про господарський контроль з метою встановлення законності, достовірності та доцільності здійснених ними господарських операцій.

До предмету ревізії відносяться процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємства і відображені документально, а межі їх перевірки визначаються програмою ревізії.

Предмет ревізії конкретизується його об'єктами, тобто об'єкт -це окремий елемент предмету, на який направлена дія ревизора. Об'єктами ревізії можуть виступати усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє фін-господарську діяльність суб'єкта ,який перевіряється. Ревізія в кожному конкретному підприємстві охоплює рух всього комплексу активів і зобов'язань, а також всі зміни в структурі капіталу.

Наприклад, контроль грошових коштів визначає такі об'єкти перевірок:

- Збереження грошових коштів у касі;
- Операції з готівкою;
- Операції з грошовими коштами на рахунках в банку;
- Цінні папери, їх збереження та облік;
- Стан б/о грошових коштів та операцій з ними.

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:

- 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;
- розробка та запровадження в практику наукових способів та прийомів ревізії.

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

Ревізія, як форма контролю, має такі особливості:

- за часом здійснення ревізія відноситься до *послідуючого контролю*, носить *ретроспективний і реконструктивний характер*;

Вивчаючи відповідну інформацію, ревізор відтворює картину минулого за наявними в його розпорядженні документами, він уявно реконструює (уявно представляє) ланцюг взаємопов'язаних фактів.

- *ревізія має чіткий правовий статус*, що визначає: межі її поширення, терміни проведення, порядок оформлення, узгодження, реалізації її результатів, контроль за виконанням її рішень; права та обов'язки осіб, які

проводять ревізію та посадових осіб підприємств, діяльність яких перевіряється.

- у процесі ревізії фіксують лише *документально підтверджені факти* зловживань і порушень;

- виявлені недоліки і порушення мають *адресність* в межах матеріальної та юридичної відповідальності;

- для ревізії характерна *конкретність у визначенні розміру збитків, втрат, нестач та їх обґрунтованість системою доказів* (первинні документи, облікові реєстри, відомості інвентаризації та ін.).

- ревізія має *профілактичний характер* – сприяє усуненню господарських порушень, попереджає їх виникнення в майбутньому.

Для отримання всебічної характеристики сутності ревізійної роботи важливе значення має науково-обґрунтована класифікація ревізій. Вона дає можливість зрозуміти глибину ревізії, її завдання. Повніше використовувати результати ревізії у здійсненні господарського контролю.

Ревізія класифікуються за певними ознаками.

1.Залежно від органів, які проводять ревізію:

- ✓ **відомча** – ревізія проводиться на підпорядкованих підприємствах контрольно-ревізійним апаратом вищестоящих органів управління

- ✓ **позавідомча** – проводить контрольно-ревізійний апарат органів державного контролю (ДФІ і її органи на місцях, а також інші контролюючі органи);

- ✓ **внутрішньогосподарська** – ревізія яка проводиться штатними ревізорами підприємствами;

- ✓ **змішана** – проводиться відомчими органами, державною контрольно-ревізійною службою.

2.За організаційною ознакою:

- ✓ **Планові** – здійснюються за *раніше розробленим і затвердженим планом контролюючого органу* не частіше 1 разу на рік (не рідше 1 разу на 3 роки); тривалість не більше 30 днів. Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

- ✓ **Непланові** - проводяться в терміни, не передбачені затвердженим планом роботи контролюючого органу і проводиться в особливих випадках на вимогу суду, прокуратури, інших органів контролю або управління з різних причин, тобто виникає необхідність в терміновій перевірці, що не передбачена планом. Не частіше 1 разу на квартал; тривалість не більше 15 днів.

Проводять:

- при отриманні сигналів про зловживання, крадіжок цінностей
- за вимогою судово-слідчих органів-при порушенні кримінальних справ щодо працівників підконтрольного об'єкта

- підконтрольною установою подано скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу ДКРС і міститься вимога про скасування результатів ревізії;

- при незадовільній роботі установи або її ліквідації,

- за дорученням Президента або Кабінету Міністрів;

- коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящего органу ДФІ розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Продовження термінів планової або позапланової ревізії можливе за рішенням суду не більше як на 15 днів для планової, і 5 – для позапланової ревізії. Крім випадків, коли ревізії проводяться на вимогу підконтрольних установ або після порушення кримінальної справи

✓ **перманентні** (постійні, безперервні) – проводять контрольно-ревізійні працівники підприємства у структурних підрозділах.

3.Залежно від повноти вивчення господарських процесів:

- **Суцільні** – дослідженні піддаються всі господарські операції підконтрольної установи і за весь ревізійний період, всі документи і реєстри б/о.; проводяться на вимогу правоохоронних органів. Через затрати проводяться порівно рідко. Суцільній перевірці підлягають касові, банківські операції, а також ті операції за якими встановлено крадіжки, зловживання.

- **Вибіркові** – в ході яких дослідженню підлягає частина господарських операцій, документів та реєстрів б/о ,що відбираються на підставі науково-обґрунтованої схеми за той чи інший період. Вибір відрізка часу і кількості документів і операцій залежить від кваліфікації і досвіду ревізорів.

- **Комбіновані** – одна частина документів та інформації фінансово-господарської діяльності перевіряють вибірково, інші – суцільно.

4.Залежно від повноти охоплення підприємства бувають:

✓ **Тематичні** - перевірка однотипних установ і організацій за спеціальною тематикою –для одержання загальної характеристики стану справ по окремих питаннях - наприклад, раціональне використання нафтопродуктів, правильність використання бюджетної позики, правильність нарахування і виплату премій.

В ході тематичних ревізій – перевіряють окремі сторони діяльності підконтрольних об'єктів. Основне завдання таких ревізій – отримання поглибленого матеріалу, що характеризує стан галузі, яка вивчається.

✓ **Комплексні ревізії** – полягають у перевірці всієї фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Призначення таких ревізій полягає у всебічній і повній оцінці діяльності підприємства за ревізійний період, виявлення резервів і напрямів вдосконалення його роботи на наступні періоди.

5. За глибиною перевірки:

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 ревiзiї обмежуються перевіркою одного підприємства будь-якої господарської системи (асоціації, об'єднання), без підвідомчих йому ланок.

Централізовані ревiзiї проводяться контрольно-ревiзiйним управлінням України з метою вивчення певного кола питань в галузі або декількох галузях економіки в окремому регіоні.

6. За порядком проведення ревiзiї поділяються:

Первинні ревiзiї здійснюються за певний період на конкретному підприємстві даним складом ревiзорів вперше за встановленим завданням, яке передбачене планом ревiзiї.

Повторні ревiзiї проводяться у зв'язку з низькою якістю первинної ревiзiї, необ'єктивним, неправильним або некваліфікованим висвітленням результатів в акті ревiзiї за вимогою судово-слідчих органів та з деяких інших причин. Їх, як правило, здійснює новий склад ревiзорів.

Додаткові ревiзiї призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревiзіями. Вони також призначаються, якщо виникає необхідність перевірити той чи інший факт, не повністю висвітлений в акті ревiзiї, на вимогу начальника контрольно-ревiзiйного відділу або в інших випадках, а повторні ревiзiї – у випадку проведення недоброякісної ревiзiї або їх здійснює той самий або інший склад ревiзорів.

7. За колом питань, що належить вивчити:

Комплексні ревiзiї 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 ревiзується 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 ревiзiї здійснюються, як правило, одним ревiзором, коло питань обмежене, оскільки кваліфікація ревiзора не дає можливості дослідити питання технології, якості сировини та продукції, використання техніки тощо.

По відношенню до підприємства:

Внутрішні ревiзiї здійснюються органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревiзiйною комісією тощо).

Зовнішні ревiзiї здійснюються суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що ревiзується.

По відношенню до обов'язків суб'єктів контролю:

Обов'язковими є ревiзiї, що проводяться не менше одного разу на рік вищестоящою організацією на підвідомчих підприємствах.

Статутні ревізії – проводяться на підприємствах у відповідності з їх статутом.

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, – **називаються 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 у 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.

Поточні плани контрольно-ревізійної роботи складаються на наступний календарний рік; вони повинні містити дані щодо назви і місцезнаходження і підприємства, об'єкта ревізії, за який період проведена попередня ревізія, період поточної ревізії, вид, строк проведення ревізії, тривалість ревізії в днях, виконавців.

Річний план складається на рік, його підписує керівник органу державного фінансового контролю та затверджує керівник вищестоящего органу (міністерства, відомства, департаменту, управління). Цей документ є таємним, тому в ньому не зазначаються особи, які будуть проводити ревізію, але вказується кількість ревізій в кварталі. План ревізії складається в одному примірнику, підписується особою, якій це доручено, затверджується керівником організації, що проводить ревізію, та зберігається під ключем як документ, що не належить розголошенню, у особи, що очолює контрольно-ревізійну роботу. Такий порядок складання та зберігання цього документу продиктований тим, що кожна із запланованих ревізій повинна бути раптовою.

Квартальний план складається за 10-12 днів до початку нового кварталу. Його підписує керівник підрозділу органу державного фінансового контролю та затверджує керівник відомства. На відміну від річних, в кварталних планах охоплюється ширше коло показників – зазначається період, за який проводиться ревізія, обсяг і тривалість ревізії.

Квартальний план-графік містить всі ті дані, які є в річному плані та, крім того, дату початку ревізії і склад осіб, яким доручається її проведення. Квартальний план має таку форму (зразок 4.1).

Квартальний план ревізії

№ з/п	Підприємств о, що підлягає ревізії	Період, за який проводиться ревізія	Дати початку та закінчення	Вид ревізії	Затрати праці на ревізію, людино-днів	Відповідальний виконавець

На підставі квартальних планів-графіків керівник органу державного фінансового контролю складає індивідуальні місячні або квартальні плани ревізій для кожного контролера. Вони складаються в одному примірнику, підписуються тільки керівником органу державного фінансового контролю та вручаються виконавцям не пізніше ніж за 10 днів до початку місяця або кварталу, щоб виконавці мали час для підготовки до ревізії. Ревізори (контролери) зберігають отримані індивідуальні плани під ключем як документи, що не підлягають розголошенню. Індивідуальний місячний план має таку форму (зразок 4.2).

Індивідуальний план ревізії

з/п	Підприємств о, що підлягає ревізії	Дані про попередню ревізію (за який період)	Період, за який буде проводитись ревізія	Дати початку і закінчення	Затрати часу, людино-днів	Вид ревізії	Особи, які будуть проводити

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):

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-ревизором)		
		з	по		
1	2	3	4	5	6

_____ 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 граfi 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 відповідальною особою, службова діяльність якої перевірялась.

Спеціаліст має право зробити в акті ревізії свої записи, пов'язані з виявленням зловживань. 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, надання 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 регістрів 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).

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 підприємства і його підрозділів проводиться разом з керівником, спеціалістами та головним бухгалтером. Ревізор перевіряє, чи усунені керівництвом недоліки в роботі, відмічені попередньою ревізією.

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

З відома керівника підприємства і за його особистою участю чи осіб, відповідальних за ту чи іншу ділянку роботи, ревизор 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 ревизори 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 ревизором, який виходить із конкретних завдань ревізії.

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

Мережеве 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 кожну тему (питання) ревізії, або на кожну 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 контрольно-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 регістрів, 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**:

- вимірювальні прилади: метр, лінійка, масштабні лінійки, мензурки тощо;
- інструменти для виконання креслярських робіт: готувальні, 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 сумам, 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 чією 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: нестача, 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.

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 застосування 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 невиправдано 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 підряду), 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:

- завідуючі касами, завідуючі камерами схову, завідуючі 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;
- завідуючі магазинами (при відсутності завідуючих відділів і секціями) та їх заступники; завідуючі 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, ревизор 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:

$$P_{ш} = ((B_{в} - A) \times I_{інф} + ПДВ + АЗ) \times K_i \quad (5.1)$$

де $P_{ш}$ – розмір шкоди (грн.);

$B_{в}$ – 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.;

K_i – 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 наявністю 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.

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 відшкодовано 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 Міністерства 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 вибіркоvim 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 ревізорів 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 відомостях.

Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів (контролерів) на різноманітний 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 ревизор (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 регістри. 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 регістрах.

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 ревизора (контролера).

Вибіркова перевірка – полягає в тому, що ревизор 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 ревизія 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, невигадане; 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 передуює. 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 ревізора, крім спеціальних знань, вміння орієнтуватися в складних ситуаціях.

Типова методика ревізії є не завжди ефективною. Перевірка документів і господарських операцій кожен раз стає ревізорським 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 ревизій 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 ревизори 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 (заключній) операції, ревизори 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).

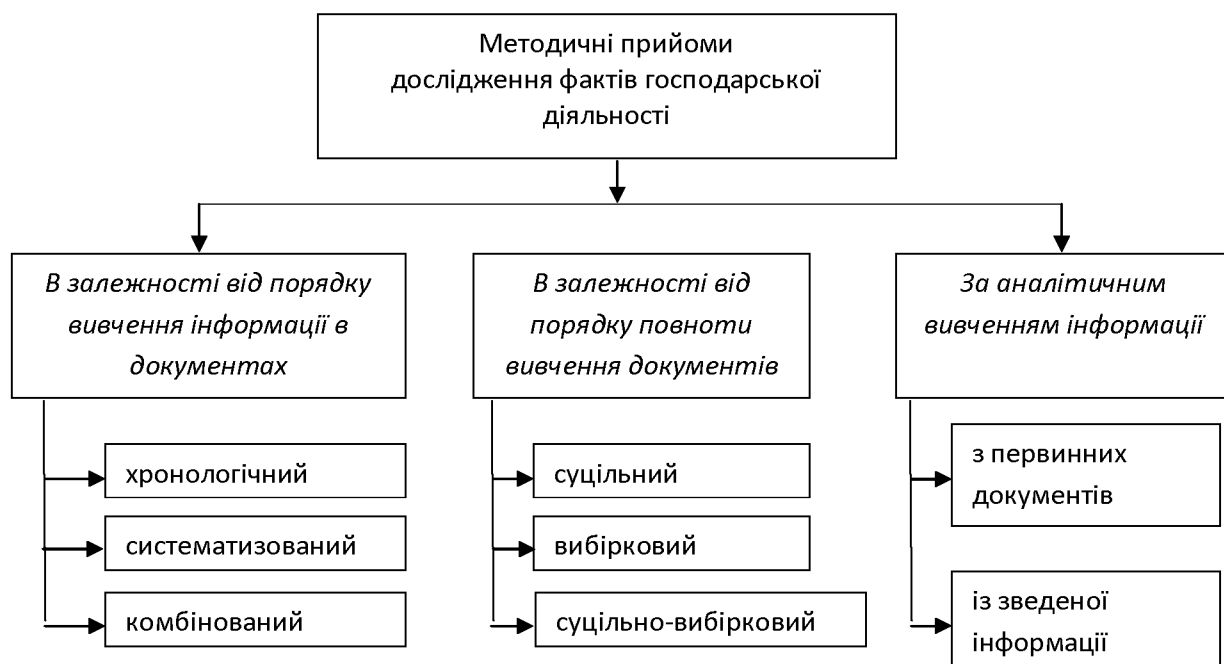


Рис. 8.1. Способи ревізійного дослідження господарських операцій

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 перешкождали 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

Ознаки класифікації	Види операцій
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 ревизор 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 регістрах

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 регістрах. 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 розноси в реєстри обліку.

19. Вибіркова перевірка по дебету або кредиту рахунку.

5. Перевірка стану організації облікової політики

Вивчення ревизором 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, навівши 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 ревизор 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 (касиром).

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).

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.

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

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 підсумнів 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, підтверджені 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-якій формі 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 посилання 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 відшкодовувати 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 проводилась в присутності представників місцевих органів влади, то ревізор, який пред'являє через керівництво підприємства позов, повинен довести, що матеріально відповідальна особа погодилась 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 ревизорів 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 ревизор 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 ревизора – складання довідок-оглядів по

проведених ревізіях. В них зазначаються умови, які сприяють здійсненню порушень, способи приховування в обліку недочетів 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. Постановка 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 усунено, 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, вміти 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.

Розділ III

Практичний блок вивчення дисципліни «Контроль і ревізія»

3.1. Тематика практичних занять

Практичне заняття 1. Теоретичні аспекти господарського контролю – 2 год.

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

Практичне заняття 2. Суб'єкти контролю в Україні – 2 год.

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.
5. Норми поведінки бухгалтера-ревізора

Практичне заняття 3. Ревізія як метод наступного господарського контролю – 2 год.

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

Практичне заняття 4. Контрольно-ревізійний процес: планування та організація – 1 год.

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.

Практичне заняття 5. Виявлення та визначення ревізією розміру матеріальної шкоди – 1 год.

7. Зловживання: методи і види.
8. Матеріальна шкода: поняття та види.

9. Причини виникнення матеріальної шкоди.
10. Матеріальна відповідальність: сутність та види.
11. Визначення розміру матеріальної шкоди.
12. Інші види відповідальності.
13. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування.

Практичне заняття 6. Спеціальні методи дослідження фактів дійсності – 1 год.

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.

Практичне заняття 7. Способи перевірки документів – 1 год.

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.

Практичне заняття 8. Способи ревізійного дослідження фактів господарської діяльності – 1 год.

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.

Практичне заняття 9. Узагальнення та оформлення матеріалів ревізії – 1 год.

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

3.2. Практичні і ситуаційні завдання

Завдання 1

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

- виявити порушення, застосувати штрафні санкції.

Дані для виконання:

Підприємство здійснило розрахунок з фізичною особою – СПД в сумі 15000 грн. Встановлений ліміт каси складає 500 грн. Фактичний залишок готівки на кінець дня – 450 грн.

Рішення:

Підприємством порушене обмеження на здійснення розрахунків готівкою. Розрахуємо перевищення ліміту каси (кошти в розмірі перевищення + фактичний залишок коштів на кінець дня – встановлений ліміт каси): $15000 \text{ грн.} + 450 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.} = 14950 \text{ грн.}$ Штрафна санкція: $14950 \times 2 = 29900 \text{ грн.}$

Завдання 2

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

- необхідно виявити порушення, застосувати штрафні санкції.

Дані для виконання:

Ліміт каси встановлений у розмірі 700 грн.

01.09 залишок коштів на початок дня у касі складав 300 грн. З 01.09 по 10.09. щодня за даними книги обліку розрахункових операцій в касу оприбутковувалось по 200 грн. (за реалізовану продукцію).

03.09 Іванову І.В. на відрядження з каси підприємства було видано 348 грн., що раніше були отримані в банку. Термін відрядження 04.09-06.09. Відзвітувався Іванов І.В. 10.09 на суму 236 грн., з яких 80 грн. витратив на господарські потреби. У цей же день невитрачені кошти він повернув у касу підприємства.

07.09 була видана заробітна плата в сумі 1320 грн. Інкасація зроблена 10.09 на всю суму готівки, що перебувала у касі.

Також перевіркою було встановлено:

1. Для підтвердження витрат на відрядження не були надані такі документи:

- квиток на проїзд Краматорськ-Харків – 35 грн.
- квитанція про проживання в готелі – 37,50 грн.
- квитанція про телефонні переговори з містом Краматорськ – 1,98 грн.
- довідка з залізничного вокзалу м. Харкова про вартість жорсткого плацкарту до м. Краматорська – 27,52 грн.
- рахунок на купівлю запчастин на трактор на 80 грн.

2. Іванов І.В. під час одержання коштів на відрядження не відзвітувався по раніше отриманій у підзвіт сумі в розмірі 50 грн.

3. Фактично було встановлено, що за даний період виторг від реалізації

даного підприємства склав 2500 грн.

4. 03.09 з каси була видана заробітна плата працівникам у сумі 1320 грн.

Рішення:

1. Дотримання встановленого ліміту каси (табл.).

<i>Дата</i>	<i>Залишок готівки на початок дня</i>	<i>Надходження готівки у касу</i>	<i>Видача готівки з каси</i>	<i>Залишок готівки на кінець дня</i>	<i>Ліміт каси</i>	<i>Понадлімітні залишки за кожний день</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
01.09	300	200		500	700	
02.09	500	200		700	700	
03.09	700	548	348	900	700	200
04.09	900	200		1100	700	400
05.09	1100	200		1300	700	600
06.09	1300	200		1500	700	800
07.09	1500	200	1320	380	700	
08.09	380	200		580	700	
09.09	580	200		780	700	80
10.09	780	312	1092		700	
Усього:						2080

Штрафна санкція: $2080 \times 2 = 4160$ грн.

2. Встановлено, що фактично підприємство одержало виторг у розмірі 2500 грн., а за документальними даними – 2000 грн. Таким чином має місце неповне оприбуткування готівки в касі. Штрафна санкція: $500 \times 5 = 2500$ грн.

3. У даному випадку Іванову І.В. видано в підзвіт на відрядження 348 грн., з яких 80 грн. він витратив на господарські потреби, що є нецільовим використання коштів, отриманих у банку. Штрафна санкція: 80 грн.

4. Іванов за отриманою у підзвіт сумою на відрядження повинен був відзвітуватися 09.09, а відзвітувався 10.09. Таким чином має місце порушення термінів звітності про підзвітну суму. Штрафна санкція: $348 \times 25\% = 87$ грн. Також йому не мали право видавати кошти на відрядження поки він не відзвітується за раніше виданою в підзвіт сумою. Штрафна санкція: $(348 + 50) \times 25\% = 99,50$ грн.

5. У даній ситуації не підтвердженими документально є такі витрати: проїзд із Краматорська до Харкова, проживання в готелі, телефонні переговори, вартість жорсткого плацкарту із Харкова в Краматорськ та купівля запасних частин. Штрафна санкція: $35 + 37,50 + 1,98 + 27,52 + 80 = 182,0$ грн.

Загальна сума штрафних санкцій:

$4160 + 2500 + 80 + 87 + 99,50 + 182,0 = 7108,50$ грн.

Завдання 3

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

- визначити розмір необґрунтовано пред'явлених витрат.

Дані для виконання:

Будівельно-монтажним управлінням на ремонтні роботи у замовника за актом ф. 2 списані такі витрати:

- заробітна плата малярів-верхолазів (вище 4 м) 3000 грн./750 м²;
- заробітна плата малярів (до 4 м) 1640 грн./820 м²;
- фарба масляна (2 грн./кг.) 1570 кг;
- нормо-витрати наведені із розрахунку дворазового малярного покриття.

Перевіркою встановлено, що частина робіт була проведена з матеріалу замовника (400 кг фарби БМУ отримало від замовника); загальний обсяг пофарбованих конструкцій складає 1500 м², з них вище 4 м – 500 м². Також проведена експертиза встановила, що роботи виконувалися за технологією одноразового покриття.

Рішення:

1. Визначимо суму витрат по ф.2:

$$3000 + 1640 + (1570 \times 2) = 7780 \text{ грн.}$$

2. Визначимо фактичні витрати:

а) заробітна плата малярів-верхолазів (вище 4 м):

$$3000 : 750 = 4 \text{ грн. / м}^2$$

$$(500 \times 4) : 2 = 1000 \text{ грн.};$$

б) заробітна плата малярів (до 4 м):

$$1640 : 820 = 2 \text{ грн. / м}^2$$

$$((1500-500) \times 2) : 2 = 1000 \text{ грн.};$$

в) витрати фарби:

$$(1570 - 400) \times 2 \text{ грн.} = 2340 \text{ грн.};$$

г) разом фактичні витрати:

$$1000 + 1000 + 2340 = 4340 \text{ грн.}$$

3. Сума необґрунтовано пред'явлених витрат:

$$7780 - 4340 = 3440 \text{ грн.}$$

Завдання 4

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

Перевірити стан обліку розрахунків з підзвітними особами на основі авансового звіту експедитора Тарасюка А. Б. від 21 квітня 2013 р. по витратах на господарські потреби. По виявлених порушеннях підготувати запис до акту ревізії та вказати джерела контролю.

Дані для виконання:

- залишок попереднього авансу за підзвітною особою – 10 грн.;
- одержано аванс з каси 02 квітня – 115 грн.;
- витрачено згідно авансового звіту від 15 квітня на придбання друкарського паперу – 107,50 грн., решту заборгованості внесено в касу підприємства;
- заборгованість за підзвітною особою (10+7,50) внесено в касу 22 квітня 2013 р.

Рішення:

1. При перевірці розрахунків з підзвітною особою виявлено такі порушення: видано аванс в сумі 115 грн. при наявності заборгованості по попередньо одержаному авансу.

2. Порушено терміни здачі авансового звіту по використаних сумах (3 дні) згідно положення, по даній задачі товарний чек від 03.04., а авансовий звіт складено 15.04.

3. Неправильно вказано кореспонденцію рахунків по списанню заборгованості з підзвітної особи, а саме: папір придбаний Тарасюком А. Б. необхідно було оприбуткувати на склад (прибутковий ордер ф. М-4) Дт 22 – Кт 372 і при передачі паперу зі складу для потреб адміністрації списати у витрачання записом Дт 92 – Кт 22.

Завдання 5

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

Перевірити стан обліку операцій з МШП. Вказати, чи є порушення в даній ситуації та які рекомендації може дати ревизор бухгалтеру щодо їх виправлення.

Дані для виконання:

Підприємство придбало 10 крісел вартістю 150 грн. за одиницю і зарахувало їх до складу МШП.

Рішення:

Як правило, крісла на складі підприємства використовуються не один рік, а кілька. Тому вони відноситимуться до необоротних активів, а їх вартість відноситиметься на затрати поступово, шляхом нарахування амортизації за методом, яке обрало підприємство.

Придбання матеріальних цінностей, термін експлуатації яких перевищує один рік, на рахунках бухгалтерського обліку відображається таким чином :

1. Одержано крісла від постачальника :

Дт 112 Кт 631 – 1250 грн. ($1500 - 250 = 1250$ – вартість без ПДВ)

2. Відображено податковий кредит (суму ПДВ) :

Дт 64 Кт 63 – 250 грн. ($\text{ПДВ} = 1500 \cdot 20 / 120 = 250$)

3. Перераховано кошти на рахунок постачальника за матеріальні цінності :

Дт 631 Кт 31 – 1500 грн.

4. Відображено суму нарахованого зносу :

Дт 91,92 Кт 132 – 625 грн. (150% їх вартості при передачі в експлуатацію).

Завдання 6

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

Перевірити правильність визначення фактичної собівартості готової продукції переданої з виробництва на склад.

Дані для виконання:

По даних обліку підприємства за ревізійний період списано фактичну собівартість готової продукції, переданої з основного виробництва на склад на суму 11405 грн.

$(2000+3200+135+2550+3520)$.

Незавершене виробництво у відповідності з технологічним процесом відсутнє.

За ревізійний період в обліку відображені наступні операції:

- Нарахована заробітна плата робітникам цеху основного виробництва за виготовлення продукції – 2000 грн.
- Витрачено матеріали в цеху основного виробництва на виготовлення продукції – 3200 грн.
- Списуються витрати від бракованої продукції, що підлягають утриманню з винних осіб – 135 грн.
- Списуються загально виробничі витрати на собівартість продукції – 2550 грн.
- Списуються адміністративні витрати – 3520 грн.

Рішення:

Витрати підприємства за період, що ревізується слід відобразити наступними записами:

Дт 23 Кт 66 – 2000;

Дт 23 Кт 20 – 3200;

Дт 375 Кт 24 – 135;

Дт 23 Кт 91 – 2550;

Дт 79 Кт 93 – 3520.

В результаті проведеного взаємного контролю встановлено факт неправильного розрахунку фактичної виробничої собівартості продукції переданої з виробництва на склад. Порухення полягає в наступних виявлених фактах:

- 1) в розрахунок фактичної собівартості включено суму втрат від браку, яка повинна бути відшкодована з винних осіб, які його допустили;
- 2) адміністративні витрати включені по даних підприємства до фактичної собівартості продукції, а згідно П(С)БО 16 «Витрати» їх списують на фінансові результати діяльності.

Завдання 7

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

Проаналізувати наведену виробничу ситуацію, вказати виявлені порушення і сформулювати висновки.

Дані для виконання:

Ревізійна комісія проводить інвентаризацію. Для вирішення виниклих проблем був запрошений її керівник.

Перелік проблем:

1) частина готової продукції надійшла на склад в час проведення інвентаризації;

2) існують запасні частини, які ніде не враховані, так як кладовщик відносить їх до відходів;

3) ревізори перевірили 20 одиниць готової продукції і порівняли результати з даними обліку, яких виявилось 8 од.

4) Кладовщик запропонував завершити інвентаризацію не в п'ятницю, а в понеділок рано;

5) На подвір'ї підприємства знаходиться велика кількість відходів (приблизно 9 т). Вартість їх значна з точки зору мети контролю.

Рішення:

1. На дату проведення інвентаризації всі операції повинні бути припинені. В іншому випадку, продукція, що надійшла, помічається «до перевірки» і «після перевірки». На кількість і вартість продукції, що надійшла «після перевірки» величина запасів повинна бути відкоректована.

2. Наявність будь-яких цінностей повинна бути вказана в інвентаризаційних відомостях. В даному випадку, запасні частини, які кладовщик рахував відходами повинні бути відображені як надлишок, виявлений в ході інвентаризації.

3. Наявність надлишку готової продукції свідчить про низький рівень внутрішнього контролю на підприємстві. 12 одиниць, виявлених в ході інвентаризації, представляють не оприбутковану продукцію.

4. Перевірку слід завершити в п'ятницю, так як за два неробочих дні кладовщик може завезти невистачаючі матеріальні цінності, або, навпаки, вивезти можливі надлишки.

5. Якщо можливо зважити вибірково частину цінностей, екстраполювати результати на всю сукупність і звірити з обліковими даними. На виявлену вартість відходів скласти окремий акт, згідно якого бухгалтерія повинна буде їх оприбуткувати.

Завдання 8

Практичний блок (ситуаційне завдання):

Необхідно:

Розглянути ситуацію з обліку реалізації основних засобів, пояснити суть допущених помилок і вказати, які рекомендації повинен дати ревизор бухгалтеру, щодо правильності відображення ситуації на рахунках бухгалтерського обліку.

Дані для виконання:

Підприємство реалізувало легковий автомобіль, первісна вартість якого за даними обліку - 21 200 грн., нарахований знос за час експлуатації – 2 000 грн., ціна реалізації включаючи ПДВ – 24 000 грн. Дана ситуація в реєстрах бухгалтерського обліку підприємства ображена наступним чином :

Дт 377 Кт 742 – 24000 грн.

Дт 131 Кт 105 – 2000 грн.

Дт 311 Кт 377 – 24000 грн.

Рішення:

В даній ситуації виявлені наступні помилки :

- не відображено податкових зобов'язань з ПДВ:

Дт 742 Кт 641 – 4 000 грн. ($24\,000 \cdot 20\% / 120\%$);

- не списано залишкову вартість реалізованого автомобіля:

Дт 972 Кт 105 – 19 200 грн. ($21\,200 - 2\,000$);

- не підраховано і не відображено фінансового результату від реалізації об'єкту основних засобів:

Дт 742 Кт 793 – 20 000;

Дт 793 Кт 972 – 19 200;

Дт 793 Кт 441 – 800 грн.

3.3. ТЕСТИ

1. Контроль – це:

а) 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;

б) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів;

в) це функція системи управління суспільними процесами;

г) одна з важливих функцій державного управління.

2. Соціальний контроль – це:

а) це спосіб саморегуляції соціальної системи, який забезпечує впорядкованість взаємодій між людьми завдяки нормативному регулюванню;

б) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів;

в) одна з важливих функцій державного управління;

г) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі.

3. Контроль свідомості – це:

а) це спосіб саморегуляції соціальної системи, який забезпечує впорядкованість взаємодій між людьми завдяки нормативному регулюванню;

б) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів;

в) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

г) одна з важливих функцій державного управління.

4. Державний контроль – це:

а) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави;

б) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

в) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів;

г) 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.

5. Конституційний контроль – це:

а) нагляд державних органів за дотриманням законодавства при здійсненні валютних операцій;

б) вид правоохоронної діяльності, що полягає у перевірці відповідності законів і підзаконних нормативних актів конституції держави;

в) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства;

г) комплекс заходів з розрегулювання міграції іноземних громадян і осіб без громадянства.

6. Валютний контроль – це:

а) вид правоохоронної діяльності, що полягає у перевірці відповідності законів і підзаконних нормативних актів конституції держави;

б) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства;

в) комплекс заходів з розрегулювання міграції іноземних громадян і осіб без громадянства;

г) нагляд державних органів за дотриманням законодавства при здійсненні валютних операцій.

7. Митний контроль – це:

а) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави;

б) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

в) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства;

г) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів.

8. Імміграційний контроль – це:

а) комплекс заходів з розрегулювання міграції іноземних громадян і осіб без громадянства;

б) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави;

в) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

г) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства.

9. Санітарно-епідеміологічний контроль – це:

а) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

б) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити

дотримання митного законодавства;

в) діяльність уповноважених органів з метою виявляти порушення санітарних вимог, спрямована на попередження захворювань людей, тварин і рослин;

г) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави.

10. Державний фінансовий контроль – це:

а) діяльність уповноважених органів з метою виявляти порушення санітарних вимог, спрямована на попередження захворювань людей, тварин і рослин;

б) система дій державних органів, обов'язками яких є виявляти порушення управління державними фінансовими ресурсами;

в) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави;

г) сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечити дотримання митного законодавства.

11. Цивільний контроль – це:

а) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання;

б) процес, який здійснює орган управління організації;

в) діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини;

г) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів.

12. Фінансовий контроль – це:

а) процес, який здійснює орган управління організації;

б) діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини;

в) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів;

г) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання.

13. Внутрішній контроль – це:

а) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання;

б) процес, який здійснює орган управління організації;

в) діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини;

г) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом

продуктів і пов'язаних із ними процесів.

14. Комплаєнс-контроль – це:

а) внутрішній контроль за відповідністю законодавству діяльності кредитної організації на фінансових ринках;

б) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів;

в) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання;

г) діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини.

15. Робітничий контроль – це:

а) внутрішній контроль за відповідністю законодавству діяльності кредитної організації на фінансових ринках;

б) визначення якісного та/або кількісного рівня відповідності знань і вмінь людини, яку навчають, взірцевій моделі результату навчання;

в) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів;

г) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання

16. Педагогічний контроль – це:

а) контроль, який здійснюють робітники над виробництвом, і розподілом продуктів і пов'язаних із ними процесів;

б) діяльність, яку здійснюють неурядові об'єднання і окремі особи, спрямована на виявлення і припинення порушень прав і свобод людини;

в) визначення якісного та/або кількісного рівня відповідності знань і вмінь людини, яку навчають, взірцевій моделі результату навчання;

г) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі.

17. Батьківський контроль – це:

а) комплекс правил і заходів із запобігання негативного впливу різної продукції, середовищ і мереж;

б) визначення якісного та/або кількісного рівня відповідності знань і вмінь людини, яку навчають, взірцевій моделі результату навчання;

в) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

г) комплексна програма медичного нагляду за особами, які займаються якоюсь діяльністю.

18. Лікарський контроль – це:

а) визначення якісного та/або кількісного рівня відповідності знань і

вмінь людини, яку навчають, взірцевій моделі результату навчання;

б) комплексна програма медичного нагляду за особами, які займаються якоюсь діяльністю;

в) застосування маніпулятивних методів при спробі змінити мислення чи поведінку індивіда всупереч його волі;

г) перевірка, спрямована виявити уживання спортсменом допінгу.

19. Технічний контроль – це:

а) це перевірка відповідності об'єкта (продукції або процесу, від якого залежить її якість) встановленим технічним вимогам;

б) це система конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин;

в) система дій державних органів, обов'язками яких є виявляти порушення управління державними фінансовими ресурсами;

г) діяльність, яка включає проведення вимірювань, перевірок, випробувань однієї чи декількох характеристик продукту або перебігу процесу з метою визначення їх відповідності встановленим вимогам.

20. Економічний контроль – це:

а) це система конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин;

б) система дій державних органів, обов'язками яких є виявляти порушення управління державними фінансовими ресурсами;

в) діяльність, яка включає проведення вимірювань, перевірок, випробувань однієї чи декількох характеристик продукту або перебігу процесу з метою визначення їх відповідності встановленим вимогам;

г) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави.

21. Головними функціями контролю є:

а) правоохоронна, тобто притягнення до відповідальності осіб, що вчинили правопорушення;

б) облік і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів контрольної системи (організації);

в) профілактична, тобто вироблення заходів, щоб не допустити такі порушення у подальшій діяльності;

г) порівняння їх з плановими показниками;

д) аналіз причин відхилень (у тому числі, кадрових);

е) виявлення причини і аналіз їхніх причин;

є) морально-виховна;

ж) корекція, тобто розроблення пропозицій, як усунути виявлені порушення;

з) розроблення заходів щодо досягнення поставленої мети.

22. Додатковими функціями контролю можна назвати такі:

а) облік і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів контрольної системи (організації);

б) порівняння їх з плановими показниками;

в) правоохоронна, тобто притягнення до відповідальності осіб, що вчинили правопорушення;

г) профілактична, тобто вироблення заходів, щоб не допустити такі порушення у подальшій діяльності;

д) аналіз причин відхилень (у тому числі, кадрових);

е) інші функції (морально-виховна, стабілізувальна, дисциплінарна тощо);

г) корекція, тобто розроблення пропозицій, як усунути виявлені порушення.

23. До основних принципів контролю відносять:

а) принцип об'єктивності, принцип незалежності, принцип планування, принцип законності та принцип відповідальності;

б) принцип відповідності, принцип системності, принцип усезагальненості, принцип неперервності та принцип об'єктивності;

в) принцип відповідності, принцип системності, принцип усезагальненості, принцип неперервності, принцип об'єктивності, принцип незалежності, принцип гласності, принцип ефективності, принцип науковості, принцип планування, принцип законності та принцип відповідальності;

г) принцип системності, принцип усезагальненості, принцип незалежності, принцип гласності та принцип науковості.

24. Суб'єктами контролю є:

а) предмети чи процеси, а також стан справ – на які націлено процес контролю;

б) інспектори Міністерства доходів і зборів України;

в) працівники Державного казначейства;

г) органи чи особа, наділені правом (чи уповноважені) здійснювати функції і процедури контролю.

25. Об'єктами контролю виступають:

а) органи чи особа, наділені правом (чи уповноважені) здійснювати функції і процедури контролю;

б) предмети чи процеси, а також стан справ – на які націлено процес контролю;

в) господарські факти і операції;

г) факти господарських і фінансових порушень.

26. Предмет контролю – це:

а) набір запитань і критеріїв, згідно яких організовують контроль;

б) господарська діяльність підприємства;

в) факти господарських і фінансових порушень;

г) документальні дані, що вивчаються шляхом застосування спеціальних прийомів з позиції їх законності, достовірності та доцільності.

27. Контрольний процес – це:

а) 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;

б) перевірка виробничо-фінансової діяльності підприємства або його частин на підставі достовірних документів або записів;

в) послідовність певних дій працівника контрольної служби щодо виявлення окремих негативних фактів, та визначення на їх основі тенденцій поведінки об'єкта контролю;

г) правильної відповіді не запропоновано.

28. До основних історичних етапів розвитку контролю відносяться:

а) рабовласницька суспільно-економічна формація; феодальна суспільно-економічна формація; соціалістична суспільно-економічна формація; суспільно-економічна формація з умовами ринкової економіки;

б) первісна суспільно-економічна формація; рабовласницька суспільно-економічна формація; феодальна суспільно-економічна формація; соціалістична суспільно-економічна формація; суспільно-економічна формація з умовами ринкової економіки;

в) первісна суспільно-економічна формація; феодальна суспільно-економічна формація; соціалістична суспільно-економічна формація;

г) феодальна суспільно-економічна формація; соціалістична суспільно-економічна формація; суспільно-економічна формація з умовами ринкової економіки.

29. Господарський контроль – це:

а) діяльність уповноважених органів з метою виявляти порушення санітарних вимог, спрямована на попередження захворювань людей, тварин і рослин;

б) система дій державних органів, обов'язками яких є виявляти порушення управління державними фінансовими ресурсами;

в) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання

законів і інших правових актів, що видаються органами держави;

г) систематизована діяльність керівництва підприємства, спрямована 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.

30. Господарський контроль виконує такі функції:

- а) правоохоронну, профілактичну (виховну), стабілізувальну;
- б) профілактичну (виховну), інформаційну (сигнальну), інструктивну (мобілізуючу);
- в) стабілізувальну, інформаційну (сигнальну) та правоохоронну;
- г) морально-виховну та інструктивну (мобілізуючу).

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

- а) стадія виробництва, стадія розподілу, стадія споживання;
- б) організаційно-підготовча стадія, технологічна стадія, результативна стадія;
- в) організаційно-підготовча стадія, стадія виробництва, стадія споживання, стадія розподілу;
- г) всі наведені відповіді правильні;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

32. Предметом господарського контролю є:

- а) процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту, а також власність як матеріальна основа всіх цих стадій матеріального виробництва;
- б) юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності;
- в) документальні дані, що вивчаються шляхом застосування спеціальних прийомів з позиції їх законності, достовірності та доцільності;
- г) господарська діяльність підприємства.

33. Об'єктами господарського контролю у широкому розумінні є:

- а) юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності;
- б) окремі господарські факти і операції, що формують господарські процеси, вся сукупність яких є господарською діяльністю певного суб'єкта;
- в) процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту, а також власність як матеріальна основа всіх цих стадій матеріального виробництва;
- г) працівники державного фінансового контролю, які здійснюють

контроль (перевірку).

34. Об'єктами господарського контролю у конкретному розумінні є:

- а) необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість);
- б) запаси;
- в) кошти, розрахунки та інші активи;
- г) власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- д) довгострокові й поточні зобов'язання;
- е) доходи й результати діяльності;
- є) витрати за елементами й витрати діяльності;
- ж) всі наведені відповіді правильні.

35. Метод контролю означає:

а) розробку пропозицій щодо впливу управління на працівників підприємства та усунення й попередження обставин, які викликають відхилення від плану;

б) 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;

в) сукупність прийомів і способів дослідження господарських процесів, фактичної наявності та руху майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничих відносин, які при цьому виникають;

г) виявлення відхилень методом порівняння фактичних і планових показників діяльності, оцінки показників та виявлення відхилень від регламентів і тенденцій у поведінці об'єкта контролю.

36. До загальнонаукових методичних прийомів контролю відносять:

а) індукцію, дедукцію, аналіз, синтез, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію та інші;

б) специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки;

в) прийоми документального контролю; прийоми фактичного контролю; розрахунково-аналітичні прийоми; способи узагальнення і реалізації результатів контролю;

г) індукцію, дедукцію, аналіз та синтез.

37. До власних методичних прийомів контролю відносять:

а) специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки;

б) індукцію, дедукцію, аналіз, синтез, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію та інші;

в) прийоми документального контролю; прийоми фактичного контролю;

розрахунково-аналітичні прийоми; способи узагальнення і реалізації результатів контролю;

г) індукцію, дедукцію, аналіз та синтез.

38. До принципів господарського контролю можна віднести:

а) встановлення норм з окремих аспектів функціонування об'єкта;

б) визначення структури та обсягу інформації про об'єкт;

в) застосування кібернетичного методу дослідження поведінки об'єкта на основі принципу зворотного зв'язку між технологічною та інформаційною системами;

г) планування господарської діяльності в операційному, тактичному і стратегічному режимах;

д) виявлення відхилень методом порівняння фактичних і планових показників діяльності, оцінки показників та виявлення відхилень від регламентів і тенденцій у поведінці об'єкта контролю;

е) всі наведені відповіді правильні.

39. За організаційними формами господарський контроль в Україні поділяють на:

а) державний контроль, муніципальний, незалежний та контроль власника;

б) державний та недержавний контроль;

в) державний контроль; муніципальний та незалежний;

г) державний контроль, муніципальний та контроль власника.

40. Державний контроль здійснюють:

а) власники, бухгалтерські, фінансові та інші функціональні служби підприємств;

б) місцеві Ради народних депутатів та їх комісії;

в) органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; органи державного фінансового контролю; Міністерство доходів і зборів України; 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.

г) органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; органи державного фінансового контролю; Міністерство доходів і зборів України; місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

41. Муніципальний контроль здійснюють:

а) місцеві Ради народних депутатів та їх комісії;

б) органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; органи державного фінансового контролю; Міністерство доходів і зборів України; місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

зборів України; місцеві Ради народних депутатів та їх комісії;

в) власники, бухгалтерські, фінансові та інші функціональні служби підприємств;

г) органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; органи державного фінансового контролю; Міністерство доходів і зборів України; місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

42. Незалежний контроль здійснюють:

а) місцеві Ради народних депутатів та їх комісії;

б) на госпрозрахункових засадах;

в) власники, бухгалтерські, фінансові та інші функціональні служби підприємств;

г) для об'єктів недержавного сектору економіки.

43. Контроль власника здійснюють:

а) на госпрозрахункових засадах;

б) місцеві Ради народних депутатів та їх комісії;

в) власники, бухгалтерські, фінансові та інші функціональні служби підприємств;

г) міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання, а також власники підприємств, бухгалтерська і фінансово-економічна служба підприємств.

44. Основна мета ревізії – це:

а) перевірка виробничо-фінансової діяльності підприємства або його частин на підставі достовірних документів або записів;

б) 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;

в) перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фонах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів;

г) полягає у виявленні і детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії.

45. Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії класифікуються на:

а) тематичними, повними і частковими;

б) комплексні і некомплексні;

в) відомчі, позавідомчі та вибіркові;

г) відомчі і позавідомчі.

46. Відомчі ревізії проводять?

а) працівники відомства на підпорядкованих підприємствах одного власника;

б) органи громадського контролю;

в) контрольно-ревізійний апарат вищестоящих органів;

г) аудиторські фірми.

47. Позавідомчі ревізії здійснюють?

а) працівники відомства на підпорядкованих підприємствах одного власника;

б) органи державного, аудиторського контролю;

в) контрольно-ревізійний апарат вищестоящих органів;

г) аудиторські фірми.

48. Тематична перевірка – це:

а) форма контролю, що 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;

б) форма контролю, що є незалежною експертизою фінансового стану суб'єкта господарювання, підтвердження записів у бухгалтерських документах, правильності складання звітних форм;

в) форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій;

г) перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству.

49. Аудит – це:

а) форма контролю, що є незалежною експертизою фінансового стану суб'єкта господарювання, підтвердження записів у бухгалтерських документах, правильності складання звітних форм;

б) перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству;

в) форма контролю, що 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;

г) форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини.

50. Службове розслідування – це:

а) форма контролю, що 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;

б) форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини;

в) форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій;

г) перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству.

51. Ревізія – це:

а) 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;

б) перевірка виробничо-фінансової діяльності підприємства або його частин на підставі достовірних документів або записів;

в) всі наведені відповіді правильні;

г) правильної відповіді не запропоновано.

52. Який правовий документ регламентує проведення ревізій в Україні?

а) Закон України «Про аудиторську діяльність»;

б) Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

в) Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»;

г) Закон України «Про рахункову палату»;

53. Основним завданням ревізії є:

а) перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фонах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів;

б) розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання в подальшому;

в) здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереження;

г) всі відповіді правильні.

54. Предметом ревізії є:

а) господарська діяльність підприємства;

б) господарські факти і операції;

в) документальні дані, що вивчаються шляхом застосування спеціальних прийомів з позиції їх законності, достовірності та доцільності;

г) факти господарських і фінансових порушень.

55. Об'єктами ревізії є:

а) активи і фінансові зобов'язання;

б) розрахункові операції;

в) окремі господарські факти і операції, що формують господарські процеси, вся сукупність яких є господарською діяльністю певного суб'єкта;

г) операції з майном підприємства;

56. Суб'єктами ревізії є:

а) працівники державного фінансового контролю, які здійснюють ревізію (перевірку);

б) аудитори і аудиторські фірми;

в) інспектори Міністерства доходів і зборів України;

г) працівники Державного казначейства.

57. Принцип раптовості:

а) забезпечує об'єктивну оцінку діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів та обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними;

б) полягає в тому, що кожна наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої;

в) дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

г) полягає у виявленні і детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії.

58. Принцип активності ревізії полягає у:

а) застосуванні засобів і способів перевірки в момент, коли підконтрольні особи цього не чекають;

б) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за

прийняте рішення;

в) виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії;

г) розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень;

д) правильної відповіді не запропоновано.

59. Принцип безперервності ревізії полягає у:

а) тому, що розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення винних осіб до відповідальності;

б) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення;

в) тому, що дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

г) тому, що кожна наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої.

60. Принцип повноти ревізії полягає у:

а) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення;

б) тому, що дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

в) виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії;

г) розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень.

61. Принцип об'єктивності та всебічності ревізії полягає у:

а) тому, що дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

б) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення;

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;

г) об'єктивній оцінці діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними.

62. Принцип послідовності ревізії полягає у:

а) тому, що розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення винних осіб до відповідальності;

б) об'єктивній оцінці діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними;

в) тому, що кожна наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої;

г) виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії.

63. Принцип гласності ревізії полягає у:

а) тому, що про її проведення після пред'явлення повноважень ревізорами широко оголошується;

б) тому, що дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

в) виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії;

г) розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень.

64. Принцип оцінки факторів, виявлених ревізією полягає у:

а) тому, що дає можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві, досягти узгодженості дій ревізорів і забезпечити максимальну ефективність ревізійного процесу;

б) тому, що 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;

в) виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для ревізії;

г) розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень.

65. Принцип ревізійної безпосередності полягає у:

а) забезпеченні такого порядку 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;

б) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення;

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;

г) об'єктивній оцінці діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними.

66. Принцип виховної дії полягає у:

а) прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених перед ревізією завдань, готовності ревізора взяти на себе відповідальність за прийняте рішення;

б) тому, що розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення винних осіб до відповідальності;

в) об'єктивній оцінці діяльності підприємства з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин та зв'язків між ними;

г) тому, щоб в кожному конкретному випадку виключалась можливість повторення помилок та порушень в майбутньому.

67. Планові ревізії на підприємстві:

а) затверджуються в річних і квартальних планах;

б) затверджуються тільки в річних планах;

в) затверджуються тільки в квартальних планах;

г) ваш варіант.

68. Позапланові ревізії на підприємстві проводяться:

а) на підставі протоколу слідчого;

б) на підставі наказу керівника органів державного фінансового контролю;

в) на підставі скарги на ім'я прокурора;

г) на вимогу суду, прокуратури, інших органів контролю або управління.

69. За відомчою належністю ревізії бувають:

а) повні, часткові, тематичні;

б) суцільні, вибіркові, комбіновані;

в) відомчими, позавідомчими та змішаними;

г) первинні, повторні, додаткові.

70. Ревізії за порядком призначення бувають:

а) повні, часткові, тематичні;

б) планові і непланові;

в) суцільні, вибіркові, комбіновані;

г) первинні, повторні, додаткові.

71. За обсягом дослідження ревізії бувають:

- а) тематичними, повними і частковими;
- б) комплексні і некомплексні;
- в) вибіркові і суцільні;
- г) повні і часткові.

72. За способом проведення ревізії поділяють на:

- а) первинні, повторні і додаткові;
- б) планові і позапланові;
- в) суцільні, вибіркові і комбіновані;
- г) тематичні, повні і часткові.

73. За глибиною перевірки ревізії можуть бути:

- а) тематичними, повними і частковими;
- б) комплексні і некомплексні;
- в) наскрізними, ненаскрізними та централізованими;
- г) тематичними, повними і частковими.

74. За порядком проведення ревізії поділяють на:

- а) загальні і деталізовані;
- б) комплексні і некомплексні;
- в) вибіркові і суцільні;
- г) первинні, повторні та додаткові.

75. За колом питань, що належить вивчити ревізії поділяються на:

- а) комплексні і некомплексні;
- б) вибіркові і суцільні;
- в) повні і часткові
- г) загальні і деталізовані.

76. По відношенню до підприємства ревізії можуть бути:

- а) тематичними, повними і частковими;
- б) комплексні і некомплексні;
- в) наскрізними, ненаскрізними та централізованими;
- г) внутрішніми та зовнішніми.

77. По відношенню до обов'язків суб'єктів контролю ревізії поділяються на:

- а) первинні, повторні та додаткові;
- б) комплексні і некомплексні;
- в) вибіркові і суцільні;
- г) обов'язкові та статутні.

78. За кількістю учасників ревізії можуть бути:

- а) повні, часткові, тематичні;

- б) суцільні, вибіркові, комбіновані;
- в) колективними та індивідуальними;
- г) первинні, повторні, додаткові.

79. Функціями ревізії є:

- а) розробка та запровадження в практику наукових способів та прийомів ревізії;
- б) профілактика порушень;
- в) законність, доцільність та достовірність операцій;
- г) виявлення причин та умов, які сприяють порушенням;
- д) виявлення та відшкодування зловживань;
- е) контроль виконання;
- є) розробка заходів по усуненню обставин, які сприяють порушенням;
- ж) всі наведені відповіді правильні;
- з) правильними відповідями є «а», «г» та «д».

80. Завданнями ревізії є:

- а) розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання в подальшому;
- б) здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням;
- в) 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;
- г) всі наведені відповіді правильні;
- д) нема правильної відповіді.

81. Планування контрольно-ревізійного процесу та проведення державного фінансового контролю базується на:

- а) ст. 2, ст. 3, ст. 4, ст. 5 та ст. 11 оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;
- б) ст. 2 та ст. 11 оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;
- в) ст. 2, ст. 3, ст. 4 та ст. 5 оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;
- г) ст. 11 оновленого Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

82. Державний фінансовий контроль в Україні реалізують через:

- а) проведення державного планової виїзної ревізії або ж позапланової виїзної ревізії;
- б) проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних

закупівель та інспектування;

в) проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, планової виїзної ревізії або ж позапланової виїзної ревізії;

г) проведення державного фінансового аудиту та планової виїзної ревізії або ж позапланової виїзної ревізії.

83. Державний фінансовий аудит полягає у:

а) 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;

б) 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;

в) документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель;

г) нема правильної відповіді.

84. Інспектування полягає у:

а) 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;

б) документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель;

в) 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;

г) нема правильної відповіді.

85. Перевірка державних закупівель полягає у:

а) 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;

б) документальному та фактичному аналізу дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель;

в) 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;

г) нема правильної відповіді.

86. Проведення ревізій органи державного фінансового контролю здійснюють відповідно до:

а) ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

б) ст. 5 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

в) ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

г) ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

87. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати:

а) тридцяти робочих днів;

б) двадцяти робочих днів;

в) десяти робочих днів;

г) сорока робочих днів.

88. Позапланова виїзна ревізія не повинна перевищувати:

а) тридцяти робочих днів;

б) двадцяти робочих днів;

в) десяти робочих днів;

г) п'ятнадцяти робочих днів.

89. Термін продовження проведення планової виїзної ревізії на підприємстві не може перевищувати:

а) 15 робочих днів;

б) 25 робочих днів;

в) 30 робочих днів;

г) 60 робочих днів.

90. Термін продовження проведення позапланової виїзної ревізії на

підприємстві не може перевищувати:

- а) 15 робочих днів;
- б) 25 робочих днів;
- в) 30 робочих днів;
- г) 5 робочих днів.

91. За своєю ініціативою проводять ревізії та перевірки:

- а) не частіше одного разу на рік;
- б) не рідше, ніж один раз на рік;
- в) не частіше, ніж один раз на два роки;
- г) у будь-який час.

92. Плани ревізії, які 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 - це:

- а) поточні плани;
- б) перспективні плани;
- в) річні плани;
- г) квартальні плани.

93. Плани ревізії, які складаються на наступний календарний рік та містять дані щодо назви і місцезнаходження підприємства, об'єкта ревізії, за який період проведена попередня ревізія, період поточної ревізії, вид, строк проведення ревізії, тривалість ревізії в днях, виконавців - це:

- а) перспективні плани;
- б) річні плани;
- в) квартальні плани;
- г) поточні плани.

94. План, який складається на рік, підписаний керівником органу державного фінансового контролю та затверджений керівником вищестоящего органу (міністерства, відомства, департаменту, управління) - це:

- а) поточний план;
- б) перспективний план;
- в) річний план;
- г) квартальний план.

95. План, який складається за 10-12 днів до початку нового кварталу, підписаний керівником підрозділу органу державного фінансового контролю та затверджений керівник відомства - це:

- а) поточний план;

- б) перспективний план;
- в) річний план;
- г) квартальний план.

96. Ревізійний процес це:

- а) ревізія процесу виробництва;
- б) ряд послідовних етапів (стадій) перевірки;
- в) сукупність дій ревизора;
- г) процедура пізнання дійсності.

97. План ревізії це:

- а) документ, в якому вказується перелік контрольно-ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці;
- б) перелік питань, сформульованих згідно програми;
- в) сума штрафів, яку слід внести підприємству до бюджету;
- г) документ, в якому зазначена послідовність проведення ревізій діяльності структурних підрозділів підприємства.

98. Поточний план контрольно-ревізійної роботи складається на:

- а) термін, що залишився до кінця поточного року;
- б) наступний календарний рік;
- в) п'ять років;
- г) шість місяців.

99. Підготовка до проведення ревізії починається:

- а) з видачі розпорядження про проведення ревізії;
- б) з прибуття ревизорів на підприємство;
- в) з вибору методики проведення ревізії;
- г) вивчення матеріалів, що характеризують діяльність підприємства.

100. Основною фігурою ревізійного процесу є:

- а) керівник підприємства, що ревізується;
- б) матеріально відповідальна особа;
- в) ревизор;
- г) головний бухгалтер підприємства.

3.4. Комплексне практичне індивідуальне завдання

Комплексне практичне індивідуальне завдання з дисципліни «Контроль і ревізія» виконується самостійно кожним студентом на основі сформованого випадковим чином вибіркового масиву вихідних (первинних) даних, оформлених у вигляді статистичної таблиці. КППЗ охоплює усі основні теми дисципліни «Контроль і ревізія». Метою виконання КППЗ є засвоєння методики контролю і ревізії. КППЗ оформлюється у відповідності з встановленими вимогами. При виконанні та оформленні КППЗ студент може використовувати комп'ютерну техніку, зокрема Microsoft Excel. Кожен з шести пунктів КППЗ оцінюється за 100-бальною шкалою, а також визначається підсумкова оцінка (як середня арифметична з шести проміжних оцінок). Виконання КППЗ є одним із обов'язкових складових модулів залікового кредиту з дисципліни.

Теми теоретичної частини індивідуального завдання:

1. Господарський контроль: сутність та необхідність.
2. Етапи розвитку господарського контролю.
3. Функції господарського контролю та процес його здійснення.
4. Класифікація господарського контролю.
5. Зв'язок господарського контролю з іншими навчальними дисциплінами.
6. Суб'єкти зовнішнього контролю та їх характеристика.
7. Органи законодавчої влади.
8. Органи виконавчої влади.
9. Судові органи.
10. Спеціальні контролюючі органи.
11. Органи місцевого самоврядування
12. Аудиторський контроль.
13. Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні.
14. Історія Служби фінансового контролю.
15. Державний фінансовий аудит, етапи його проведення
16. Характеристика Стандартів державного фінансового контролю за використання бюджетних коштів.
17. Права та обов'язки відповідальних осіб органів державного фінансового контролю.
18. Контроль в умовах комерційної таємниці.
19. Сутність ревізії.
20. Предмет і об'єкти ревізії.
21. Мета, завдання, функції та принципи ревізії.
22. Класифікація ревізій.
23. Система органів Державної фінансової інспекції України: завдання та функції.
24. Структура органів Державної фінансової інспекції України.
25. Фінансові санкції та адміністративні штрафи.

26. Права та обов'язки ревізорів.
27. Етика ревізора.
28. Планування ревізійної роботи.
29. Ревізійний процес та його учасники.
30. Підготовка до ревізії та етапи її проведення.
31. Дії ревізорів на об'єкті ревізії.
32. Організація і здійснення ревізійного процесу з використанням технічних засобів.
33. Тактичні прийоми отримання пояснень.
34. Зловживання: методи і види.
35. Матеріальна шкода: поняття та види.
36. Причини виникнення матеріальної шкоди.
37. Доведення вини в ревізійному процесі.
38. Матеріальна відповідальність: сутність та види.
39. Визначення розміру матеріальної шкоди.
40. Інші види відповідальності.
41. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування.
42. Поняття об'єктивної істини в ревізії.
43. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії.
44. Визначення меж ревізії.
45. Застосування прийомів економічного аналізу в ревізії.
46. Методика ревізії і способи вивчення фактів дійсності.
47. Техніка і способи ревізійного дослідження документів.
48. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій.
49. Техніка вилучення документів в процесі ревізії.
50. Ревізія в умовах застосування комп'ютерних технологій.
51. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії.
52. Ревізійне дослідження господарських операцій.
53. Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків.
54. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах.
55. Перевірка стану організації облікової політики.
56. Документи, що узагальнюють ревізорську діяльність.
57. Порядок і техніка оформлення ревізійного процесу.
58. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії.
59. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання.
60. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності.

Практичний блок індивідуального завдання **ЗАДАЧА**

Необхідно: скласти вступну частину акту ревізії.

Дані для виконання:

Ревізія проводилась на ВАТ "Автозапчастини" Тернопільського району. Ревізію проводив старший ревізор Тернопільського контрольно-ревізійного управління Калимов К.В. на підставі наказу по Тернопільському контрольно-ревізійному управлінню від 2-го липня ц.р, № 470. Ревізійний період з 1-го червня минулого року по 1-ше липня цього року. Ревізія проводилася з 5-го по 27-ше липня ц.р.

Право розпорядчих підписів на документах в ревізуємий період мали: директор підприємства ВАТ "Автозапчастини" Торчук Т.К., головний бухгалтер Горець Г.С. Ревізія проводилась в їх присутності.

ЗАДАЧА

Необхідно: зазначити перелік можливих причин виникнення порушень.

Дані для виконання:

При ревізії фінансово-господарської діяльності ВАТ "Зборівхлібопродукти" встановлено наступні факти: недостача і розтрата пального - на 20270 грн., недостача і зайве списання гречки - на 12609 грн., пшениці п'ятого класу - на 60060 грн., недостача пшениці четвертого класу - на 87469 грн., ячменю - на, 34923 грн., нецільове використання хлібопродуктів, що були на Державному зберіганні - на 5100 грн.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- встановити характер порушень;
- визначити міру матеріальної відповідальності посадових осіб;
- оформити акт за встановленими порушеннями і зробити відповідні висновки.

Дані для виконання:

Члени селянської спілки звернулись у контрольно-ревізійний відділ із колективною заявою про те, що голова спілки використовує запасні частини і пальне господарства для власної легкової автомашини ГАЗ-2410 "Волга".

При документальній перевірці господарських операцій спілки 12.10.м.р. встановлено, що до спілки протягом лютого минулого року надійшли запасні частини для Волги на суму 8040 грн., хоча такої марки автомобіля у господарстві немає. У березні минулого року на машину РАФ списано запасні частини для Волги на суму 4590 грн. У травні минулого року машину РАФ продано фермерському господарству "Бридун і родина" за 45300 грн.

Решту запасних частин згідно із товарно-транспортною накладною АР-І № 526981 від 26-го серпня минулого року реалізовано сусідньому господарству "Озерянське" за 1308 грн. Оплата не проведена. При зустрічній звірці в

"Озерянському" запасні частини на склад не оприбутковували і документи на них відсутні.

Бензин А-76 за січень-вересень м.р у кількості 15820 л списано на автомобіль УАЗ-469. Згідно з діючими нормативами витрат пального списанню підлягав 13240 л бензину А-76.

ЗАДАЧА

Необхідно: визначити, в яких з наведених нижче випадків працівники підприємства несуть повну матеріальну відповідальність. Відповідь оформити у вигляді таблиці.

Випадки	Вид матеріальної	
	повна	неповна
1	2	3

Дані для виконання:

1. Матеріальна шкода нанесена не при виконанні трудових обов'язків.
2. Причиною матеріальної шкоди є нестача, навмисне знищення чи навмисне псування матеріалів, напівфабрикатів, продукції тощо.
3. Посадова особа визнана винною у незаконному звільненні або незаконному переведенні працівників на іншу роботу.
4. Матеріальну шкоду нанесено при виконанні трудових обов'язків.
5. Між працівником та власником укладається письмовий договір про прийняття на себе робітником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання чи для інших цілей.
6. У відповідності із законодавством на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за матеріальну шкоду, нанесену власнику при виконанні трудових обов'язків.
7. Матеріальну шкоду нанесено працівником, який знаходився в нетверезому стані.
8. Майно та інші цінності були отримані працівником в підзвіт за разовою довіреністю чи по інших разових документах.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- встановити характер порушень;
- визначити міру матеріальної відповідальності посадових осіб;
- скласти акт за встановленими порушеннями і зробити відповідні висновки.

Дані для виконання:

У процесі зустрічної звірки, проведеної ревизором, виявлено, що Чортківський ПМК-3 утримав з рахунку господарства Ч 5642 грн. за труби (платіжна вимога № 2125/2 від 29-го вересня минулого року). Труби на складах господарства не оприбутковані.

При додатковому розслідуванні встановлено, що доручення на отримання труб виписано на ім'я головного інженера господарства. Журнал обліку виданих доручень у спілці не ведуть. Головний інженер усно вказав, що труби не отримували і письмове пояснення не даватиме.

Бухгалтерська експертиза засвідчила ідентичність підписів головного інженера у розрахунково-платіжних відомостях і дорученні на отримання труб.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- визначити розмір матеріальної відповідальності завідувача складом та інших посадових осіб за недостачу паливо-мастильних матеріалів;
- встановити суму недостачі паливо-мастильних матеріалів (ціни взяти на момент вирішення завдання);
- скласти акт про недостачу паливо-мастильних матеріалів.

Дані для виконання:

При ревізії паливно-мастильних матеріалів виявлена недостача бензину А-76 у кількості 360 л, бензину АІ-92 - 230 л, нігролу - 25 л. У пояснювальній записці завідувач складом паливо-мастильних матеріалів вказав, що він працює у господарстві недавно, про повну матеріальну відповідальність не попереджений, договір з господарством не укладав і відповідати за розтрату не збирається.

ЗАДАЧА

Необхідно: визначити розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню винною особою.

Дані для виконання:

При проведенні інвентаризації виявлена недостача спирту, що знаходиться в підзвіті у ветлікаря господарства, в кількості 1500 мл (природній убуток списано). Контрольною перевіркою встановлено, що міцність спирту на момент проведення інвентаризації дорівнювала 80 %. За даними обліку, міцність спирту, що надходить в господарство повинна складати 95 %. Фактичний залишок спирту, одержаного в підзвіт ветлікарем на момент інвентаризації, склав 3000 мл. Недостачу спирту і його фальсифікацію (розбавлення водою) ветлікар визнав.

ЗАДАЧА

Необхідно: визначити, в яких з наведених нижче випадків працівники підприємства несуть повну матеріальну відповідальність. Відповідь оформити у вигляді таблиці.

Випадки	Вид матеріальної	
	повна	неповна
1	2	3

Дані для виконання:

1. Матеріальна шкода нанесена не при виконанні трудових обов'язків.
2. Причиною матеріальної шкоди є недостача, навмисне знищення чи навмисне псування матеріалів, напівфабрикатів, продукції тощо.
3. Посадова особа визнана винною у незаконному звільненні або незаконному переведенні працівників на іншу роботу.
4. Матеріальну шкоду нанесено при виконанні трудових обов'язків.
5. Між працівником та власником укладається письмовий договір про прийняття на себе робітником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання чи для інших цілей.
6. У відповідності із законодавством на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за матеріальну шкоду, нанесену власнику при виконанні трудових обов'язків.
7. Матеріальну шкоду нанесено працівником, який знаходився в нетверезому стані.
8. Майно та інші цінності були отримані працівником в підзвіт за разовою довіреністю чи по інших разових документах.

ЗАДАЧА

Необхідно: вказати, яку відповідальність несуть працівники підприємства у нижче наведених ситуаціях.

Дані для виконання:

Перелік ситуацій:

1. На момент виявлення недостачі не був укладений договір про повну матеріальну відповідальність.
2. Головний механік, що знаходився у нетверезому стані, зіпсував спеціальне пристосування для демонтажу двигунів.
3. Начальник відділу кадрів незаконно перевів технолога на посаду лаборанта.
4. Бухгалтер порушив порядок ведення обліку.
5. Шкода завдана діями працівника, які мають ознаки злочинних.
6. При оприбуткуванні від експедитора товарно-матеріальних цінностей було виявлено, що 30 % товару на суму 1200 грн. зіпсовано.

7. Бухгалтером була безпідставно нарахована премія в розмірі 500 грн.
8. Заступник директора дав наказ прийняти на склад товарно-матеріальні цінності, що швидко псуються, в непристосованому приміщенні. В результаті зіпсовано товарно-матеріальні цінності на суму 1,5 млн. грн.
9. Директор підприємства не дав згоду на обладнання приміщення каси броньованими дверима та ґратами внаслідок чого готівка для виплати заробітної плати була викрадена.

ЗАДАЧА

Необхідно: встановити, характеристики яких видів ревізії наведені нижче:

1. Ревізія проводиться одночасно на Ружинському і Андрушівському маслозаводах, що входять до ВАТ "Луганськмолоко".
2. Ревізія проводиться на ЗАТ "Забудовник" на вимогу обласної прокуратури.
3. В ході ревізії перевірено всі документи і реєстри бухгалтерського обліку за весь період господарювання,
4. На ВАТ "Зоря" проведено ревізію, склад ревізорів якої на 100 % був змінений по відношенню до складу попередньої, яку було проведено в цьому ж кварталі.
5. На підприємство повернулися ревізори через 20 днів після підписання акту ревізії для того, щоб перевірити на вимогу начальника контрольно-ревізійного відділу окремі факти, що висвітлені в акті попередньої ревізії.
6. На державному підприємстві протягом року було проведено ревізію.
7. За рішенням загальних зборів акціонерів в липні було проведено ревізію.
8. Ревізія проводилась на ВАТ "Авто" із залученням спеціалістів різних галузей.
9. В ході ревізії перевірялись не всі документи і реєстри, а лише деяка їх частина.
10. В ході ревізії частина документів перевірялась суцільним способом, а частина вибіркоvim.

ЗАДАЧА

Необхідно: ознайомитись з наведеним нижче переліком фактів в господарській діяльності підприємства та вказати лише на ті, що можуть бути причинами виникнення недостач, розтрат і крадіжок.

Дані для виконання:

1. Відсутність на деяких виробництвах технологічно обґрунтованих норм витрачання сировини та матеріалів.
2. Невчасне подання звітів матеріально відповідальними особами.
3. Списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорожчої сировини більш дешевою без відображення таких фактів у

документах.

4. Неправильне котирування документів.
5. Застосування не виправдано високих норм природного убутку і безконтрольність виробничих втрат.
6. Недостатнє метрологічне забезпечення виробництва (в тому числі складського господарства).
7. Приймання та відпуск матеріальних цінностей і готової продукції без зважування, вимірювання, перерахунку або без технічних випробувань їх якості.
8. Неправильне застосування кодів (в умовах автоматизації обліку) у первинних документах, що відображають рух цінностей.
9. Невчасне подання табелів обліку використання робочого часу.
10. Порухення технологічного циклу.
11. Недосконалість пропускної системи.
12. Несвоєчасне і неправильне складання первинної документації на витрачання матеріалів, незадовільний стан оперативно-бухгалтерського обліку.
13. Неправильне і нерозбірливе маркування товарно-матеріальних цінностей в документах.
14. Перевантаження виробничих потужностей,
15. Недотримання графіку документообороту.
16. Приховування виручки через її несвоєчасну чи нерівномірну здачу до банку.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- уважно прочитати наведений нижче перелік негативних фактів господарського життя;
 - вказати лише на ті, результатом яких є завдана матеріальна шкода.
- Відповідь обґрунтувати.

Дані для виконання:

1. Недостачі грошових коштів, тварин, а також товарно-матеріальних цінностей і готової продукції понад норм природного убутку.
2. Повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції.
3. Постійні запізнення на роботу.
4. Виплата заробітної плати понад встановлені розцінки, внаслідок зниження норм виробітку або дописок обсягів виконаних робіт, а також при підвищенні посадових окладів або утриманні з заробітної плати працівників, що не передбачено штатним розкладом.

5. Незаконно отримані премії, додаткові винагороди за вислугу років.
6. Зарплата, виплачена працівникам підприємства за час вимушеного простою.
7. Відпуск матеріалів, сировини, готової продукції, тварин за заниженими цінами або без оплати.
8. Передача окремим особам і підприємствам в користування об'єктів основних засобів без оплати або оплати за заниженими цінами.
9. Відмова працювати у вихідний день.
10. Нестягнена дебіторська заборгованість, якщо право на її стягнення втрачено через вину працівників підприємства.
11. Оприбуткування товарно-матеріальних цінностей без відповідних документів.
12. Списано на витрати товарно-матеріальні цінності та грошові кошти за безтоварними і безгрошовими (підробленими) документами.
13. Необґрунтовані витрати підприємства, викликані дописками та , неякісним виконанням робіт, неправильним застосуванням цін, тарифів, розцінок, знижок, надбавок, недотриманням норм витрат матеріальних ресурсів тощо.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- пояснити, що повинен зробити ревізор під час підготовки до отримання пояснень;
- скласти план перевірки та отримання пояснень;
- вказати, які тактичні прийоми застосовувати при отриманні пояснень.

Дані для виконання:

При проведенні ревізії на макаронній фабриці за результатами проведеної інвентаризації була виявлена недостача макаронних виробів на суму 5,7 тис. грн. За результатами відомості зважування майже в кожному мішку не вистачало 200 - 450 г при загальній масі одного мішка 30 кг.

ЗАДАЧА

Необхідно: пояснити, як повинен діяти в даній ситуації ревізор, до кого з працівників підприємства він повинен звернутися за поясненнями і які питання йому слід вивчити більш детально.

Дані для виконання:

При проведенні ревізії ремонтних робіт на ВАТ "Тернопільський м'ясокомбінат" ревізор Гришко Г.О. з'ясував, що на проведення ремонту в цеху ковбасних виробів фактично було витрачено фарби і скла вдвічі менше ніж списано за актами.

ЗАДАЧА

Необхідно: зазначити, які дії ревізора в даній ситуації, до кого з працівників підприємства він повинен звернутись за поясненнями і які питання йому слід вивчити більш детально.

Дані для виконання:

При проведенні інвентаризації на складі готової продукції ревізор помітив наступні недоліки в організації складського обліку та в роботі матеріально відповідальної особи в цілому:

- неправильно встановлені ваги;
- відображені господарські операції за попередній день не підтверджені первинними документами в товарній книзі;
- 250 коробок змокли від утворення конденсату в холодній камері.

ЗАДАЧА

Необхідно:

сформулювати зміст пояснень, наданих ревізору у нижче наведених ситуаціях за зразком.

Дані для виконання:

1. При відомості на видачу заробітної плати відсутні табелі на деяких працівників.
2. Відсутній підпис керівника на видатковому касовому ордері.
3. При оформленні матеріальної допомоги відсутня заява, довідки та інші виправдовуючі документи, що повинні додаватись до видаткових касових ордерів у відповідності з дозволами.
4. Відсутні позначки у відрядженнях про прибуття в пункти призначення та вибуття.

Зразок

Ст. контролеру-ревізору КРУ
Міністерства сільського
господарства України

ПОЯСНЕННЯ

Я, Іванов Іван Васильович, 1966 року народження, з 1990 року займаю посаду бухгалтера розрахункового відділу ТзОВ "Зорі" Тернопільського району, освіта середньо-спеціальна, на поставлені мені запитання пояснюю наступне:

07.01.2009 р.

Підпис

І. В. Іванов

ЗАДАЧА

Необхідно:

- прочитати наведені нижче принципи;
- вибрати ті принципи, що належать до принципів ревізії;
- дати їх характеристику.

Дані для виконання: Принципи: а) виховний вплив; б) дієвість; в) ревізійна безпосередність; г) гласність; д) стимулювання; е) активність; ж) всебічність; з) всеосяжність; и) систематичність; к) безперервність; л) оцінка фактів; м) раптовість; н) об'єктивність; п) наступність; р) повнота.

ЗАДАЧА

Необхідно:

- прочитати наведені нижче ознаки класифікації;
- вибрати ті ознаки, за якими класифікують ревізії;
- навести види ревізій за відповідними ознаками.

Дані для виконання:

Класифікаційні ознаки: а) за часом проведення; б) за формами; в) за джерелами контрольних даних; г) за видами; д) за характером проведення ревізій; є) за способом здійснення; є) за рівнем освіти спеціалістів; ж) за охопленням об'єктів; з) в залежності від органів, які проводять ревізію; и) за плановістю; і) за конкретністю; ї) за обсягом питань; к) за складом спеціалістів.

3.5. Перелік питань для складання іспиту

1. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії.
2. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій.
3. Визначення меж ревізії.
4. Визначення розміру матеріальної шкоди.
5. Вирахування розміру відшкодування моральної шкоди за формулою А. М. Ерделевського.
6. Дії ревізорів на об'єкті ревізії.
7. Економічні передумови виникнення та суть господарського контролю.
8. Етика працівників органів державного фінансового контролю.
9. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності.
10. Застосування методичних прийомів документального контролю.
11. Застосування методичних прийомів фактичного контролю.
12. Зловживання: методи і види.
13. Інші види відповідальності
14. Історія розвитку та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні.
15. Керівництво органів Держфінінспекції України.
16. Класифікація контролю.
17. Класифікація ревізій.
18. Контроль як багатогранна категорія.
19. Контрольно-ревізійний процес та його учасники.
20. Матеріальна відповідальність: сутність та види.
21. Матеріальна шкода: поняття та види.
22. Методика ревізії і способи вивчення фактів дійсності.
23. Моральна шкода: поняття, розрахунок суми відшкодування.
24. Необхідність та сутність ревізії.
25. Норми поведінки бухгалтера-ревізора.
26. Об'єкти та суб'єкти ревізії.
27. Обов'язки ревізора.
28. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів державного фінансового контролю.
29. Організаційні форми і види господарського контролю.
30. Організація і здійснення контрольно-ревізійного процесу з використанням технічних засобів.
31. Основні завдання та функції органів Держфінінспекції України.
32. Основні історичні етапи розвитку контролю.
33. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах.
34. Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків.
35. Перевірка стану організації облікової політики.
36. Підготовка до ревізії та етапи її проведення.

37. Планування контрольно-ревізійного процесу.
38. Повноваження органів Держфінінспекції України.
39. Поняття об'єктивної істини в ревізії.
40. Порядок і техніка оформлення контрольно-ревізійного процесу.
41. Права ревізора.
42. Предмет, мета та завдання ревізії.
43. Принципи господарського контролю.
44. Причини виникнення матеріальної шкоди.
45. Ревізійне дослідження господарських операцій.
46. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії.
47. Робочий план ревізії.
48. Система органів Державної фінансової інспекції України.
49. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії.
50. Стадії (етапи) контролю.
51. Структура органів Держфінінспекції України.
52. Сфери застосування, функції та принципи контролю.
53. Тактичні прийоми отримання пояснень.
54. Техніка вилучення документів в процесі ревізії.
55. Техніка і способи ревізійного дослідження документів.
56. Типи планів ревізії.
57. Узагальнення результатів контролю та їх реалізація.
58. Форми проведення державного фінансового контролю: державний фінансовий аудит, перевірки державних закупівель, інспектування, планова виїзна ревізія, позапланова виїзна ревізія.
59. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання.
60. Функції та принципи ревізії.

МЕТОДИ НАВЧАННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ

Методи навчання.

У навчальному процесі застосовуються: лекції, в тому числі з використанням мультимедіапроектора та інших ТЗН; практичні заняття, в тому числі у комп'ютерному класі; індивідуальні заняття; виконання розрахунково-графічних завдань під керівництвом викладача та самостійно; робота в Інтернет; виконання КППЗ.

Методи оцінювання.

В процесі вивчення дисципліни «контроль і ревізія» використовуються наступні методи оцінювання навчальної роботи студента:

- ✓ поточне тестування та опитування;
- ✓ підсумкове тестування по кожному змістовому модулю;
- ✓ оцінювання виконання КППЗ;
- ✓ ректорська контрольна робота;
- ✓ підсумковий письмовий екзамен.

Підсумковий бал (за 100-бальною шкалою) з дисципліни «Контроль і ревізія» визначається як середньозважена величина, в залежності від питомої ваги кожної складової залікового кредиту:

(%)

Заліковий модуль 1	Заліковий модуль 2 (ректорська контрольна робота)	Заліковий модуль 3(підсумкова оцінка за КППЗ, враховуючи поточне опитування)	Заліковий модуль 4 (письмовий екзамен)
20	20	20	40
тиждень (8)	тиждень (10)	тиждень (12)	

Шкала оцінювання:

За шкалою Університету	За національною шкалою	За шкалою ECTS
90–100	відмінно	A (відмінно)
85–89	добре	B (дуже добре)
75–84		C (добре)
65–74		D (задовільно)
60–64	задовільно	E (достатньо)
35–59		FX (незадовільно з можливістю повторного складання)
1–34	незадовільно	F (незадовільно з обов'язковим повторним курсом)

10. Перелік наочних матеріалів та методичних вказівок.

№	Найменування	Номер теми
1.	Електронний варіант лекцій	1-8
2	Індивідуальні завдання для самостійного виконання (електронний варіант)	1-8
3.	Вихідні дані для обробки на ПЕОМ	1-8

ГЛОСАРІЙ

Аналіз – це прийом дослідження, який включає вивчення предмету уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Аналітична (нормативна) перевірка – встановлення законності господарських операцій шляхом порівняння з діючими нормами, лімітами, планами або кошторисами і визначення економії чи перевитрат.

Аналітичне угруповання – сукупність прийомів статистичних угруповань за однорідністю ознак контрольованих об'єктів і виявлених недоліків. Використовується при складанні таблиць, що містять аналіз факторів, які негативно впливають на використання плану випуску і реалізації продукції, виникнення браку виробів; розрахунок природничого збитку товарно-матеріальних цінностей; аналіз факторів збитковості окремих видів продукції і т. п.

Аудит – це: 1) форма контролю, що є незалежною експертизою фінансового стану суб'єкта господарювання, підтвердження записів у бухгалтерських документах, правильності складання звітних форм; 2) перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству.

Балансомісяць – це один місяць в ревізуємому періоді, який підтверджується складанням бухгалтерського балансу, наприклад, з 1 лютого по 1 грудня – 10 балансомісяців.

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).

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.

Бюджетний контроль – сукупність заходів, які здійснюють державні органи і які пов'язані з перевіркою законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

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

Вибіркова перевірка – полягає в тому, що ревизор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

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.

Управлінський контроль – процес, який здійснює орган управління організації.

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 спір – це спосіб виявлення дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств.

Державний контроль – це: 1) нагляд з боку уповноважених державних органів; 2) одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави.

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.

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

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.

Документ – від лат. «documentum» – свідоцтво.

Документальний контроль – вивчення бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів; перевірка, при якій зміст об'єкта, що перевіряється, і

його відповідність регламентованому значенню визначаються на підставі даних, що містяться в документах (первинних і зведених).

Допінг контроль – перевірка, спрямована виявити уживання спортсменом допінгу.

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

Економічна перевірка означає 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.

Економічний контроль – 1) це система конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин; 2) сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами.

Експеримент – науково поставлений дослід відповідно до мети фінансового контролю для перевірки результатів планових або виконаних процесів.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, застосовані технологічними, бухгалтерськими, криміналістичними й іншими експертизами при дослідженні спеціальних питань, що мають взаємозв'язок з фінансовим контролем.

Загальнонаукові методичні прийоми – це індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація та інші.

Засоби контрольної-ревізійної діяльності – це інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату контрольної-ревізійної діяльності.

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

Інвентаризація – перевірка наявності та стану об'єкта контролю, що здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних.

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.

Інтелектуальна підробка – це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що містить свідомо неправдиві дані.

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.

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

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

Контролер – це особа, яка здійснює контроль за різними напрямками економічної діяльності.

Контроль – це: 1) 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; 2) функція системи управління суспільними процесами.

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

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.

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

Лічильна перевірка звітності є сукупністю спеціальних прийомів контролю її достовірності.

Матеріальна шкода – це зменшення майнових чи немайнових благ, що охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику.

Матеріальна підробка – зміна змісту оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та інших способів (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленою розпискою про отримання по ній грошей тощо).

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.

Метод контролю – це: 1) система 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; 2) сукупність прийомів і способів дослідження господарських процесів, фактичної наявності та руху майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничих відносин, які при цьому виникають.

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

Моральна шкода – це 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.

Недоброякісний документ – документ, який не відповідає переліченим вище вимогам доброякісного документа та відображає здійснену операцію у перекрученому вигляді і містить фальшиві факти.

Незалежний контроль – контроль незалежних аудиторів та аудиторських фірм, які перевіряють стан обліку діяльності суб'єктів господарювання, відповідність звітності даним обліку, правильність утворення прибутку і своєчасність розрахунків з державним бюджетом, а також розподіл прибутку по акціях, розмірові внесеного капіталу й інших джерелах, передбачених статутними документами і фінансовим планом певного підприємства.

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.

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

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

Обстеження – ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці й технікою безпеки.

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

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*.

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.

Періодичний контроль – це перевірка за визначений звітний період за даними планів, кошторисів, норм і нормативів, первинних документів, звітів, записами в облікових регістрах й інших джерелах. Задача такої перевірки – установити, чи дотримуються вимоги податкового законодавства, чи сплачуються вчасно і повною мірою податки, а також розкрити порушення і вжити заходів до їх усунення.

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.

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.

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 чією ініціативою це відбувалось

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

Предметом господарського контролю є : 1) процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту, а також власність як матеріальна основа всіх цих стадій матеріального виробництва; 2) 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.

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.

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

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 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.

Ревізор – це: 1) 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; 2) фахівець, який має відповідну освіту і, як правило, є посадовою особою, яка володіє прийомами і способами вивчення документально зафіксованих фактів, регістрів бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності.

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

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

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

Систематизована перевірка – розгляд документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок.

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.

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.

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

Соціальний контроль – це: 1) система методів і стратегій, із допомогою яких суспільство спрямовує поведінку індивідів; 2) спосіб саморегуляції соціальної системи, який забезпечує впорядкованість взаємодій між людьми завдяки нормативному регулюванню.

Суб'єкт матеріальної відповідальності – це працівник, який знаходиться у трудових відносинах з підприємством, якому заподіяна шкода.

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

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

Тематична перевірка – це 1) вивчення однієї або кількох сторін діяльності підконтрольного об'єкта; 2) форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

Технічний контроль – це: 1) діяльність, яка включає проведення вимірювань, перевірок, випробувань однієї чи декількох характеристик продукту або перебігу процесу з метою визначення їх відповідності встановленим вимогам; 2) перевірка відповідності об'єкта (продукції або процесу, від якого залежить її якість) встановленим технічним вимогам.

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.

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.

Учасники ревізії – це окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні контрольно-ревізійного процесу.

Фактична перевірка означає переконатися, що операції, які відображені в документах, дійсно мали місце;

Фактичний контроль – це вартісний контроль, який реалізується за допомогою фінансових інститутів, зумовлених товарно-грошовими відносинами.

Фінансовий контроль – це: 1) перевірка фінансових і інших, пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання; 2) 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.

Формальна перевірка – визначення ступені правильності складання документів.

Хронологічна перевірка – розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях.

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

Юридична перевірка означає визначити відповідальність відображених у документах господарських операцій чинному законодавству.

Відмінність різних форм фінансового контролю

Ознаки	Аудит	Ревізія	СБЕ	Тематична перевірка
1. Мета	Висловлення думки по предмету перевірки	Виявлення фактів порушення законодавства, встановленні винних у їх допущенні посадових осіб	Документальне обґрунтування позовних вимог, поданих у правоохоронні органи на конкретних МВО і інших посадових осіб	Виявлення фактів недотримання податкового законодавства, ухилення від сплати податків
2. Завдання	Надання користувачам обґрунтованого рівня впевненості щодо достовірності фінансової звітності	Виявлення фактів порушень, зловживань (крадіжок, нестач, привласнень); встановлення суми шкоди і винних осіб; притягнення їх до відповідальності для відшкодування завданих збитків; встановлення причин, які сприяють зловживанням і їх ліквідація	Отримання доказів для злочину в діях посадових осіб	Виявлення повноти і своєчасності сплати податків; застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства

3.Суб'єкт	Юридичні і фізичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності	Ревізори контрольно-ревізійних підрозділів міністерств і відомств; суб'єктів господарювання ;працівники ДКРС та інших суб'єктів контролю;	Експерти –бухгалтери державних експертних установ, підпорядкованих Міністерству юстиції України, які мають спеціальну ліцензію	Інспектори державних податкових інспекцій
4.Ініціатор перевірки	Суб'єкт підприємницької діяльності	Суб'єкти контролю, правоохоронні органи	Правоохоронні органи	ДПС
5.Правове регулювання	МСА, ЗУ “Про ауд.діяльність”, кодекс етики МФБ	ЗУ “Про контрольно-ревізійну службу в Україні”, накази Головки КМУ, правоохоронних органів, відомчі інструкції; кодекс адміністративних правопорушень	Кримінальний кодекс, інструкція про проведення судових експертиз, затверджена Міністром України за погодженням з прокуратурою	ЗУ “Про податкову службу”, податкове законодавство
6.Підстава проведення	договір	Наказ суб'єкта контролю	Рішення суду	Наказ ДПС
7. Характер діяльності	підприємницька	виконавча	виконавча	виконавча
8.Час здійснення	Попередній,	ретроспективний	ретроспективний	ретроспективний

	поточний, ретроспективний			
9.Принципи оплати	клієнт	Бюджетні кошти	Частина судових витрат, які оплачують правоохоронні органи	Бюджетні кошти
10.Можливість відмови	Клієнт може відмовитися від аудитора, його вибирають	Суб'єкта контролю не вибирають, від його не можна відмовитися	Суб'єкта контролю не вибирають, від його не	Суб'єкта контролю не вибирають, від його не
11.Визначення обсягу перевірки	Згідно плану і програми аудитора	Напрямки ревізії чітко визначені в програмі, яка затверджується керівником суб'єкта контролю, які змінювати без його згоди не можна	Тільки ті питання, що визначені судом чи слідчим, не має права перевіряти інші питання	Обсяг перевірки обмежений податковою звітністю
12.Відношення до виявлених помилок	Рекомендація мають не обов'язків, а рекомендаційний характер	Обов'язок ревізора стежити за процесом усунення помилок	Експерт не зобов'язаний давати будь-які рекомендації, тільки суд за результатами судового процесу вказує керівництву на недоліки, які привели до зловживань і	Обов'язок інспектора відслідкувати виправлення порушень

			порушення кримінальної справи	
13. За рівнем точності	Обґрунтований рівень точності	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій	Максимально точно, бо йдеться про суму заподіяної шкоди, розмір штрафних санкцій
14. За гласністю	Інформація передається лише керівництву клієнта, аудитор не зобов'язаний повідомляти про факти зловживань правоохоронних органів	Інформація передається вищестоящому органу управління, правоохоронним органам, повідомляється громадськість	Інформування правоохоронних органів про зловживання є прямими обов'язком експерта-бухгалтера	повідомляється громадськість
15. Документальне оформлення	Аудиторський висновок	Акт ревізії	Експертний висновок	Акт перевірки

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА

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. Поникаров. – Х.: Схід-но регіон. 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. – 311 с.
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. Поникаров 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 [Електонний 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 [Електонний 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 [Електонний 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 [Електонний 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 [Електонний 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 РЛ., Мороз А.С., Корягін М.В. Контроль і ревізія. – Львів: Інтелект-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 [Електонний 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 [Електонний 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.

ДОДАТКОВА ЛІТЕРАТУРА

1. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : [монографія] / І.В. Басанцов. – К. : Корпорація, 2006. — 234 с.
2. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // Фінанси України. – 1998. – № 1.

3. Дрогобецький І.Ф. Сучасні аспекти здійснення міжнародного податкового аудиту / І.Ф. Дрогобецький // Аудитор України. – 2004. – № 6 (68). – С. 23-27.
4. Калюга СВ. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [монографія] / Є.В. Калюга. – К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. – 311 с.
5. Крисюк В.І. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві: [навч. посібник] / В.І. Крисюк, М.М. Каленський, А.Д. Бутко, О.В. Юрченко. – К: Вид-во Європ. ун-ту, 2002. – 126 с.
6. Малишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежем // Фінанси України. – 2003. – № 11.
7. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2.
8. 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.
9. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроль и ревизия. Практикум: [учебное пособие]. – К: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 202 с.