

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

***Дікань Л. В.***

**КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

**Навчальний посібник**

**2-е видання, перероблене і доповнене**

Укладач: Дікань Л.В.

Відповідальний за випуск  
зав. кафедрою контролю і аудиту  
Дікань Л.В.

**Харків, ХНЕУ, 2006**

Рецензенти: к.е.н., професор, зав. кафедрою бухгалтерського обліку Харківського національного аграрного університету Огійчук М.Ф.; д.е.н., професор кафедри обліку і фінансів ХБІ УАБС НБУ Пічугіна Т.С.; д.е.н., професор, зав. кафедрою економічного аналізу і обліку НТУ ХПІ Тимофєєв В.М.

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник (лист №14/18 – Г – 917 від 17 жовтня 2006р.)*

Протокол №8 від 03.07.2006 р.

Контроль і ревізія. Навчальний посібник 2-е вид., перероб. і доп./ Л. В. Дікань – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. – 394 с. (Укр. мов.)

Розглянуто становлення та розвиток контролю. Висвітлено світовий досвід організації державного контролю. Надано характеристику предмету, об'єкту, методів та принципів контролю. Значну увагу приділено суб'єктам контролю в Україні. Розкрито сутність ревізії та аудиту, організації контрольної діяльності. Розглянуто особливості контролю в бюджетних установах та на промислових підприємствах. Розкрито аспекти здійснення контролю та ревізії касових і банківських операцій, розрахунків, операцій з основними засобами і нематеріальними активами, операцій з товарно-матеріальними цінностями, праці та її оплати, виробництва та реалізації промислової продукції, результатів діяльності та власного капіталу підприємства, стану бухгалтерського обліку і звітності. Визначено податковий, бюджетний та казначейський контроль як складові ланки економічного контролю. Розглянуто особливості контролю та аудиту в банківських установах. Навчальний матеріал доповнюється рисунками та таблицями, запитаннями для самоперевірки, навчальними завданнями, наведено глосарій та нормативну базу з окремих питань контролю та ревізії.

Для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі контролю та ревізії.

© Харківський національний економічний університет, 2006

© Дікань Л. В.  
2006

## Зміст

Передмова	4
Програма курсу «Контроль і ревізія»	7
<u>Розділ 1. Теоретико-методологічні основи економічного контролю та організації контрольно-ревізійного процесу</u>	
Тема 1. Становлення та розвиток контролю	15
Тема 2. Сутність контролю. Дискусійні питання	34
Тема 3 Класифікація фінансового контролю	66
Тема 4. Ревізія: поняття і зміст	111
Тема 5. Організація контрольно-ревізійної діяльності	124
<u>Розділ 2. Ревізія діяльності підприємств, установ та організацій</u>	
Тема 6. Особливості контролю у бюджетних установах та на промислових підприємствах	143
Тема 7. Ревізія касових і банківських операцій	150
Тема 8. Ревізія розрахунків	158
Тема 9. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами	164
Тема 10. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями	173
Тема 11. Ревізія праці та її оплати	181
Тема 12. Ревізія виробництва та реалізації промислової продукції	186
Тема 13. Ревізія результатів діяльності та власного капіталу підприємства	194
Тема 14. Ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності	200
Глосарій	206
Література	213
Нормативна база	
Інструкція «Про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні»	220
Положення «Про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби»	248
Положення «Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України»	265
Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України	276
Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	290
Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання	294

бюджетних програм

Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	307
Порядок проведення інспектування державною контрольно- ревізійною службою	326
Положення про єдиний казначейський рахунок	340

## Передмова

Розвиток продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях обумовлює потребу в удосконалюванні функцій управління процесом виробництва. При цьому однією з найважливіших функцій управління є чітко організована система контролю, бо призначення контролю відповідає цілям управління. До того ж трансформаційні процеси, що здійснюються в Україні, реформа бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, затвердження нового Плану рахунків і Положень (стандартів) обліку зумовлюють необхідність реформування контрольно-ревізійної діяльності, бо вона в умовах ринкових перетворень здобуває особливий характер. Доказом цього є як збільшення кількості підприємств різних форм власності, так і підвищення складності умов їх економічної виробничо-господарської діяльності, що загалом обумовило стрімке зростання кількості суб'єктів контролю та потребує вдосконалення їх роботи.

За таких умов ключовим постає питання підготовки кадрів для існуючого різноманіття контролюючих органів та служб.

Втім підґрунтям цього є, перш за все, теоретичне визначення змісту та сутності певних понять у рамках відповідних курсів та, насамперед, курсу «Контроль і ревізія», який є одною з провідних дисциплін за навчальними планами економічних вузів і спеціальностей.

Тобто як **головну мету даного посібника** можна визначити сприяння поглибленому вивченню та засвоєнню теоретичних основ контролю і ревізії, організації контрольно-ревізійної роботи з погляду на розвиток сучасної науки та практики.

### ***Завданнями посібника є:***

широке оволодіння теоретичною базою з питань контролю та ревізії;

практичне застосування теоретичних знань для вирішення конкретних завдань щодо здійснення контролю і ревізії;

оволодіння знаннями з конкретних форм організації перевірок;

### ***Реалізація завдань*** забезпечує:

оволодіння теоретичними знаннями з приводу контролю і ревізії підприємств різних форм власності;

оволодіння методиками проведення ревізії та інспектування;

розвиток творчого мислення та індивідуальних здібностей студентів

у вирішенні практичних завдань;

**В якості предмету обговорювання** обрано контрольно-ревізійну роботу, її організацію, форми, методи та прийоми контролю.

Посібник написано відповідно до програми курсу «Контроль і ревізія», затвердженої вченою радою Харківського національного економічного університету, яка відповідає вимогам кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах та узгоджена з примірною структурою змісту навчальної дисципліни, рекомендованою Європейською Кредитно-Трансфертною Системою (ECTS);

В свою чергу, це обумовило інноваційну структуру даного посібника, а саме розподіл його на дві частини згідно з модулями.

Так, **перша частина посібника** відповідає першому теоретичному модулю навчальної дисципліни «Контроль і ревізія» – «Теоретико-методологічні основи економічного контролю та організації контрольно-ревізійного процесу». В рамках даного модуля подано теоретичні питання здійснення контрольно-ревізійної діяльності, а саме розглянуто етапи становлення та розвитку контролю в Україні та в зарубіжних країнах, проаналізовано дискусійні питання щодо визначення сутності контролю, подано повну класифікацію фінансового контролю в розрізі його основних форм, розглянуто поняття та зміст інспектування та ревізії як форми його здійснення, розглянуто основні аспекти організації контрольно-ревізійної діяльності.

**Друга частина посібника** відповідає другому практичному модулю навчальної дисципліни – „Контроль і ревізія діяльності підприємств та установ”. В рамках даного модуля автором розглянуто практичні аспекти здійснення контрольно-ревізійної діяльності, а саме питання контролю та ревізії касових і банківських операцій, розрахунків, операцій з основними засобами і нематеріальними активами, операцій з товарно-матеріальними цінностями, праці та її оплати, виробництва та реалізації промислової продукції, результатів діяльності та власного капіталу підприємства, стану бухгалтерського обліку і звітності.

Всі перелічені питання розглянуто з урахуванням особливостей контролю у бюджетних установах та на промислових підприємствах

Таким чином, **характерними рисами посібника** є:

1. **Новизна структури та змісту навчальної дисципліни.**

Ця мета досягається завдяки тому, що посібник побудовано на основі

Робочої програми навчальної дисципліни „Контроль і ревізія”, яка відповідає вимогам кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах;

2. **Зручність викладення матеріалу.** Посібник побудовано в зручній для читача формі. Відповідно до цього в посібнику чітко та послідовно подано матеріал, який охоплює основні теоретичні положення контрольно-ревізійної діяльності та процесу. По кожній темі виділено ключові питання та терміни, а також наведено перелік контрольних запитань та навчальних завдань, які орієнтують на самостійну роботу.

3. **Застосування при написанні посібника нових практичних здобутків в контрольно-ревізійній діяльності.** Так, посібник побудовано з урахуванням нових законодавчих актів, що регулюють питання контролю та ревізії, ретельно ознайомитись з якими читач в змозі звернувшись до додатків, що містяться в посібнику.

## Програма курсу «Контроль і ревізія»

З самого початку вивчення дисципліни кожен студент має бути ознайомлений як з програмою дисципліни і формами організації навчання, так і зі структурою, змістом та обсягом кожного з її навчальних модулів, а також з усіма видами контролю та методикою оцінювання навчальної роботи.

Навчальний процес згідно з програмою навчальної дисципліни «Контроль і ревізія» здійснюється у таких формах: лекційні, семінарські та практичні заняття; індивідуальне навчально-дослідне завдання; самостійна робота студент.

Вивчення студентом навчальної дисципліни відбувається шляхом послідовного і ґрунтовного опрацювання навчальних модулів. Навчальний модуль – це відносно окремий самостійний блок дисципліни, який логічно об'єднує кілька навчальних елементів дисципліни за змістом та взаємозв'язками. Структура кредиту дисципліни наведена в табл. 1.

Таблиця 1

### Структура залікового кредиту навчальної дисципліни «Контроль і ревізія»

Тема	Кількість аудиторських годин за навчальним планом			
	лекції	семінарські (практичні) заняття	самостійна робота	індивідуальна робота
<b>Модуль 1. Теоретико-методологічні основи економічного контролю та організації контрольно-ревізійного процесу</b>				
Тема 1. Становлення та розвиток контролю		2	2	
Тема 2. Сутність контролю. Дискусійні питання	2	2	1	
Тема 3. Класифікація фінансового контролю	2	2	2	
Тема 4. Ревізія: поняття і зміст	2	1	2	

Тема 5. Організація контрольно-ревізійної діяльності	2	2	1	
<b>Разом годин за модулем 1</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>10</b>

Закінчення табл. 1

<b>Модуль 2. Ревізія діяльності підприємств, установ та організацій</b>				
Тема 6. Особливості контролю у бюджетних установах, організаціях та на промислових підприємствах	2	2	4	
Тема 7. Ревізія касових і банківських операцій	2	2	4	
Тема 8. Ревізія розрахунків	2	2	2	
Тема 9. Ревізія основних засобів та нематеріальних активів	2	2	2	
Тема 10. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями	2	2	4	
Тема 11. Ревізія праці та її оплати	2	2	2	
Тема 12. Ревізія виробництва та реалізації промислової продукції	2	2	2	
Тема 13. Ревізія результатів діяльності та власного капіталу підприємства	2	2	4	
Тема 14. Ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності	2	2	4	
<b>Разом годин за модулем 2</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>28</b>	<b>10</b>
<b>Всього годин</b>	<b>26</b>	<b>26</b>	<b>36</b>	<b>20</b>

## **МОДУЛЬ 1. Теоретико-методологічні основи економічного контролю та організації контрольно-ревізійного процесу**

### **Тема 1. Становлення та розвиток контролю**

#### *1.1. Основні історичні віхи розвитку контролю.*

Прояви контролю у матріархаті та патріархаті. Контроль при рабовласницькому устрою. Контроль при феодальнім устрої. Розвиток контролю у напрямку прийняття спеціальних законів.

#### *1.2. Еволюція контролю на теренах України.*

Взаємозв'язок історії контролю та розбудови державності в Україні. Розвиток контролю під час входу України до складу царської Росії. Основні вежі розвитку контролю у період радянської влади. Етапи становлення контролю на теренах незалежної України.

#### *1.3. Основні вежі розвитку органів контрольно-ревізійної роботи у*

*зарубіжних країнах.*

Найстаріші згадки про впровадження організаційно-контрольної роботи. Прототипи сучасних органів контролю. Організаційні форми розвитку контролю у ХХ столітті.

*1.4. Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах.*

Сучасні погляди на організацію контрольовано-ревізійної роботи у зарубіжних країнах. Органи контролю у зарубіжних країнах.

*1.5. Організація контрольовано-ревізійної роботи в окремих країнах.*

Особливості організації контрольовано-ревізійної роботи в зарубіжних країнах.

## **Тема 2. Сутність контролю. Дискусійні питання**

*2.1. Необхідність, місце та значення контролю в сучасних умовах.*

Фактори, що обумовлюють необхідність контролю. Місце, роль та значення контролю на сучасному етапі розвитку економіки.

*2.2. Визначення поняття «контроль». Дискусійні питання.*

Зміст контролю. Контроль як економічна категорія.

*2.3. Контроль як функція управління.*

Зміст управлінського контролю. Підсистеми контролю в управлінні.

*2.4. Економічний контроль та його зміст.*

Сутність економічного контролю. Різновиди економічного контролю. Основні завдання та функції економічного контролю. Предмет та об'єкт економічного контролю. Методологія контролю. Спеціальні методи економічного контролю. Прийоми контролю. Основні принципи контролю. Рівнево-організаційні форми економічного контролю в Україні.

*2.5. Державні органи економічного контролю в Україні.*

Органи законодавчої влади державного економічного контролю. Органи виконавчої влади державного економічного контролю. Судові органи державного економічного контролю. Органи місцевого самоврядування державного економічного контролю. Спеціальні органи державного економічного контролю.

## **Тема 3 Класифікація фінансового контролю**

*3.1. Фінансовий контроль як складова економічного контролю.*

Фінансовий контроль: сутність і зміст. Об'єкт фінансового контролю. Рівні фінансового контролю. Класифікаційні ознаки фінансового

контролю. Фінансовий контроль та стадії суспільного відтворення.

### *3.2. Аудиторський контроль.*

Сутність аудиту. Державний аудит. Незалежний аудит. Суб'єкти аудиторського контролю в Україні.

### *3.3. Податковий контроль*

Сутність податкового контролю. Відмінності між поняттями податкового контролю та податкового аудиту. Суб'єкти податкового контролю: їх права, обов'язки та повноваження. Види податкових перевірок.

### *3.4. Бюджетний контроль.*

Сутність бюджетного контролю, форми його здійснення та суб'єкти проведення.

### *3.5. Казначейський контроль.*

Сутність та основні напрями здійснення казначейського контролю. Державне казначейське управління: історія створення, права, обов'язки та структура. Основні етапи казначейського контролю.

### *3.6. Контроль і аудит в банках*

Сутність банківського аудиту, форми його здійснення та суб'єкти проведення. Внутрішній банківський контроль. Аудит в банках.

## **Тема 4. Ревізія: поняття і зміст**

### *4.1. Визначення поняття «ревізія». Дискусійні питання.*

Підходи до визначення поняття „ревізія” в спеціальній економічній літературі. Інспектування: поняття та зміст. Відмінні риси між ревізією та інспектуванням.

### *4.2. Предмет, об'єкт та суб'єкти ревізії.*

Предмет ревізії. Завдання ревізії на теоретичному і практичному рівнях. Об'єкти ревізії. Суб'єкти ревізії.

### *4.3. Мета, завдання, функції та принципи ревізії.*

Мета ревізії. Завдання ревізії. Функції ревізії. Принципи ревізії.

### *4.4. Зміст та класифікація ревізій.*

Класифікаційні ознаки ревізій. Класифікація ревізій за певними ознаками.

## **Тема 5. Організація контрольно-ревізійної діяльності**

### *5.1. Зміст контрольно-ревізійної діяльності.*

Контрольно-ревізійна процедура. Контрольно-ревізійний процес. Суб'єкти контрольно-ревізійної діяльності. Учасники ревізії. Контрольно-ревізійні дії. Ревізійні операції. Засоби контрольно-ревізійної діяльності. Способи контрольно-ревізійної діяльності. Результат контрольно-ревізійних дій.

#### *5.2. Стадії контрольно-ревізійного процесу.*

Організаційна стадія контрольно-ревізійного процесу. Дослідна стадія контрольно-ревізійного процесу. Стадія узагальнення та реалізації результатів контрольно-ревізійного процесу.

#### *5.3. Планування контрольно-ревізійної діяльності. Види планів ревізії.*

Періодичність у плануванні контрольно-ревізійної діяльності. Структура плану контрольно-ревізійної діяльності. Принцип планування контрольно-ревізійної діяльності. Види планів.

#### *5.4. Права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів.*

Права та обов'язки контролерів – ревізорів, їх відповідальність.

#### *5.5. Документи як об'єкт дослідження в ревізії.*

Поняття „документ”. Класифікація документів. Доброякісні та недоброякісні документи. Підробка. Істина в ревізії.

#### *5.6. Способи перевірки документів.*

Хронологічна та систематизована, комбінована та вибіркова перевірка.

#### *5.7. Узагальнення результатів контролю та їх реалізація.*

Проміжний акт. Загальний акт. Структура актів.

## **МОДУЛЬ 2. Ревізія діяльності підприємств, установ та організацій**

### **Тема 6. Особливості контролю у бюджетних установах, організаціях та на промислових підприємствах**

#### *6.1. Статус бюджетної установи як підконтрольного об'єкта.*

Поняття бюджетної установи. Мета діяльності. Бюджетна установа як об'єкт ревізії.

#### *6.2. Особливості проведення ревізії в бюджетній установі, організації.*

Загальні положення ревізії в бюджетних установах. Особливості перевірок бюджетних установ.

*6.3. Статус промислового підприємства як підконтрольного об'єкта.*

Поняття промислового підприємства. Мета діяльності промислових підприємств. Об'єкти ревізії на промислових підприємствах.

*6.4. Особливості проведення ревізії на промисловому підприємстві.*

Загальні положення ревізії на промислових підприємствах. Особливості перевірок промислових підприємств.

## **Тема 7. Ревізія касових і банківських операцій**

*7.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії.*

Мета та завдання ревізії касових і банківських операцій. Джерела інформації та напрями контролю

*7.2. Контроль дотримання касової дисципліни.*

Ліміт залишку готівки в касі. Ревізія використання підзвітних сум. Порядок отримання готівки в банку. Контроль збереження готівки в касі.

*7.3. Ревізія грошових коштів у касі, її завдання та порядок проведення.*

Етапи проведення ревізії грошових коштів в касі. Мета та завдання.

*7.4. Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку.*

Ревізія достовірності і повноти виписок банку, обґрунтованості витрат на відповідних рахунках. Контроль операцій з валютою.

*7.5. Ревізія операцій із цінними паперами.*

Завдання, об'єкти, послідовність проведення ревізії.

## **Тема 8. Ревізія розрахунків**

*8.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю розрахунків.*

Мета та завдання ревізії розрахунків. Об'єкти контролю. Джерела інформації та методи здійснення.

*8.2. Ревізія розрахунків з підзвітними особами.*

Дотримання правил видачі авансів, доцільності і правомірності витрат на відрядження, господарські видатки.

*8.3. Контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги).*

Викриття можливих фактів зловживань. Реальність заборгованості.

*8.4. Ревізія розрахунків з покупцями і замовниками.*

Мета, завдання ревізії. Джерела інформації, методи та напрями.

*8.5. Ревізія розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків.*

Поняття претензії. Напрями та методи ревізії.

## **Тема 9. Ревізія основних засобів та нематеріальних активів**

*9.1. Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів.*

Мета та завдання ревізії основних засобів. Джерела інформації та методи ревізії. Етапи здійснення перевірок.

*9.2. Ревізія стану збереження основних засобів.*

Документальна ревізія операцій з надходження і вибуття основних засобів. Контроль достовірності формування первісної вартості основних засобів.

*9.3. Ревізія витрат на ремонт або поліпшення основних засобів.*

Етапи та джерела інформації при перевірці.

*9.4. Ревізія правильності нарахування амортизаційних відрахувань.*

Основні етапи ревізії. Джерела інформації. Типові порушення. Законодавче регулювання.

*9.5. Ревізія нематеріальних активів.*

Обґрунтованість складу нематеріальних активів, що внесені засновниками до статутного фонду; операції з надходження і вибуття нематеріальних активів; нарахування амортизації.

## **Тема 10. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями**

*10.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*

Мета та завдання перевірки. Джерела інформації . Напрями контролю операцій з ТМЦ. Законодавче регулювання таких перевірок.

*10.2. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, сировини та готової промислової продукції.*

Порядок проведення інвентаризації.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць.

*10.3. Ревізія збереження матеріальних цінностей, стану складського господарства.*

Мета та завдання перевірки. Джерела інформації . Напрями

контролю.

Можливі порушення в складському обліку матеріальних цінностей.

*10.4. Перевірка надходження і оприбуткування матеріальних цінностей.*

Складання інвентаризаційної відомості матеріальних цінностей в дорозі.

*10.5. Ревізія операцій пов'язаних з вибуттям матеріальних цінностей.*

Порядок перевірки операцій з вибуття ТМЦ. Джерела інформації при такій перевірці.

*10.6. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві.*

Норми витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів. Напрями контролю фактичного використання сировини і матеріалів.

*10.7. Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів.*

## **Тема 11. Ревізія праці та її оплати**

*11.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*

Мета та завдання перевірки. Джерела інформації . Напрями контролю. Законодавче регулювання таких перевірок.

*11.2. Контроль обліку особового складу.*

Стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства.

*11.3. Перевірка розрахунків по оплаті праці.*

Стан розрахунків з працівниками, нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати, достовірність і правильність ведення первинного обліку.

*11.4. Ревізія розрахунків за страхуванням.*

Напрями розрахунків підприємств з органами страхування. Джерела інформації та напрями перевірок.

## **Тема 12. Ревізія виробництва та реалізації промислової продукції**

*12.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*

Мета та завдання перевірки. Джерела інформації . Напрями контролю. Законодавче регулювання таких перевірок.

### *12.2. Перевірка виконання виробничої програми.*

Аналіз ритмічності виробництва. Ревізія повноти оприбуткування промислової продукції.

### *12.3. Обґрунтованість включення до складу собівартості витрат на виробництво.*

Ревізія витрат за їх елементами. Особливості перевірки загальновиробничих і адміністративних витрат.

### *12.4. Контроль правильності визначення фактичної собівартості готової продукції, робіт (послуг)*

Правила визначення собівартості. Напрями перевірки правильності визначення собівартості..

### *12.5. Ревізія незавершеного виробництва у промисловості.*

Перевірка проведених інвентаризацій незавершеного виробництва.

### *12.6. Ревізія операцій із реалізації готової продукції.*

Мета і завдання ревізії. Джерела інформації та методи її здійснення.

## **Тема 13. Ревізія результатів діяльності та власного капіталу підприємства**

### *13.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю.*

Мета і завдання ревізії. Об'єкти та джерела інформації при перевірці.

### *13.2. Ревізія правильності оцінки отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності.*

Перевірка надзвичайних доходів і витрат. Формування чистого прибутку (збитку).

### *13.3. Контроль фінансового стану підприємства.*

Застосування розрахунково-аналітичних методів контролю. Перевірка платоспроможності підприємства. Ліквідність балансу. Структура джерел коштів.

### *13.4. Ревізія операцій по формуванню та зміні статутного капіталу.*

Ревізія формування і зміни резервного та інших видів капіталу.

## **Тема 14. Ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності**

### *14.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрямки*

*контролю.*

Мета та завдання перевірки. Джерела інформації . Напрями контролю . Законодавче регулювання таких перевірок

*14.2. Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії.*

Необхідні умови чіткої організації обліку. Ревізія стану звітної дисципліни.

*14.3. Перевірка відповідності синтетичного та аналітичного обліку.*

Методика ведення облікових реєстрів. Первинний облік і стан контролю матеріального обліку у матеріально відповідальних осіб.

*14.4. Перевірка достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності.*

Відповідність даних звітності даним бухгалтерського обліку.

*14.5. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю.*

Внутрішньогосподарський контроль. Сутність, завдання та вимоги до організації. Напрями перевірки.

## Розділ 1

# Теоретико-методологічні основи економічного контролю та організації контрольно-ревізійного процесу

## Тема 1. Становлення та розвиток контролю

### Основні питання:

- 1.1. *Основні історичні вежі розвитку контролю*
- 1.2. *Еволюція контролю на теренах України*
- 1.3. *Основні вежі розвитку органів контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах*
- 1.4. *Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах*
- 1.5. *Організація контрольно-ревізійної роботи в окремих країнах*

За висловлюванням англійського вченого Дж. Верна для розуміння дійсного в науці слід вивчити минуле. Це безпосередньо торкається й такого питання як визначення сутності та змісту контролю, який вимагає застосування ретроспективного підходу, оскільки сам процес розвитку контролю історичний. До того ж цей процес під час свого еволюційного розвитку зазнав великих змін – від контролю за допомогою здобутого досвіду, звичаїв і традицій, що передавалися з покоління в покоління, до наукового осмислення процесів і свідомого використання їх на науковій основі в ринкових умовах. Втім історичний розвиток контролю свідчить проте, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства (рис. 1).

### **1.1. Основні історичні вежі розвитку контролю**

Перші прояви контролю відносяться до *матріархату і патріархату*, де рід був головним виробничим осередком. Цей осередок базувався на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці. На цьому етапі суспільного розвитку спочатку виник примітивний в недосконалій формі облік, як засіб контролю за кількістю заготовлених і спожитих продуктів. Такий контроль охоплював невелике коло

Рис. 1

господарських операцій з землею та худобою, заготівлею продуктів та їх споживанням й служив засобом регулювання виробництва і розподілу здобутих засобів життя. Проте контроль за розподілом здобутих продуктів в первісному суспільстві здійснювався на засадах демократизму.

Однак відсутність товарно-грошових відносин давала можливість здійснювати тільки кількісний контроль простих господарських процесів. За умов *рабовласницького устрою*, де основу виробничих відносин складають особиста власність рабовласника на засоби виробництва і рабів, все ширше отримує розвиток обмін, виникає заморська торгівля, з'являються гроші, створюється торговий і лихварський капітал. Відповідно до цього й контроль здійснюється вже не лише за кількістю заготовлених і виготовлених продуктів, але і за процесом розвитку торгівлі. Одночасно в такому суспільстві контроль перетворився на засіб управління і сприяння експлуатації, а також оберігав приватну власність рабовласника. Тому особливого значення в цей період набув державний облік, контроль та ревізія. Наприклад, в стародавньому Єгипті за 4-3 тисячі років до нашої ери облік здійснювався, передусім, при дворах царів.

Наступний етап розвитку *контролю пов'язано з феодальним устроєм суспільства*. При цьому в перший період розвитку феодалізму досягнутий рівень обліку в рабовласницькому суспільстві був тимчасово забутий. Поступове відродження та розвиток контролю припадає на XI–XIII століття – період утворення великих світових торгових центрів (Венеції та Генуї). Надалі відбувається трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Цьому сприяло піднесення товарного виробництва, розвинення внутрішньої та зовнішньої торгівлі, розвиток банківської діяльності (XIV–XVIII ст.). На цей період історії розвитку контролю також припадає підготовка спеціалістів, видання перших спеціалізованих книжок – італійця Луки Пачолі (1494 р.), голандців – Яна Імпіна (1543 р.) і Сімона ван Стевіна (1607 р.); французів – Жака Саварі (1675 р.) і Матьє де ла Порта (1712 р.) та інших. За часів феодалізму відбувається поділ контролю на зовнішній і внутрішній, набуває особливого значення контроль за розрахунками між купцями і банками, а також за наявністю і рухом торгового капіталу.

*Подальший розвиток контролю здійснюється у напрямку прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку та рахування*

торгових і банківських операцій, різних видів господарської діяльності. Так, наприклад, на початку XVII століття в Росії було прийнято Спеціальний наказ «Рахункових справ». На нього покладался підрахунок державних доходів та витрат за книгами всіх інших центральних наказів та установ, надавалося право вимагати звіти з виконання виданих асигнувань, вимагати пояснення до звіту від посадових осіб та міст тощо. Законодавчим актом, що регламентував порядок облікових записів та внутрішній контроль в торговельних підприємствах, був Військовий статут Петра I, виданий у 1716 році, в якому виділявся спеціальний розділ під назвою «Про купеческие книги и грамотки». У XVIII ст. видається цілий ряд відомчих інструкцій про порядок ведення обліку та здійснення контролю в державних установах. В 1723 році і 1743 році видана Інструкція ревізійно-колегії, в 1766 році – Інструкція бухгалтерії, в 1768 році – Інструкція митному касиру [43]. *З середини XIX століття до 50-х років XX століття* відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень, а саме: бухгалтерський облік, статистика. Пізніше застосовується *системний та комплексний підхід* до вивчення контролю, який як наука набуває сучасних рис.

*Тобто у загальному можна визначити, що зміна форм власності, виробничих відносин та розвиток державності є основними важелями під впливом яких й відбувався розвиток контролю.*

## **1.2. Еволюція контролю на теренах України**

Історія контролю в Україні нерозривно пов'язана з історією становлення її державності. При цьому, входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно із «Положенням про місцеві контрольні установи в імперії» від 3 січня 1866 року Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів.

Існуванням розгорнутого контролю є доклади відповідних комісій щодо перевірки діяльності та звітності певних суб'єктів господарювання або загального економічного стану. Наприклад, комісія по перевірці звіту Харківського міського купецького банку відзначає, що їй потрібно на підставі перевірки касової та головної книги перевіряти кожний запис, як із відповідними підтверджуючими документами, так із іншими записами в інших книгах банку та при цьому незалежно від відповідності самих цифр

звертати увагу на відповідність чисел по кожному з записів [53]. Не менш ретельний аналіз відбувався під час загального аналізу економічного стану розвитку окремих регіонів (губерній). Так відповідний звіт про економічний стан Харківської губернії за 1895 рік містить безліч таблиць як у розрізі окремих повітів, так і за окремими видами продукції, яку вони виробляють (табл. 1 [62]).

Таблиця 1

**Фрагмент таблиці загального стану запасів хліба по Харківській губернії**

Повіт	Запаси хліба		
	У землевласників	У селян	Усього
	Пшениці у пудах		
1	2	3	4
Сумський	636300	18930	655230
Лебединський	143173	32332	175505
Охтирський	119250	27240	146490
Богодухівський	184470	39793	224263
Валківський	336081	83870	419951
Харківський	80623	14559	95182
Вовчанський	213830	95170	309000
Змієвський	607457	218336	825793
Ізюмський	319934	256773	576707
Куп'янський	583540	766886	1350426
Старобельський	426137	637315	1063502
	Ржи у пудах		
Сумський	381968	165159	547127
Лебединський	504668	152837	657505
Охтирський	98520	200870	299390
Богодухівський	191210	183213	374423
Валківський	196953	87024	283977
Харківський	81800	74523	156323
Вовчанський	133260	173310	306570
Змієвський	180482	117803	298285
Ізюмський	152823	130548	283371
Куп'янський	239050	174400	413450
Старобельський	206380	272114	478494

При цьому ці дані обов'язково порівнювалися із споживанням окремого товару, робилися висновки стосовно попиту на відповідний товар.

Навіть революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. У березні 1917 року в Україні створено Тимчасовий уряд, який в основному зберіг управлінський апарат царської Росії. В губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 року. Тимчасовий уряд (березень – грудень 1917 року), Українська Центральна Рада (березень 1917 – квітень 1918 року), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень – листопад 1918 року) та Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 року – лютий 1919 року) основним завданням контрольних органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав на потреби війська та утримання органів влади [85].

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці і банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат – Державний контролер із надзвичайними правами і повноваженнями. Цей орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 року як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю. Пізніше Декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 року в м. Харкові утворено Народний комісаріат державного контролю УСРС. З цього часу органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але його функції залишались незмінними.

Так із січня 1924 року спеціальним органом документального та послідуного фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне управління (ФКУ) СРСР. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 року її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

1) проведення послідуного документального контролю доходів та видатків державного бюджету;

2) здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових та матеріальних цінностей, що перебувають в установах та підзвітних касах;

3) подання на затвердження наркому фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також

загальнообов'язкових правил та форм фінансового обліку і звітності;

4) здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо. Проте ФКУ не мало права передавати обревізованим установам обов'язкові для них вимоги, а тому в багатьох випадках результати ревізій залишалися нереалізованими, а недоліки та порушення – не усуненими [43, 49].

Втім нові загальнодержавні економічні чинники (впровадження плановості, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних підприємств та колективізація сільського господарства) спричинили перебудову контролю.

Так в листопаді 1926 року Фінансово-контрольне управління СРСР реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах:

контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів;

діяльність Держбанку, державних органів стосовно розпорядження бюджетними коштами;

контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів установ, що перебувають на бюджеті; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ;

складання ревізійних висновків до звіту про виконання держбюджету СРСР тощо.

Однак цим контроль не обмежується. Так в промисловості діє окремий контроль, що є в складі Вищої Ради Народного Господарства. Нарешті право перевіряти роботу в усіх частинах державного апарату та всього господарства радянських підприємств мають органи робітничо-селянської інспекції.

В кінці 1932 – на початку 1933 рр. фінансово-контрольне управління УРСР перетворилось на фінансово-бюджетну інспекцію, яка проіснувала до 1937 року. В жовтні 1937 р. в складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Положення про це управління було затверджено урядом країни. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркомів, відомств, організацій, закладів і виробництв. Відповідно до цього з 1937 до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 році контрольно-

ревізійне управління було у складі Міністерства фінансів України.

Наприкінці 60-х – початку 70-х років силами контрольно-ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тисяч ревізій та перевірок, в тому числі 350 комплексних ревізій виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тисяч ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки ж перевірок на підприємствах та в господарських організаціях. Наприклад, тільки за результатами ревізій та перевірок, проведених в 1971 році, направлено в дохід бюджету 16,2 млн. крб., скорочено асигнування на суму 4,5 млн. крб. та стягнуто до бюджету – 1,5 млн. крб [85].

У грудні 1965 року з метою більш активного залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного контролю перетворено в органи народного контролю, масовою ланкою яких стали комітети, групи і пости народного контролю, уповноважені здійснювати систематичний контроль за ходом виконання держпланів та завдань, вишукувати резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, економного витрачання ресурсів і шляхи для впровадження у виробництво нового та прогресивного, а також проводити нагляд за організацією відомчого контролю.

У травні 1991 року V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов'язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з точки зору їх законності, доцільності та ефективності. Однак у грудні 1991 року при розпуску органів державного управління Союзу РСР його Контрольну палату було ліквідовано.

Втім незважаючи на такий історичний досвід розвитку контролю слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де через сильну централізацію управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно позначалося на компетентності та об'єктивності. В результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а процес контролю ставав все більш формальним, що передусім, позначилося на темпах розвитку економіки.

Тому в умовах ринкових відносин стали формуватися нові органи державного контролю. Так після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 році було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», а Указом Президента України від 27 серпня 2000 року №1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

При цьому в процесі розвитку системи контролю в умовах розбудови ринкових відносин в Україні можна виділити *два основних етапи*:

*етап становлення* (1990–1997 рр.), протягом якого сформовані базові умови для створення системи контролю та мережі контролюючих органів, досягнуте конституційне та законодавче закріплення правових гарантій їх діяльності, започатковане розмежування контрольних повноважень між органами державної влади і місцевого самоврядування, утворено каркас інфраструктури незалежного контролю, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи;

*етап удосконалення* (з 1998 року), який передбачає заходи щодо реформування та подальшого розвитку контролюючих інституцій у державній сфері та громадському суспільстві, оптимізації та підвищення їх ефективності в ході реалізації парламентської, адміністративної, судової, муніципальної реформ та реформування громадського суспільства. Логічним продовженням даного етапу у дійсний час є затверджена стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [14]. Метою цієї Стратегії є підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотриманні принципів ефективності, доцільності та економічності управління суспільними ресурсами.

Поруч із цим системі розвитку контролю в Україні *притаманні екстенсивні методи, головними задачами яких є* формування нових органів контролю, таких як:

створення підрозділів фінансового контролю у складі існуючих судів або спеціальних фінансових судів в структурі судової гілки влади з

метою завершення формування системи державного контролю;  
впровадження інфраструктури муніципального контролю як підсистеми, що забезпечує можливість саморегулювання економічних відносин у сфері місцевого самоврядування та комунальному секторі національного господарства;  
розробка концептуальних та організаційно-методичних засад контролю процесів дотримання національної економічної безпеки;  
формування координаційних інститутів у складі кожної підсистеми контролю та суспільно-господарській сфері загалом;  
розробка з урахуванням зарубіжного досвіду державних стандартів процедур контролю в державному, комунальному та приватному секторах економіки тощо.

Світовій практиці притаманні різні підходи до проблеми організації контрольно-організаційної роботи. Втім обрання конкретної моделі організації такої роботи базується на наступних чинниках:

- історично прийнятої в країні форми правління,
- унормованої форми державного устрою,
- особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади,
- ступеню демократичного розвитку суспільства.

### ***1.3. Основні вежі розвитку органів контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах***

Невеликий історичний екскурс стосовно впровадження організаційно-контрольної роботи свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї – понад 1,3 тисячі років. У Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великобританії – 1120 рік, Палата рахунків Франції – 1318 рік, Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 рік. Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 році (Генеральна палата рахунків), у Чехії – в 1761 році (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині – в 1768 році (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі – у 1808 році (Головна рахункова палата Варшавського Князівства), в Іспанії – у 1828 році (Суд рахунків), у Туреччині – у 1862 році (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії – у 1864 році (Вищий суд аудиту).

На початку другої половини ХХ століття у процесі безперервного

реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті ([www.intosai.org](http://www.intosai.org)). Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Крім цього у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елементу управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю;
- засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їхні повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю (рис. 2), до яких відносяться:

1. Інституційна незалежність.
2. Фінансова незалежність.
3. Персональна незалежність аудиторів-контролерів.
4. Власна відповідальність за програму перевірок.
5. Достатність повноважень на отримання інформації.

## 6. Право на вжиття заходів.

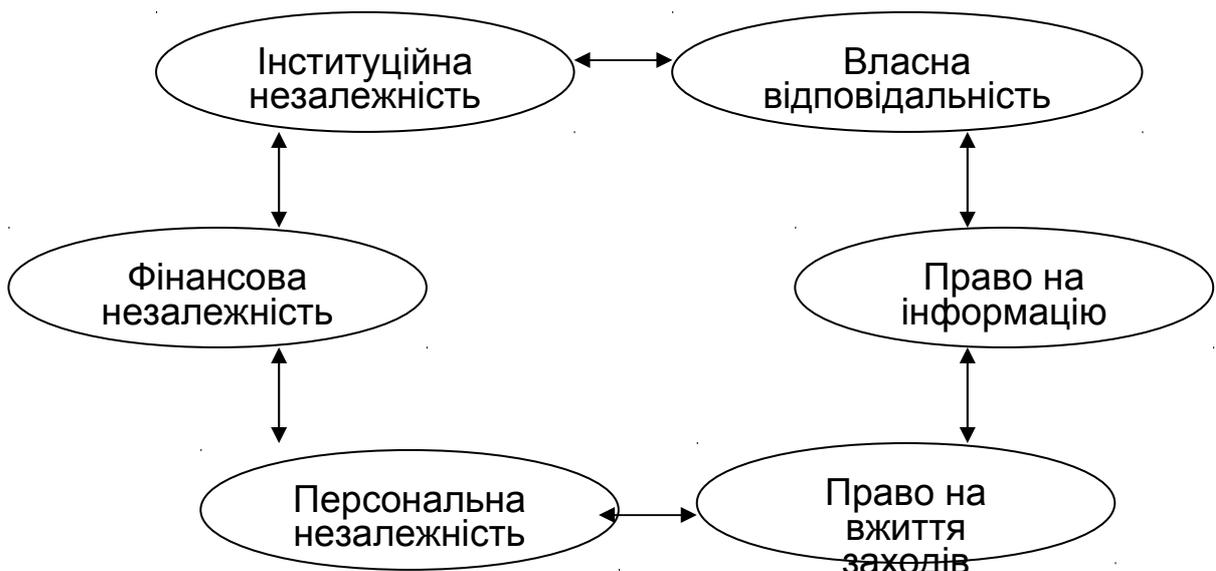


Рис. 2. Основні принципи Лімської декларації

### 1.4. Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контрольних установ.

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольно-ревізійної роботи у різних країнах слід визначити різні підходи до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління.

Один з таких підходів визначає, що *організаційною схемою контрольно-ревізійної роботи є* визначення двох рівнів ієрархії (рис. 3):

на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [78]. При цьому в якості рівнів *організаційної схеми контрольно-ревізійної роботи також*

визначаються: рахункові трибунали й контрольні установи [83].

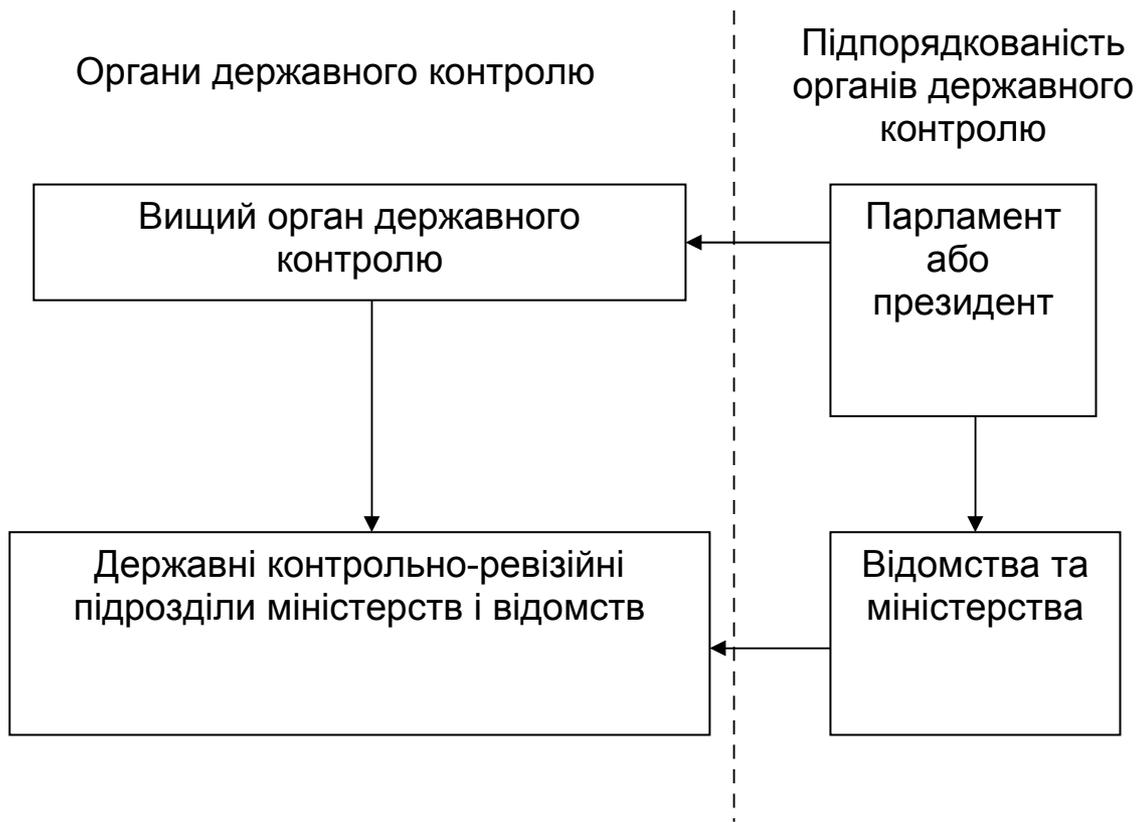


Рис. 3. Дворівнева схема організації контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах

До рахункових трибуналів Я. Мазур відносить колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії і Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контрольними установами є інші відомства, в яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймаються або безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контролюючого органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки).

Інший підхід [86] звертає увагу, що у країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю:

1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи

країни (Греція, Португалія);

2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

3) незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія);

4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія).

Узагальненням цього є визначення організаційної схеми контрольно-ревізійної роботи в зарубіжних країнах за місцем у системі суб'єктів державного управління відповідних верховних інститутів фінансового контролю [84]. Відповідно до цього *рівні організації контролю можна визначити наступним чином:*

1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

2) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу.

Відповідно до покладених завдань *органи контролю в зарубіжних країнах здійснюють* контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку.

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб. Аудит доходів проводиться в ході фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів,

прибутків державних підприємств тощо.

Організаційна схема державного контролю зарубіжних країн також передбачає існування в галузевих міністерствах власних ревізійних органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства. Зокрема, у Німеччині контрольно-ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із Федеральною рахунковою палатою. Крім цього законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури (Адміністративно-бюджетне управління при Президентіві США, Аудиторська комісія Великобританії, Національне ревізійне управління Швеції), місією яких є виконання фінансово-економічної контрольної функції уряду.

У більшості країн верховні органи контролю мають право доступу до усього масиву інформації й документів, що стосуються виконання обов'язків. До того ж об'єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту у задоволенні їхніх законних вимог. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені в будь-якому разі передавати матеріали з ознаками виявлених зловживань до прокуратури та інших компетентних органів. При цьому законодавство низки країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина).

*Проте як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності.* Наприклад, президент і віце-президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років. Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально – на два строки [84].

### **1.5. Організація контрольно-ревізійної роботи в окремих країнах**

Одна з організаційно найскладніших структур – Рахункова палата Франції. Керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор {виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами} й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [90].

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо [80].

У Румунії основу контролю складають такі його різновиди як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (орієнтовно 300 чоловік), яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів (1320 чоловік), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450-600 чоловік), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, які мають у складі галузевих міністерств. При цьому рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень – підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані і підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який

здійснюють органи Міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу. Крім того, місцеві управління державних фінансів проводять попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку.

Всі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контролюючих органів поширюються на бюджетні установи і організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій.

На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції дає можливість парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору. Так, контрольні функції парламенту виконують:

Постійний парламентський конституційний комітет, який вивчає роботу уряду в цілому;

Парламентський омбудсмен, завданням якого є забезпечення законності дій державних органів;

Парламентські аудитори.

Уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління.

При цьому інститут парламентських аудиторів складається з 12 уповноважених Членів парламенту, 12-ти їх заступників та Управління парламентських аудиторів штатною чисельністю 30 державних службовців.

Парламентські аудитори покликані вивчати ефективність використання ресурсів міністерствами та іншими центральними органами державного управління, оцінювати адміністративну діяльність виконавчої влади в цілому. Центральним адміністративним органом державного аудиту Швеції є Національне ревізійне управління (НРУ) –

незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головним завданням НРУ є пошук недоліків і «вузьких місць» в управлінні державними ресурсами через дослідження (аудит) адміністративних і фінансових операцій суб'єктів державного сектору. Узагальнена інформація про результати аудиту та розроблені на його основі рекомендації передаються парламенту, уряду та урядовим відомствам для розгляду і прийняття відповідних рішень.

НРУ очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на 6 років з правом продовження терміну роботи на посаді. Колегіальним органом НРУ є Консультативна рада у складі 10 членів. Штат відомства становить близько 300 державних службовців і головним чином складається з економістів та соціальних дослідників. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямках: фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності. Відповідні оперативні підрозділи взаємодіють з Департаментом поточної діяльності в частині юридичної підтримки, інформаційних технологій, внутрішнього фінансового забезпечення, кадрової політики тощо, а також із Секретаріатом міжнародних зв'язків у виконанні міжнародних проектів. При цьому аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота НРУ націлена на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем. Незалежність аудиту полягає в тому, що НРУ самостійно обирає об'єкти і методи аудиту та без зовнішніх впливів оголошує свої висновки. При плануванні аудиту пріоритет надається тим сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та створення матеріальних помилок.

Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудиту підлягають усі державні відомства та організації і фонди, які фінансуються та контролюються урядом. Окружні та муніципальні органи управління не є підконтрольними об'єктами, однак в окремих випадках НРУ уповноважене одержувати від цих структур необхідну інформацію для проведення аудиту виконання програм або реформ, запроваджених парламентом чи урядом [76].

Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 році і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними

ресурсами. А саме:

- 1) ефективність – дієвість, рівень досягання мети;
- 2) продуктивність – плідотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;
- 3) ощадність – економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту цієї країни є секції:

- 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів);
- 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);
- 3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

### **Запитання для самоперевірки**

1. В чому полягає значення вивчення історичних аспектів розвитку контролю.
2. Які основні важелі впливу на розвиток контролю з огляду на його історичні аспекти розвинення.
3. Які історичні особливості суспільства вплинули на розвиток контролю.
4. Перелічить основні функції контролю за радянські часи.
5. Визначте основні етапи розвитку системи контролю в умовах розбудови ринкових відносин в Україні.
6. На чому базується вибір моделі організації контрольно-ревізійної роботи у різних країнах.
7. Які положення розвитку державного контролю зазначено у Лімській декларації.
8. Визначте принципи контролю незалежних державних органів

контролю відповідно до Лімської декларації.

9. Які організаційні схеми контролю застосовуються в зарубіжних країнах.

10. Наведіть особливості контролю в Бахреїні.

### **Навчальні завдання**

1. Зробіть порівняльну оцінку контролю за умов рабовласницького та феодалного ладу суспільства.

2. Проаналізуйте вплив окремих важелів на розвиток контролю з огляду на його історичні аспекти розвинення.

3. Охарактеризуйте вплив банківської діяльності на розвиток контролю.

4. Дослідіть зміну функцій та органів контролю в Україні у 20-30 роках ХХ століття.

5. Визначте властиві риси контролю у адміністративно-командній економіці.

6. Дослідіть особливості розвитку контролю в Україні у 70-80 роках ХХ століття.

7. Порівняйте характеристики формального та реального контролю.

8. Визначте хронологічний розвиток служб контролю в незалежній Україні та обґрунтуйте їх появу.

9. Розкрийте сутність основних завдань розвитку контролю в Україні.

10. Проаналізуйте етапи розвитку контролю в умовах розбудови ринкових відносин в Україні.

11. Зробіть хронологічну таблицю розвитку основних органів контролю у Західній Європі.

12. Дослідіть основні положення Лімської декларації та обґрунтуйте доцільність їх застосування.

13. Проаналізуйте організацію рахункових відомств та забезпечення їх функціонування у країнах Східної Європи.

14. Порівняйте існуючі підходи до визначення організаційної схеми контрольно-ревізійної роботи у західних країнах.

15. Розкрийте організацію контрольно-ревізійної роботи у країнах Східної та Західної Європи.

16. Визначте доцільні підходи з досвіду організації контрольно-ревізійної роботи для можливості їх застосування в Україні.

17. Узагальніть особливості організації контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах.
18. Порівняйте організацію державної контрольно-ревізійної роботи в Румунії та Швеції.
19. Розкрийте особливості аудиту у Швеції.
20. Обґрунтуйте оптимальність підходу до контрольно-ревізійної роботи що застосовується у Бахреїні.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури: 14, 43, 49, 53, 60, 76, 80, 83, 84, 85, 86, 90**

## Тема 2: Сутність контролю. дискусійні питання

### Основні питання:

- 2.1. Необхідність, місце та значення контролю в сучасних умовах.
- 2.2. Визначення поняття «контроль». Дискусійні питання.
- 2.3. Контроль як функція управління.
- 2.4. Економічний контроль та його зміст.
- 2.5. Державні органи економічного контролю в Україні.

### 2.1. Необхідність, місце та значення контролю в сучасних умовах

Трансформаційні процеси, пов'язані з проголошенням незалежності України, викликали необхідність роздержавлення власності. У зв'язку з цим спостерігається стрімка поява нових суб'єктів господарювання, кожен з яких є підконтрольним.

Постійне збільшення кількості різних господарюючих суб'єктів у сучасних умовах спричинило і збільшення кількості економічних правопорушень та злочинів.

Так, динаміка виявлених незаконних, нецільових витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, а також недоотримання фінансових ресурсів у 2004 та 2005 роках наведена на рис. 4.

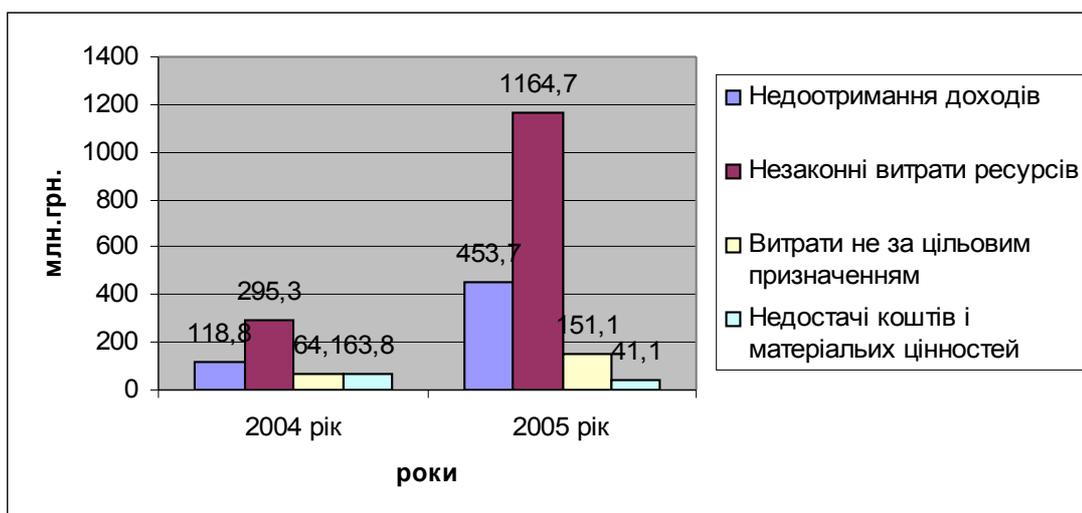


Рис.4. Динаміка виявлених незаконних, нецільових витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, а також недоотримання фінансових ресурсів у 2004 та 2005 роках [56, с.7]

Потреба в ефективній боротьбі з зазначеними правопорушеннями обумовлюють необхідність контролю на сучасному етапі розвитку української економіки. Так, на сьогодні, діяльність всіх без виключення господарюючих суб'єктів контролюють різноманітні контролюючі органи: Контрольно-ревізійне управління, Державна податкова адміністрація та її інспекції, Державне казначейство України, аудиторські фірми тощо.

Залежно від завдань, які ставляться перед органами контролю, переважає та чи інша його форма: фінансовий контроль, державний аудит, бюджетний, казначейський, податковий контроль, незалежний аудиторський контроль, контроль та аудит в банках тощо.

Кожна з зазначених форм контролю відіграє власну роль, має власні особливості організації, здійснення, власний понятійний апарат та потребує підвищення ефективності, дієвості та профілактичної спрямованості.

В загальному вигляді, контроль призначений встановлювати правильність, законність, доцільність та ефективність діяльності підприємств, установ та організацій. Сучасний стан контролю можна охарактеризувати як стан розвитку та постійного поширення, але деякі аспекти його здійснення потребують найскорішого вдосконалення.

Так, основним фактором, що гальмує розвиток контролю на сучасному етапі є невизначеність законодавчої бази взагалі, та відсутність Закону України „Про фінансовий контроль” зокрема.

Діяльність суб'єктів контролю має ретельно регламентуватись законодавчими актами. Більше того, згідно з частиною другою статті 19 Конституції України, діяльність органів державного і муніципального фінансового контролю, їх посадових осіб повинна здійснюватись лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені законодавством України [1].

Тобто контроль має бути максимально повно і точно визначений, врегульований і регламентований, щоб унеможливити заподіяння шкоди особі, суспільству чи державі.

Але на сьогодні законодавством не врегульовані не тільки окремі аспекти здійснення контролю, а й взагалі відсутнє його визначення.

В свою чергу, це викликає дублювання функцій та паралелізм в роботі контролюючих органів, і як наслідок – зниження ефективності ревізій та перевірок, тому що в деяких сегментах економіки контролю забагато, а в інших – навпаки.

Таким чином, в сучасних умовах необхідність контролю обумовлена потребою в ефективній боротьбі з економічними злочинами та правопорушеннями, кількість яких постійно зростає разом зі зростанням кількості господарюючих суб'єктів. В сучасних умовах контроль постійно поширюється та розповсюджується: утворюються нові контролюючі органи, нові форми здійснення, але гальмує його розвиток незадовільний стан законодавчої бази з питання контролю та ревізії. Значення контролю в сучасних умовах достатньо велике. З одного боку, він забезпечує своєчасне поповнення бюджету, веде боротьбу з економічними злочинами та правопорушеннями, з іншого сприяє підвищенню ефективності діяльності окремих господарюючих суб'єктів через виявлення, усунення та попередження порушень.

## **2.2. Визначення поняття «контроль». Дискусійні питання.**

*Контроль*, в перекладі з французької («controle»), означає перевірку або спостереження з метою перевірки, Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд, перевірку з метою протидії чомусь небажаному.

Втім однозначного трактування щодо цього поняття не існує. Так

Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М. та Петренко Н.І визначають контроль як систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів [45, с. 10];

в енциклопедичному словнику бізнесмена під контролем розуміється замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що корегують їх [54, с. 319];

Жила В.Г. визначає контроль як процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням та направлений на успішне досягнення поставлених цілей [55, с. 4];

у сучасному економічному словнику контроль розуміється як складова частина управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [67, с. 161];

Усач Б.Ф. говорить проте, що контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності [72, с. 5].

Таке неоднозначне трактування поняття «контроль» передбачає, що контроль може розглядатися як:

- один із головних принципів управління;
- стадія процесу (циклу) управління;
- функція управління.

Це пояснюється тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняється певними характеристиками та вимагає управлінського впливу, що забезпечує досягнення мети, визначеної заздалегідь. Тобто сутність та зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує.

Втім у загальному з погляду суспільних процесів контроль варто розрізняти за наступними видами (рис. 5):



Рис. 5. Основні різновиди контролю з погляду суспільних процесів

*контроль як функція відношень у соціальному управлінні* – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта в соціальній сфері суспільства з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів;

*контроль як функція відношень у політичному керівництві* є засобом розширення демократії в умовах багатопартійного суспільства.

Основна мета контролю – перевірка виконання правлячою партією своїх програмних установок і передвиборних платформ по прискоренню соціально-економічного розвитку країни для зростання добробуту народу;

*контроль як функція відношень у народній демократії – засіб самоврядування народу, що здійснюється самим народом і для народу;*

*контроль як функція відношень в управлінні продуктивними силами і виробничими процесами або інакше кажучи економічний контроль доцільно розглядати як систему контрольних мір, спрямованих на раціональне господарювання підприємців з різними формами власності в ринкових умовах.*

Наведені вище визначення контролю розкривають переважно його змістову частину, яка включає перевірку та систематичне спостереження економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних і інших напрямків розвитку суспільства.

Таким чином, з погляду загального визначення поняття «контроль» як категорії слід враховувати основні і найбільш загальні властивості цього явища, сутність яких полягає у здійсненні певних відносин. Тобто у більш загальному під **контролем** слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів. Чому система? Тому що – це сукупність, досить різних відносин. І в кожному з цих видів відносин є свої особливості, в основу яких покладена класифікаційна ознака, свої методи здійснення контролю.

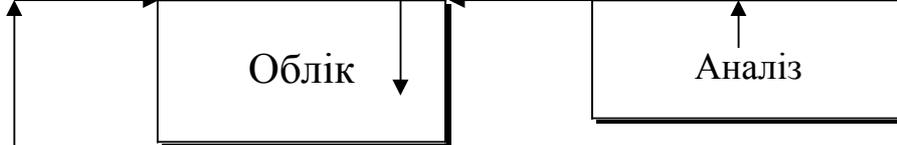
Однак крім цього контроль може розглядатися і як функція відносин з приводу управління. Тобто окремо доцільно розглянути контроль як функцію управління.

### **2.3. Контроль як функція управління**

Контроль як функція управління займає особливе положення, бо це, перш за все, засіб зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, який інформує про дійсний стан керованого об'єкта.

Передумовами виникнення контролю як функції управління є:

*невизначеність;*



*попередження виникнення кризових явищ;  
підтримання успіху.*

Основними цілями контролю як функції управління на підприємстві є забезпечення:

- планового плину виробничого процесу;
- стандартів якості продукції, що випускається;
- ефективності діяльності підприємства;
- фінансової конкурентноздатності підприємства;
- гарантій належного виконання управлінського рішення;
- встановлення зворотного зв'язку в процесі управління.

Тому контроль в управлінні об'єктивно необхідний для успішного функціонування системи, а його відсутність приводить до самих непередбачених соціально-економічних наслідків.

Втім поняття контролю можна інтерпретувати як у вузькому змісті – як один з етапів процесу управління (або як одну з його функцій), так і в більш широкому змісті як підсистему, яка входить у структуру загального управління організацією, що складається з ряду елементів (рис. 6).

При цьому управлінський контроль в найбільш вузькому змісті це здійснення його суб'єктами, наділеними відповідними повноваженнями (тобто суб'єктами контролю), наступних дій:

- визначення фактичного стану або дії керованої ланки системи управління організацією (об'єкта контролю);

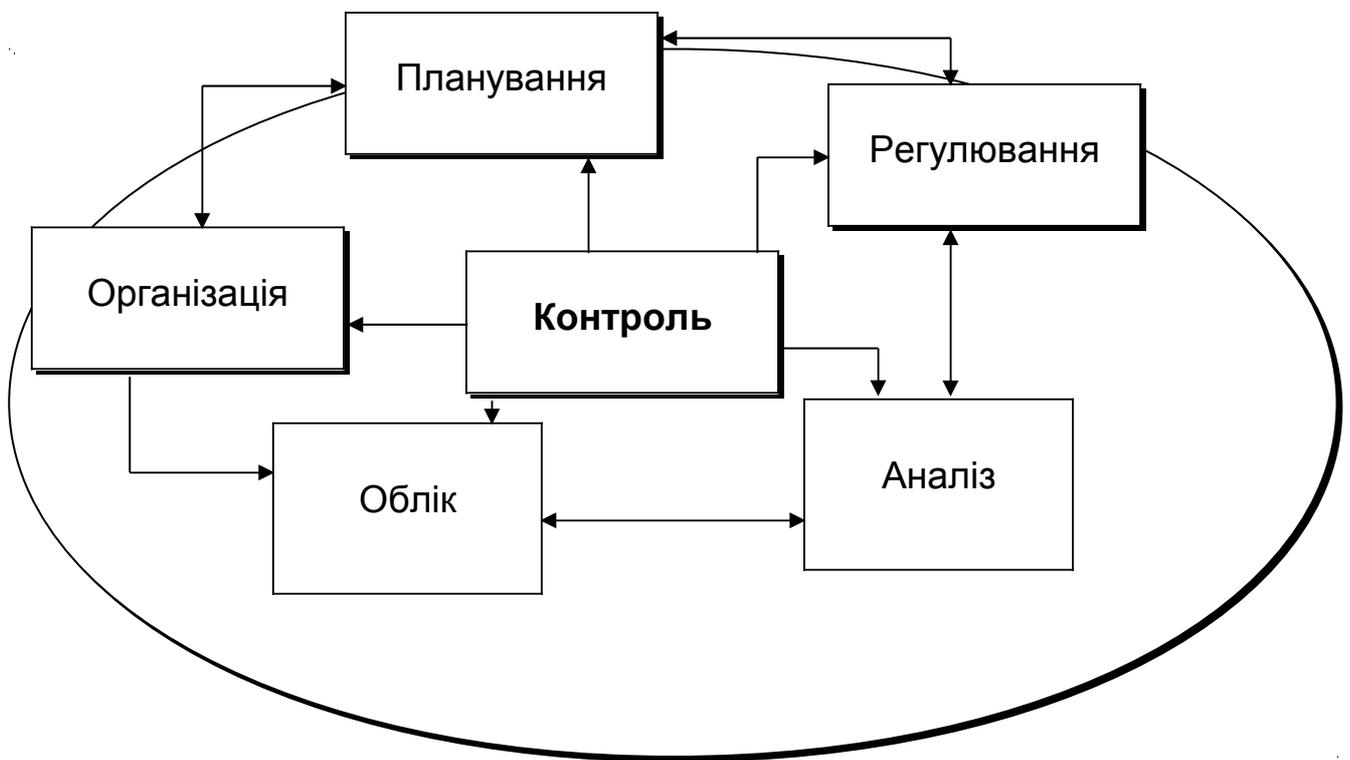
- порівняння фактичних даних з нормативними (плановими), тобто з базою для порівняння, прийнятої в організації, або заданої ззовні, або заснованої на раціональності;

- оцінка відхилень, що перевищують гранично припустимий рівень, на предмет ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації;

- виявлення причин даних відхилень.

Відповідно до підходу у вузькому змісті ціль контролю – інформаційна прозорість об'єкта управління для можливості прийняття ефективних рішень.

У понятті інформаційної прозорості об'єкта управління відбите певне уявлення про ступінь керованості даного об'єкта. Тобто про те, у якому ступені в результаті управління забезпечується підтримка необхідного стану або дії об'єкта управління у відповідний період часу.



**Рис. 6. Контроль як одна із функцій (або підсистем) загального управління**

Відповідно цього до головних функцій контролю слід віднести оперативну, підпорядковану, превентивну, комунікативну, інформативну та захисну.

У широкому змісті контроль у сучасних умовах господарювання доцільно представити як підсистему, яка складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація про об'єкт управління, яка отримана в результаті контролю) і сукупності наступних взаємозалежних ланок: центрів відповідальності, техніки контролю (тобто інформаційно-обчислювальної техніки та відповідних технологій), процедур контролю, середовища контролю, системи обліку.

При цьому, особливість контролю полягає в його двоїстій ролі в процесі управління. У результаті глибокої інтеграції контролю й інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для працівника таким чином, щоб він (процес управління) відносився тільки до одного елемента управління без його взаємозв'язку і взаємодії з контролем.

Інакше кажучи будь-яка управлінська функція (функція планування, обліку і т. ін., див рис. 6) обов'язково інтегрована з контрольною. Тому правомірно затверджувати, що контроль організації є:

невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління;  
відособленою стадією, яка забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості ходу процесу управління на всіх інших стадіях.

Досягнення цілей контролю в управлінні забезпечується реалізацією задач, які полягають у досягненні наступних основних показників ефективності управління організацією:

відповідність діяльності організації прийнятому курсу дій та стратегії;

стійкість організації з фінансово-економічної, ринкової і правової точок зору;

схоронність ресурсів і потенціалу організації;

належний рівень повноти і точності первинних документів і якості первинної інформації для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

показників безпомилковості реєстрації й обробки фінансово-господарських операцій організації – наявність, повнота, арифметична точність, рознесення по рахунках, формальне дозволяння, тимчасова визначеність, представлення і розкриття даних у звітності;

раціональне й ощадливе використання усіх видів ресурсів;

дотримання працівниками організації встановлених адміністрацією вимог, правил і процедур – положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообігу, планів організації праці, наказу про облікову політику, інших наказів і розпоряджень;

дотримання вимог федеральних законів і підзаконних актів, виданих органами влади і її суб'єктів, а також повноважними органами місцевого самоврядування тощо.

Результативність контролю в управлінні характеризує економія втрат, тобто збитку, обумовлена функціонуванням системи (іншими словами: різниця між передбачуваними величинами збитків в умовах відсутності контролю і при його наявності).

Підсистему контролю в управлінні за прийнятим рішенням можна підрозділити на кілька видів контролю: попередній, поточний, заключний, с зворотним зв'язком, по стандартах, по показниках результативності, по показниках припустимих відхилень.

Ефективність контролю залежить від багатьох факторів, але насамперед, від часового аспекту, на стадії якого здійснюється

попередній, поточний і заключний контроль, і діапазону контролю, що припускає організацію контролю по усіх фазах управлінської системи контролю (планування, розробки оргструктури і т. ін.).

#### ***2.4. Економічний контроль та його зміст***

Окремим об'єктом дослідження поняття «контроль» як категорії є економічний контроль, який ототожнює собою певні відносини з приводу контролю в економічному житті. *Економічний контроль – сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами.* При цьому слід відмітити, що поняття «економічний контроль», виходячи з багатогранності економічних відносин не є остаточно визначеним, тому між вченими й досить утворюються дискусії з цього приводу.

Економічний контроль, як і вся економічна наука, вивчає проблеми розвитку економіки України. Тому в рішенні даних проблем контроль не може обмежуватися тільки якісними визначеннями економічних законів, категорій, він також вивчає їхні кількісні співвідношення. Розвиток продуктивних сил і виробничих відносин у суспільстві обумовив появу нових функціональних економік: наукової організації й економіки праці; ефективності капітальних вкладень і нової техніки; ціноутворення; фінансів, грошового обігу і кредитування; бухгалтерського обліку, аудита й аналізу господарської діяльності й ін. Економічний контроль знаходиться в тісному взаємозв'язку з плануванням, управлінням і обліком і невіддільний від них. Цей зв'язок виявляється насамперед у тім, що різні економічні науки досліджують той же об'єкт, але з різною цільовою функцією. В умовах технічного прогресу виникає потреба в комплексному вивченні об'єкта і важливих проблем, наприклад економіки окремої галузі народного господарства, маркетингу, збалансованості ринку і т. ін.

Економічний контроль, використовуючи наукову теорію, виконує суспільну роль у забезпеченні практичними рекомендаціями виробництво життєво необхідних благ для задоволення потреб людей. Виявляючи диспропорції і негативні явища в суспільстві, контроль дає можливість усунути їх і запобігає повторення, а також сприяє раціональній організації виробничих відносин і оптимальному використанню продуктивних сил.

Тобто, *економічний контроль у своєму розвитку інтегрується з*

*іншими функціональними економічними науками.* Виходячи з концепції науки, економічний контроль є динамічною системою економічних знань, спрямованих на виявлення й усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільно необхідного продукту для життєдіяльності людей. Економічний контроль поширюється на сферу розвитку економіки народного господарства – галузі, підприємства.

Важливою функцією економічного контролю є вплив через систему управління на успішне виконання планів економічного і соціального розвитку, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання непродуктивних витрат і збитків, зміцнення господарських зв'язків, дотримання господарського і трудового законодавства, забезпечення збереження власності. Крім того, економічний контроль припускає систематичне спостереження за фінансовим станом підприємця, конкурентною здатністю його продукції на внутрішньому і світовому ринках. Контроль за використанням планів і договірних зобов'язань, результатами виробничої і фінансово-господарської діяльності здійснюється відповідно до законодавства про підприємства, підприємницьку діяльність, господарські суспільства й ін. За результатами контролю розробляють міри, що сприяють більш ефективному господарюванню, дотриманню принципу соціальної справедливості в розподілі результатів праці в залежності від внеску кожного працюючого.

Таким чином, *зміст економічного контролю в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні процесу розширеного відтворення валового національного продукту і соціально-економічних відносин відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.* Відповідно до цього економічний контроль доцільно розділити на наступні складові: загальноекономічний контроль, господарський контроль та фінансовий контроль.

*Загальноекономічний контроль здійснюється на макроекономічному рівні та має наступні об'єкти дослідження:* виконання програм економічного і соціального розвитку країни, регіону; задоволення життєво важливих потреб людей; динаміка ціноутворення; кон'юнктура ринку; використання ресурсів країни, регіону й інші

великомасштабні національні програми народногосподарського значення.

*Фінансовий та господарський контроль* досліджує фінансово-господарську діяльність підприємців у сфері виробництва, обміну і споживання валового внутрішнього продукту на рівні окремих суб'єктів господарювання, в тому числі й такого специфічного як держава. Призначення *господарського контролю* – сприяння розвитку економічних відносин, що виникають під час здійснення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Призначення *фінансового контролю* – сприяння розвитку економічних відносин, що виникають під час руху грошових коштів, здійснення фінансової діяльності суб'єктів господарювання. Однак, незважаючи на це, фінансовий та господарський контроль взаємозалежні між собою, тому ці два різновиди економічного контролю переважно розглядаються одночасно та утворюють так званий фінансово-господарський контроль, який деякими авторами ототожнюється з економічним контролем.

Втім, виходячи з того, що будь-який об'єкт контролю може бути представленим у вигляді вартісної форми, фінансовий контроль має першорядне значення.

До основних завдань економічного контролю на сучасному етапі реформування економіки України відносяться:

контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності;

попередження порушень;

виявлення та мобілізація резервів;

виявлення нестач, розтрат, крадіжок та інших порушень;

вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність;

виявлення відповідності господарювання нормативам, положенням;

виявлення та визначення суми збитку, нанесеного порушеннями.

Тобто контроль здійснюється з метою виявлення і вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки проведеної діяльності, вжиття заходів по усуненню виявлених порушень.

Серед основних функцій економічного контролю є:

*інформаційна*, яка полягає в тому, що під час здійснення контролю отримані результати (інформація) є підставою для прийняття відповідним суб'єктом рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким

забезпечується нормальне функціонування об'єкту, що контролюється. Інформація повинна бути правдивою, об'єктивною, своєчасною та оперативною, а також містити лише необхідні дані, що дозволяє її швидше вивчати і на її основі приймати оптимальні управлінські рішення;

*профілактична*, яка полягає у попередженні можливості здійснення зловживань, виявлення різного роду порушення дисципліни і законності. В умовах ринку вся господарська діяльність підприємства підлягає контролю, що спонукає організаторів і виконавців виробництва відповідально ставитись до своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища і сприяти їх усуненню, реалізуючи при цьому профілактичну функцію;

*інструктивна*, яка полягає у застосуванні суб'єктами контролю набутих наукових знань, вивчених прогресивних прийомів і способів вивчення об'єктів контролю.

Під класифікацією в науці про контроль розуміють розподіл видів контролю за певними ознаками, які притаманні одним видам та відсутні у інших. В цьому полягає сутність класифікації як засобу необхідного групування множини видів контролю.

Основними ознаками загальної класифікації економічного контролю є (рис. 7):

*повнота охоплення суб'єкта господарювання, що контролюється*. З цього приводу контроль розподіляється на: *повний*, який охоплює всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта, що вивчається, всі ділянки його роботи та види здійснених операцій;

*частковий*, коли перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій, вивчається один або декілька аспектів 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; *наскрізний* – що проводиться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації (асоціації, об'єднання);

*повнота вивчення господарських процесів*. За цією ознакою контроль розрізняється на: *суцільний* – де перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання за весь період, що контролюється;



Рис. 7. Загальна класифікація економічного контролю

*вибірковий*, який 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 - вибіркоvim способом;

*етапи контролю*, а саме: *попередній*, основними функціями якого слід вважати розробку процедур і правил поведінки працівників у процесі реалізації прийнятих планів; *поточний*, який здійснюється в процесі виробничо-господарської діяльності, по всьому ланцюжку ієрархії управління та спрямований на попередження можливих відхилень у виробничому процесі і можливих труднощах; *наступний*, який охоплює перевірку правильності в законності проведених господарських операцій, виявляє порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому;

*періодичність проведення контролю*: перманентний, який триває безперервно, постійно та *періодичний* – контроль який здійснюється через певні проміжки часу, повторюється час від часу;

*способи сприйняття господарських процесів*. За цією ознакою контроль поділяється *за участю суб'єкта контролю* та *автоматизований*;

*методи здійснення*, які ранжуються наступним чином: *перевірка*, під якою розуміють вивчення окремих питань діяльності суб'єкта господарювання або дій апарату управління; *судово-бухгалтерська експертиза* – як дослідження експертом на базі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ та процесів по питанням, що відносяться до певної діяльності суб'єкта господарювання, *обстеження* – ознайомлення на місці з діяльністю окремих ділянок суб'єкта господарювання; *аудит*; *інвентаризація* – як перевірка наявності та стану об'єкта контролю, що здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних; *економічний аналіз* – як система прийомів, що використовується у контролі для розкриття причинних зв'язків, що обумовлюють результати явищ і процесів; *ревізія*;

*статус здійснення* – *державний, відомчий, контроль власника, незалежний*;

*відношення до суб'єкта господарювання* – *зовнішній*, що здійснюється суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, діяльність якого контролюється та *внутрішній*,

який здійснюється органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією, спостережною радою, тощо). Внутрішній контроль спрямований в основному на те, щоб перевірити законність здійснення операцій та стан збереження державного майна з метою недопущення його розкрадання. Економічний контроль власника поділяється на внутрісистемний і внутрішньогосподарський.

*Внутрісистемний економічний контроль* здійснюється міністерствами, державними комітетами, концернами, асоціаціями, акціонерними товариствами, акціонерними виробничими об'єднаннями відповідно до законодавчих і інших нормативних актів, якими передбачене проведення комплексних ревізій і контрольних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства з ініціативи власника, тобто вищим органом, якому підприємство підкоряється на правах власності. Основна задача внутрісистемного контролю — контроль за виконанням планових завдань по виробничій і фінансово-господарській діяльності, використанням матеріальних і фінансових ресурсів, недопущення фактів безгосподарності і марнотратства; забезпечення збереження власності, правильної постановки бухгалтерського обліку і контрольної-ревізійної роботи; дотримання діючого законодавства по виробничій і фінансово-господарській діяльності.

*Внутрішньогосподарський економічний контроль* включає контрольні функції, здійснювані керівниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства. Структура внутрішньогосподарського контролю наведена на рис. 8.

Задача внутрішньогосподарського контролю – перевірка господарських операцій у виробничих одиницях з метою не допустити перевитрату матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів, раціонального використання робочої сили, упровадження нових методів праці і прогресивної технології в бригадах, ділянках, цехах і інших виробничих підрозділах, забезпечення заощадження засобів і товарно-матеріальних цінностей, ощадливої витрати сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції високої якості, що має попит на ринку.

**Внутрішньогосподарський контроль підприємства**

Планово-економічний  
відділ

На стадіях розробки заходів з  
раціонального використання  
виробничих запасів, фонду заробітної  
плати, скорочення витрат ручної праці,  
розробки річного плану виробництва  
продукції за номенклатурою та обсягом

Відділ організації праці  
та заробітної плати

Участь у розробці планів з праці та  
зарплати, розробка завдань та планів  
зі зниження трудомісткості, складання  
кошторисів, використання фондів  
заохочення, розробки штатного  
розкладу тощо

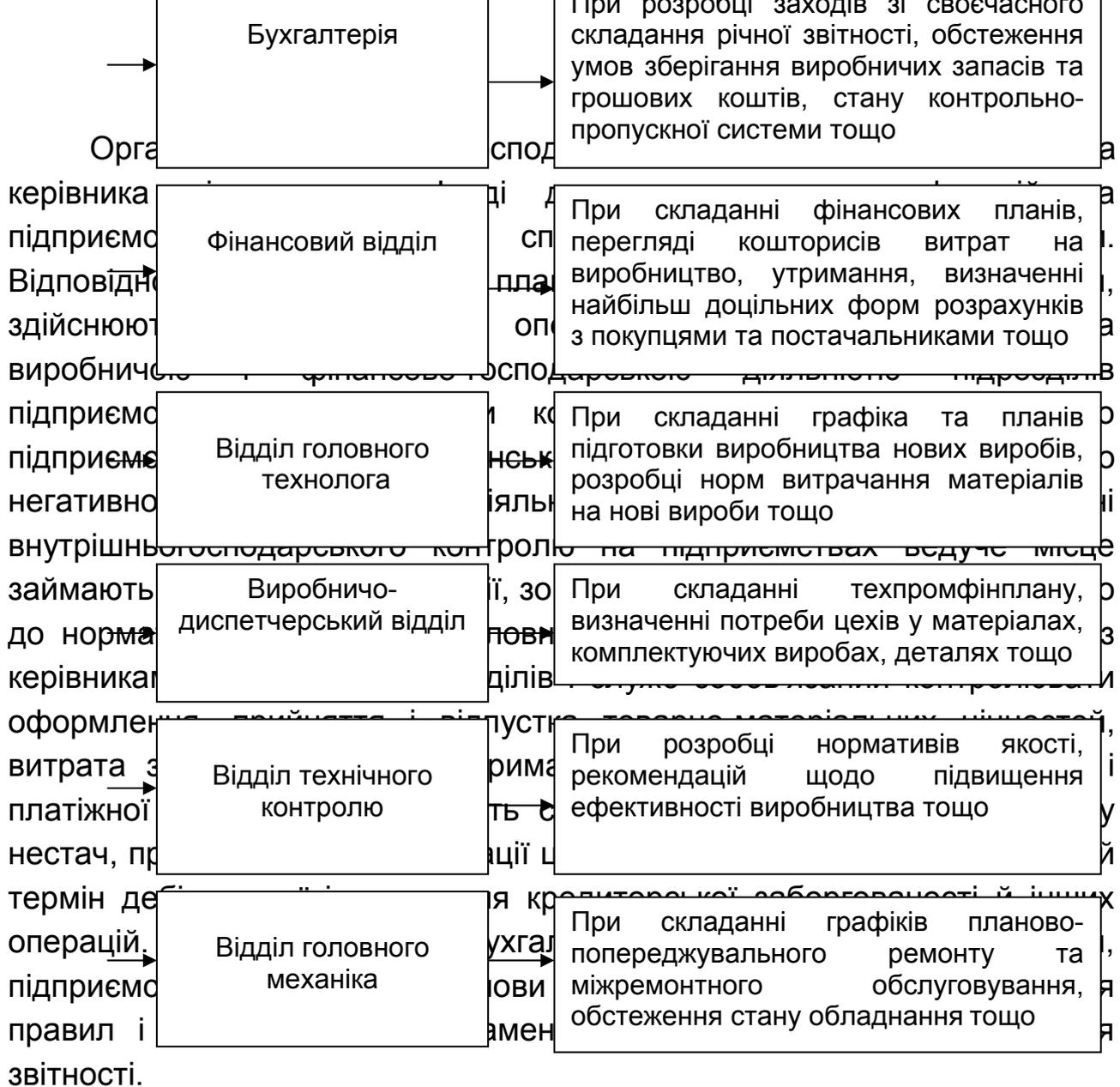


Рис. 8. Структура внутрішньогосподарського контролю підприємства

обов'язки суб'єктів контролю. За цією ознакою контроль підрозділяється на обов'язковий, що передбачений чинним законодавством і проводиться згідно з ним, та *статутний*, який проводиться на підприємствах відповідно до їх статутів. Отже, *організаційні форми і види економічного контролю за своїми функціями взаємозалежні між собою, охоплюють усі стадії розширеного відтворення валового внутрішнього продукту й у такий спосіб складають систему економічного контролю.*

## 2.5. Державні органи економічного контролю в Україні

Суб'єктом контролю в контрольному процесі виступають носії прав і обов'язків, а саме особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю суб'єкта

господарювання, а також право втручатися в його оперативну діяльність (припиняти або обмежувати їх діяльність, усувати від роботи певних осіб) та самостійно притягувати винних до відповідальності. За рівнево-організаційною формою економічний контроль в Україні підрозділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника (рис 9).



**Рис.9. Основні рівнево-організаційні форми економічного контролю в Україні**

Найбільш розширеним є *державний контроль*. Відповідно до цього ця форма контролю нижче розглянута більш докладно. Зазначимо лише те, що державний контроль здійснюється всіма суб'єктами державного управління в межах їх повноважень. При цьому, в діяльності суб'єктів державного управління контроль може виділятися як самостійна функція або бути лише похідною від їх основної діяльності.

В якості суб'єктів *незалежного контролю* виступають незалежні аудитори та аудиторські фірми, 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 джерел, передбачених статутними документами і

фінансовим планом певного підприємства. Основні положення щодо регулювання та здійснення аудиту в Україні регламентуються Законом «Про аудиторську діяльність». Крім цього в Україні також визначена сфера функціонування професійної громадської організації Аудиторів України (САУ) і Аудиторської Палати України (АПУ). Обидві організації мають регіональні відділення. Втім функції цих організацій різні. Так функції АПУ полягають у:

- затвердженні норм і стандартів аудиту, програми підготовки аудиторів;

- виданні нормативних методичних матеріалів;

- сертифікації аудиторської діяльності;

- ліцензуванні проведення аудиту;

- підготовці пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні;

- розгляду скарг із приводу діяльності окремих аудиторів і аудиторських фірм.

Функції САУ полягають у:

- розробці обґрунтованих методик з питань аудиту;

- виданні спеціальної літератури з питань аудиту;

- участі у навчальній діяльності, підготовці і перепідготовці кадрів;

- внесенні пропозицій органам влади і управління з питань аудиторської діяльності.

Втім аудиторський контроль здійснюється не тільки незалежними аудиторами, фірмами, але й аудиторськими підрозділами державних податкових адміністрацій. Функції таких підрозділів визначаються податковими органами при визначенні повноти нарахування і своєчасності сплати податків підприємцями і фізичними особами.

Муніципальний економічний контроль, який є невід'ємною складовою державного контролю, здійснюється відповідно до законодавства про місцеві Ради народних депутатів і місцеві регіональні органи самоврядування. Так комісії з питань планування, бюджету і місцевих фінансів здійснюють контроль за виконанням планів і програм економічного і соціального розвитку і бюджету регіону; контролюють надходження і витрати позабюджетного фонду. При цьому у компетенцію виконавчих комітетів сільських, селищних, міських Рад народних депутатів входить контроль за станом обліку і звітності на підприємствах, в організаціях і установах, що є комунальною власністю, за дотриманням зобов'язань по платежах у бюджет місцевого самоврядування

підприємствами й організаціями.

*Контроль власника* включає внутрішньосистемний економічний контроль міністерств, державних комітетів, концернів, асоціацій, акціонерних об'єднань, який здійснюється згідно з законодавчими та іншими нормативними актами та внутрішньогосподарський економічний контроль, який здійснюється керівництвом суб'єктів господарювання щодо оцінки відповідності його діяльності поставленим завданням. Тобто суб'єктами контролю власників є відповідні міністерства, державні комітети, власники концернів, асоціацій, акціонерних об'єднань та їх керівництво.

До основних суб'єктів державного контролю в Україні відносяться: органи законодавчої влади, органи виконавчої влади, судові органи, спеціалізовані контролюючі органи та органи місцевого самоврядування (рис. 10).

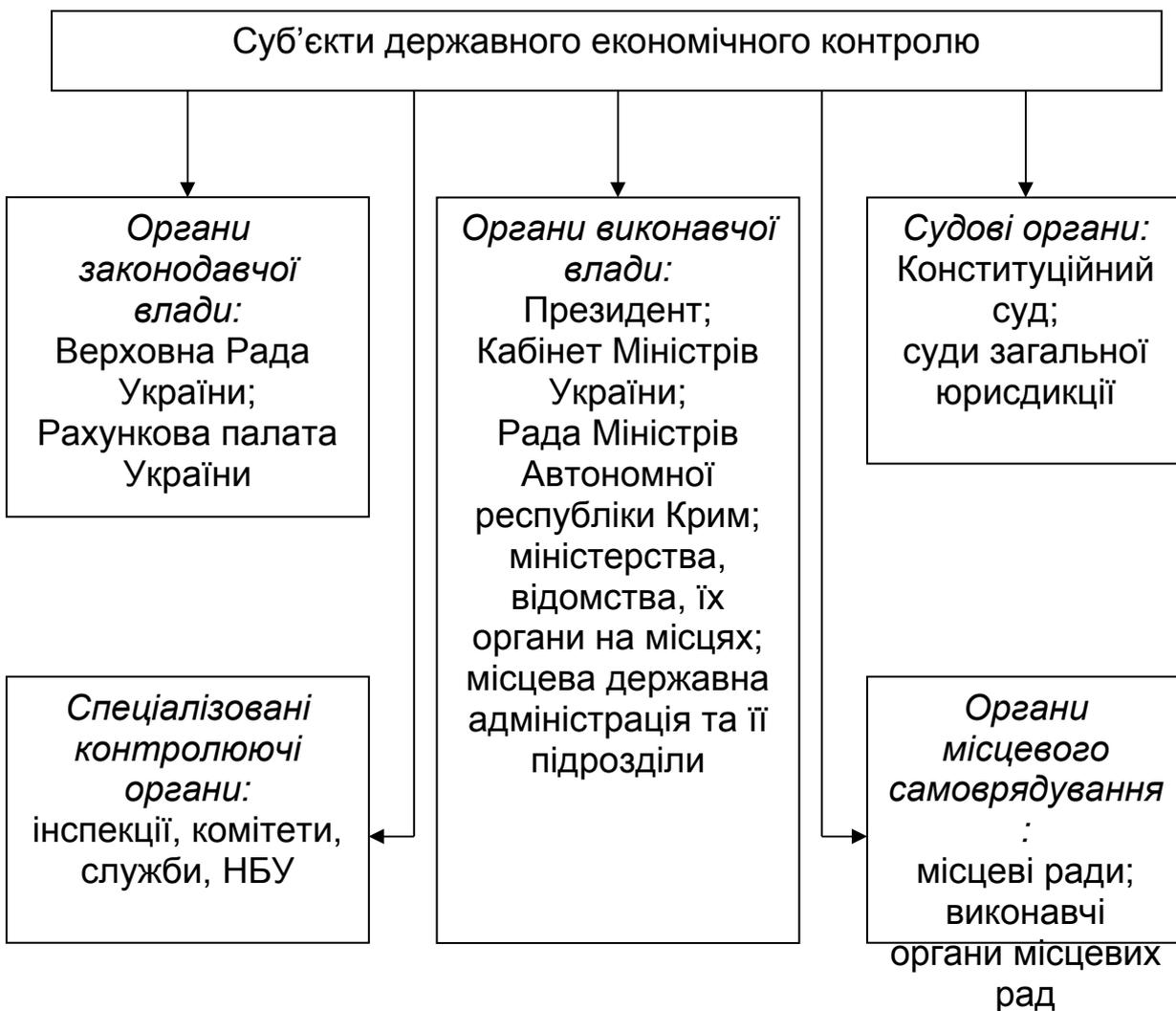


Рис. 10. Суб'єкти державного економічного контролю

До органів законодавчої влади, перш за все, відноситься Верховна Рада України, яка здійснює парламентський контроль в межах власної компетенції до будь-яких об'єктів, за винятком судів та правоохоронних органів та Рахункова палата.

*Парламентський контроль* – це система нагляду і перевірки процесу створення, функціонування, встановлення відповідальності за діяльністю, припинення повноважень об'єкта контролю. Відповідно до Конституції України основними сферами парламентського контролю є контроль за:

- забезпеченням конституційних прав і свобод громадян;
- виконанням бюджету і загальнодержавних програм;
- виконанням законів та постанов Верховної Ради;
- наданням Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам;
- укладанням угод про державні позики і кредити, що одержуються з іноземних джерел.

Безпосередній контроль Верховна Рада України здійснює за забезпеченням конституційних прав, свобод та обов'язків громадян; за діяльністю Кабінету Міністрів України, Генерального прокурора України, інших державних органів та посадових осіб, яких обирає, призначає, затверджує Верховна Рада України, або на призначення яких потрібна її згода; за фінансово-економічною діяльністю держави. Верховна Рада України також здійснює загальний контроль за діяльністю органів виконавчої влади через ознайомлення зі звітами Кабінету Міністрів на днях уряду в парламенті, інформацією з поточних питань, що надходить в комітети і повідомляється на сесіях, перевірки виконання законів тощо.

Поряд із цим Верховна Рада України здійснює контроль щодо діяльності Голови Верховної Ради України, першого заступника Голови Верховної Ради України, органів і структурних підрозділів, комітетів та комісій Верховної Ради, народних депутатів, уповноважених Верховною Радою осіб для виконання доручень з підготовки та проведення контрольної діяльності, а також щодо безпосередньо підпорядкованих об'єктів контролю.

Основними задачами *Рахункової палати Верховної Ради України* (рис. 11), як головного органу фінансово контролю в Україні, є:

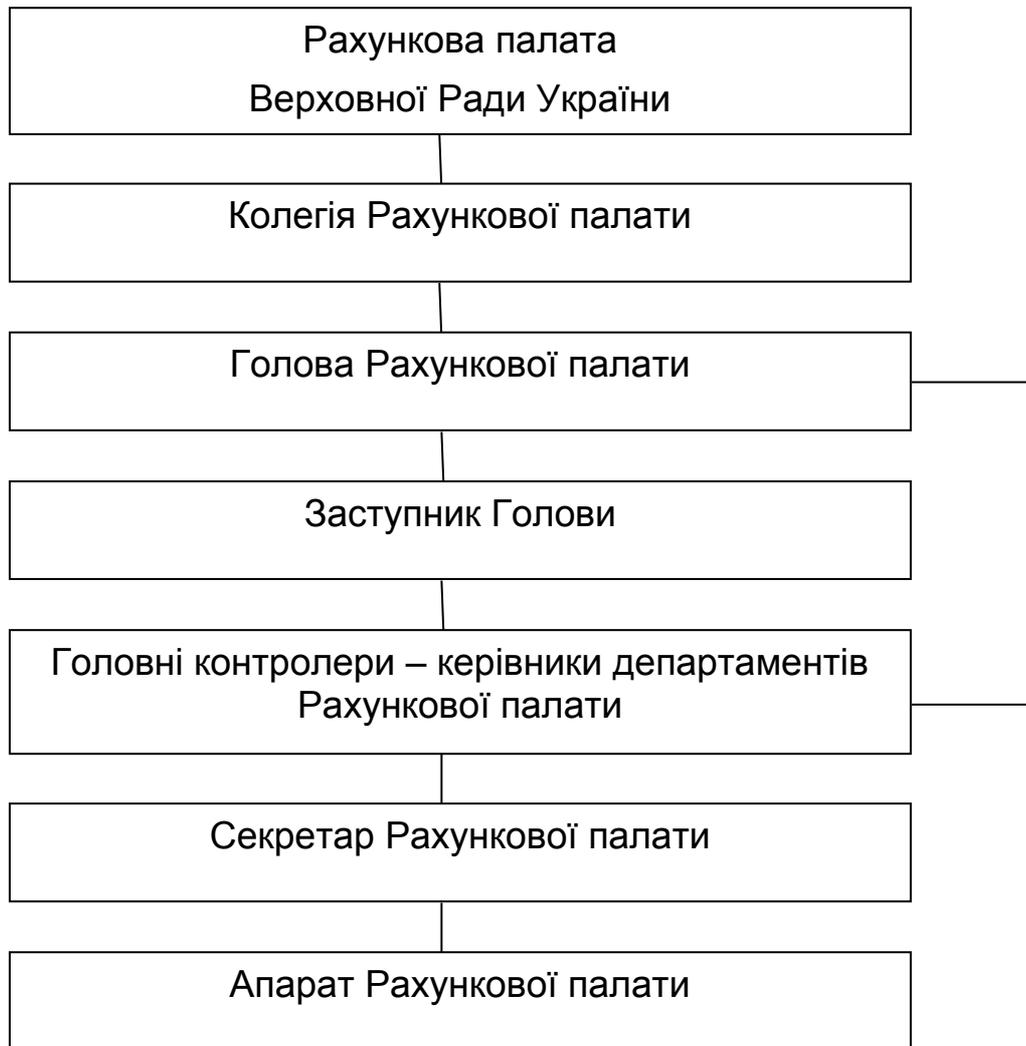


Рис. 11. Структура Рахункової палати Верховної Ради України

організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідної і видаткової частин Державного бюджету України, витратами бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів по обсягам, структурі і цільовому призначенню;

здійснення контролю за виникненням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначенням ефективності і доцільності витрат державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;

контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони навколишнього середовища, використанням об'єктів державної власності;

контроль за дотриманням законності при наданні Україною позик, економічної й іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, а також при висновку договорів про державні позики і кредити; здійснення контролю за використанням кредитів, отриманих Україною від іноземних держав, банків і міжнародних організацій, і позик, не передбачених Державним бюджетом України;

контроль за законністю і своєчасністю руху коштів Державного бюджету України, позабюджетних фондів;

здійснення контролю за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів, каменів, наданням кредитів і здійсненням операцій по розміщенню золотого і валютного резервів;

аналіз установлених відхилень від показників Державного бюджету України і підготовка пропозицій по їхньому усуненню, а також по удосконалюванню бюджетного процесу в цілому;

регулярне інформування Верховної Ради України, її підрозділів про хід виконання Державного бюджету України і стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України тощо.

Крім перерахованих задач Рахункова палата виконує інші доручення Верховної Ради України, що мають контрольний характер. При цьому правова основа організації і діяльності Рахункової палати визначається Конституцією України і Законом України «Про Рахункову палату», іншими нормативно-правовими актами. Так Рахункова палата має повноваження здійснювати контрольні-ревізійні, експертно-аналітичні, інформаційні й інші види діяльності, що забезпечують єдину систему контролю за використанням засобів загальнодержавних цільових фондів, позабюджетних фондів, фінансово-кредитних і валютних ресурсів. Крім того, їй надане право робити перевірки і ревізії діяльності Нацбанку України, Фонду державного майна, інших підзвітних Верховній Раді України органів, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в межах її функцій.

Серед органів виконавчої влади, насамперед, виділяється *Президентський контроль*, який за сферою виконавчої влади має конституційне закріплення і відповідне упорядкування у нормативно-правових актах. Зокрема, Президент може припинити повноваження Верховної Ради України, підписувати закони, прийняті Верховною Радою України, може накладати на них вето і повертати їх на повторний розгляд Верховної Ради, скасовувати акти Кабінету Міністрів України, які

не відповідають певним вимогам. Президент також здійснює опосередкований контроль шляхом реалізації свого конституційного права на призначення третини складу Конституційного Суду України, створення судів, утворення, реорганізацію і ліквідацію міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тощо. При адміністрації Президента України також існує Контрольне управління, яке займається головним чином питаннями реалізації Президентом, як гарантом Конституції та главою держави, своїх функцій. Основними напрямками діяльності Контрольного управління Адміністрації Президента України є перевірки забезпечення конституційних прав громадян при їх зверненнях в різні міністерства та відомства, зокрема питання виплати заробітної плати і пенсій, проблеми ефективності використання надр, приватизаційні процеси та інші питання.

Президент України видає також укази та розпорядження, які є обов'язковими для виконання на території України.

При цьому *Кабінет Міністрів України* відповідно до Конституції України є вищим органом виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, тобто здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади. При такому контролі має місце індивідуальна відповідальність посадових осіб – міністрів та їх заступників за виконання завдань, що стоять перед центральним органом виконавчої влади. Втім певне розвинення контролю здійснюється у межах відповідних міністерств, відомств, державних комітетів.

*Рада Міністрів Автономної Республіки Крим* має такі ж повноваження, як і Кабінет Міністрів України, відносно підконтрольних їм органів та особливостей взаємодії з центральними органами влади.

*Міністерство економіки та питань європейської інтеграції України* здійснює контроль за дотриманням державної дисципліни цін і тарифів у галузях народного господарства; проводить роботу, пов'язану з удосконаленням механізму ціноутворення; визначає порядок організації та проведення міжнародних торгів (тендерів) в Україні та здійснює контроль за їх проведенням, надає пропозиції щодо порядку експорту та імпорту товарів; відповідно до законодавства здійснює контроль за дотриманням міністерствами, іншими центральними та місцевими органами державної виконавчої влади, суб'єктами підприємницької діяльності зобов'язань, що впливають з міжнародних

договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності.

*Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи* контролює виконання затверджених програм; здійснює контроль за цільовим використанням бюджетних коштів; здійснює державний нагляд і контроль за виконанням вимог цивільної оборони і техногенної безпеки, заходів щодо запобігання надзвичайним ситуаціям та їх ліквідації, станом готовності сил і засобів цивільної оборони до проведення рятувальних та інших невідкладних робіт; контролює виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, підприємствами, установами і організаціями завдань щодо переселення громадян із радіоактивно забруднених територій, створення для них необхідних соціально-побутових умов у місцях компактного поселення, будівництва житла, об'єктів соціальної та виробничої інфраструктури для громадян, які проживають на радіоактивно забруднених територіях, забезпечення їх екологічно чистими продуктами харчування і промисловими товарами першої необхідності.

Захист фінансових інтересів держави та контроль за дотриманням фінансової дисципліни усіма органами виконавчої влади здійснює *Міністерство фінансів України*. В межах своїх повноважень воно:

забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності і громадян;

здійснює контроль за випуском і обігом цінних паперів, веде загальний реєстр випуску цінних паперів в Україні, видає дозвіл на здійснення діяльності щодо випуску і обігу цінних паперів. Бере участь у роботі керівних органів фондових бірж і здійснює контроль за дотриманням положень статуту та правил фондових бірж;

організовує роботу щодо формування державного фонду дорогоцінних металів і коштовного каміння;

здійснює загальне керівництво та методологічне забезпечення роботи державної контрольно-ревізійної служби в Україні, розробляє пропозиції, спрямовані на вдосконалення контролю за використанням коштів державного бюджету;

приймає рішення про створення, реорганізацію, ліквідацію підприємств, установ і організацій, заснованих на загальнодержавній власності, затверджує їх статuti (положення), контролює їх дотримання

та приймає рішення у зв'язку з порушенням статутів (положень);

здійснює контроль за ефективністю використання і зберігання закріпленого за підприємствами, установами й організаціями державного майна.

*Міністерство праці і соціальної політики України* контролює дотримання законодавства з питань праці та заробітної плати в різних галузях народного господарства, тарифних угод по оплаті праці, механізму регулювання фонду оплати праці. Крім того, Міністерство праці і соціальної політики розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення, використання праці і його оплати.

*Фонд державного майна України* є державним органом, який здійснює державну політику в сфері приватизації державного майна, виступає як орендодавець майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. Основні завдання Фонду:

захист майнових прав України на її території і за кордоном;

реалізація прав розпорядження майном державних підприємств у процесі їхньої приватизації, створення спільних підприємств;

здійснення повноважень по організації і проведенню приватизації майна підприємств, що знаходиться в загальнодержавній власності, а також щодо орендодавця майна державних підприємств і організацій, їхніх структурних підрозділів;

сприяння процесові демонополізації економіки і створення умов для конкуренції виробників.

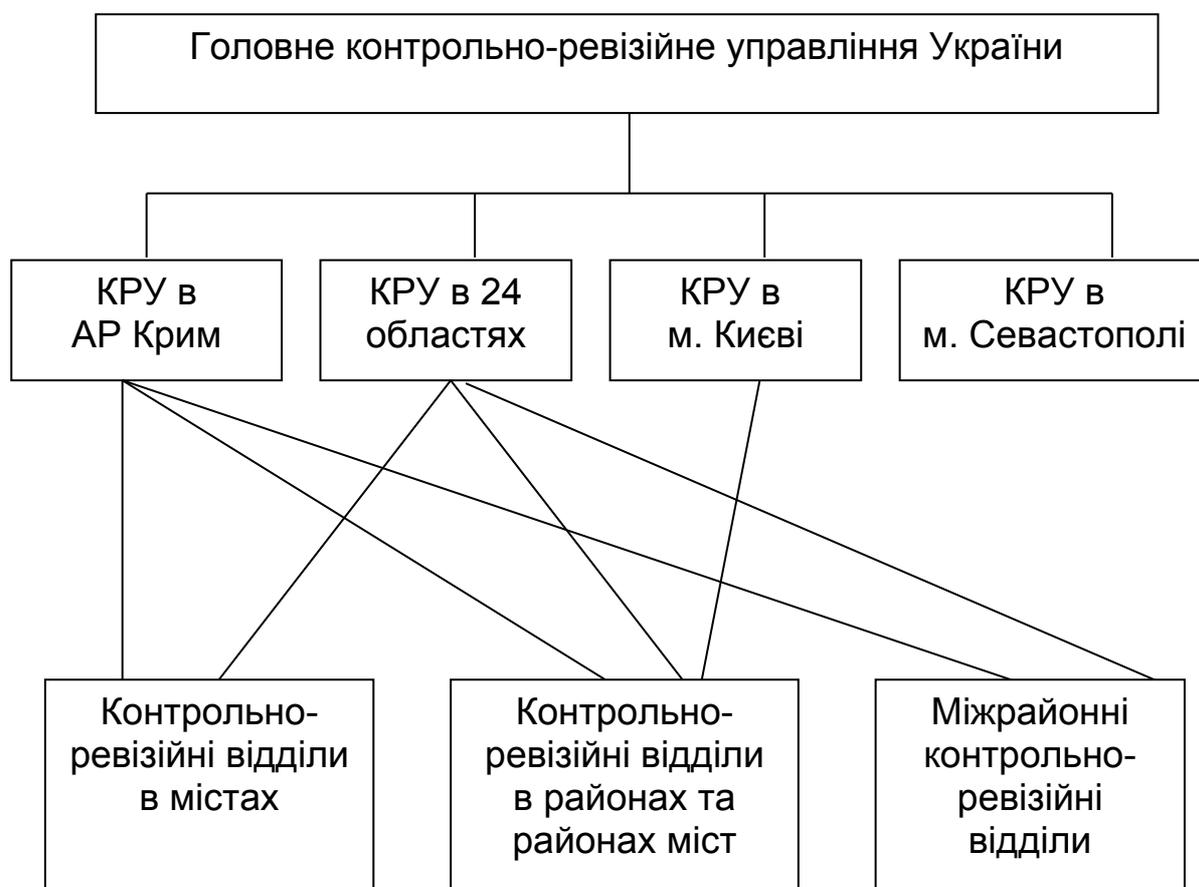
*Державна податкова адміністрація (ДПА) України* (рис. 12) та її органи на місцях контролюють дотримання законодавства про податки, правильність обчислення і своєчасність внесення в бюджет податків і інших платежів, установлених законодавством, а також уживають заходів по попередженню відхилення юридичних і фізичних осіб від сплати податків. Державна податкова служба України виконує свої функції згідно із Законом України «Про державну податкову службу в Україні». За структурою і підпорядкованістю органи ДПС є системою органів державної виконавчої влади, що складається з Державної податкової адміністрації (ДПА) України, державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державних податкових інспекцій (ДПІ) у районах, містах і районах у містах. Крім того, до складу органів державної податкової служби

входять відповідні спеціальні підрозділи для боротьби з податковими

Рис. 12.

правопорушеннями – податкова міліція. Облік надходжень платежів до бюджету та ведення особових рахунків платників податків здійснюється безпосередньо в податкових інспекціях. Зокрема, в підрозділі обліку платежів і ведення карток особових рахунків здійснюється контроль за повнотою і вчасністю сплати податків до бюджету на підставі карток особового рахунку платника (контроль за правильністю розрахунку податків здійснюється в інших підрозділах).

*Державне контрольно-ревізійне управління (КРУ) України* (рис. 13) та його органи на місцях контролюють дотримання фінансової



**Рис. 13. Організаційна структура Державної контрольно-ревізійної служби України**

дисципліни підприємствами й організаціями по територіальному розподілу витрат коштів з державного бюджету на соціальні потреби, утримання органів державного управління й цільове використання.

*Державне казначейство України* (рис. 14) та його підрозділи в

регіонах контролюють витрати коштів державного бюджету установами й організаціями відповідно до їх кошторисів оперативно в момент їхньої витрати.



Рис. 14. Структура Державного казначейства України

Так, установи й організації, фінансовані з державного бюджету, не можуть одержувати або переводити кошти іншим суб'єктам з поточних рахунків у банках без попереднього контролю з боку органів Державного казначейства України.

Важливим видом державного контролю є *судовий контроль*. Його особливість полягає в тому, що він здійснюється не систематично, не повсякденно, а разово при розгляді справ (адміністративних, цивільних, кримінальних). Судову систему України складають суди загальної юрисдикції та Конституційний суд України. Систему судів загальної юрисдикції складають: місцеві суди, апеляційні суди; Апеляційний суд України; Касаційний суд України; вищі спеціалізовані суди; Верховний Суд України. Найвищим судовим органом у системі судів загальної юрисдикції є: Верховний Суд України. Вищими судовими органами спеціалізованих судів є відповідні вищі спеціалізовані суди.

Контроль законодавчих актів, що приймають органи влади, здійснює Конституційний Суд України, який має право призупиняти дію чинних законів і оголошувати їх неконституційними. До того ж Конституційний суд здійснює контроль, який виходить за межі контролю в державному управлінні. До його основних повноважень належать: обов'язок приймати рішення і давати висновки у справах про конституційність законів та інших актів Верховної Ради України, актів Президента України, правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим; про відповідність Конституції України діючим міжнародним Договорами України або тим міжнародним договорам, які належать до компетенції Верховної Ради, для надання згоди на їх обов'язковість; про дотримання конституційної процедури розслідування та розгляду справ про усунення Президента України з посади в порядку Імпічменту в межах, визначених Конституцією. На Конституційний Суд України також покладено обов'язок офіційного пояснення Конституції та законів України.

*До спеціалізованих органів економічного контролю* належать різні державні комітети, інспекції, серед яких виділяють:

*державний комітет статистики України* контролює за даними звітності збалансованість ринку товарів, виконання програм економічного і соціального розвитку держави, наявність товарних, матеріальних, трудових і інших ресурсів, необхідних для населення і для розвитку народного господарства, здійснює вибіркові контрольні переписи

ресурсів і т. ін.;

*державний комітет України по стандартизації, метрології і сертифікації (Держстандарт України)* – підвідомчий Кабінетові Міністрів України. У межах своєї компетенції він проводить заходи щодо стандартизації, забезпеченню єдності і вірогідності вимірів і сертифікації продукції, а також координує роботу інших органів державного управління з цих питань.

*антимонопольний комітет України* запобігає виникненню монопольного положення на ринку підприємців, що обмежують конкуренцію визначеного товару;

*державна інспекція України по захисту прав споживачів* здійснює державний контроль за дотриманням законодавства про захист прав споживачів підприємствами, організаціями й установами незалежно від форм власності і господарювання;

*державна інспекція за цінами* контролює застосування цін і тарифів міністерствами, відомствами, підприємствами всіх форм власності, дотримання порядку їх затвердження;

*митна служба України* контролює дотримання підприємцями і фізичними особами митного законодавства і нормативних актів при сплаті мита на експорт і імпорт товарів через границю України, а також при внутрішньодержавних операціях, за які необхідно платити мито;

*державна санітарно-епідеміологічна служба Міністерства охорони здоров'я України* здійснює контроль за дотриманням юридичними та фізичними особами санітарного законодавства з метою попередження, виявлення, зменшення чи усунення шкідливого впливу небезпечних факторів на здоров'я людей, а також застосовує заходи правового характеру відносно правопорушників;

*державна автомобільна інспекція (ДАІ)* контролює дотримання законодавства і нормативних актів при реєстрації й обліку рухливого складу транспортних засобів (автомобілі, причепи, мотоцикли) підприємцями і фізичними особами. Крім того, ДАІ контролює дотримання власниками транспортних засобів і водіями правил дорожнього руху на дорогах України;

*державна пожежна інспекція* здійснює контроль за дотриманням протипожежних правил підприємцями і населенням, профілактичні заходи щодо запобігання пожеж, а у випадку виникнення – гасіння.

Серед спеціалізованих контролюючих органів є також

*Національний банк України (НБУ), який відповідно до статуту і законодавства про банки і банківську діяльність контролює наявність грошей у звертанні, використання кредитів по цільовому призначенню, дотримання підприємцями касової дисципліни, правил розрахунків у народному господарстві й інших операціях, покладених на банки в умовах ринкових відносин, а також витрата засобів з державного бюджету, здійснює емісію грошей і регулює грошові відносини в державі. Крім того, НБУ контролює діяльність комерційних банків, реєструє та одержує від них баланси, розрахунки економічних нормативів і іншу звітність, проводить ревізії, вносить пропозиції по поліпшенню їхньої діяльності або про їхнє закриття, якщо вони як акціонерні утворення порушують чинне законодавство. Національний банк України видає в межах своїх повноважень інструкції, положення й інші нормативні документи з касових, розрахункових, кредитних, валютних операцій та здійснює відповідні різновиди контролю.*

### **Запитання для самоперевірки**

1. Наведіть поняття «контроль»
2. Перелічіть основні різновиди контролю як функції системи управління суспільними процесами
3. Назвіть основні цілі контролю як функції управління на підприємстві
4. Вкажіть основні завдання та функції економічного контролю
5. Перелічіть основні класифікаційні ознаки економічного контролю
6. Визначте рівнево-організаційні форми економічного контролю.
7. Перелічіть функції спілки Аудиторів України та Аудиторської Палати України.
8. Наведіть загальну структуру суб'єктів державного економічного контролю в Україні.
9. Визначте суб'єкти контролю органів законодавчої та виконавчої влади в Україні.
10. Перелічіть спеціалізовані контролюючі органи, які діють в Україні.

### **Навчальні завдання**

1. Дайте порівняльну характеристику основних різновидів контролю як функції системи управління суспільними процесами

2. Розкрийте контроль як функцію управління продуктивними силами і виробничими відносинами
3. Порівняйте сутність контролю у вузькому та широкому змісті
4. Охарактеризуйте цілі контролю як функції управління на підприємстві
5. Розкрийте зміст та сутність основних завдань економічного контролю
6. Розкрийте зміст та сутність функцій економічного контролю
7. Обґрунтуйте необхідність класифікації контролю
8. Розкрийте зміст контролю за такою ознакою як періодичність проведення
9. Розкрийте зміст контролю за такою ознакою як повнота вивчення господарських процесів
10. Розкрийте зміст контролю за такою ознакою як методи здійснення
11. Визначте взаємозв'язок між зовнішнім та внутрішнім контролем
12. Розкрийте сутність рівнево-організаційної форми економічного контролю.
13. Проаналізуйте взаємозв'язок між суб'єктами рівнево-організаційних форм економічного контролю в Україні.
14. Дайте характеристику муніципального контролю та порівняйте його з державним контролем.
15. Розкрийте сутність парламентського контролю.
16. Визначте межі парламентського та президентського контролю.
17. Дайте порівняльну характеристику суб'єктів контролю законодавчої та виконавчої влади в Україні.
18. Охарактеризуйте особливості різних суб'єктів державного економічного контролю в Україні.
19. Розкрийте сутність незалежного контролю.
20. Дайте розгорнуту характеристику суб'єктів спеціалізованих контролюючих органів в Україні.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури:** 1, 4, 11, 42, 43, 46, 48, 49, 50, 65, 68, 79, 81

## Тема 3. Класифікація фінансового контролю

### Основні питання:

- 3.1. Фінансовий контроль як складова економічного контролю.
- 3.2. Аудиторський контроль.
- 3.3. Податковий контроль
- 3.4. Бюджетний контроль.
- 3.5. Казначейський контроль.
- 3.6. Контроль і аудит в банках

### **3.1. Фінансовий контроль як складова економічного контролю**

Фінансовий контроль здійснюється як на самому підприємстві, так і щодо підприємства з боку держави та недержавних органів контролю, реалізується за допомогою фінансових інститутів, зумовлених товарно-грошовими відносинами. На відміну від інших видів контролю фінансовий контроль – вартісний контроль. Тому він має місце у всіх сферах суспільного відтворення і супроводжує весь процес руху грошових фондів, включаючи і стадію осмислення фінансових результатів.

Об'єктом застосування фінансового контролю є комплекс господарчих процесів і грошових відносин сфери матеріального виробництва та невиробничої сфери.

Фінансовий контроль на державному рівні призначений для реалізації фінансової політики держави, створення умов для фінансової стабілізації. Це, насамперед розробка, твердження і виконання бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів, а також контроль за фінансовою діяльністю державних підприємств й установ, державних банків і фінансових корпорацій. Фінансовий контроль з боку держави недержавної сфери економіки торкається лише сфери виконання грошових зобов'язань перед державою, включаючи податки й інші обов'язкові платежі, дотримання законності і доцільності при витраті виділених їм бюджетних субсидій і кредитів, а також дотримання встановлених урядом правил організації грошових розрахунків, ведення обліку і звітності.

Фінансовий контроль за діяльністю підприємств включає також контроль з боку кредитних установ, акціонерів і внутрішній контроль: перевірку ефективності і доцільності використання грошових ресурсів –

власних позикових і залучених; аналіз і зіставлення фактичних фінансових результатів із прогнозованими; фінансову оцінку результатів інвестиційних проектів; правильність і вірогідність фінансової звітності; контроль за фінансовим станом і ліквідністю.

*Фінансовий контроль можна умовно класифікувати за різними критеріями:*

часу проведення: попередній; поточний (оперативний); наступний;

суб'єктам контролю: президентський; контроль представницьких органів влади і місцевого самоврядування; контроль виконавчих органів влади; контроль фінансово-кредитних органів; відомчий; внутрішньогосподарський; аудиторський;

сфери фінансової діяльності: бюджетний; податковий; валютний; кредитний; страховий; інвестиційний; контроль за грошовою масою;

формою проведення: обов'язковий (зовнішній); ініціативний (внутрішній);

методам проведення: перевірки; обстеження; нагляд; аналіз фінансової діяльності; спостереження (моніторинг); ревізії.

*Основними формами проведення фінансового контролю є:*

*попередній фінансовий контроль*, який проводиться до здійснення фінансових операцій і має важливе значення для попередження фінансових порушень. Він передбачає оцінку обґрунтованості фінансових програм і прогнозів для запобігання неощадливої і неефективної витрати засобів. Прикладом такого контролю на макрорівні є процес складання і твердження бюджетів усіх рівнів і фінансових планів позабюджетних фондів на основі оцінки обґрунтованості розподілу ВВП і розробки макроекономічних показників розвитку економіки країни. На мікрорівні — це процес розробки фінансових планів і кошторисів, кредитних і касових заявок; фінансових розділів бізнес-планів, складання прогнозних балансів, а також установчих договорів, договорів про спільну діяльність і т. ін;

*поточний (оперативний) фінансовий контроль*, виробляється в момент здійснення грошових угод, фінансових операцій, видачі позичок і субсидій і т.д. Він попереджає можливі зловживання при одержанні і витраті засобів, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і своєчасності здійснення фінансово-грошових розрахунків. Велику роль у цьому грають бухгалтерські служби;

*наступний фінансовий контроль*, проведений шляхом аналізу і

ревізії звітної фінансової і бухгалтерської документації, призначений для оцінки результатів фінансової діяльності економічних суб'єктів, зіставлення фінансових планів і прогнозів з результатами оцінки ефективності здійснення запропонованої фінансової стратегії, порівняння фінансових витрат із прогнозованими і т. ін.

Фінансовий контроль розкриває нові явища в економічній діяльності різних ланок економіки, визначає їх закономірність з метою удосконалювання цієї діяльності на науковій основі. На всіх стадіях суспільного відтворення, що охоплює виробництво, розподіл, обмін і споживання продукту, фінансовий контроль вивчає продуктивні сили і виробничі відносини з метою виявлення протиріч і їхнього регулювання з боку суспільства.

Контролюючі виробничі відносини і продуктивні сили в сфері виробництва, фінансовий контроль визначає ефективність використання суспільної праці, як доцільної діяльності людини, що включає власне працю, предмети і засоби праці, відповідність його чинному законодавству, нормативним правовим актам. Зокрема, перевіряються фінансові відносини на державному, регіональному і галузевому рівнях. На рівні підприємств і організацій перевіряється ефективність витрат живої й упредметненої праці, використання основних фондів і оборотних коштів. Таким чином, у предмет фінансового контролю включаються всі складові частини процесу відтворення, а також законодавча і нормативна база, що забезпечують функціонування економіки.

На стадії процесу розподілу суспільного продукту задача фінансового контролю полягає в перевірці використання його на задоволення різних потреб суспільства – відшкодування спожитих засобів виробництва, розподіл і перерозподіл знову створеного продукту відповідно до ринкових відносин. Контролюються виробничі відносини в частині відновлення норм запасів засобів праці і предметів праці, витрати засобів на оплату витраченої живої праці відповідно до його кількості і якості, поновлення і поповнення суспільних фондів нагромадження і споживання, відрахування засобів державному бюджетові, соціальному страхуванню. На стадії розподілу суспільного продукту предмет фінансового контролю поширюється на усі ланки народного господарства. На стадії обміну суспільного продукту предмет фінансового контролю включає договірні відносини (виконання договорів постачань по збуті,

заготівлям і порядок розрахунків за товари), задоволення купівельного попиту на засоби матеріально-технічного забезпечення народного господарства і населення на товари народного споживання шляхом насичення ринку товарами. При цьому в товарному обміні перевіряються натуральні і вартісні показники в процесі обміну. Отже, на стадії обміну контролюються усі форми обертання суспільного продукту відповідно до ринкового регулювання економіки.

На завершальній стадії процесу відтворення-споживанні – фінансовий контроль перевіряє операції, зв'язані в основному з виробничим споживанням, тобто поновленням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб. У частині особистого споживання фінансовий контроль виявляє диспропорції в задоволенні матеріальних і культурних потреб членів суспільства, а також протиріччя, викликані порушеннями нормативних правових актів у процесі задоволення особистих потреб.

Суспільні й особисті потреби формуються на стадії виробництва, здобуваючи форму дійсних потреб. Під впливом смаків і похилостей людини, що виявляються в процесі обміну, структура дійсних потреб змінюється, а рамки звужуються до задоволення їх на стадії розподілу.

Фінансовий контроль виявляє незадоволені потреби і за допомогою системи керування впливає на їхнє задоволення. Будучи вдоволеніми, потреби знову відновляються для наступного циклу суспільного відтворення, але вже в якісно іншому виді. При такому контролі задоволення споживчого попиту предметом фінансового контролю є вплив ринку на виробництво, розподіл і споживання суспільного продукту.

На всіх стадіях процесу відтворення фінансовий контроль є засобом виявлення протиріч з метою їхнього регулювання економічними методами (оподаткуванням, кредитуванням і ін.).

Виходячи з викладеного, можна сформулювати *предмет фінансового контролю* в широкому змісті слова, тобто з урахуванням охоплення всіх етапів відтворення і рівнів керування, і у вузькому змісті слова, тобто стосовно до державного бюджету.

У першому випадку *предметом фінансового контролю* є фінанси суб'єктів економіки, що відбивають виробничі відносини в суспільстві, які складаються в процесі виробництва, розподілу і споживання продуктів.

В другому випадку *предметом фінансового (державного)*

контролю є кошти консолідованого державного бюджету як на етапі їхнього формування, так і на етапах розподілу і використання.

### **3.2. Аудиторський контроль**

Господарський кодекс України класифікує аудиторський контроль на аудит та державний фінансовий аудит. [12]

Так, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Господарського кодексу, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідальності діючому законодавству та встановленим нормативам [3].

Поряд із цим аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці та відноситься до певної господарської системи (юридичної особи, підрозділу суб'єкта господарювання, індивідуума), щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям. Втім критерії оцінки такої інформації можуть значно варіювати. При проведенні аудиту також повинні бути окреслені рамки відповідальності аудиту і період часу.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими організаціями, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

До недавнього часу вітчизняне законодавство не розкривало змісту терміну «державний аудит». Значна частина науковців і практиків в Україні вважає, що аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі і, отже, є несумісним з виконанням державою своїх функцій.

У країнах ЄС під аудитом розуміють вид діяльності, який здійснюється з аналогічною (або дуже подібною) метою і за одними регламентами (стандартами) як приватними аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), так і державними органами.

Наприклад, в Нідерландах обов'язків щорічний фінансовий аудит навчальних закладів проводиться на платній основі сертифікованими приватними аудиторами. Так само у Франції фінансовий аудит суб'єктів

господарювання державного сектора економіки (суб'єктів підприємництва) щороку здійснюється визнаними у всьому світі приватними аудиторськими фірмами «за гроші». Водночас низка державних органів Нідерландів та Франції від імені держави здійснюють аудит у державному секторі економіки.

У Литві вищий орган фінансового контролю (National Audit Office of Lithuania) здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності.

В Україні ж, згідно з Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» [4], який набрав чинності 05.01.2006 року, внесено зміни до Господарського кодексу України, Законів України «Про аудиторську діяльність» та «Про державну Контрольно-ревізійну службу в Україні». Суть змін полягає у впровадженні на законодавчому рівні поняття «державний фінансовий аудит» та приведення згаданого кодексу і законів у відповідність до запровадженого поняття.

Отже, державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі 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 [5].

Суб'єктами державного аудиту є:

органи державної котрольно-ревізійної служби;  
Рахункова палата.

Різновидами державного фінансового аудиту є:

- 1) державний фінансовий аудит виконання бюджетних порогам (далі – аудит ефективності);
- 2) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ (далі – фінансово-господарський аудит);
- 3) державний фінансовий аудит діяльності інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували) бюджетні кошти (далі – аудит).

Проводять державний фінансовий аудит державні аудитори, кількість яких на одну бюджетну установу визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа,

обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників.

**Аудит ефективності** - це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Об'єкт аудиту ефективності - бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту. Об'єкт аудиту ефективності - бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Головною метою роботи ДКРС при проведенні контрольних заходів у формі аудиту є оцінка рівня економічності, ефективності й результативності державних заходів, програм і діяльності об'єктів контролю, розробка реальних і конкретних пропозицій по їхньому вдосконаленню.

Ефективне використання бюджетних коштів залишається однією із важливих проблем виконання бюджету у більшості країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів.

З огляду на це першочерговими завданнями для Міністерства фінансів України та інших органів, що здійснюють бюджетний контроль, є визначення пріоритетів при розподілі фінансових ресурсів та забезпечення контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів [88].

Для успішного виконання цих завдань переважна більшість розвинених країн уже понад півстоліття застосовує програмно-цільовий метод формування бюджету. В Україні ж запровадження програмно-цільового методу розпочалося лише після прийняття у 2001 році Бюджетного кодексу.

Програмно-цільовий метод спрямований на визначення першочергових цілей держави, складання програм для їхнього досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, оцінку

ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програми [92].

Застосування бюджетної програми має на меті те, що й програмно-цільовий метод загалом. Зокрема використання бюджетної програми спрямоване на:

- 1) чітке визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти;
- 2) встановлення джерел фінансування заходів, спрямованих на досягнення даних цілей та термінів їх виконання;
- 3) забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань;
- 4) чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів.

Отже, бюджетна програма є формою реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою застосування якого є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання.

У Бюджетному кодексі України визначено, що «бюджетна програма» – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [11]. Таке ж визначення цього терміна дано в Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

З огляду на свій зміст і обсяги залучених фінансових ресурсів виконання бюджетних програм є пріоритетним об'єктом державного фінансового контролю.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування.
2. Виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-

правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

3. Визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

4. Підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Процес аудиту ефективності складається з таких основних етапів:

1. Підготовка до аудиту.
2. Проведення аудиту.
3. Реалізація результатів аудиту.

Для системи фінансового контролю в Україні аудит ефективності є новою формою, що відповідає економіці ринкових відносин. Саме тому розгляд зазначеного питання є дуже актуальним та перспективним.

**Фінансово-господарський аудит**, у відповідності з Порядком проведення органами контролю-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (зі змінами та доповненнями), – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

Тут же визначено, що основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

Це, по суті, розкриває кінцеву мету аудиту і визначає головну його відмінність від інспектування.

Фінансово-господарський аудит включає такі дії:

- 1) проведення протягом року (без виходу на об'єкт) моніторингу фінансової звітності бюджетної установи;
- 2) проведення у разі виявлення моніторингом ризикових операцій перевірки використання бюджетних коштів, державного і комунального

майна, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності;

3) вивчення організації системи внутрішнього фінансового контролю;

4) підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень за результатами моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки;

5) відстеження усунення керівництвом бюджетної установи недоліків і порушень, виявлених моніторингом її фінансової звітності та/або перевіркою;

6) оцінка достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступеня дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та повноти врахування пропозицій, внесених у ході фінансово-господарського аудиту.

Об'єктами фінансово-господарського аудиту є управлінські рішення керівництва бюджетної установи з питань її фінансово-господарської діяльності, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова і статистична звітність та внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

Базовим елементом фінансово-господарського аудиту є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності.

Фінансово-господарський аудит проводиться за такими етапами:

1. Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту.
2. Проведення поточних аудиторських процедур.
3. Дослідження річної фінансової звітності.

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Таким чином, можна зробити висновок, що впровадження в практику діяльності ДКРС аудита фінансової й господарської діяльності бюджетних установ є вкрай необхідним, тому що ставиться оцінка ефективності роботи контрольно-ревізійної служби в залежність не від кількості виявлених сум збитку, а від кількості попереджених порушень і обсягів недопущених при їх здійсненні втрат.

Однією із форм реалізації державного фінансового аудиту є

державний фінансовий аудит інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували) бюджетні кошти.

Отже, аудит полягає у перевірці та аналізі діяльності, 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 суб'єктів господарювання державного сектора економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Таке визначення дає змогу стверджувати, що бюджетні установи не є об'єктами аудиту.

Під час аудиту обов'язковий оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

- 1) дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- 2) достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- 3) збереження активів;
- 4) досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок ( у разі його наявності).

Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Процес аудиту складається з чотирьох етапів.

На першому етапі – планування аудиту з метою збору інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення суб'єктом господарювання визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання – вивчаються та аналізуються:

нормативно-правові акти, установчі, розпорядчі та інші документи суб'єкта господарювання;

розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання;

фінансова і статистична звітність суб'єкта господарювання та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності;

матеріали попередніх контрольних заходів.

Під час другого етапу – підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану: уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, та конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання; готується програма проведення аудиту, що затверджується керівником органу ДКРС. У програмі зазначається перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити, методи перевірки та процедура їх застосування, а також відповідальні особи та графік проведення.

Під час третього етапу – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання підтверджується або спростовується інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Під час четвертого етапу – звітування про результати аудиту готуються висновки за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність за такими загальними розділами:

1) зовнішній – незалежний від суб'єкта господарювання характер зокрема стосовно достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єктом;

2) внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб

суб'єкта господарювання, передусім щодо організації системи внутрішнього контролю.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен включати висновки стосовно дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

### **3.3. Податковий контроль**

У самому загальному визначенні податковий контроль є спеціальним способом забезпечення законності. Він здійснюється для визначення кола платників податків, забезпечення своєчасного надходження запланованих сум платежів до бюджету і державних цільових фондів, визначення правильності нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів. Однак це контроль не лише за сплатою податків і зборів, але й за дотриманням податкової дисципліни. Сутність податкового контролю можна розглядати як елемент державного управління економікою, а також як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства.

Втім говорячи про податковий контроль, необхідно насамперед відмежувати його від нагляду. І нагляд і контроль тлумачаться як «перевірка», «спостереження з метою перевірки». Однак поняття податкового контролю ширше поняття нагляду.

По-перше, якщо нагляд стосується тільки дотримання законності, то для податкового контролю, дотримання законності – лише один з його аспектів. Не менш важливим напрямком податкового контролю є доцільність діяльності, яка перевіряється.

По-друге, податковий контроль побудований на лінійній (адміністративної) або функціональній (у рамках визначеної функції) влади. На відміну від податкового контролю нагляд не заснований на відносинах влади і підпорядкування. У цьому відношенні досить типовим є прокурорський нагляд, призначений тільки для боротьби з порушеннями законності з метою забезпечення строгого й однакового виконання законів.

Податковому контролю властива також активна форма влади, що дозволяє не тільки виявляти порушення законності, але і безпосередньо усувати них.

Необхідно також відзначити, що податковий контроль є одним з

елементів державного управління. Але основне навантаження з контролю за правильністю нарахування та своєчасністю сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів лягає на державну податкову службу України. При цьому нормативно-правова база охоплює закони України щодо організації податкової служби, системи оподаткування в цілому та за видами податків.

Говорячи про податковий контроль, слід відзначити, також що може здійснюватися недержавний податковий контроль на рівні працівників бухгалтерських служб підприємств (первинний контроль). Він зводиться до забезпечення вірогідності обліку обсягів зробленої і реалізованої продукції, собівартості, прибутку, вартості майна й інших оподатковуваних об'єктів і сплачених у бюджет податків і інших обов'язкових платежів, а також до якісного складання бухгалтерських звітів і податкових розрахунків. Здійснення такого контролю обумовлено як вимогою законопослушності підприємств, так і мірами відповідальності, передбаченими за порушення податкового законодавства. У світовій практиці широке поширення одержав наступний аудиторський контроль. У нашій країні фінансова звітність ряду підприємств також в обов'язковому порядку повинна піддаватися аудиторській перевірці. До них відносяться банки й інші кредитні організації, страхові компанії, товарні і фондові біржі, інвестиційні інститути, відкриті акціонерні товариства і деякі інші підприємства.

Таким чином, з огляду на вищевикладене, податковий контроль можна визначити як установлену законодавством сукупність прийомів і способів керівництва компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства і правильність вирахування повноту і своєчасність внесення податку в бюджет або позабюджетний фонд.

Головною задачею податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави, тому основними методами податкового контролю повинні бути прогноз, попередження, припинення і відновлення, а вже потім – застосування каральних санкцій для загального та часткового попередження можливих у майбутньому правопорушень.

Зміст податкового контролю полягає в:

спостереженні за функціонуванням підконтрольних об'єктів;

аналізі зібраної інформації, виявленні тенденцій, причин, розробки

прогнозів;

уживанні заходів по запобіганню порушень законності і дисципліни, шкідливих наслідків, збитків, недоцільних дій;

обліку конкретних порушень, виявлення їхніх причин і умов;

припиненні протиправної діяльності з метою недопущення шкідливих наслідків і нових правопорушень;

виявленні винних і залучення їх до відповідальності.

*Тобто головна мета податкового контролю* – це перевірка і зіставлення даних податкової звітності юридичної та фізичної особи і отриманих даних, що перевіряють.

Основним способом контролю держави за діяльністю платників податків є податкова перевірка підприємств і організацій. Податкова перевірка являє собою огляд і дослідження первинної бухгалтерської й іншої документації підприємства на предмет правильного і своєчасного вирахування і сплати їм податкових платежів у бюджет.

При цьому основною, найбільш ефективною формою податкового контролю є документальна перевірка платників податків. Однак поряд з даною формою використовуються й інші – ведення податковими інспекціями оперативно-бухгалтерського обліку, зустрічні перевірки, одержання інформації від інших осіб. У загальному ж податкові перевірки підрозділяються на *камеральні і документальні*, котрі, у свою чергу, поділяються на *планові і позапланові*, комплексні (*суцільні*) і *тематичні (вибіркові)*, а також *зустрічні*. За видами податковий контроль також визначають у залежності від термінів (*оперативний і періодичний*) та джерел (*документальний і фактичний*).

*Суб'єктами податкових перевірок є:*

міністерства, відомства, державні установи й організації, у тому числі і судові органи;

комерційні підприємства й організації, засновані на будь-яких формах власності;

спільні підприємства, об'єднання й організації за участю російських і іноземних юридичних осіб;

громадяни.

*Об'єктами податкової перевірки є* грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси, декларації, договори, контракти, накази, ділова переписка, а також інші документи, зв'язані з вирахуванням і сплатою податків і інших обов'язкових платежів у

бюджет.

Узагальнену схему видів податкового контролю подано на рис. 15.

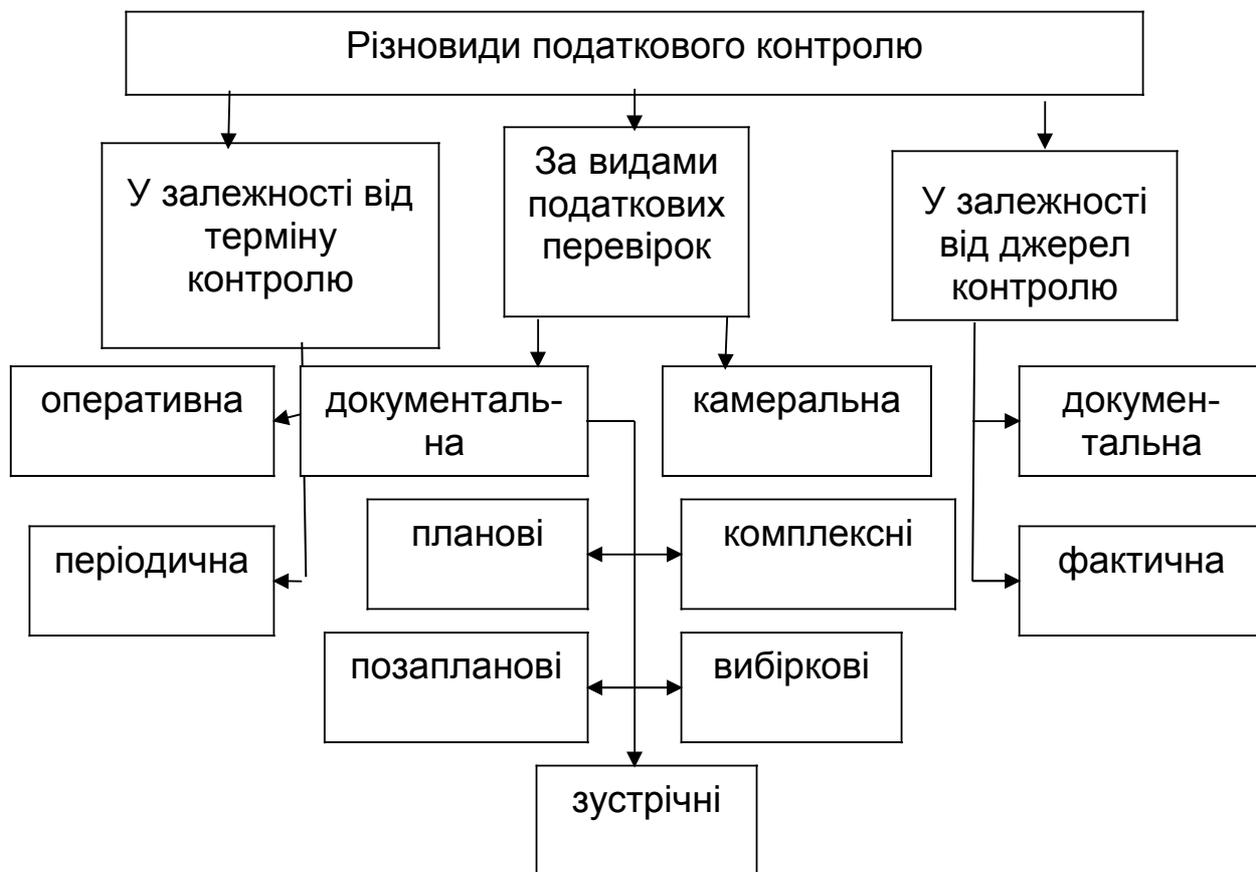


Рис. 15. Різновиди податкового контролю

У ході перевірки податкові органи мають право обстежувати (з дотриманням установлених правил) будь-які виробничі, складські, торговельні й інші приміщення платників податків, зв'язані з одержанням прибутку (доходів) або зі змістом інших об'єктів обкладання податками.

*Камеральні перевірки* проводяться податковими інспекціями на стадії приймання від платників податків звітних документів і податкових розрахунків, тобто без виходу на підприємство і спрямовані на контроль:

повноти та своєчасності подання податкової звітності та розрахунків;

дотримання вимог щодо порядку заповнення поданих документів;  
узгодженості звітних даних;

послідовності даних у податковій звітності та їхньої відповідності складеним розрахункам податків і платежів до бюджету;

арифметичної точності підрахунків сум тощо.

При цьому перевірці в основному піддається правильність заповнення відповідних граф і рядків декларацій і звітів, правомірність використання тих або інших пільг, а також здійснюється арифметичне звірення звітних показників. Камеральні перевірки звітів і розрахунків платників податків здійснюються по кожному з конкретних видів податків відповідно до діючих інструкцій.

*Документальні перевірки* проводяться безпосередньо на підприємствах для контролю правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів. Документальні перевірки провозяться як планові, так і позапланові.

*Планові* документальні перевірки здійснюються відповідно до річних планів роботи податкового органу та квартальних графіків відносно підприємств, які допускають грубі порушення податкового законодавства, мають значні обсяги діяльності чи отримали значні суми прибутку. Документальні планові перевірки проводяться не рідше одного разу на два роки, але не частіше одного разу на рік.

*Позапланові (та зустрічні)* документальні перевірки проводяться відносно підприємств, діяльність яких пов'язана з діяльністю підприємства, на якому проводиться планова документальна перевірка. Ці перевірки також можуть здійснюватись як тематичні перевірки з окремих питань.

При проведенні *спеціалізованих тематичних перевірок* необхідно відповідним чином враховувати фінансові результати підприємства за звітний період у цілому, а також недоплату або переплату податку в наступні або попередні звітні періоди.

Документальні перевірки здійснюються відповідно до річних планів роботи інспекції і квартальних графіків перевірок, що складаються по кожній ділянці роботи. У них включаються, у першу чергу, підприємства, що мають прибуток у значних розмірах або грубі порушення, що допускають, у веденні бухгалтерського обліку і податкового законодавства, а також усі збиткові підприємства і підприємства-недоїмщики; підприємства, що подали заяви про припинення діяльності; підприємства, що користуються податковими пільгами; підприємства, що просять відшкодування великих сум податків; підприємства, у яких є філії, представництва, дочірні підприємства, на рахунки яких зараховується виторг від реалізації, який не враховано у бухгалтерському обліку головної фірми. У планах і графіках роботи

податковим органам рекомендується передбачати залучення фінансових, правоохоронних, ревізійних служб банків, статистичних і інших контролюючих органів. Тобто документальна перевірка платників податків проводиться згідно з програмою перевірки, яка містить перелік питань, що перевіряються.

Втім при необхідності проводяться позапланові документальні, а також спеціальні тематичні перевірки підприємств.

Проведенню документальної перевірки передують камеральна перевірка, вивчення наявних матеріалів попередньої перевірки, які надійшли сигналів про порушення податкового законодавства й іншої інформації, що характеризує роботу і фінансовий стан платника.

Для проведення перевірки податковий інспектор повинен мати належним чином оформлене посвідчення на перевірку. За результатами перевірок складаються акти, які підписуються особами, що здійснювали перевірку, керівником та головним бухгалтером підприємства.

На відміну від актів ревізій при податковому контролі використовуються спеціальні бланки актів перевірки, які відрізняються за формою, структурою, реквізитами, послідовністю висвітлення наслідків перевірки.

Так, за результатами документальної перевірки платників податків складається акт на бланку ДПА, у якому зазначаються факти виявлених перевіркою порушень і визначаються суми податкового зобов'язання платника податків та пені за несвоєчасну сплату податків до бюджету. Податковий інспектор безпосередньо в акті дає вказівки про внесення цих сум у відповідних розмірах до бюджету і на спеціальний рахунок ДПІ в десятиденний термін з дня складання акта.

В акті також зазначається про прийняття постанови про вилучення документів, номери та серії складених протоколів про адміністративні правопорушення з боку керівника й головного бухгалтера.

Перевірка первинних документів і записів в облікових регістрах здійснюється *суцільним* або *вибірковим* способами.

При *суцільному* способі перевіряються всі документи і записи в регістрах бухгалтерського обліку. При *вибірковому* способі перевіряється частина первинних документів у кожному місяці періоду, що перевіряється, або за кілька місяців.

Вірогідність господарських операцій установлюється шляхом формальної й арифметичної перевірки документів або за допомогою

спеціальних прийомів документального і фактичного контролю. При формальній перевірці встановлюються правильність заповнення всіх реквізитів документів; наявність не обговорених виправлень, підчищень, дописок у тексті і цифр; дійсність підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб. У необхідних випадках підпис працівника в даному документі зіставляється з його підписом в інших документах, а при виникненні сумнівів можливо особисте підтвердження працівника у формі пояснень по даному факті господарської операції або призначення графологічної експертизи.

При арифметичній перевірці визначається правильність підрахунків у документах, наприклад правильність показаних підсумків у первинних документах, облікових реєстрах і звітних формах.

Вірогідність господарських операцій, відбитих у первинних документах, при необхідності може бути встановлена шляхом проведення зустрічних перевірок на підприємствах, з якими організація, що перевіряється, має господарські зв'язки.

При зустрічних перевірках первинні документи й облікові дані підприємства, що перевіряється, звіряються з відповідними документами і даними підприємств, від яких отримані або котрими видані засоби і матеріальні цінності.

Дані, зазначені в актах зустрічних перевірок, повинні бути обов'язково підтверджені підписами керівника і головного бухгалтера підприємства, на якому виробляється зустрічна перевірка.

*Оперативний контроль* являє собою перевірку, яка здійснюється в межах звітного періоду по завершенні контрольованої операції відповідно до її якісної і кількісної характеристик.

Джерелами даних для оперативного контролю служать планова, технічна, статистична і бухгалтерська інформація.

*Періодичний контроль* – це перевірка за визначений звітний період за даними планів, кошторисів, норм і нормативів, первинних документів, звітів, записам в облікових реєстрах, звітності 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.

*Документальний контроль* – це перевірка, при якій зміст об'єкта, що перевіряється, і його відповідність регламентованому значенню визначаються на підставі даних, що утримуються в документах

(первинних і зведених).

*Фактичний контроль* – це перевірка, при якій кількісний і якісний стан об'єкта, що перевіряється, установлюється на підставі обстеження, огляду, обмірювання, перерахування, зважування, контрольної закупівлі, контрольного постачання і т.д.

При цьому напрями податкового контролю віддзеркалюють основні різновиди існуючих податків (рис. 16) та вимоги щодо їх дотримання.

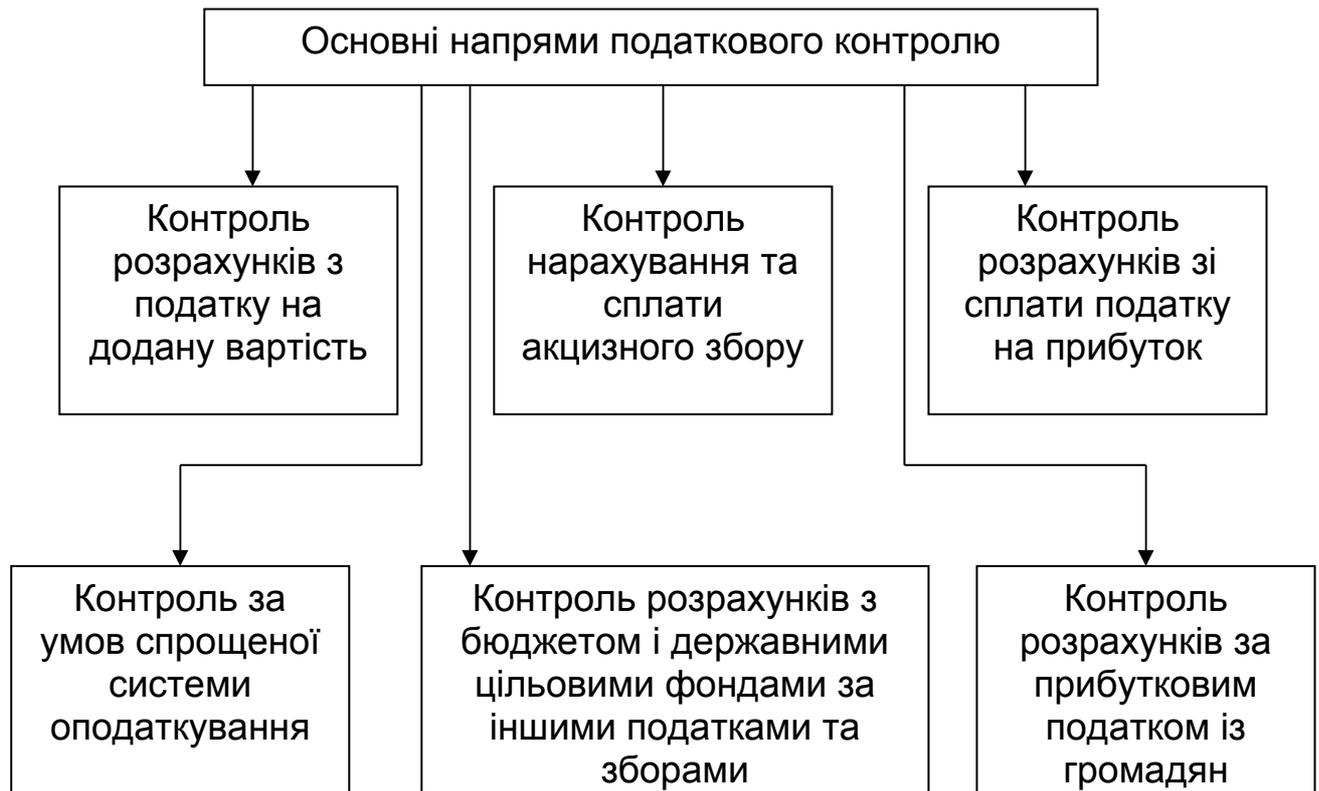


Рис. 16. Основні напрями податкового контролю в Україні

*Основними напрямками контролю розрахунків з податку на додану вартість, акцизного збору, податку на прибуток, з бюджетом та державними цільовими фондами за іншими податками та зборами є:*

перевірка правильності визначення бази для нарахування таких податків та зборів;

перевірка правомірності застосування ставок внесків інших податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів;

перевірка ґрунтовності застосування пільг за окремими видами податків;

перевірка своєчасності та обґрунтованості нарахування та виплати

коштів, які використовуються підприємствами з фондів соціального страхування;

перевірка правильності відображення в обліку операцій з нарахування та сплати податків і зборів;

перевірка правильності та своєчасності складання звітних форм за видами податків і внесків та своєчасності подання їх адресатам.

*Особливості податкового контролю за умови спрощеної системи оподаткування* полягають у здійсненні контрольних заходів за такими основними напрямками:

перевірка правомірності переходу суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних та фізичних осіб) на спрощений порядок оподаткування;

перевірка стану обліку доходів і витрат за звітними періодами;

перевірка правильності складання та своєчасності подання до органів ДПІ звіту у формі розрахунку єдиного податку, визначеного за звітний період за даними про фактично отримані виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та доходи від іншої операційної діяльності;

перевірка правомірності звільнення платника єдиного податку від сплати інших податків та зборів (у тому числі податку на прибуток, комунального податку, збору на обов'язкове соціальне страхування та ін.);

у разі переходу підприємства на загальну систему оподаткування, обліку та звітності протягом звітного року перевіряється правильність такого переходу, зокрема, чи не порушено вимоги, що ставляться до платників єдиного податку (перехід необхідно здійснювати з початку року, завчасно подавши про це заяву до ДПІ);

перевірка правильності відображення єдиного податку в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

*Контроль розрахунків за прибутковим податком із громадян* здійснюється за такими основними напрямками:

1. Перевіряється правильність нарахування сум прибуткового податку за місцем основної роботи та за сумісництвом.

2. Відбувається перевірка повноти та своєчасності перерахування до бюджету сум податку стягненого з доходів громадян.

3. Контролюється своєчасність подання підприємством до податкових органів даних про доходи працівників та утримані з них суми

прибуткового податку.

*Послідовність перевірки розрахунків платників податків з бюджетом передбачає виконання наступних дій:*

1) перевірка повноти реєстрації підприємства, що перевіряється, як платника за видами державних і місцевих податків і зборів, цільових державних позабюджетних фондів, виходячи з аналізу специфіки його підприємницької діяльності;

2) контроль правильності відображення в бухгалтерському обліку результатів попередніх перевірок податковими та іншими контролюючими органами;

3) контроль правильності визначення бази оподаткування;

4) перевірка правильності застосування ставок податків, зборів і платежів;

5) перевірка правильності розрахунку сум податків;

6) перевірка правомірності застосування пільг при розрахунку та сплаті податків;

7) контроль правильності, повноти та своєчасності перерахування (сплати) податків, зборів і платежів до бюджету;

8) перевірка правильності складання і своєчасності подання податкової звітності за видами податків, зборів, платежів;

9) перевірка правильності оформлення первинних документів, ведення бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом та організації аналітичного і синтетичного;

10) перевірка правильності ведення податкового обліку.

При цьому до *типових порушень*, виявлених під час податкового контролю, належать:

наявність заборгованості зі сплати податків за минулі звітні періоди, у тому числі заборгованості понад рік;

заниження бази оподаткування чи бази визначення оподаткованого обороту;

несвоєчасне подання податкової звітності до органів податкового контролю;

відсутність первинних документів, що підтверджують правомірність отримання пільг при розрахунку та сплаті податків.

### **3.4. Бюджетний контроль**

Бюджетний контроль є складовою фінансового контролю, де

об'єктивною основою виступає контрольна функція фінансів. Відповідно до цього *бюджетний контроль* – це сукупність заходів, які проводять державні органи і пов'язані з перевіркою законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Основними завданнями бюджетного контролю є:

дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;

дотримання бюджетного законодавства;

контроль за правильністю формування дохідної частини бюджету;

перевірка ефективності і цільового використання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;

контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності;

виявлення резервів збільшення дохідної бази бюджету держави;

контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Система бюджетного контролю, як і інший вид контролю, включає наступні елементи:

*суб'єкти контролю* – органи державної влади, відомчі контролюючі органи, внутрішні служби суб'єкта господарювання та незалежні аудиторські фірми і служби;

*об'єкти контролю* – грошових та розподільчих процесів, що виникають при формуванні і використанні грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування. В якості окремого об'єкту бюджетного контролю є виконання кошторисів бюджетних установ. Втім формально об'єктом бюджетного контролю є конкретні показники;

*предмет контролю*, в якості якого виступають всі стадії бюджетного процесу;

*методи контролю*, до яких відносять документальну і камеральну перевірки, економічний аналіз, ревізію, обстеження;

*процес контролю*, який розподіляється залежно від часу;

*узагальнення та реалізація результатів контролю*.

При цьому бюджетний контроль залежно від часу проведення розподіляється на попередній, поточний і наступний.

*Попередній бюджетний контроль* здійснюється під час складання, розгляду і затвердження бюджетів різних рівнів, кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, розрахунків для одержання бюджетних

трансфертів, розробки і прийняття бюджетного і податкового законодавства. Він носить попереджувальний характер.

*Поточний бюджетний контроль* проводиться в ході виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Поточний бюджетний контроль здійснюється на основі первинних документів оперативного і бюджетно-бухгалтерського обліку і звітності.

*Наступний бюджетний контроль* проводиться після закінчення бюджетного року або певного звітного періоду. При даному контролі на основі звітних бухгалтерських документів виявляють причини відхилень даних від планових, повноту і своєчасність надходження передбачених бюджетом коштів, цільове використання коштів та ін. Наступний бюджетний контроль тісно пов'язаний із попереднім.

Перераховані вище елементи системи контролю складають в сукупності механізм бюджетного контролю, який здійснюється на всіх етапах бюджетного процесу. При цьому контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, повинний забезпечувати:

1) постійну оцінку достатності і відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;

2) оцінку діяльності на відповідність результатів установленим задачам і планам;

3) інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінках, розслідуванні, вивченні або ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

В процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній контроль, а також поточний. Вказаний контроль здійснюють абсолютно всі учасники бюджетного процесу (органи управління, а також підприємства, організації та установи). Поточний контроль здійснюється і в процесі виконання бюджету. Цей контроль здійснюють як органи державної влади та управління, так і спеціалізовані служби фінансового контролю – Податкова адміністрація, Контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство, Аудиторська палата і аудиторські фірми, Рахункова палата. В країнах з розвинутими ринковими відносинами такий контроль здійснюється також і безпосередньо громадянами як в прямій формі, так і в посередній. Пряма форма контролю означає, що проект бюджету, а також дані про його виконання є доступними на всіх рівнях кожному громадянину і він може ознайомитися з ними будь-коли. Посередня форма пов'язана із виборами представників влади. При

наявності серйозних порушень в бюджетному процесі шансів на переобрання практично не залишається. Тобто контроль забезпечується, насамперед, гласністю і відкритістю бюджетного процесу, що в свою чергу впливає і на контрольні органи. В таких умовах їх діяльність стає відкритою, а результати можуть бути перевірені. Контроль громадянами як в прямій, так і в опосередкованій формах у нас в країні практично не здійснюється.

Бюджетний контроль передбачає контроль як за дохідною так і за видатковою частинами бюджету.

*Контроль дохідної частини* здійснюється за такими основними напрямками (відповідно до різних рівнів бюджетів):

1. Перевірка виконання законів України про Державний бюджет України на поточний рік, відповідність їх бюджетному кодексу, указів Президента України та інших нормативних актів щодо бюджету у частині, яка стосується цих ділянок роботи фінансових і казначейських органів.

2. Перевірка наявності та правильності розрахунків і обґрунтувань обсягів доходів бюджету на поточний рік.

3. Оцінка стану виконання дохідної частини бюджету за місяцями, кварталами року.

4. Перевірка дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

5. Перевірка повноти та своєчасності зарахування на поточний рахунок різних рівнів бюджету.

6. Перевірка повноти оплати банками відсотків за користування тимчасово вільними залишками бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів.

7. Перевірка доходів від корпоративних прав і повноти надходжень дивідендів за акціями підприємств, орендної плати за майно, передане в користування недержавним підприємницьким структурам.

8. Перевірка достовірності звітності про доходи за звітними періодами.

Основні напрями *контролю видаткової частини* різних рівнів бюджетів є:

1. Перевірка ґрунтовності планування видатків бюджету на поточний рік за галузями, видами видатків у розрізі кодів економічної класифікації.

2. Перевірка ґрунтовності внесення змін до кошторисів видатків

розпорядників коштів, бюджетних установ протягом поточного року.

3. Оцінка виконання видаткової частини бюджету за ревізований період за місяцями, кварталами року, виявлення відхилень та причин їхнього виникнення: за видами поточних видатків захищених статей видатків (заробітна плата з нарахуваннями, витрати на харчування, медикаменти), за розпорядками коштів (установи освіти, охорони здоров'я, культури, соціального захисту населення), капітальними витратами (капремонт, придбання основних засобів).

4. Перевірка дотримання чинного порядку фінансування з бюджету, своєчасності та повноти фінансування заходів, передбачених бюджетом: бюджетних установ, цільового фінансування підприємницьких структур, цільових програм соціального напрямку.

5. Контроль операцій з надання короткотермінових бюджетних позик, розрахунків з бюджетами нижчих рівнів за дотаціями та субвенціями.

### **3.5. Казначейський контроль**

Казначейський контроль у загальному вигляді передбачає здійснення Державним казначейством України таких контрольних функцій:

1) організація і здійснення контролю за дотриманням установленого порядку виконання Державного бюджету України;

2) організація контролю за надходженням доходів до Державного бюджету України;

3) здійснення контролю за рухом коштів на єдиному казначейському рахунку;

4) організація та здійснення контролю за надходженням, рухом і використанням коштів позабюджетних фондів;

5) контроль за припиненням необґрунтованого зростання кредиторської і дебіторської заборгованості бюджетних установ [11].

При цьому основними напрямками казначейського контролю за надходженням бюджетних коштів є:

перевірка своєчасності виконання банківськими установами платіжних доручень платників щодо зарахування податків і зборів до державного бюджету;

контроль правильності розподілу відрахувань від регулюючих доходів між бюджетами різних рівнів;

щоденний контроль повноти перерахування доходів державного бюджету та залишків бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку в банку;

перевірка дотримання методології бухгалтерського обліку при відображенні всіх надходжень, що належать державному бюджету, та всіх повернень коштів, котрі за поданням відповідних органів стягуються як помилково або надмірно зараховані до бюджету.

Основними напрямками такого контролю є:

контроль відповідності кошторисів доходів і видатків розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України;

перевірка доцільності та ефективності витрат бюджетних коштів здійснюється для забезпечення попереднього контролю за використанням коштів державного бюджету;

контроль за проходженням платежів за дорученням розпорядників бюджетних коштів;

контроль правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій з витрачання бюджетних коштів

В свою чергу, Державне казначейство – це самостійна організаційна одиниця, яка формує власну кадрову, господарську та інформаційно-технічну політику розвитку казначейської системи.

Державне казначейство утримується за рахунок коштів Державного бюджету України. Державне казначейство та його територіальні органи є юридичними особами, які мають самостійні кошториси, реєстраційні та інші бюджетні рахунки і в самому Держказначействі, і в установах банків.

У зв'язку із входженням органів Державного казначейства в систему електронних платежів Національного банку України, запровадженням казначейського обслуговування місцевих бюджетів та з метою підвищення ефективності роботи Державного казначейства України видано наказ № 93-к від 30 січня 2002 року Державним казначейством України „Про затвердження типової структури управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі”.

Розбудова Державного казначейства відбувалась в історично короткий період, воно створювалась не еволюційно, а скоріше, "революційно" в умовах законодавчої бази, яка постійно змінювалась та вимоги якої інколи суперечили одна одній.

Однак чинним законодавством України на органи Державного

казначейства покладено й функції виконання видаткової частини державного бюджету шляхом здійснення платежів з єдиного казначейського рахунку в банку через реєстраційні рахунки, відкриті в територіальних відділеннях Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів. При цьому органи Державного казначейства здійснюють контроль використання коштів державного бюджету відповідно до стадій виконання Державного бюджету за видатками, які встановлені бюджетним кодексом України:

Таким чином, Державне казначейство відповідає за виконання державного та місцевих бюджетів. І ця його функція нерозривно пов'язана з контролем за виконанням бюджету на всіх етапах використання коштів, тобто на етапі прийняття зобов'язань, перевірки та оплати.

Конкретно зазначені етапи можна охарактеризувати таким чином:

1) етап зобов'язань. Зобов'язання означає встановлення призначення і, відповідно, резервування частини бюджетних асигнувань для покриття конкретних витрат відповідно до затвердженого бюджету. Зазвичай, зобов'язання має форму угоди з постачальниками послуг і товарів. Реєстрація на етапі зобов'язання необхідна: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів для взяття нових зобов'язань і для відстеження нових зобов'язань та їхніх наслідків для прогнозу впливу наявних коштів з єдиного рахунку.

2) етап перевірки. На етапі перевірки бюджетна організація перевіряє і підтверджує, що виконано всі вимоги щодо сплати конкретних видатків (наприклад, товар доставлено або послуги отримано відповідно до угоди, надійшов термін сплати відсотків або погашення позики). Реєстрація на цьому етапі дає змогу відстежувати взяті, але ще не сплачені зобов'язання і знати суму ресурсів, необхідних безпосередньо для цієї оплати.

3) етап оплати. На цьому етапі проводиться оплата прийнятих раніше зобов'язань, тим самим скорочується обсяг зобов'язань держави

Операції Казначейства з метою контролю за виконанням бюджету можуть здійснюватися в різних формах. Казначейство встановлює та контролює дотримання загальних фінансових лімітів на етапах зобов'язань. Після цього на етапі оплати контролюється кожний конкретний платіж.

Казначейська система є невід'ємною частиною державного

апарату, який здійснює керівництво державними коштами. І, виходячи з покладених на Казначейство функцій, значна перевага полягає в тому, що діє додаткова ланка в системі внутрішнього аудиту на всіх етапах виконання бюджету.

Таким чином, під казначейським контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки органами казначейства за надходженнями і видатками державного та місцевих бюджетів на етапі виконання бюджетів з метою запобігання порушень бюджетного законодавства.

Наукова новизна наведеного вище поняття “казначейський контроль” полягає в наступному :

по-перше, дане тлумачення враховує системний підхід щодо визначення казначейського контролю;

по-друге, підкреслюємо, що казначейський контроль виокремлює лише стадію виконання бюджету серед усього бюджетного процесу;

по-третє, підкреслює, що цей контроль здійснюється як за державними, так і за місцевими бюджетами в частині перевірки за видатками і спостереження за надходженнями.

Однак, для більш повного розуміння сутності казначейського контролю за видатками розглянемо, в чому ж полягає сутність касових видатків розпорядників коштів.

Для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів. Кошти бюджету, які отримують фізичні особи та юридичні особи, що не мають статусу бюджетної установи (одержувачі бюджетних коштів) надаються їм лише через розпорядника бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань і здійснення видатків з бюджету.

Видатки Державного бюджету України включають бюджетні призначення, встановлені законом про Державний бюджет України на конкретні цілі, що пов'язані з реалізацією державних програм.

Новий підхід запроваджено щодо класифікації видатків, який дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами і відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності у цьому кожного

відомства. Запровадження нової функціональної класифікації видатків бюджету викликане необхідністю приведення її у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів з метою забезпечення міжнародної порівнянності показників бюджету.

Видатки бюджету класифікуються за:

1) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);

2) економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);

3) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);

4) за бюджетними програмами (програмна класифікація видатків)  
Функціональна класифікація здійснюється відповідно до основних функцій держави, які викладені у вигляді розділів видатків, з низкою підрозділів. Функціональна класифікація видатків має декілька рівнів деталізації: розділи, підрозділи та групи та цільові видатки за конкретними напрямками діяльності головних розпорядників коштів у межах відповідних підрозділів.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів. Відомча класифікація видатків бюджету дає можливість здійснювати повний економічний аналіз і контроль за витрачанням бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України відповідно до вимог частини третьої статті 38 Бюджетного кодексу України. [11]

У більшості випадків за базу визначення бюджетної програми беруться бюджетні призначення окремого головного розпорядника за функціональною класифікацією, аналізується його організаційна структура з метою визначення відповідальних виконавців та детально визначається мета бюджетної програми, яку необхідно досягнути, і завдання, які необхідно виконати для досягнення цієї мети за рахунок відповідного бюджетного призначення.

Залежно від розподілу функцій між державою і органами самоврядування видатки поділяються на видатки з фінансування

державних повноважень та фінансування власних повноважень.

Видатки на здійснення повноважень, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету та місцевих бюджетів, поділяються на:

1) видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені Бюджетним кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню. Ці видатки здійснюються за рахунок коштів Державного бюджету України.

2) видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

3) видатки на реалізацію прав та обов'язків АР Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та визначені законами України.

Останні два види видатків здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у тому числі трансфертів з Державного бюджету України.

Однак, об'єднуючи всі вище перераховані класифікації видатків необхідно додати, що всі видатки у бюджетних установах розподіляються на фактичні та касові видатки.

Касові видатки – це всі суми, видані установі органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунка як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до оновлення, тобто зменшення касових видатків. Основною метою здійснення обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів відносно до кошторисних асигнувань [11].

Фактичними видатками вважаються усі дійсні кінцеві видатки бюджетної установи для виконання кошторису, оформлені відповідними первинними документами [11].

Під час аналізу проведених установою фактичних та касових витрат треба мати на увазі:

Якщо фактичні витрати перевищують кошторисні призначення – це свідчить про невжиття з боку керівника установи необхідних заходів щодо увідповіднення видатків до бюджетних асигнувань (кошторисних призначень). Якщо перевищення фактичних видатків над кошторисними

призначеннями призвело до виникнення або збільшення зобов'язань, то це бюджетне правопорушення. Однак у кожному окремому випадку таких відхилень треба з'ясувати причини і чинники, що вплинули на них. Тут можуть бути і такі, які не залежать від діяльності установи (наприклад, затвердження вищою організацією кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби установи у відповідних коштах; підвищення мінімального розміру заробітної плати; підвищення цін і тарифів тощо). Крім того, причиною перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями може бути використання наявних на початок звітнього періоду товарно-матеріальних цінностей, резервів або дебіторської заборгованості.

Якщо фактичні видатки менші за кошторисні призначення – це може свідчити про економне та раціональне використання бюджетних коштів. Проте таке відхилення може також свідчити про планування зайвих асигнувань (наприклад, на медикаменти, харчування, придбання м'якого інвентарю та обмундирування тощо). Економія фактичних видатків може бути пов'язана також з невиконанням плану щодо розвитку чи утримання мережі, штатів і контингенту, непроведенням видатків, які негативно впливають на діяльність установи. Водночас у складі фактичних видатків все одно можуть бути видатки, без яких можна було обійтися (непершочергові), і такі, які суперечать вимогам законів, Указів Президента, постановам Уряду України, іншим документам нормативно-правового характеру. У такому випадку також доцільно проаналізувати зміни у розрахунках, що відбулися за звітний період, та обґрунтованість накопичення матеріальних запасів.

Якщо фактичні видатки перевищують касові – це може свідчити про погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок звітнього періоду, або про утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітнього періоду. Крім того, за статтями видатків на харчування, медикаменти, капітальний ремонт, придбання обладнання, м'якого інвентарю (інших видатків, пов'язаних безпосередньо з виробничими запасами), перевищення фактичних видатків над касовими може утворитися внаслідок списання у звітному періоді майна, яке було придбано раніше.

Якщо фактичні видатки менші за касові – це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок

звітний період, або про утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітний період. В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів (коли і кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримується установою обмеження попередньої оплати місячним терміном, встановлене [наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998 № 83](#)).

Якщо касові видатки перевищують кошторисні призначення – це може свідчити про порушення кошторисної дисципліни та/або нецільове використання бюджетних коштів, або (як мінімум) зайве отримання чи відволікання бюджетних коштів. У таких випадках необхідно з'ясувати, за рахунок яких статей видатків проведено такі витрати, як це вплинуло на діяльність установи, якість обслуговування населення, підопічних, учнів тощо. Необхідно докладно вивчити причини допущених перевитрат, отримати вичерпні пояснення посадових осіб, оскільки такі порушення можуть спричинити кримінальну відповідальність.

Якщо касові видатки менші кошторисних призначень – це може свідчити про завищення кошторисних призначень, а також про порушення фінансової дисципліни, оскільки в умовах недостатнього фінансування повинні передусім проводитися видатки на соціальні потреби, розрахунки за енергоносії, як цього вимагають закони, Укази Президента та постанови Уряду України, інші документи нормативно-правового характеру.

Фактичні видатки не відповідають касовим ані в часі, ані в сумі. Оскільки у випадках, коли частина грошових коштів на рахунок обертається на поповнення запасів матеріалів (дебіторська заборгованість), залишається невикористаною у вигляді підзвітних сум та наявної суми в касі, чи використовуються на погашення кредиторської заборгованості, яка виникла раніше, то фактичні видатки менше касових. Якщо організація має у своєму розпорядженні запаси матеріалів, то фактичні видатки на здійснювання планового об'єму робіт можуть перевищувати касові видатки, оскільки витрати матеріалів не потребують зменшення грошових коштів на рахунку. Однак, мають місце випадки, коли грошові кошти витрачені по їх прямому призначенню згідно з кошторисом (видатки на енергоносії, опалення). В такому випадку фактичні видатки дорівнюють касовим видаткам, та називаються

прямими.

Нещодавно фактично не існувало контролю за видатками розпорядників коштів, а мала місце лише функція обліку видатків здійснювана банківською системою. Тому, для того щоб проілюструвати контроль з боку органів казначейства за касовими видатками має сенс розглянути особливості та переваги казначейської системи виконання державного бюджету за видатками.

Однією з головних причин появи системи Держказначейства в Україні в тій економічній ситуації, що склалася в країні в 1990-х роках, стала неможливість та відсутність потрібної якості виконання усього комплексу необхідних функцій вітчизняними банківською та фінансовою структурою.

Перехід до ринкових відносин в економіці спричинив реформування як банківської, так і фінансової систем. Першим кроком у цьому напрямку стало прийняття у 1992 році Закону України "Про банки і банківську діяльність" ( з наступними змінами і доповненнями ), згідно з яким на банківську систему покладено лише здійснення операцій з касового виконання Державного бюджету України. Разом із тим, здійснення таких функцій, як ведення обліку касового виконання державного бюджету, контроль за його виконанням, управління коштами державного бюджету та інших не було віднесено до компетенції банківської системи і мало забезпечуватися фінансовою системою. Крім того, відмова від прямого фінансування дефіциту державного бюджету за рахунок ресурсів Національного банку сприяла запровадженню нових функцій щодо виконання державного бюджету, які раніше не виконувалися ні банківською, ні фінансовою системами. Це, перш за все, короткотермінове прогнозування надходжень до державного бюджету та оперативно-касове планування його видатків (у розрізі головних розпорядників коштів і території)

Зміни у 1993 році функцій Національного банку України, закріплення його самостійності від Уряду України ускладнили процес касового виконання державного бюджету через банківську систему призвели до некерованості бюджетним процесом, розпорошення бюджетних коштів на рахунках відкритих в установах комерційних банків. У багатьох випадках безпідставно затримувалося перерахування коштів через банківську систему, внаслідок чого до Державного бюджету України кошти надходили із запізненням або зовсім не надходили.

Питання якості виконання видаткової частини державного бюджету також були неврегульовані. Контроль зі сторони держави за виконанням видаткової державного бюджету та управлінням наявними коштами практично не здійснювався. Крім того, реалізація принципу самостійності бюджетів усіх рівнів призвела до неможливості виконання державного бюджету фінансовими органами місцевих адміністрацій.

Перехід від банківської до казначейської системи виконання бюджету зумовлений передусім таким:

а) банківські установи переслідували комерційні цілі, а відтак не були зацікавлені у контролі за своєчасним проходженням бюджетних ресурсів і не забезпечували належного і дієвого контролю за використанням коштів;

б) розпорошеність бюджетних коштів у численних банківських установах не могла дати позитивних результатів в управлінні державними фінансовими ресурсами;

в) відсутність оперативної інформації про надходження і витрати бюджету, зобов'язання розпорядників бюджетних коштів.

Тому з метою усунення в Україні цих недоліків, як і в інших постсоціалістичних державах, при Міністерстві фінансів Указом Президента України №335/95 від 27 квітня 1995 року була створена нова організаційна структура – Державне казначейство України, яке вирішувало при цьому два основних завдання: [10]

- 1) налагодження контролю за рахунок бюджетних коштів;
- 2) встановлення прозорих взаємовідносин з учасниками бюджетного процесу.

Це був досить складний процес, оскільки доводилось адаптуватись до реалій, які, по суті, були певним конгломератом стосунків і механізмів, притаманних як бюджетній сфері ще радянських часів, так і новим, банківським.

Головні особливості казначейської системи виконання державного бюджету полягали в централізації обробки платежів; єдиному казначейському рахунку; обліку коштів та бухгалтерському контролі; відповідальності за бухгалтерський облік. Національний банк України визначався як агент казначейства.

Введення єдиного казначейського рахунку, на якій зараховуються, відповідно до нової бюджетної класифікації, всі державні доходи і з якого здійснюються всі наступні видатки державного бюджету, дало

змогу зосередити державні кошти в руках одного господаря і значно обмежити банківську систему. Це дало змогу уряду мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів у режимі реального часу і здійснювати контроль за дотриманням встановленого розміру дефіциту державного бюджету, тобто дало уряду фінансові важелі регулювання економічною ситуацією.

Особливість процесу контролю органами Державного казначейства полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями фінансових функцій у виконанні державного бюджету і ніколи не проводять перевірки вибірково, здійснюючи їх тільки на регулярній основі. Органи Державного казначейства насправді забезпечують суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком і є гарантами чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль проводиться паралельно з веденням операцій упродовж року і тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Становлення та розвиток Державного казначейства можна представити як етапи. Кожний новий етап становлення та розширення казначейської системи виконання бюджетів сприяв виявленню як позитивних, так і негативних тенденцій у сфері виконання бюджетів, та створив підґрунтя для їх розвитку й удосконалення .

У першу чергу це стосувалося прозорості руху бюджетних коштів і достовірності звітності розпорядників бюджетних коштів, на досягнення яких і була спрямована подальша діяльність Державного казначейства. Одним із основних чинників вирішення поставлених завдань стало входження органів казначейства до Системи електронних платежів Національного банку України. Це дозволило консолідувати всі бюджетні ресурси на Єдиному казначейському рахунку у Національному банку України, уникнути ризиків при зберіганні коштів, забезпечити прозорість та контроль за їх цільовим спрямуванням, своєчасно здійснювати підкріплення ресурсами усіх рівнів бюджетів та їх розпорядників, отримувати оперативну актуалізовану інформацію про стан виконання бюджетів.

Зазначені переваги були досягнуті завдяки впровадженню нової методологічної бази, у тому числі нової системи бухгалтерського обліку та звітності, ідеологія якої була реалізована у програмному продукті АС „Казна“.

Зараз в Україні відбуваються процеси вдосконалення

адміністративно-територіального устрою, відповідно до вимог сьогодення проходить процес реформування органів державного управління. Найближчим часом у відповідності до Указу Президента України від 20.04.05 №676 буде здійснено реформування Державного казначейства з урахуванням повноважень і відповідальності його органів, визначених Бюджетним кодексом України, а також загальних тенденцій розвитку національної економіки.

Таким чином, основними особливостями казначейської системи виконання державного бюджету за видатками є введення єдиного казначейського рахунку, особливість процесу контролю органами Державного казначейства полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями фінансових функцій у виконанні державного бюджету і ніколи не проводять перевірки вибірково, здійснюючи їх тільки на регулярній основі, а також органи Державного казначейства насправді забезпечують прозорість руху бюджетних коштів і достовірність звітності розпорядників бюджетних коштів, на що і був спрямований розвиток такої нової державної структури як Державне Казначейство України.

### ***3.6. Контроль і аудит в банках***

Банківська система України складається з Національного банку України (НБУ) і комерційних банків. Комерційні банки мають свої філії та представництва як на території України, так і за її межами, створені по згоді регіонального управління Національного банку України. Необхідною умовою для їхнього відкриття є повна сплата заявленого статутного фонду банку. Філії і представництва банку не є юридичними особами. Свою діяльність ці підрозділи здійснюють відповідно до порядку, передбаченим статутом банку.

Статутами акціонерних комерційних банків передбачене створення правління банку і контрольно-ревізійної комісії з числа акціонерів банку. Права й обов'язки контрольно-ревізійної комісії визначені статутом банку, прийнятим зборами акціонерів. Комісія працює, як правило, на суспільних початках. Контрольно-ревізійна комісія здійснює роботу відповідно до складеним нею планом, яким передбачається проведення комплексної ревізії фінансової і господарської діяльності банку не рідше одного разу на рік, після складання річної звітності бухгалтерією банку. Акт комплексної ревізії представляється разом з річним звітом комісії на розгляд і затвердження загальними зборами акціонерів. У залежності від

того, наскільки повно й об'єктивно в акті комплексної ревізії освітлена діяльність банку за звітний рік, загальні збори можуть затвердити звіт контрольно-ревізійної комісії або відправити на подальшу доробку, а також на повторну ревізію в новому складі членів комісії або доручити провести контроль незалежним аудиторам.

Відповідно до діючого законодавства фінансовий контроль у банківській системі організований у такий спосіб. Національний банк України контролює Верховна Рада України через Розрахункову палату. Діяльність комерційних і приватних банків контролює НБУ шляхом проведення контрольних тематичних перевірок. Це є так званий *зовнішній контроль* для інших банків України. При цьому для здійснення цього контролю застосовується як система банківського нагляду, так і система відповідного моніторингу окремих банків, а також зовнішній аудит (рис. 17).

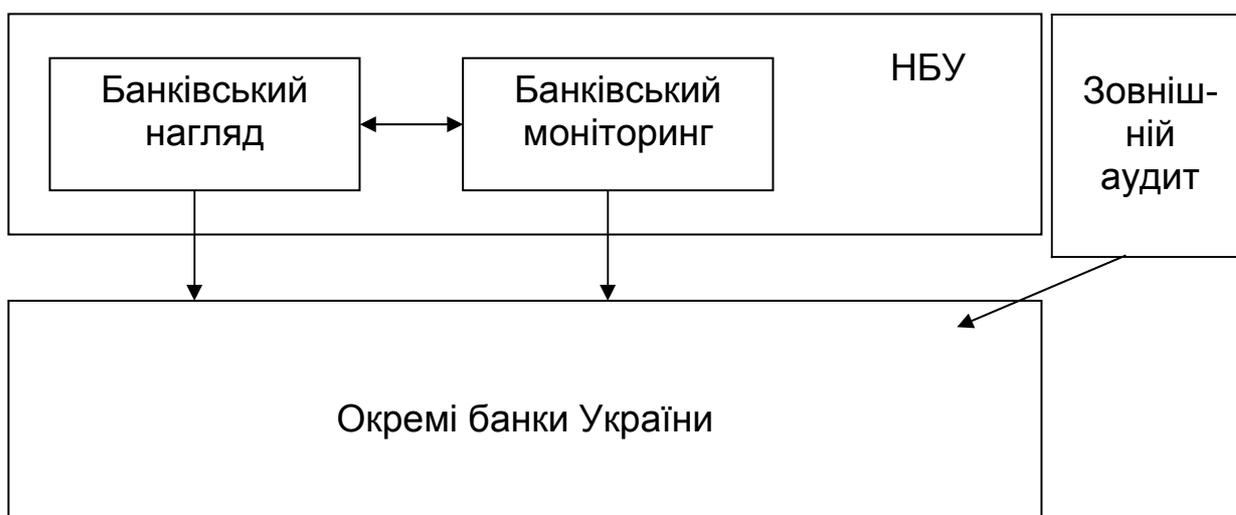


Рис. 17. Зовнішній контроль для банків України

Відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» визначеними є: [4]

- елементи структури капіталу банку й адекватність капіталу;
- розмір статутного капіталу банку;
- порядок здійснення банками емісії власних акцій;
- органи управління банком і вимоги до керівників банку;
- організація управління ризиками;
- вимоги до діяльності банку;
- регулювання банківської діяльності.

Разом з цим Національний банк установлює для комерційних банків наступні економічні нормативи, які доцільно об'єднати у такі групи:

1. Нормативи капіталу:

норматив регулятивного капіталу банку;  
норматив адекватності регулятивного капіталу;  
норматив адекватності основного капіталу;

2. Нормативи ліквідності:

норматив миттєвої ліквідності;  
норматив поточної ліквідності;  
норматив короткострокової ліквідності.

3. Нормативи ризику:

норматив максимального розміру кредитного ризику на одного контрагента;  
норматив великих кредитних ризиків;  
норматив максимального розміру кредитів, гарантій та поручительств, наданих одному інсайдеру;  
норматив максимального сукупного розміру кредитів, гарантій та поручительств, наданих інсайдерам;  
норматив інвестування в цінні папери окремо за кожною установою;  
норматив загальної суми інвестування;  
норматив ризику загальної відкритої (довгої/короткої) валютної позиції.

За діяльністю комерційних банків НБУ також здійснює загальний, інтенсивний, високого ступеня нагляд.

*Загальний нагляд* застосовується стосовно банків, які стабільно працюють, є фінансово стійкими, дотримуються економічних нормативів, законодавства і нормативних актів НБУ, мають гарну ділову репутацію.

*Інтенсивний нагляд* поширюється на банки, які періодично порушують економічні нормативи, а також допускають у своїй діяльності незначні порушення і не характеризуються фінансовою стабільністю.

*Нагляд високого ступеня* здійснюється стосовно банків, які систематично порушують економічні нормативи, інші серйозні порушення законодавства, нормативів НБУ, що мають незадовільне фінансове становище.

Крім цього, НБУ може переглядати значення нормативу капіталу станом на кожне перше число нового року залежно від економічного

стану країни, стану світових фінансових ринків та відповідно до змін курсу національної валюти.

*Зовнішній аудит* – це підприємницька діяльність по незалежній перевірці бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності організацій. Метою аудиту є відображення точки зору про достовірність бухгалтерської звітності і відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству.

Метою зовнішніх аудиторських перевірок є підтвердження достовірності банківської звітності, дотримання банком вимог нормативно-правових актів; аналіз діяльності банків; підготовка і представлення аудиторського висновку.

Перевірці підлягає: стан і склад річної бухгалтерської звітності; достовірність і повнота річного балансу банку; можливість приймати участь в інноваційних проектах; цільове використання кредитних ресурсів та інвестицій; повнота і своєчасність формування власного капіталу банку; фінансовий стан банку.

Поряд із цим у структурі комерційних банків маються контрольно-ревізійні підрозділи, що залучаються до виконання функцій внутрібанківського поточного контролю, а в основному вони здійснюють комплексні ревізії діяльності регіональних філій банку. Відповідно цього положення Національний банк України ввів у систему комерційних банків внутрішній аудиторський контроль, на який покладена функція незалежного контролю за ефективним використанням ресурсів банків з метою попередження ризиків банкрутства. Задачами внутрішнього аудита в комерційних банках є координація всієї контрольної діяльності в банку, здійснюваної різними його структурними підрозділами. Внутрішній аудит здійснює зв'язок з організацією і методикою проведення зовнішнього аудита, сприяння веденню бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів обліку і звітності, забезпечує своєчасне виявлення порушень і недоліків у діяльності структурних служб банку, розробляє разом з ними оптимальні рішення по усуненню причин неефективного використання ресурсів банків і профілактичних заходів для попередження їхнього виникнення.

*Отже, задачею фінансового контролю й аудита в банках є сприяння забезпеченню схоронності грошової маси, дотриманню нормативно-правового регулювання в діяльності банку, його ефективної економічної стабільності, попередження негативних*

*ризиків і банкрутства.*

Комплексну ревізію фінансової діяльності акціонерних комерційних банків проводять тільки контрольно-ревізійні комісії на суспільних початках, обрані зборами акціонерів.

Втім в умовах ринкової економіки в банківському контролі відбулися істотні зміни. Якщо раніш банки виконували важливі функції державного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання (клієнтів), то в сучасних умовах цей контроль, як правило, здійснюється на партнерських відносинах між банками і їхніми клієнтами. Слід зазначити, що в окремих випадках держава покладає на банки контроль за окремими господарськими операціями їхніх клієнтів, наприклад за повнотою здачі виторгу готівкою і дотриманням касової дисципліни і т. ін.

Контроль і аудит банку спрямовані на комплексне і всебічне дослідження його діяльності з метою активізації росту прибутковості, попередження правопорушень і збитків його клієнтів, населення, а також засновників і акціонерів.

При цьому контроль і аудит (внутрішній і зовнішній) діяльності комерційного банку здійснюється за визначеними об'єктами, що входить у систему його функціонування.

*юридична правомочність банку* як об'єкт контролю перевіряється з питань дотримання законодавства про банки і банківську діяльність, господарчих товариствах, цінних паперах, а також нормативних актів НБУ, якими регулюється порядок створення і діяльності комерційних банків.

*формування і використання власного капіталу банку* як об'єкт контролю перевіряється у плані правової основи утворення і функціональної визначеності як фінансової бази діяльності банку;

*гроші, їхнє збереження і звертання* усередині установи банку є об'єктом аудиторського контролю, як зовнішнього, так і внутрішнього, затвердженого НБУ по організації емісійно-касової роботи в установах банків України. Збереження грошей як знаків національної й іноземної валюти аудиторі перевіряють, починаючи з грошових сховищ, тобто спеціально обладнаних приміщень для збереження цінностей, що знаходяться в установах комерційних банків. Зокрема, досліджується відповідність нормативним параметрам устаткування для збереження запасів грошових квитків і металевої монети, готівки (наявність вогнестійких шаф, стелажів і ін.). При цьому перевіряється й дотримання

правил визначення платоспроможності грошових квитків, затверджених НБУ, списання зношених, ушкоджених та виміняних;

*касові операції й інкасація виторгу* – це об'єкти переважно внутрібанківського контролю, задачею якого є перевірка роботи прибуткових кас по прийому і перерахунку готівки протягом операційного дня. Зокрема, перевіряють оформлення первинних документів клієнтами банку при внесенні готівки, а також громадянами, у тому числі працівниками банку при внесенні грошей у депозит та інші платежі. Окремо підлягають врахуванню операції вечірньої каси, зв'язані з прийомом грошового виторгу від інкасаторів. Контроль касових операцій передбачає також перевірку операцій по пересиланню й одержанню цінностей через підприємства Державного комітету зв'язку України;

*операції з дорогоцінними металами і дорогоцінними каменями* проводяться в скупці у громадян скупними пунктами, що функціонують при регіональних управліннях НБУ. При цьому перевіряються організаційні умови роботи скупних пунктів, ким, коли і на який термін виданий сертифікат експертам, хто є штатними працівниками цих пунктів. Аудитові підлягають операції по скупці, витраті й обліку дорогоцінних металів і дорогоцінних каменів, зокрема їхня класифікація, визначення проби, зважування, вилучення штифтів, заклеювання пакетів зі скупленими цінностями;

*операції банку з іноземною валютою* залежать від умов, обсягів і режиму роботи банку. Вони можуть здійснюватися через прибуткові, видаткові, прибутково-видаткові каси й обмінні пункти. Аудиторській перевірці насамперед підлягають організація цих операцій відповідно до нормативних документів НБУ, а також правильність оформлення цих операцій документами, до яких відносяться: прибуткові касові і валютні ордери при зарахуванні національної готівки та іноземної валюти в касі банку; видаткові касові і валютні ордери при видачі національної і готівки іноземної валюти з каси банку;

*розрахункові операції*, здійснювані банками по договорах із клієнтами, підлягають аудиту у відношенні своєчасності і вірогідності розрахунків по заробітній платі з працівниками, оплаті поставленої продукції, виконаним роботам і послугам, іншим борговим зобов'язанням. Безготівкові розрахунки поділяють на *міжбанківські*, обслуговуючі відносини між банками, і *міжгосподарські* – між клієнтами банку;

*кредитні операції* є об'єктом аудиторського контролю, оскільки вони зв'язані з ризиком несплати позичальником основного боргу і відсотків, що належать банкові;

*інвестиції* в банківській практиці – це вкладення в цінні папери підприємств різних форм власності на тривалий термін. При перевірці інвестицій комерційного банку, розраховуються такі основні коефіцієнти: норма прибутку на акціонерний капітал; коефіцієнт прибутковості (відношення чистого прибутку до виторгу від реалізації); коефіцієнт звертання коштів (визначається розподілом виторгу від реалізації на вартість активів акціонерного товариства); співвідношення власних і позикових засобів; коефіцієнт ліквідності й ін. У кінцевому визначається ефективність інвестицій банку, тобто визначається ризик і прибутковість інвестицій;

*маркетингова діяльність банку* як об'єкт контролю обумовлений створенням ринку банківських послуг в Україні. Відповідно до цього задачею аудита маркетингової діяльності банку є визначення правомочності надання послуг, обґрунтованості їхньої вартості, вигідності для банку і корисності для клієнта;

*господарська діяльність банку* як об'єкт аудита включає доцільність використання інтелектуальних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у забезпеченні виконання функцій банку, визначених законодавчими актами про банки і банківську діяльність;

*ефективність діяльності комерційних банків* є об'єктом обов'язкового аудита відповідно до діючого законодавства. Необхідність аудита обумовлена тим, що засновники, акціонери, населення повинні знати, наскільки захищені їхні внески від неплатоспроможності і банкрутства банку;

*внутрішній контроль (аудит) банку* проводиться у процесі проведення зовнішнього аудиторського контролю. Задача перевірки – установити, наскільки ефективно організованим є внутрішній контроль (аудит) банку, щоб надійно захистити його вкладників від неповернення коштів, ризиків, правопорушень у збереженні готівки, зловживань з цінними паперами й ін;

*бухгалтерський облік і звітність банку* як об'єкт контролю підлягають аудиту з метою установлення вірогідності відображення банківської діяльності в обліку і звітності, що є основним документально достовірним джерелом інформації про діяльність банку.

Контроль покликано забезпечити відповідність діяльності банку поставленим перед ним цілям. По відношенню до банку він може бути не тільки зовнішнім, але й *внутрішнім*.

Підсистема внутрішнього контролю банків в свою чергу розділяється на *акціонерний контроль, внутрішньотехнологічний контроль і внутрішній аудит*.

*Акціонерний контроль* здійснюють акціонери банку шляхом отримання необхідної інформації від його керівництва про результати діяльності установи за звітний період. Рада банку контролює діяльність правління, а ревізійна комісія – фінансово-господарську діяльність банку.

*Внутрішньобанківський або внутрішньотехнологічний контроль* (така назва відрізняється від Положення, щоб не дублювати назву підсистеми) – перевірка правильності виконання банківських операцій і облікових записів за допомогою конкретних засобів і способів. Іншими словами, це сукупність процедур, які забезпечують дотримання положень внутрішніх та зовнішніх нормативних актів при здійсненні операцій банку та достовірність і повноту інформації [47, с. 36]. Внутрішній аудит у комерційних банках здійснюється спеціальною службою внутрішнього аудита, створеної по відповідному нормативному акту Національного банку України. Ця служба створюється з метою оцінки й удосконалювання системи внутрішнього контролю комерційного банку при мінімальних витратах.

Задачею внутрішнього аудита, є поточний контроль збереження грошової маси, дотримання нормативно-правових актів при здійсненні банківських операцій по обслуговуванню клієнтів, проведення господарських операцій самого банку.

Таким чином, *внутрішній аудит банку* – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби банку для перевірки й оцінки адекватності й ефективності системи внутрішнього контролю і якості виконання співробітниками банку покладених на них обов'язків, а також попередження збитків банку.

Здійснюється внутрішній аудит способом перевірки системи бухгалтерського обліку, фінансової й оперативної інформації з питань діяльності банку. При цьому перевіряються активи банку (ресурси), які у майбутньому принесуть економічну вигоду і приведуть до збільшення капіталу банку. Одночасно перевіряються *конфлікти інтересів*, тобто будь-який вид стосунків, які не відповідають інтересам банку або можуть

перешкодити сумлінному виконанню обов'язків визначеними посадовими особами.

Організаційна структура і вимоги в службі внутрішнього аудита нормовані спеціальним Положенням, розробленим комерційним банком з урахуванням вимог НБУ і специфіки діяльності самого банку.

Головними функціями служби внутрішнього аудита є:

зменшення ризиків у проведенні операцій, зв'язаних з раціональним і ефективним використанням ресурсів банків;

надання рекомендацій структурним підрозділам банку в процесі планування, на стадії розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем;

проведення аудита діяльності структурних підрозділів банку з метою забезпечення аналізу й оцінки внутрішнього контролю, політики, процедур банку, що стосуються адекватності, відповідності, ефективності і точності бухгалтерських даних і схоронності активів банку;

координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудита банку з метою забезпечення оптимальних умов, при яких аудиторські фірми можуть довіряти висновкам служби внутрішнього аудита для запобігання дублювання контрольних процедур;

складання і надання висновків і звітів при перевірці зовнішнім аудитом.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Дайте визначення фінансового контролю
2. Що розуміється під об'єктом фінансового контролю
3. Визначте різновиди фінансового контролю
4. Які елементи включає система фінансового контролю в країнах з розвинутою ринковою економікою
5. Чи змінюється предмет фінансового контролю в залежності від стадії суспільного відтворення
6. Визначте сутність державного аудиту.
7. Перерахуйте види державного аудиту.
8. Розкрийте зміст аудиту ефективності.
9. Особливості державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.
10. Етапи державного фінансового аудиту діяльності інших

суб'єктів господарювання, що отримують (отримували) бюджетні кошти.

11. Розкрийте сутність та зміст податкового контролю.
12. Яка головна мета та задача податкового контролю.
13. Які існують різновиди податкового контролю.
14. Визначте послідовність дій щодо перевірки розрахунків платників податків з бюджетом.
15. Визначте склад банківської системи України.
16. Перелічіть групи економічних нормативів аналізу діяльності комерційних банків
17. Назвіть основні об'єкти контролю та аудиту в комерційних банках
18. Визначте ступені нагляду НБУ за комерційними банками

### **Навчальні завдання**

1. Зробіть порівняльну оцінку сутності та змісту аудиту з державним аудитом.
2. Порівняйте види державного аудиту між собою та дайте їх загальну характеристику.
3. Дайте розгорнуту порівняльну характеристику нагляду та податкового контролю.
4. Розкрийте сутність окремих складових змісту податкового контролю.
5. Порівняйте камеральні та документальні податкові перевірки. Визначте їх характерні особливості.
6. Обґрунтуйте межі застосування окремих різновидів податкових перевірок.
7. Визначте зміст камеральних та документальних перевірок.
8. Розкрийте особливості податкового контролю за умов спрощеної системи оподаткування.
9. Розкрийте зміст та особливості податкового контролю розрахунків за прибутковим податком із громадян.
10. Проаналізуйте типові порушення при сплаті акцизного збору.
11. Дослідіть стан податкового контролю в Україні.
12. Розкрийте сутність та зміст фінансового контролю
13. Розкрийте форми і методи організації фінансового контролю
14. Охарактеризуйте основні класифікаційні ознаки фінансового контролю

15. Проаналізуйте зміну предмету фінансового контролю в залежності від стадії суспільного відтворення
16. Розкрийте зміст контролю за діяльністю підприємств
17. Проаналізуйте економічні нормативи діяльності комерційних банків України.
18. Які види ризику існують у банківській діяльності.
19. Розкрийте зміст окремих ступенів нагляду за діяльністю комерційних банків.
20. Дайте загальну характеристику контролю та аудиту в банківських установах
21. Розкрийте зміст окремих об'єктів контролю та аудиту діяльності комерційного банку.
22. Проаналізуйте розвиток систем комерційних банків України.
23. Розкрийте сутність та зміст основної задачі внутрішнього аудиту комерційних банків.
24. Охарактеризуйте головні функції служби внутрішнього аудита.

**Література за темою відповідно загального списку рекомендованої літератури: 3, 4, 10, 11, 19, 20, 27, 42, 45, 54, 58, 59, 69, 75.**

## Тема 4. Ревізія: поняття і зміст

### Основні питання:

4.1. *Визначення поняття «ревізія». Дискусійні питання.*

4.2. *Предмет, об'єкт та суб'єкти ревізії.*

4.3. *Мета, завдання, функції та принципи ревізії.*

4.4. *Зміст та класифікація ревізій.*

4.5. *Особливості проведення ревізії за зверненням правоохоронних органів.*

### **4.1. *Визначення поняття «ревізія». Дискусійні питання.***

Незважаючи на те, що всі науковці визнають ревізію в якості складової частини економічного контролю й досі існують розбіжності щодо визначення цього поняття. Наприклад: згідно із Законом України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» ревізія – є *формою здійснення інспектування. Інспектування* полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єкта контролю і проводиться у формі ревізії. А ревізія, в свою чергу, повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні матеріальних і посадових осіб [2];

Белов Н.Г. стверджує, що *ревізія* - найважливіший *спосіб* господарського контролю, який передбачає перегляд раніше здійснених господарських операцій з метою встановлення їх законності і доцільності [77, с. 16];

Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко – 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 [45, с. 189];

Жила В.Г. –це *сукупність контрольних дій* за діяльністю підвідомчих підприємств та організацій, що здійснюються за дорученням керівника вищого органу управління ревізійною групою або ревізором, при яких встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб, що брали участь в їх проведенні [55, с. 7];

Шпиг А.А. – це *систематичний спосіб* перевірки виробничої і господарсько-фінансової діяльності юридичної особи з точки зору дотримання законності, ефективності виробництва та якості роботи, що здійснюється за даними обліку, звітності та за іншими джерелами [74, с. 21];

Усач Б.Ф. – *форма* документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; *спосіб* документального викриття нестач, розтрат, привласнень чи крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [73, с. 35];

Понікаров В.Д. – *форма* ретроспективного економічного контролю [65, с. 4].

Багатогранність таких визначень полягає у тому, що «*ревізія*» від латинського слова *revizio* означає «перегляд» або «знову оглядаю». Основними причинами такого перегляду є:

неусвідомлення 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.

Тобто *ревізія* є, перш за все, засобом виявлення фактів зловживань, безгосподарності, ставлення до виконання службових обов'язків, порушень фінансової дисципліни, чинного законодавства. Ревізія також вивчає суб'єкт підприємницької діяльності в статичі, ретроспективно, тобто після завершення господарських процесів. Під час її проведення аналізуються причини, умови виникнення та наслідки порушень; виявляються невикористані резерви виробництва; перевіряється система забезпечення збереження засобів та предметів праці, а також дотримання чинних стандартів з обліку та звітності. Вивчаючи відповідну інформацію, ревізор відтворює картину минулого за наявною в його розпорядженні письмовою інформацією. Оглядаючи документи, вивчаючи сутність операцій, він уявляє (реконструює) ланцюг взаємопов'язаних фактів. Без цього він нездатний на науковій основі застосувати способи та прийоми ревізійного вивчення минулих подій.

При цьому основу ревізії складають різні напрямки та види економічної діяльності деякого суб'єкта господарювання, а сама вона є розділом науки про економічний контроль, який вивчає стан, структуру, динаміку, способи виявлення та причини виникнення господарських порушень в цілому, окремі їх види, техніку визначення та порядок відшкодування завданих збитків, заходи щодо їх попередження в майбутньому.

Втім ревізія здійснюється шляхом вивчення документальних фактів, а узагальнюється у спеціальному документі – акті, тому її називають документальною.

До того ж *ревізор*, на відміну від контролера, – це фахівець, який має відповідну освіту і, як правило, є посадовою особою, яка володіє прийомами і способами вивчення документально зафіксованих фактів, реєстрів бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності. *Контролер* – ширше поняття, бо це особа, яка здійснює контроль за різними напрямками економічної діяльності. (Втім, відповідно до переліку кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого Міністерством праці та соціальної політики України від 28.12.2001 року в певних контролюючих органах виділяють також контролера-ревізора, ревізора-інспектора, бухгалтера-ревізора)

Поруч із цим й перелік основних завдань ревізії (рис. 18) як самостійного розділу науки про економічний контроль та практичної діяльності вказують на доцільність визначення її як способу.

Отже *ревізія* – це документальний спосіб перевірки діяльності суб'єкта господарювання з точки зору дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності та якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел.

#### **4.2. Предмет, об'єкт та суб'єкти ревізії**

*Предмет ревізії* – документально відображена в системі обліку економічної діяльності підприємства, що вивчається шляхом застосування спеціальних прийомів з позиції її законності, достовірності та доцільності.

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

Рис. 18

Ревізія вивчає документально зафіксовані операції, які здійснилися в процесі кругообігу засобів підприємства за допомогою специфічних способів та прийомів з позицій законності, достовірності та доцільності.

*Об'єкт ревізії* передбачає основні та найсуттєвіші елементи того, що конкретно охоплює ревізія в кожній галузі економіки.

При цьому в якості *об'єкта ревізії* виступають різноманітні здійснені на підприємстві господарські, фінансові операції, факти, які формують певні господарські процеси та знайшли відповідне документальне відображення.

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

Активи окремого суб'єкта господарювання за тими чи іншими ознаками об'єднуються в економічно однорідні групи (необоротні, оборотні, залучені засоби, джерела їх формування тощо), кожна з яких і є самостійним об'єктом ревізії.

В цьому випадку терміном «об'єкт» позначаються окремі елементи предмету ревізії.

Втім об'єкти ревізії є досить різноманітними, що скласти їх вичерпний перелік практично неможливо.

*Суб'єкти ревізії* – зовнішні та внутрішні органи контролю.

#### ***4.3. Мета, завдання, функції та принципи ревізії***

Мета ревізії визначається її завданнями, тобто тим колом питань, яке потребує обов'язкового контролю вищих органів та досягається шляхом застосування спеціальних знань при перевірці документованої обліково-економічної інформації. Втім завдання ревізії визначаються за різними ознаками:

з погляду на практичну та наукову діяльність (див. рис. 19);

у межах різних господарських операцій;

в залежності від підпорядкованості суб'єкта господарювання:

*у фінансових органах,*

*в бюджетних установах,*

*в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади,*

*на підприємствах і в організаціях державної та комунальної власності,*

*в недержавному секторі економіки.*

При цьому конкретний прояв завдань ревізії та цілей її боротьби з господарськими порушеннями та зловживаннями представляються у визначених *функціях ревізії* (рис. 19), які задовольняють певним *принципам ревізії*, а саме:

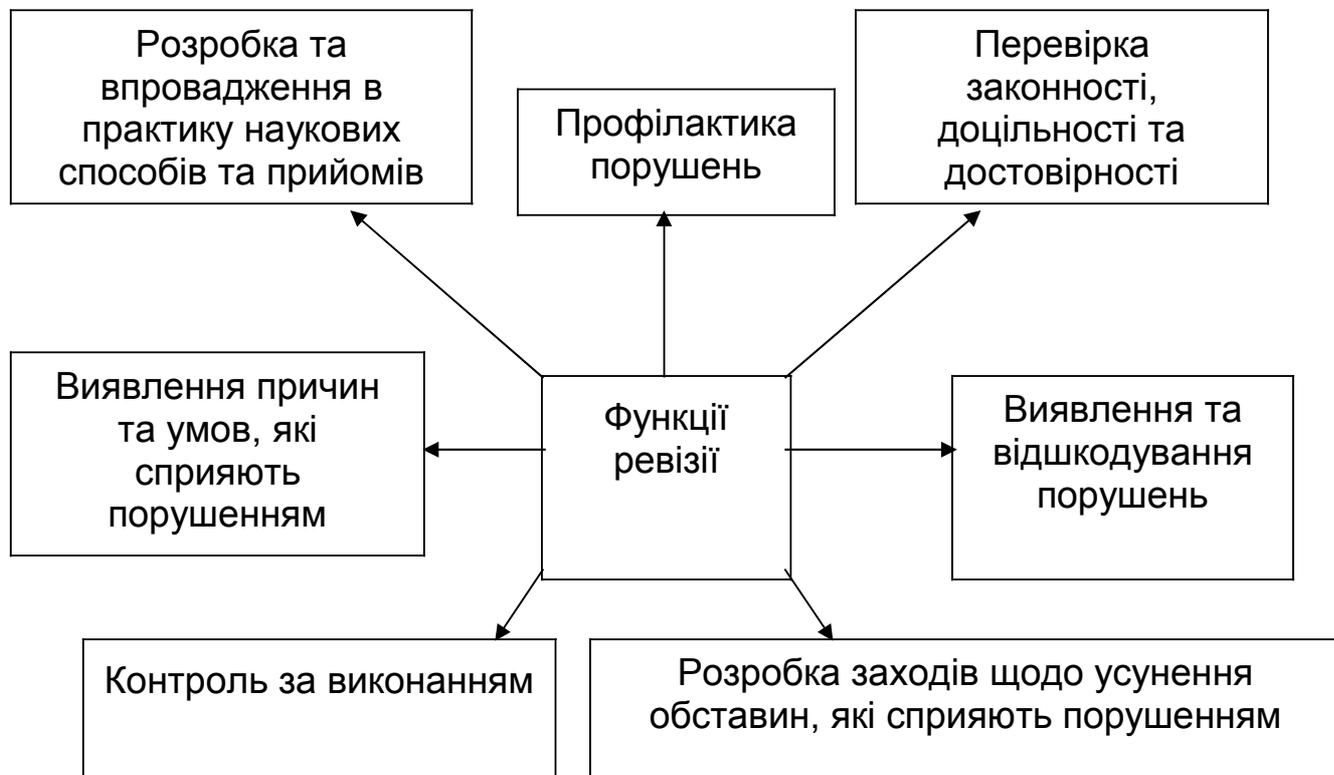


Рис. 19. **Функції ревізії**

*принцип раптовості*, який має вирішальне значення при досягненні цілей ревізії. Під раптовістю розуміють застосування засобів і способів перевірки в момент, коли підконтрольні особи цього не чекають.

Важливою умовою досягнення раптовості ревізії є нерозголошення моменту її початку, а також етапів її підготовки та проведення;

*принцип активності*, який 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). Принцип активності полягає в тому, що ревізор за своєю ініціативою застосовує дозволені йому прийоми та способи для вивчення реального стану справ;

*принцип безперервності*, сутність якого 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 послідовності* – полягає в тому, що кожна наступна ревізія починається з моменту закінчення попередньої;

*принцип гласності* – передбачає, що про проведення ревізії після пред'явлення повноважень ревізорами широко оголошується;

*принцип оцінки фактів, 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 ревізійної незалежності, який* забезпечує такий порядок використання інформації, 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.

#### **4.4. Зміст та класифікація ревізій**

В економічній літературі існує кілька концепцій і ознак, за якими класифікуються ревізії. Втім найбільш поширеними є ознаки, які представлені *За організаційними ознаками розрізняють ревізії: планові*, які здійснюються за наперед розробленим і затвердженим планом;

*позапланові* – проводяться у строки, не передбачені планом, коли виникає необхідність перевірити діяльність окремих підприємств;

*перманентні* – проводяться постійно у структурних підрозділах з певною періодичністю апаратом виробничого об'єднання чи підприємства.

Дещо відокремлено у цьому переліку стоять ревізії, що здійснюються за поданням правоохоронних органів. Підставою для проведення таких ревізій є постанова прокурора або слідчого, винесена в ході розслідування кримінальної справи, а також доручення органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Державної податкової адміністрації, Служби безпеки України, підписаних керівниками цих органів, начальниками підрозділів або їх заступниками.

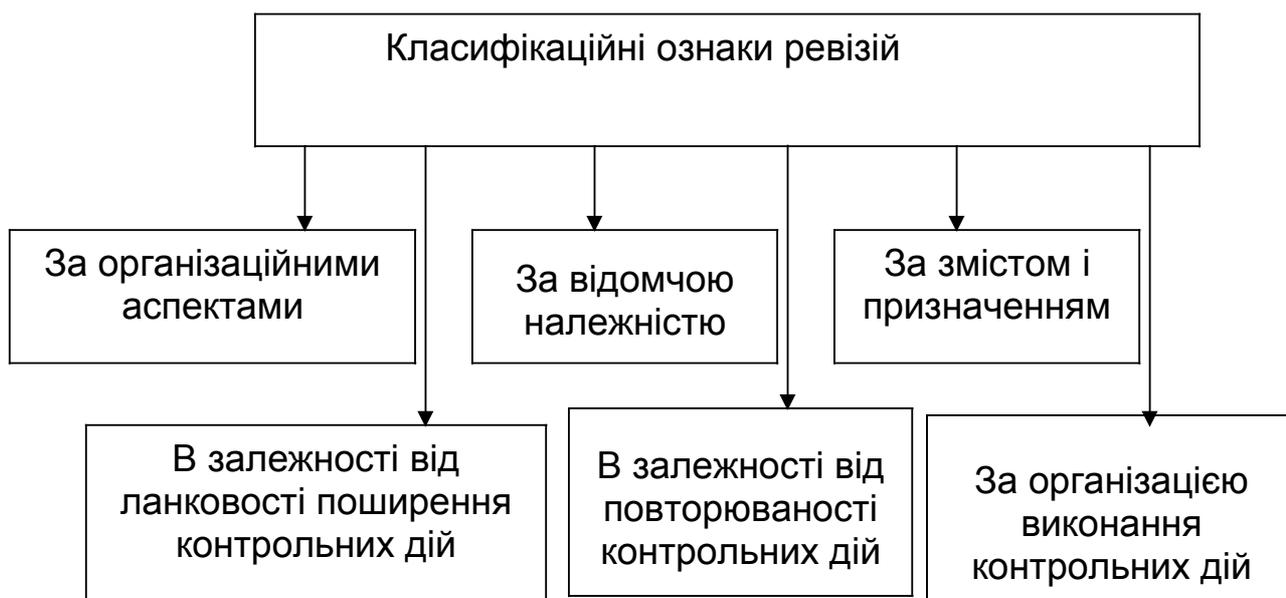


Рис. 20. Класифікаційні ознаки ревізій

Залежно від відомчої підпорядкованості об'єктів та суб'єктів контролю ревізії поділяються на:

*відомчі*, що проводяться працівниками контрольно-ревізійної служби міністерства, відомства чи об'єднання на підпорядкованих їм підприємствах;

*внутрішньогосподарські* – здійснюються працівниками підприємства чи організації, які перевіряють діяльність внутрішніх структурних підрозділів;

*позавідомчі*, що проводяться органами державного, громадського та незалежного контролю в межах законодавчо наданих їм повноважень;

*змішані*, що здійснюються спільно представниками державних, відомчих та громадських контролюючих органів.

*За змістом і призначенням ревізії поділяють на:*

*тематичні* – ревізії переважно з окремого питання (теми). Вони охоплюють максимальну кількість підприємств (перевірка стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності);

*вибіркові* – проводяться в невеликих за обсягом роботи підприємствах, а також під час часткових ревізій за участю одного чи двох ревізорів.

Вибіркові ревізії відрізняються від тематичних тим, що конкретизують періоди і об'єкти контролю, вибрані для перевірки окремих видів ресурсів, господарських процесів або операцій.

Різновидом вибіркових ревізій є ревізії з ініціативи правоохоронних органів;

*комплексні*, які включають усі види контролю й охоплюють виробничу та господарсько-фінансову діяльність підприємств, при цьому здійснюються документальна ревізія, економічний аналіз, перевірка оперативної роботи тощо. Крім цього комплексну ревізію можна визначити як один із різновидів заключного контролю, що ґрунтується на системному вивченні економіки підприємства, дослідженні взаємозв'язків між фінансово-економічними показниками та технікою, технологією і організацією виробництва, перевірки фінансової, податкової та звітної дисципліни.

Залежно від *ланковості поширення контрольних дій ревізії* поділяються на:

*галузеві*, при яких перевіряють діяльність підприємств усієї галузі;

*наскрізні*, коли ревізують діяльність усіх підприємств однієї ланки управління (територіального об'єднання, холдінгової компанії та ін.);

*одноланкові* – перевіряється фінансово-господарська діяльність однієї окремої господарської ланки – підприємства чи організації.

В залежності від *повторюваності контрольних дій ревізії* можуть бути:

*первинні*. Тобто ревізія здійснюється згідно із затвердженим планом, і документи в цьому випадку досліджуються вперше;

*повторні* – призначаються в тих випадках, коли необхідно перевірити висновки первинної ревізії, а саме, коли первинна ревізія була проведена поверхово, її висновки необґрунтовані, при її проведенні були відсутні матеріально відповідальні особи та в інших випадках;

*додаткові* – призначаються у випадках, коли необхідно доповнити висновки первинних та повторних ревізій, а також виявити нові обставини, що не були розкриті попередніми ревізіями.

Залежно від *організації виконання контрольних дій* виділяють бригадну та індивідуальну форми організації ревізійної роботи.

За *бригадною формою* дії виконує група спеціалістів різних професій та сфер діяльності, що організаційно оформлені в тимчасову бригаду контролерів для здійснення конкретної перевірки.

За *індивідуальною формою* організації усі контрольні дії виконуються одним ревізором.

#### **4.5. Особливості проведення ревізії за зверненням правоохоронних органів**

Ревізія, що призначається за зверненням правоохоронних органів, є ефективним засобом збирання доказів (її сутність полягає у документальній перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства з метою встановлення законності та доцільності проведених господарських операцій), способом документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів та матеріальних цінностей, виявлення економічних злочинів попередження фінансових зловживань. [57]

Тільки проведення ревізій дає можливість повно та документально встановити всі суттєві обставини зі справ про розкрадання майна, розтрату коштів, ухилення від сплати податків, шахрайство з фінансовими ресурсами тощо.

Ревізії господарюючих суб'єктів за дорученням правоохоронних органів можуть проводитись незалежно від кількості раніше проведених на цьому підприємстві ревізій.

Обов'язок проведення ревізій за зверненням правоохоронних органів, відповідно до Закону „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, покладається в основному на органи державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС).[2]

Під терміном „правоохоронні органи”, за зверненням яких контролюючі органи проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях всіх форм власності, слід розуміти органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки та підрозділи податкової міліції. [57]

Під зверненням правоохоронних органів розуміються постанови слідчих або прокурорів, а також вимоги, доручення чи прохання керівників органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, підрозділів податкової міліції, органів державної податкової служби в Україні та Координаційного комітету у боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України (далі правоохоронні органи).

Доручення правоохоронного органу – це письмове звернення правоохоронного органу адресоване органу ДКРС і прийняте ним до виконання, в якому міститься одне з положень:

1. вимога на проведення ревізії (перевірки) за постановою

прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи;

2. вимога, прохання на проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

3. прохання про виділення спеціалістів для участі у ревізії (перевірці) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

4. вимога про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на не підконтрольному підприємстві, в установі, організації.  
[57]

Під постановою прокурора (слідчого) розуміють мотивований документ про рішення, прийняте слідчим чи прокурором під час проведення в ході розслідування кримінальної справи ревізії (перевірки).

За зверненням правоохоронних органів органи ДКРС проводять ревізії (перевірки) на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, а також у суб'єктів господарювання щодо використання позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів або цивільного використання коштів державних позабюджетних фондів.

Ревізії (перевірки) суб'єктів підприємницької діяльності, організацій, що не входять до складу підконтрольних органів ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводяться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії чи перевірки, винесеної в ході розслідування кримінальної справи, а також Координаційного комітету у боротьбі з корупцією, організованою злочинністю при Президентіві України.

Ревізії, що призначаються за зверненням правоохоронних органів, значно відрізняються від планових ревізій.

При проведенні планових ревізій перевірці підлягає вся фінансово-господарська діяльність або окремі її ділянки, що входять до компетенції відповідного органу за попередньо розробленою програмою.

При цьому конкретні завдання не ставляться.

Прокурор або слідчий, вимагаючи проведення ревізії, ставить перед ревізором конкретні завдання, пов'язані з конкретною справою, що знаходиться в його впровадженні.

Найбільш характерні відмінності ревізії, що проводиться за зверненням правоохоронних органів, від планової ревізії наведені в таблиці 2.

**Найбільш характерні відмінності ревізії, що проводиться за зверненням правоохоронних органів, від планової ревізії [57]**

Ревізія за зверненням правоохоронних органів	Планова ревізія
Визначається як засіб збору доказів шляхом використання спеціальних економічних знань	Визначається як основна форма наступного контролю фінансово-господарської діяльності підприємства
Основне завдання – встановлення та перевірка фактів порушення чинного законодавства та економічних злочинів	Основне завдання – перевірка законності господарських операцій, достовірності обліку та звітності
У ході ревізії ревізор виконує завдання слідчого (прокурора)	Ревізор керується програмою перевірки
У процесі проведення ревізор взаємодіє з правоохоронним органом	Ревізор взаємодіє з керівником контролюючого органу
Об'єктом ревізії є не тільки документи, але і дані, отримані у ході оперативно-розшукових дій	Об'єктом ревізії є облікові документи, реєстри та звітність

Органи ДКРС не приймають до виконання звернення правоохоронних органів щодо:

1. визначення доцільності законодавчих актів;
2. визначення доцільності складення господарських договорів;
3. перевірки стану розрахунків між суб'єктами господарювання, спірні питання стосовно яких вирішуються в претензійно-позовному порядку;
4. проведення економічних та інших експертиз;
5. інші питання, які не входять до компетенції органів ДКРС.

У процесі ревізії взаємодія уповноваженого представника правоохоронного органу з ревізором здійснюється у напрямках:

1. забезпечення раптовості проведення окремих ревізійних

процедур;

2. визначення і застосування найефективніших методів перевірки, виходячи із даних і документів, які зібрані правоохоронними органами до початку ревізії, а також у ході її проведення;

3. узгодження щодо проведення зустрічних перевірок, маючи на увазі можливість злочинних зв'язків між підприємствами, посадові особи яких завчасно „попереджені” , зможуть вжити заходи до приховування або знищення слідів зловживань;

4. забезпечення чергового виклику посадових, матеріально-відповідальних та інших осіб, діяльність яких перевіряється, для одержання пояснень, переслідуючи мету, щоб певні особи передчасно не дізналися про викрите зловживання;

5. забезпечення збереження документів, в яких містяться дані про обставини порушень справи і фінансово-господарської діяльності з боку певних осіб тощо.

Основними вимогами, що висуваються до осіб, які беруть участь у проведенні ревізій за зверненням правоохоронних органів, є компетентність, професіоналізм, об'єктивність і неупередженість.

Ревізору слід пам'ятати, що він виконує службове доручення й підпорядковується керівнику контролюючого органу.

Ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарську діяльність на предмет наявності порушень і несе визначену законодавством відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення.

Посадовим особам контролюючих органів слід мати на увазі, що ніхто з представників правоохоронних органів не має права втручатися в роботу ревізора, зобов'язувати його до здійснення тих чи інших контрольних заходів, впливати на оцінку результатів ревізійних дій.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Наведіть поняття ревізії та визначте її сутність.
2. Дайте визначення предмету та об'єкту ревізії.
3. Перелічіть функції ревізії.
4. Перелічіть принципи ревізії.
5. Наведіть класифікацію ознак ревізії.

### **Навчальні завдання**

1. Проаналізуйте та порівняйте різні визначення поняття «ревізія».
2. Наведіть класифікаційні ознаки об'єкту ревізії конкретного підприємства.
3. Розкрийте діяльність суб'єктів ревізії в Україні.
4. Визначте та охарактеризуйте завдання ревізії у межах різних господарських операцій певного суб'єкта господарювання.
5. Визначте та охарактеризуйте завдання ревізії в бюджетних установах.
6. Визначте та охарактеризуйте завдання ревізії в недержавному секторі економіки.
7. Розкрийте зміст функцій ревізії.
8. Дайте розгорнуту характеристику принципів ревізії та їх спільний взаємозв'язок.
9. Порівняйте різні види ревізій між собою.
10. Обґрунтуйте застосування окремих видів ревізій.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури: 2, 45, 55, 57, 73, 74**

## Тема 5 Організація контрольно-ревізійної діяльності

### Основні питання:

- 5.1. Зміст контрольно-ревізійної діяльності.
- 5.2. Стадії контрольно-ревізійного процесу.
- 5.3. Планування контрольно-ревізійної діяльності. Види планів в ревізії.
- 5.4. Права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів.
- 5.5. Документи як об'єкт дослідження в ревізії.
- 5.6. Способи перевірки документів.
- 5.7. Узагальнення результатів контролю та їх реалізація.

### **5.1. Зміст контрольно-ревізійної діяльності**

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної діяльності значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державної контрольно-ревізійної служби. При цьому ринок потребує достовірної облікової і звітної інформації про діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності (державних, приватних, комунальних та інших підприємств, асоціацій, концернів, акціонерних і спільних товариств тощо). Тільки об'єктивна обліково-аналітична інформація про діяльність суб'єктів господарювання дає можливість перевірити відповідність діяльності підприємств чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам, які її регулюють.

Таким чином контрольно-ревізійна діяльність відіграє важливу роль в економічному механізмі управління, оскільки координує і погоджує ряд однорідних процесів, виконання яких здійснюється колективом працівників. Вона здійснюється та проводиться у формі ревізій і перевірок, де *перевірка* – це обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства або їх підрозділів. На відміну від ревізії перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

*Контрольно-ревізійна діяльність* – це сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

*Контрольно-ревізійна процедура* – це організація перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів,

розрахункових операцій і т. ін.

Поряд із цим слід також розрізняти контрольню-ревiзiйний процес та організацію контрольню-ревiзiйної діяльності.

*Контрольню-ревiзiйний процес* – це послiдовна зміна контрольню-ревiзiйних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей.

*Організація контрольню-ревiзiйної діяльності* – це комплекс заходів, спрямованих на здійснення економічного контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах.

До складових частин контрольню-ревiзiйної діяльності входять: суб'єкти; учасники; об'єкти; контрольню-ревiзiйні дії та операції; засоби та способи їх здійснення; результати контрольню-ревiзiйних дій.

*Суб'єкти контрольню-ревiзiйної діяльності* – це контролер, ревiзор, аудитор тощо, які незалежно від виду професійної діяльності мають певні повноваження на здійснення контролю господарюючого суб'єкту.

*Учасники ревiзії* – це окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні контрольню-ревiзiйного процесу.

*Контрольню-ревiзiйні дії* – це акти поведінки суб'єкта контрольню-ревiзiйної діяльності, направлені на виконання програми ревiзії.

*Ревiзiйні операції* – сукупність взаємопов'язаних контрольню-ревiзiйних дій, спрямованих на досягнення цілей ревiзії.

*Засоби контрольню-ревiзiйної діяльності* – це інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату контрольню-ревiзiйної діяльності.

*Способи контрольню-ревiзiйної діяльності* – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату ревiзії за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями контрольню-ревiзiйної діяльності. Вони можуть бути гласні та негласні, базуватись на наукових, професійних знаннях.

Систему засобів називають контрольню-ревiзiйною *технікою*, а систему способів – контрольню-ревiзiйною *тактикою*.

*Результат контрольню-ревiзiйних дій* – це висновок ревiзора, складений на підставі застосування суб'єктами контрольню-ревiзiйної діяльності комплексу способів і засобів ревiзії.

При цьому розкриттям змісту контрольню-ревiзiйної роботи є різні узагальнення організаційних моделей контролю та ревiзії за визначеними ознаками.

Втім *методи, способи, прийоми та техніка* контрольно-ревізійної діяльності значною мірою залежать від об'єкта контролю і умов його вивчення. Зміст об'єкта контролю та умови його дослідження визначають вибір і послідовність застосування спеціальних прийомів і методів документального і фактичного контролю під час проведення ревізії.

Одночасно *документальна перевірка змісту операцій і процесів* є основним заходом документального контролю. Вона проводиться на підставі даних первинних документів, облікових реєстрів, звітності і встановлених показників кошторису з метою підтвердження законності, доцільності і достовірності здійснених фінансово-господарських операцій. Документи перевіряються суцільним або вибірковим способом. При суцільному способі перевіряється зміст здійснених операцій за весь ревізійний період, оформлених відповідними документами та відображених у бухгалтерських реєстрах і звітності.

Проте найбільш раціональним і економічним є систематизований спосіб перевірки змісту фінансово-господарських операцій, при якому перевірка ведеться за однорідними операціями незалежно від часу їх здійснення. Такий метод дає змогу працівникові контрольно-ревізійного органу вивчити взаємозв'язок окремих операцій за різні періоди часу і підвищує якість та глибину перевірки.

Достовірність фінансово-господарських операцій можна також виявити при *формальній і арифметичній перевірці* документів.

Під час формальної перевірки встановлюються повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують фінансово-господарську операцію. При цьому слід засвідчитись у відсутності неоговорених виправлень, підчисток, дописок тексту і цифр та достовірності підписів розпорядників кредитів та посадових осіб. Щоб впевнитись у достовірності підписів у документі, зіставляють підпис у вказаному документі з його підписами в особовій справі чи зразках підпису в інших документах (відомості на отримання зарплати та ін.).

Арифметична перевірка дає змогу виявити правильність підрахунків у документах та виявити зловживання, завуальовані за неправильними арифметичними діями (наприклад, неправильні підсумки у відомостях на виплату зарплати, касових звітах і т. ін.).

Максимальний ефект в контрольно-ревізійній діяльності можна досягти при належній організації і проведенні процедур, пов'язаних з контрольно-ревізійним процесом. Цей процес контролю включає ряд

послідовних етапів (стадій) організації і проведення ревізій.

Проте по суті контрольно-ревізійний процес включає два тісно пов'язані між собою етапи: в контрольно-ревізійному органі і безпосередньо на підприємстві. В контрольно-ревізійному органі цей етап процесу контролю включає такі стадії:

- планування проведення ревізій та їх індивідуалізацію;
- накопичення нормативно законодавчої інформації стосовно ревізій;
- комплектування ревізійної групи, підготовку ревізора до проведення ревізій на конкретному підприємстві та вивчення змісту акту попередньої ревізії;

- складання програми та планування ревізії і їх затвердження.

## **5.2. Стадії контрольно-ревізійного процесу**

У контрольно-ревізійному процесі виділяють такі стадії: організаційну, дослідну та стадію узагальнення і реалізації результатів контролю.

*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'єкту, що перевіряється. Для цього як джерела інформації використовують річну, періодичну бухгалтерську та статистичну звітність, установчі документи, акти попередніх ревізій, документи тематичних перевірок та прийнятих за ними рішень. На підставі проведеного аналізу особливостей фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю керівник бригади розробляє програму перевірки, яку затверджує керівник організації, що призначила ревізію.

*Дослідна стадія контрольно-ревізійного процесу* здійснюється ревізійною бригадою чи окремих 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 між керівництвом та іншими службами підприємства. *Дослідний етап* – це виконання конкретних контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності безпосередньо на підприємстві, у тому числі і з використанням обчислювальної техніки.

*Узагальнення результатів* контролю полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень в діяльності підконтрольного підприємства. При цьому 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 щодо запобігання порушень і недоліків у подальшій роботі підприємства.

### **5.3. Планування контрольно-ревізійної діяльності**

Планування ревізії є першим і найбільш важливим етапом організації контрольно-ревізійної діяльності, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання контрольно-ревізійного апарату, правильна організація ревізій та їх ефективність.

Нормативно планування контрольно-ревізійної діяльності базується на Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», відповідно до якого органи державної ревізійної служби проводять ревізії та перевірки за своєю ініціативою не частіше 1 разу на рік. Як правило, між черговими ревізіями чи перевітками має пройти не менше ніж 3 місяці. [2]

Теми і об'єкти для ревізій (перевірок) включаються в плани контрольно-ревізійної роботи відповідно до річного плану основних питань економічної і контрольної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України. На підставі рішення і вказівок обласного контрольно-ревізійного управління, вивчення звітних та інших даних про хід виконання державних та місцевих бюджетів, даних про стан справ

щодо забезпечення збереження коштів і матеріальних цінностей, узагальнення матеріалів раніше проведених ревізій, на підставі скарг, заяв, звернень про фінансові порушення та зловживання, що надійшли від громадян, правоохоронних органів і органів місцевої влади.

При складанні плану роботи враховується така періодичність:

1) для сільських, селищних і міських Рад народних депутатів по виконанню бюджетів, кошторисів установ, що утримуються на їх бюджетах, комплексно проводяться не рідше 1 разу в рік.

2) виконання кошторисів бюджетних установ, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями, а також ведуть самостійний облік - не рідше 1 разу на два роки. Ці ревізії проводяться працівниками місцевих фінансових органів, контрольно-ревізійних відділів у районах, містах спільно із працівниками відповідних відділів місцевих органів державної влади.

До планів роботи обов'язково долучаються:

1. Централізовані завдання та інші доручення доведені КРУ вищого рангу. При цьому планувати термін проведення ревізій чи перевірки за централізованим завданням треба таким чином, щоб мати не менше як 15 календарних днів для узагальнення і реалізації матеріалів ревізії і перевірок.

2. Доручення і завдання правоохоронних органів і податкових адміністрацій, які підписані, переважно, першими особами органів Прокуратури, МВС, СБУ, ДПА, їх структурних підрозділів та погоджені з контрольно-ревізійним управлінням.

Перевага у черговості виконання ревізій надається за зверненнями саме цими органами.

У планах контрольно-ревізійної діяльності необхідно також передбачити періодичні перевірки виконання рішень, пропозицій, вимог, прийнятих за результатами проведених ревізій. Відповідно до цього у плані контрольно-ревізійної діяльності вказують:

тему ревізії (перевірки);

назву об'єкта, його відомчу підпорядкованість;

підставу для включення в план (пункт, номер і дату листа КРУ або конкретного правоохоронного органу, податкової адміністрації);

ревізійний період (місяць і рік попередньої ревізії);

термін виконання (зазначено місяць, коли буде проводитись ревізія щодо виконання централізованих завдань ГоловокРУ, КРУ і т. ін. і до

якого числа місяця повинна бути надіслана відповідь за матеріалами ревізії);

планові затрати часу (тривалість ревізії в робочих днях, як правило, не більше 30 робочих днів);

виконавці (планові затрати часу в робочих днях по кожному виконавцю).

Крім перерахованих реквізитів, в плані передбачені ще такі розділи:

А – ревізії і перевірки щодо виконання кошторисів бюджетної установи;

Б – ревізії і перевірки підприємств і організацій;

В – перевірка виконання наказів і рішень, що прийняті за результатами раніше проведених ревізій і перевірок;

Г – організаційна робота.

Зміни у план роботи контрольно-ревізійного відділу вносяться посадовими особами обласного контрольно-ревізійного управління на підставі обґрунтованого подання начальника контрольно-ревізійного відділу за місяць до закінчення поточного півріччя. У змінах вказується номер пункту плану, назва об'єкта, тема і тривалість ревізій, терміни проведення чи об'єкти яких підлягають зміні, та на що буде використано вивільнені людино-дні.

При цьому під час планування контрольно-ревізійні органи повинні дотримуватися ряду принципів, до яких відносяться:

*комплексність планування* - це взаємозв'язок та узгодженість всіх етапів планування;

*безперервність планування* – це встановлення поєднання завдань групі ревізорів та ув'язка етапів планування по термінах та суміжних господарюючих суб'єктах.

*оптимальність планування* — це варіантність планування для різноманітного вибору оптимального варіанту загального плану та програми ревізії на підставі критеріїв, визначених ревізійною організацією.

За видами планів в ревізії розрізняють (рис. 21):

*перспективний* план – складається, як правило, на п'ять років і включає заходи з введення більш досконалих форм і методів економічного контролю, удосконалення діючих і розробка нових нормативно-довідникових матеріалів і методичних рекомендацій з питань проведення контрольно-ревізійної роботи, з підготовки і

підвищення кваліфікації кадрів контрольно-ревізійного апарату;

*річний план* – складають всі установи, що мають підвідомчі підприємства, в листопаді або грудні поточного року на наступний календарний рік. Його складає керівник контрольно-ревізійного управління (відділу) чи уповноважена ним особа;

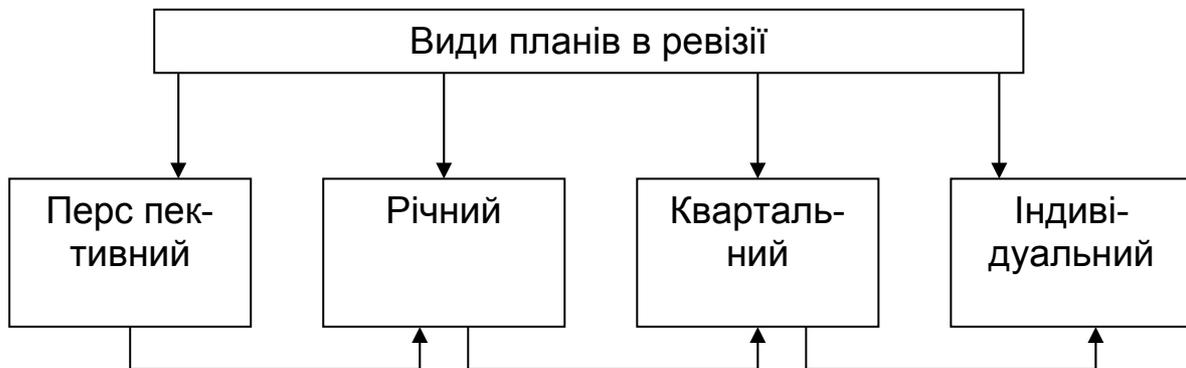


Рис. 21. Види планів в ревізії

*квартальний план* – складається за 10-12 днів до початку нового кварталу. Його підписує начальник відділу контрольно-ревізійної служби, затверджує керівник відомства. На відміну від річних, в кварталних планах охоплюється ширше коло показників – зазначаються період, за який проводиться ревізія, обсяг і тривалість ревізії, особи, відповідальні за проведення ревізії;

на підставі кварталного плану, керівник ревізійної служби складає *індивідуальні* місячні або кварталні плани ревізій для кожного контролера. Вони складаються в одному примірнику, підписуються тільки керівником ревізійного органу та вручаються виконавцям не пізніше, ніж за 10 днів до початку місяця, або кварталу, щоб виконавці мали час для підготовки до ревізії.

#### **5.4. Права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів**

В процесі проведення ревізії контролер-ревізор має право:

1) ревізувати і перевіряти на підприємствах і в установах грошові та бухгалтерські документи, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження та витрачання коштів, матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей та

грошових сум, цінних паперів, матеріалів, готової продукції і т. ін.;

2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних з ревізією. Припиняти на поточних та інших рахунках в банку розрахункові операції у випадках, коли керівництво об'єкта перевірки перешкоджає працівнику контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;

3) залучати кваліфікованих спеціалістів для проведення експертизи, контрольних запусків сировини у виробництво, обміру;

4) вимагати від керівника об'єкта, що ревізується, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків; у необхідних випадках опечатувати касу, касові приміщення, склади, архіви, а у разі виявлення зловживань - вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії (залишати у справах акт вилучення таких документів);

5) одержувати від НБУ, його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідок про банківські операції і залишки коштів на рахунках, а від підприємств і організацій, в т.ч. недержавних форм власності - довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, що ревізуються;

6) одержувати від службових та матеріально відповідальних осіб, яких перевіряють, письмові пояснення з питань, які виникають в ході ревізії;

7) стягувати в дохід держави кошти, одержані підприємством за незаконними угодами без передбачених законом підстав та з порушеннями чинного законодавства;

8) накладати у випадках, передбачених законодавством, на керівників та інших службових осіб підприємства адміністративні штрафи;

9) застосовувати до підприємства фінансові санкції, передбачені пунктом 7 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [7]

Найбільш повно права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів регламентується законами України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" [2], "Про державну податкову службу в Україні" [7] та Положенням «Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-

господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління» [25].

У ході здійснення контрольно-ревізійного процесу контролер-ревізор повинен керуватися законодавством України, а також нормативно-правовою документацією (наказами, положеннями, інструкціями) міністерств і відомств, до яких відносяться підприємства, що перевіряються. Контролер-ревізор зобов'язаний правдиво, точно і об'єктивно висвітлювати виявлені ревізією факти по рушень, зловживань із зазначенням конкретних осіб, розміру заподіяної шкоди та причин.

Контролери-ревізори несуть відповідальність за навмисне виправлення результатів перевірки операцій за різними напрямками та видами економічної діяльності, приховування фактів нестач і розтрат цінностей, приписок невиконаних робіт, злочину халатність при виконанні службових обов'язків. Вони також відповідають за порушення службової етики, використання службового становища у корисних цілях. Контролери повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниці. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків він притягується до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

### **5.5. Документи як об'єкт дослідження у ревізії, класифікація документів**

*Документ* (від лат. *documentum* – свідоцтво) має юридичне значення як доказ законності здійснення операції та правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку. Крім цього вивчення документів дає можливість ознайомитись з виробничим процесом, його технологією, виявити допущені порушення і недоліки. Однак у процесі ревізії розглядається та вивчається велика кількість різних документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості і потребує специфічних прийомів їх вивчення. З цією метою розробляється класифікація документів за різними ознаками (рис. 22):

*за способом виконання* – рукописні, машинописні, топографічні, звукодокументи, фотодокументи, виконані на комп'ютері, малюнки, тощо;

*за джерелом інформації* – офіційні, приватні;

*за способом передачі* – відкриті, кодовані;

*за юридичною силою* – дійсні, недійсні, офіційні, неофіційні;

*за етапами відображення* – первинні, вторинні, наступні;

за відповідністю правилам складання – доброякісні, недоброякісні;



Рис. 22. Класифікаційні ознаки документів у ревізії

*за місцем створення* – внутрішні; зовнішні; в межах компетентності відповідного органу; документи, видані понад повноваження органу;

*за способом порівняння* – ідентифіковані, не ідентифіковані;

*за змістом відображення операцій, фактів* – грошові, матеріальні, розрахункові, планові, нормативні, бухгалтерського оформлення.

Не менш важливим є докладніша класифікація документів за відповідністю правилам складання. За якісними ознаками документи поділяються на *доброякісні й недоброякісні*.

*Доброякісним* вважається документ, що відповідає вимогам Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, складених за затвердженою формою, у якому заповнені всі необхідні реквізити і в якому правильно відображено виконану господарську операцію.

*До недоброякісних* відносять документи, які не відповідають переліченим вище вимогам і відображають здійснену операцію у перекрученому вигляді та містять фальшиві факти: наприклад, облікові листи, наряди, де вказано завищені обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт і одиничні розцінки, тарифи, розряди тощо.

Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та з інтелектуальною підробкою.



Рис. 23. Види недоброякісних документів

*Підробленими* (фальсифікованими) є документи, які мають підроблені підписи, резолюції, штампи і печатки, заміну текстів і сум, підчистки, приписки, виправлення та інші прийоми підробки з метою приховування фактів розтрат і крадіжок цінностей, безгосподарності, незаконних і недоцільних операцій, окомілювання тощо.

*Матеріальна підробка* – це 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).

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

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

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

При цьому документ, якого фактично немає, але він видається за існуючий, вважається *фіктивним* (від лат. *fictio* – вигадка).

*Інтелектуальна підробка* - це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані. Наприклад, рахунок підприємства із завищеними цінами або платіжна відомість із завищеною сумою заробітної плати, що нарахована і видана організатору крадіжки або його спільнику. Документи з інтелектуальною підробкою, що містять заздалегідь неправдиві дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково).

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

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

На практиці зустрічаються документи частково безтоварні й частково безгрошові.

Наприклад, до *частково безтоварних* документів можна віднести видаткову накладну на відпуск кормів зі складу тваринницької ферми на відгодівлю телят, у якій поряд із фактично відпущеними кормами числяться й такі, яких бракує у коморі і які списано за домовленістю завідувача складу й завідувача ферми з метою приховування нестачі

кормів у коморі.

*Частково безгрошовою* може бути платіжна відомість, виписана під виглядом виплати заробітної плати, у якій одночасно на суму дійсно належної оплати праці дописана сума на оплату праці вигаданих осіб, за рахунок чого списано вкрадену з каси готівку.

При цьому до основних ознак підробки документів відносяться:

*підчистка* – механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом;

*травлення* – знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом;

*дописка* – вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції.

Відповідно до зазначеного ревізор встановлює законність та дійсність документу, доцільність відображеної у документі операції.

Важлива мета пізнання в ревізії – отримання об'єктивної істини про господарські явища, що вивчаються.

Встановлення об'єктивної істини в ревізії об'єднується в наступне триєдине завдання, яке вимагає, щоб:

жодне порушення, якщо воно мало місце, не залишилося невиявленим;

виявлена шкода, по можливості, була відшкодована винними особами;

було попереджено можливість появи аналогічних порушень в майбутньому.

Втім процес пізнання в ревізії носить опосередкований характер, а саме здійснюється шляхом вивчення господарських операцій, фактів минулого, відображених в документах. Цей процес має наступні 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 лише особи, які мають на це відповідні, передбачені законодавством, повноваження;

об'єктами пізнання виступають лише документально підтверджені господарські операції;

пізнання, як правило, є обмеженим і регламентується термінами, встановленими суб'єктом контролю;

пізнання здійснюється за обов'язкової участі зацікавлених осіб;

результатом пізнання є встановлення законності здійснених операцій, осіб, винних у допущенні порушень, розміру збитку, вжиття заходів до його стягнення, обґрунтованість фактів, що фіксуються суб'єктом контролю;

результати пізнання оформлюються відповідним актом, довідкою, висновком тощо.

### **5.6. Способи перевірки документів**

Будь-який документ підлягає ретельній перевірці. Однак перевірку документів необхідно проводити в комплексі, поєднуючи різноманітні способи їх дослідження. Це скорочує час, підвищує якість та ефективність ревізії.

До основних способів перевірки документів відносяться:

1. *Хронологічна перевірка*, яка передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених нагромаджувальних відомостях. Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів на різноманітні за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення. Проте перевірка документів у хронологічній послідовності здійснюваних господарських операцій виправдовує себе в умовах застосування меморіально-ордерної форми обліку під час ревізії підприємств, що виконують незначний обсяг роботи.

2. *Систематизована перевірка* документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок. Особливо ефективна вона при журнально-ордерній формі обліку, коли економічно однорідні первинні документи згруповані й підшиті за окремими журналами-ордерами й рахунками синтетичного обліку. Запис господарських операцій у журналах-ордерах за кредитовою ознакою забезпечує ефективну перевірку списання господарських коштів підприємства і кореспонденції рахунків. При цьому одночасно поєднується наочне узагальнення однорідних господарських операцій і процесів з детальною поглибленою перевіркою їх за первинними документами. Систематизація однорідних операцій у журналах-ордерах

сприяє оперативному здійсненню взаємного контролю.

Основними прийомами систематизованої перевірки є:  
постійний контакт ревізора з господарською дійсністю;

зустрічна перевірка документів і операцій;

розгляд господарських процесів, балансів рахунків та різних сфер діяльності в їх взаємозв'язку;

перевірка реєстрів обліку та їх взаємозв'язків з документами;

розгляд господарських явищ та процесів в динаміці;

порівняння однорідних фактів;

нормативна перевірка затрат;

опитування учасників господарських операцій;

всебічна перевірка фактів;

формування робочих гіпотез.

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 можна також виділити наступні способи перевірки документів:

*формальна перевірка* – визначається ступень 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 відповідність відображених у документах господарських операцій чинному законодавству. Господарську операцію можна вважати законною, якщо її

зміст не суперечить чинним 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 обґрунтовані розрахунки і які кінцеві результати. Доцільність операції або її ефективність ревізор визначає перевіркою відповідності її показникам плану, прогресивній нормі, рівневі ідентичних показників передових господарств чи іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність її виконання.

Перевірку бухгалтерських документів і оснований на них записів у облікових регістрах аналітичного обліку здійснюють двома способами: *від запису до документа* і *від документа до запису*.

При першому способі за основу беруться облікові регістри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправдувальними документами.

При другому способі, навпаки, за основу береться папка (справа) з виправдувальними документами. Кожний документ у ній, 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 і забезпечення зобов'язань, доходи й фінансові результати, витрати, непланові втрати, про що зазначається в програмі ревізії або робочому плані ревізора (бригади ревізуючих). Однак, якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізія у цій ділянці діяльності проводиться суцільним способом. *Вибірково* проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях, розроблювальних таблицях.

### **5.7. 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 здійсненні зловживань 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 по закінченні 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:

1) *Загальні відомості* – вказується підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи, тема ревізії, повне найменування, а не аббревіатура підприємства, його підпорядкованість, якщо вона є, повна назва міністерства чи відомства. У цій частині вказується, за який період діяльності даного підприємства проведено ревізію, зазначається, зокрема, за який період проведено суцільним методом ревізію касових, банківських операцій, наводяться прізвища, посади керівників та період, протягом якого вони відповідали за стан бухгалтерського обліку.

2) *Виробничо-фінансова діяльність (виконання кошторисів)*. У цій частині наводиться перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їх виконання, аналізуються фінансові результати або виконання кошторисів, розрахунки з бюджетом, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, відображається правильність виплати готівкою з каси і обґрунтованість безготівкових розрахунків, дотримання норм використання сировини, матеріальних

цінностей, їх збереження тощо.

3) *Бухгалтерський облік і звітність*. У цій частині аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів.

Остаточні результати ревізії узагальнюються і викладаються 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.

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

не пізніше ніж через місяць після закінчення ревізії (перевірки) підприємство, організація подає в перевіряючу установу довідку про усунення виявлених недоліків;

повторно перевіряють достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Дайте визначення контрольно-ревізійної діяльності та процедури.
2. Дайте визначення контрольно-ревізійного процесу та організації контрольно-ревізійної діяльності.
3. Визначте стадії контрольно-ревізійного процесу.
4. Перелічіть складові плану контрольно-ревізійної діяльності.
5. Перелічіть принципи планування контрольно-ревізійної діяльності.
6. Наведіть види планів в ревізії.
7. Наведіть класифікаційні ознаки документів у ревізії.
8. Наведіть класифікаційні ознаки недоброякісних документів.
9. Перелічіть ознаки підробки документів.
10. Визначте особливості процесу пізнання в ревізії.
11. Які є способи перевірки документів.

### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте сутність та зміст контрольно-ревізійної діяльності.
2. Порівняйте між собою такі поняття як «контрольно-ревізійна

діяльність» та «контрольно-ревізійний процес».

3. Розкрийте сутність та порівняйте між собою такі поняття як «організація контрольно-ревізійної діяльності» та «організація ревізії».
4. Дайте характеристику складових змісту контрольно-ревізійної діяльності.
5. Розкрийте сутність методів і техніки проведення контрольно-ревізійної діяльності.
6. Дослідіть етапи планування контрольно-ревізійної діяльності.
7. Визначте сутність принципів планування контрольно-ревізійної діяльності.
8. Охарактеризуйте види планів у ревізії.
9. Визначте взаємозв'язок між різними видами планів в ревізії.
10. Розкрийте зміст та особливості стадій контрольно-ревізійного процесу.
11. Розкрийте сутність документів за змістом відображення операцій, фактів.
12. Які ознаки містять у собі підроблені документи, охарактеризуйте їх.
13. Охарактеризуйте ознаки матеріальної підробки.
14. Визначте ознаки інтелектуальної підробки.
15. Як виявити підробки у документах.
16. Розкрийте завдання встановлення об'єктивної істини в ревізії.
17. В чому полягає сутність істини в ревізії.
18. Що таке юридична та аналітична перевірка документів.

**Література за темою відповідно загального списку  
рекомендованої літератури: 2, 7, 25, 45, 51, 58, 61, 70, 75**

## **Тема 6. Особливості контролю у бюджетних установах та на промислових підприємствах**

### **Основні питання:**

*6.1. Статус бюджетної установи як підконтрольного об'єкта.*

*6.2. Особливості проведення ревізії в бюджетній установі.*

*6.3. Статус промислового підприємства як підконтрольного об'єкта.*

*6.4. Особливості проведення ревізії на промисловому підприємстві.*

### **6.1. Статус бюджетної установи як підконтрольного об'єкта**

Згідно зі статтею 2 [Бюджетного кодексу України](#), «бюджетна установа» – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів. [11]

Фінансування цього суб'єкта з бюджету робить його підконтрольним органам ДКРС, проте це ще не дає відповіді на запитання, на підставі чого і як треба оцінювати дії чи бездіяльність посадових осіб бюджетної установи у використанні її активів. Для цього потрібно знати статус її коштів і майна, а це можна зробити лише через розуміння поняття власності.

Поняття власності – це економічна категорія, з допомогою якої характеризуються відносини між людьми та їх колективами у процесі виробничої діяльності з приводу привласнення матеріальних благ.

Зміст економічних відносин власності становлять володіння, користування і розпорядження матеріальними благами. Володіння – закріплення матеріальних благ за конкретними власниками – індивідами та колективами, фактичне утримання речі у сфері господарювання цих осіб.

Користування – вилучення з речей їхніх корисних властивостей, які надають можливість задовольнити відповідні потреби індивіда чи колективу.

Розпорядження – визначення власником юридичної або фактичної долі речі. Водночас право власності забезпечує власнику відповідну поведінку оточуючих осіб і тим самим надає змогу володіти, користуватися і розпоряджатися належним йому майном. Всі інші особи – невластники – мають утримуватися від вчинення будь-яких дій, які перешкоджають власнику здійснювати належне йому суб'єктивне право на свій розсуд і в своїх інтересах. Власником майна і коштів, які використовуються в діяльності бюджетної установи, є не безпосередньо бюджетна установа (в особі органу управління чи трудового колективу), а держава в особі Верховної Ради України, або адміністративно-територіальна одиниця в особі обласної, районної, міської, селищної чи сільської ради, або територіальна громада села, селища, міста чи району.

Таким чином бюджетна установа щодо наявних у неї коштів і майна, зокрема бюджетного фінансування і залучених власних доходів, завжди ними володіє і користується, однак не завжди розпоряджається. Це передбачає закріплення повноважень керівника бюджетної установи щодо права управління коштами і майном у положеннях про устанovu чи організацію і є важливою відправною точкою для здійснення у бюджетній установі державного фінансового контролю.

З огляду на це в процесі підготовки до ревізії чи перевірки або безпосередньо на початку контрольних дій потрібно ознайомитися з повноваженнями посадових осіб бюджетної установи з управління коштами і майном, після чого проаналізувати наявні розпорядчі документи (накази, розпорядження тощо), що тією чи іншою мірою стосуються обігу фінансових, матеріальних і нематеріальних активів, з метою виявлення протиправних дій розпорядника бюджетних коштів.

Такими діями можуть бути рішення про відчуження майна без згоди відповідного міністерства, надання майна у безоплатне користування, перерахування бюджетних коштів на депозитні рахунки в банки, кредитування бюджетними коштами суб'єктів підприємницької діяльності, перерахування бюджетних коштів на рахунки профспілкової організації тощо.

## **6.2. Особливості проведення ревізії в бюджетній установі**

Контроль в бюджетній установі – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності,

доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою.

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу зовнішній контроль фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом. [11]

Завданнями контролю в бюджетній установі є перевірка :

1. дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
2. дотримання соціальних гарантій працівників;
3. дотримання платіжної дисципліни;
4. недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання «брудних» грошей;
5. недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів;
6. недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування;
7. дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель;
8. недопущення нецільового і неефективного використання майна державної і комунальної власності;
9. недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії Уряду.

Принципи контролю в бюджетній установі

принцип незалежності - органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, оперативну та фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного і ефективного виконання завдань;

принцип об'єктивності та неупередженості - органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;

принцип повноти - охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;

принцип єдності - єдність забезпечується єдиною правовою базою

та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;

принцип обґрунтованості - результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;

принцип публічності - органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів;

принцип відповідальності - кожний орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність.

Метод контролю в бюджетних установах є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і специфічних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Відповідно методикою контролю в бюджетних установах є сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські і фінансові операції підприємства, установи чи організації незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження вад в порушень у використанні фінансових ресурсів.

Загальнонауковими прийомами визнаються аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз тощо. Специфічні прийоми контролю об'єднують у групи:

органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, експертиза, службове розслідування, експеримент),

розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи),

документальні (дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання),

узагальнення і реалізація результатів контролю (групування вад, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад вад в акті комплексної ревізії, ухвалення рішень за результатами ревізій, контроль за виконанням ухвалених рішень). Проведення ревізії в окремій

бюджетній установі – це багатоступеневий та складний процес, який проходить ряд етапів.

### **6.3. Статус промислового підприємства як підконтрольного об'єкта**

Пошук Україною шляхів вирішення проблем, пов'язаних з трансформацією економіки, посилює увагу до феномену підприємництва. Сучасні вітчизняні дослідження сутності і ролі підприємництва спираються переважно на західноєвропейські і американські економічні концепції. При цьому загальноновизнана теорія підприємництва усе ще не створена.

Стаття 42 „Підприємництво як вид господарської діяльності” Господарського кодексу України визначає підприємництво як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [12].

Підприємницька діяльність здійснюється за певними принципами, зміст яких визначає стаття 44 „Принципи підприємницької діяльності”:

- 1) вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності;
- 2) самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону;
- 3) вільне наймання підприємцем працівників;
- 4) комерційний розрахунок та власний комерційний ризик;
- 5) вільне розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом;
- 6) самостійне здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд.

Існують такі види підприємницької діяльності:

- 1) виробнича (діяльність у сфері виробництва товарів та послуг);
- 2) комерційна (діяльність у сфері реалізації товарів та послуг);
- 3) фінансова (діяльність у банківській та кредитній сферах);
- 4) посередницька (діяльність по наданню юридичних, економічних

та інших видів послуг населенню та підприємствам);

5) страхова (діяльність по страхуванню життя людей, ТМЦ, підприємницького ризику та ін.) [12, с. 5].

Отже, промислове підприємництво можна визначити як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) у сфері виробництва товарів та послуг з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

В умовах перехідного періоду до ринкової економіки на промислових підприємствах контроль залишається одним із найважливіших елементів сучасного менеджменту, оскільки він дає органам управління необхідну інформацію про дійсний стан справ керованого об'єкта і фактичне виконання прийнятих рішень. Особливості проведення ревізії промислового підприємництва обумовлені формою фінансування об'єктів ревізії. Так під час проведення ревізії фінансово-господарської діяльності державних та казенних промислових підприємств у спланованому порядку чи за завданням правоохоронних органів держави в основу покладається всебічна перевірка їх виробничої та фінансово-господарської діяльності, виконання виробничої програми, дотримання правових актів, які регулюють діяльність цих підприємств. А ревізія суб'єктів підприємницької діяльності, що не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводиться органами ДКРС за постановою правоохоронних органів.

#### ***6.4. Особливості проведення ревізії на промисловому підприємстві***

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) є: здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності на промислових підприємствах, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання у подальшому [2].

На промислових підприємствах державної і комунальної форм власності перевіряються:

1) дотримання чинних нормативних актів;

2) цільове використання кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, фінансові можливості до їх поверненню, достовірність звітності та належний стан бухгалтерського обліку;

3) правильність розрахунків з бюджетом;

4) законність отримання доходів, пільг;

5) дотримання чинного законодавства при зміні форм власності шляхом приватизації;

6) законність проведення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

7) повнота відрахування коштів до галузевих державних фондів;

8) правильність формування собівартості готової продукції;

9) збереження власності підприємства.

Ревізія або перевірка за ініціативою ДКРС на державних та казенних промислових підприємствах може проводитися не частіше, ніж один раз на рік.

Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності, що не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводиться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого або особи, яка проводить дізнання про проведення ревізії чи перевірки винесеної під час розслідування кримінальної справи, а також за зверненням Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України.

Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності за зверненням правоохоронних органів проводиться в порядку, передбаченому „Інструкцією про організацію проведення ревізії і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів” від 26.11.99 р. № 107 [35], в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок, за винятком, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період уже перевірені за зверненням того чи іншого правоохоронного органу. У виняткових випадках рішення про проведення ревізії з питань, що вже були перевірені, за зверненням правоохоронного органу приймає керівник вищого органу ДКРС.

Термін проведення ревізій і перевірок визначається з урахуванням обсягу роботи, особливості діяльності ревізійного об'єкта і „Інструкції про порядок проведення ревізії і перевірок органами ДКРС” від 03.10.97 р. №

### **Запитання для самоперевірки**

1. Дайте визначення поняття „бюджетна установа
2. Дайте визначення ”Контроль в бюджетній установі”
3. На яких принципах базується контроль в бюджетних установах
4. Які існують сучасні підходи до трактування поняття „підприємництво” і до якого схиляєтесь саме Ви
5. Які види підприємницької діяльності Ви знаєте
6. Яке основне завдання ревізії на промислових підприємствах

### **Навчальні завдання**

1. Дайте розгорнуту порівняльну характеристику особливостей здійснення контролю в бюджетних установах та на промислових підприємствах.
2. Дайте характеристику основних аспектів діяльності промислових підприємств.
3. Проаналізуйте типові порушення в бюджетних установах та порівняйте їх з типовими порушеннями на промислових підприємствах.
4. Обґрунтуйте які з принципів контролю в бюджетних установах можуть стосуватися контролю на промислових.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури: 20; 45; 46.**

## Розділ 2

# Ревізія діяльності підприємств, установ та організацій

## Тема 7. Ревізія касових і банківських операцій

### Основні питання:

*7.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*

*7.2. Контроль дотримання касової дисципліни.*

*7.3. Ревізія грошових коштів у касі, її завдання та порядок проведення.*

*7.4. Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку.*

*7.5. Ревізія операцій із цінними паперами.*

### **7.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії**

Як свідчить контрольно-ревізійна практика, найбільше випадків порушень фінансової дисципліни допускається при здійсненні касових та розрахункових операцій і особливо операцій з готівкою. Тому ревізія касових та банківських операцій – це найвідповідальніша ділянка документальної ревізії.

Головними задачами ревізії касових операцій та готівкового обігу на підприємствах є:

1) перевірка фактичної наявності та забезпечення збереження готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності та валютних коштів;

2) встановлення законності та економічної доцільності здійснення готівкових операцій, дотримання касової та фінансової дисципліни;

перевірка встановлення правил приймання, видачі та обліку готівки.

Об'єктами ревізії операцій з коштами є: збереження коштів і цінних паперів; касові і банківські операції; первинна документація і бухгалтерський облік операцій коштами. Важливим об'єктом є також нестача коштів і збитки, їх обґрунтованість та встановлення відповідальних за них осіб.

Джерелами інформації при ревізії готівкових операцій є:

- 1) прибуткові та видаткові касові ордери;
- 2) корінці чекової книжки та квитанції на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- 3) розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати та інших виплат;
- 4) авансові звіти, чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей готівкою;
- 5) касові книги та звіти касира;
- 6) журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів; товарно-касові книги та звіти про використання електронних контрольно-касових апаратів;
- 7) журнали-ордери та відомості за рахунками і субрахунками "Каса" та "Розрахунки з підзвітними особами";
- 8) облікові записи за позабалансовим рахунком "Бланки суворої звітності";
- 9) головна книга та звітність підприємства.

Напрями ревізії касових і банківських операцій наведено на рис. 24.



**Рис. 24. Напрями ревізії касових і банківських операцій**

Готівковий обіг промислових підприємств України регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим Постановою правління НБУ від 15.04.2004 р. № 637 зі змінами та доповненнями та Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, яка затверджена Постановою правління Національного банку України від 19.02.2001 №69 зі змінами і доповненнями.[36]

## **7.2. Контроль дотримання касової дисципліни**

Кожне підприємство для здійснення розрахунків готівкою повинне мати касу. Каса – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також прийому, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Під час здійснення операцій двері до каси мають бути замкнуті з внутрішнього боку. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється. Уся готівка на підприємствах має зберігатися, як правило, у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках – у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касира. Дублікати ключів в опечатаних касиром пакетах або скриньках зберігаються у керівника підприємства.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. У разі раптового залишення касиром роботи (через хворобу тощо) цінності, що знаходяться у нього під звітом, негайно перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника і головного бухгалтера підприємства або у присутності комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт.

На підприємствах, де за штатним розкладом не передбачена посада касира, обов'язки останнього можуть виконувати бухгалтер або інший працівник за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання між ними угоди про повну матеріальну відповідальність.

У процесі ревізії необхідно перевірити дотримання ліміту каси. Визначення ліміту каси здійснюється підприємствами самостійно виходячи з розрахунку ліміту залишку готівки у касі, який підписується головним бухгалтером і керівником підприємства. У разі, якщо на підприємстві ліміт залишку готівки в касі не встановлений, то вся наявна готівка в касі на кінець дня є понадлімітною. Підприємства мають право зберігати у касі готівку, яка отримана для виплат, які відносяться до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів, понад

встановленого ліміту каси на протязі трьох робочих днів, враховуючи день отримання готівки у банку.

У ході ревізії понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим підрахунком за кожний робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі на кінець дня зі встановленим лімітом, незалежно від того, здійснювалися у цей день касові обороти чи ні.

При контролі дотримання касової дисципліни важливо перевірити правильність видачі та використання підзвітних сум, виявити факти неправомірної видачі готівки під звіт робітникам, які повністю не розрахувалися за раніше отримані кошти, факти несвоєчасної звітності, а також випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому.

При перевірці звітів про використання отриманих засобів особливу увагу слід приділяти дотриманню підзвітними особами встановлених строків складання авансових звітів, своєчасності повернення у касу підприємства залишку невикористаної суми, наявності оригіналів підтверджувальних документів. Строки подання авансового звіту і повернення залишку готівки у касу підприємства наведено у табл. 3

Таблиця 3

### Строки подання авансового звіту

ЦІЛЬОВІ ВИТРАТИ, НА ЯКІ ВИДАНО ГОТІВКУ ПІДЗВІТНІЙ ОСОБІ	СТРОКИ ПОДАННЯ ЗВІТУ ТА ПОВЕРНЕННЯ ЗАЛИШКУ ГОТІВКИ У КАСУ
Відрядження	На протязі трьох робочих днів після повернення із відрядження
Закупівля сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки. Заготівля вторинної сировини, окрім металобрухту	Не пізніше десяти робочих днів, починаючи із дня їх отримання під звіт
На усі інші виробничі (господарські) потреби	Не пізніше наступного робочого дня після отримання готівки під звіт
Одночасно: відрядження і вирішення у ньому виробничих (господарських) питань, у т.ч. і для закупівлі вторинної сировини	На протязі трьох робочих днів після повернення із відрядження

Порушення встановлених термінів подання звітів про використання коштів може дозволятися тільки у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або при інших обставинах, які мають документальне підтвердження.

### ***7.3. Ревізія грошових коштів у касі, її завдання та порядок проведення***

Ревізію касових операцій розпочинають із перевірки фактичної наявності грошей у касі. Інвентаризація каси проводиться негайно після прибуття ревизора на підприємство у присутності касира і головного бухгалтера. За наявності кількох кас ревизор опечатує їх для попередження можливості покриття, недостачі в одних касах за рахунок готівки інших кас. Ревизор пропонує касиру скласти касовий звіт на момент перевірки. Касир складає і передає ревизору опис купюр готівки у касі і дає розписку про те, що всі прибуткові і видаткові касові ордери включені до звіту і на момент інвентаризації не оприбуткованих і не списаних грошей у касі немає. Звіт касира візує головний бухгалтер підприємства, після чого розпочинається перерахунок готівки та інших цінностей у касі.

У період інвентаризації в касі можуть знаходитися частково оплачені платіжні відомості на виплату заробітної плати, допомоги та інші виплати, а також різні тимчасові неналежним чином оформлені розписки про отримання позичкове працівниками підприємства грошей з каси. Виплати за частково виплаченими платіжними відомостями аудитор приймає до заліку, про що робиться помітка в акті, а розписки до заліку в залишок готівки не приймаються. Після цього фактична наявність готівки в касі та інших цінностей порівнюється із залишками, зафіксованими у бухгалтерському обліку і касовому звіті. Після закінчення перевірки аудитор оформляє результати інвентаризації актом, який крім нього підписує касир і головний бухгалтер.

Особливу увагу ревизору необхідно приділити обліку і використанню іноземної валюти, що надходить до каси підприємства. Іноземна валюта в касі підприємства відображається у бухгалтерському обліку як у номінальній вартості валюти так і у грошовій одиниці України – гривнях.

До каси іноземна валюта може надходити з валютного рахунку від покупців у оплату проданого товару (виконаних робіт, наданих послуг) підприємством, від підзвітних осіб як залишок невикористаного авансу. Із

каси валюта може вноситися до банку – на валютний рахунок, видаватися у підзвіт для покриття витрат на відрядження за кордон або у випадках, дозволеним законодавством, стороннім організаціям в оплат їх продукції (робіт, послуг).

Оцінка операцій з надходження (вибуття) валюти здійснюється за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на дату оприбуткування (видачі) валюти.

Документування іноземної валюти в касі аналогічне обліку у національній валюті.

Аналітичний облік іноземної валюти в касі підприємства ведеться за кожним найменуванням (долаи США, євро, рублі Російської Федерації та ін.).

Синтетичний облік валюти ведеться на субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті», відкрито за найменуваннями іноземної валюти. Відхилення, які пов'язані зі зміною курсу іноземної валюти, відображаються на рахунку у кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати». Курсові різниці визначаються розрахунково-аналітичними прийомами.

Курсові різниці в іноземній валюті, як правило, утворюються від різниці у вартості іноземної валюти при її одержанні із банку, відображаються на бухгалтерському субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Грошову готівку в іноземній валюті заносять у матеріали інвентаризації, зазначаючи назву і суму іноземної валюти, курс Національного банку України на день інвентаризації, суму іноземної валюти у перерахунку на національну грошову одиницю України гривні. Заява касира про наявність грошових коштів та інших цінностей, які не належать підприємству, до уваги не береться, і вони зараховуються на баланс підприємства.

Після перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, виведення їх результатів ревизор приступає до документальної перевірки касових операцій. Об'єктами перевірки є: бухгалтерські записи в журналі за кредитом рахунка 301 „Каса в національній валюті”, а також записи за дебетом цього рахунка у розрізі кореспондуючих рахунків, касові звіти з прибутковими і видатковими касовими документами, акти перевірки наявності коштів.

Перевіряючи касові документи на приймання і видачу коштів з каси,

потрібно переконатися у дотриманні обов'язкового порядку їх оформлення: встановити, чи заповнено усі реквізити, чи є в цих документах розписки про отримання коштів тощо.

Касові документи, записи в журналі за рахунком 301 і касові звіти перевіряються суцільно з погляду їх законності, доцільності і правомірності.

#### ***7.4. Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку***

На початку ревізії ревізор повинен особисто одержати у відділенні банку засвідчені довідки про залишки коштів на відповідних рахунках і встановити, чи є у справах бухгалтерії підприємства всі банківські виписки. Під час ревізії велике значення має перевірка правильності залишків та оборотів згідно з обліком на рахунку 311 „Поточний рахунок в національній валюті” і звірка його з виписками банку. Дуже важливо перевіряти повноту оприбуткування в касі одержаних грошей, використовуючи при цьому корінці банківських чеків, банківські виписки і додані до них розрахунково-платіжні документи та дані шифрів і кодів банківських виписок. При цьому важливо з'ясувати, чи заповнюються і підписуються під час одержання грошей у банку поряд з чеками і їх корінці. Якщо у ревізора виникнуть сумніви щодо достовірності виписок, а також правильності виправлень, необхідно детально перевірити документи, додані до них. Для цього дуже важливо перевірити правильність перерахування грошей за розрахунково-платіжними дорученнями і встановити, чи немає випадків виплати коштів за фальшивими документами.

Під час перевірки розрахунково-платіжних банківських документів ревізор встановлює законність і обґрунтованість витрат та правильність віднесення їх на відповідні рахунки. Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх посторінкову їх нумерацію і перенесення підсумків. У разі виявлення фактів відсутності окремих аркушів виписок банку у справах бухгалтерії, необхідно отримати від банку засвідчені дублікати (копії). Вірогідність виписок визначають як за зовнішніми ознаками (реквізити, штампи), так і зустрічною перевіркою банку. Необхідно пам'ятати, що на кожному рядку виписок зазначаються шифри рахунків. Додані до виписок банку документи повинні їм відповідати. У разі виявлення анульованих і зіпсованих чеків слід з'ясувати, чи є

вказівка на це на корінцях чеків. Одночасно встановлюють, чи немає випадків розривів у датах одержання грошей із банку за чеками і оприбуткування їх у касі. У разі виявлення таких фактів ревізор повинен встановити причини і винних осіб.

Під час ревізії операцій за поточним рахунком у банку необхідно перевірити правильність використання коштів з метою виявлення випадків необґрунтованого і недоцільного їх використання слід ретельно перевіряти перерахування кредиторської заборгованості і оплату різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків.

### ***7.5. Ревізія операцій із цінними паперами***

Цінні папери є грошовими документами, які засвідчують право володіння або відносини позики та визначають відносини між особою, організацією, яка їх випустила, та їх власником, і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або відсотків, а також можливість передавання грошових та інших прав, що випливають з цих документів, іншими особами.

Виготовлення і використання цінних паперів у підприємницькій діяльності регулюються Законом України „Про цінні папери і фондову біржу”[9] та Закону України „Про державне регулювання цінних паперів” [6].

Завдання ревізії операцій з цінними паперами – перевірка законності їх обігу (випуску, використання), збереження, правильності нарахування дивідендів, відсотків їх користування.

Об'єктами ревізії є такі види цінних паперів: акції, облігації внутрішніх і місцевих позик, облігації підприємств, білети державної скарбниці, ощадні сертифікати, векселі.

Ревізію операцій з цінними паперами необхідно розпочинати з інвентаризації в розрізі кожного виду їх наявності у підзвіті в матеріально-відповідальних осіб. Після інвентаризації ревізор вивчає правильність дотримання встановленого порядку бухгалтерського обліку цінних паперів та операцій з ними, які регулюються відповідними Законами України і нормативними актами Національного банку, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державного казначейства України та Міністерства фінансів України. З більшістю цінних паперів можна проводити операції з перепродажі, утворюючи так

званий вторинний ринок цінних паперів. У процесі ревізії необхідно проконтролювати законність емісії цінних паперів, тобто акції, облігацій, депозитних сертифікатів та інших довго- і короткострокових боргових зобов'язань на підприємствах, які йдуть на мобілізацію капіталу. Під час ревізії необхідно враховувати, що контроль за обігом цінних паперів в Україні здійснюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. У процесі ревізії глибоко вивчається законність та економічна обґрунтованість проведених операцій за рахунком 52 „Довгострокові зобов'язання за облігаціями”, субрахунками 521 „Зобов'язання за облігаціями”, 522 „Премія за випущеними облігаціями”, 523 „Дисконт за випущеними облігаціями”. На цих рахунках перевіряється аналітичний облік операцій з довгострокових зобов'язань та відповідність їх нормативно-правовому регулюванню.

#### **Запитання для самоперевірки**

1. Задачі, джерела інформації, нормативна база, методичні прийоми, напрямки ревізії коштів.
2. Визначте особливості інвентаризації каси.
3. Ревізія касових операцій.
4. Перевірка касової дисципліни.

#### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст ревізії дотримання касової дисципліни.
2. Сформууйте та порівняйте питання, що вивчає ревізор під час перевірки грошових коштів у касі та на рахунках у банку.
3. Визначте кінцеву мету перевірки операцій із цінними паперами.

**Рекомендована література за темою відповідно до загального списку літератури: 9; 6; 45; 46**

## ТЕМА 8. РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКІВ

### Основні питання:

8.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії розрахунків.

8.2. Перевірка розрахунків з підзвітними особами.

8.3. Контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги).

8.4. Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками.

8.5. Перевірка розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків.

### **8.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії розрахунків**

У процесі виробничої та фінансово-господарської діяльності промислові підприємства та бюджетні установи на підставі укладених договорів і діючих форм розрахунків вступають в розрахункові відносини з партнерами, постачальниками та покупцями, банківськими установами і податковими органами та іншими організаціями.

Основними завданнями ревізії розрахункових операцій є перевірка:

- 1) законності і доцільності здійснення розрахункових операцій;
- 2) правильності і своєчасності виконання договірних зобов'язань перед покупцями і замовниками за виконані роботи і надані послуги;
- 3) достовірності і реальності дебіторсько-кредиторської заборгованості;
- 4) причин виникнення претензій при матеріальному збитку та реальності його відшкодування;
- 5) перевірка дотримання встановленого порядку списання дебіторської заборгованості;
- 6) перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку розрахунків.

Об'єкти ревізії розрахунків – використання коштів під час розрахунків та їх облік.

Методичні прийоми ревізії розрахунків:

- 1) інвентаризація;
- 2) вибіркоче і суцільне спостереження;
- 3) службове розслідування;

- 4) економічний аналіз;
- 5) дослідження облікової інформації за суттю і змістом;
- 6) зустрічна перевірка;
- 7) логічна перевірка розрахункових журналів

Ревізію розрахункових операцій слід розпочинати з аналізу результатів інвентаризації дебіторсько-кредиторської заборгованості щодо відповідних звітних періодів на найближчу дату до початку ревізії. Дані інвентаризації необхідно звірити з даними, відображеними в регістрах аналітичного обліку, Головній книзі та балансі ревізійного підприємства. Підлягають звірці залишки дебіторсько-кредиторської заборгованості на початок звітної періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді.

Після цього аналізується стан розрахунків та уточнюється реальність дебіторської і кредиторської заборгованості за розрахунковими рахунками: 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, 63 „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, 67 „Розрахунки з учасниками”, 68 „Розрахунки за іншими операціями”.

Ретельно вивчаються законність та економічна обґрунтованість проведених операцій і відображених у регістрах аналітичного обліку за рахунками.

## **8.2. Перевірка розрахунків з підзвітними особами**

Ревізуючи операції розрахунків за субрахунком 372 „Розрахунки з підзвітними особами”, необхідно перевірити:

- 1) список підзвітних осіб;
- 2) дотримання діючого порядку видачі підзвітних сум на операційні та адміністративно-господарчі видатки, службові відрядження;
- 3) своєчасність здачі авансових звітів про використання підзвітних сум і виконання завдань по службових відрядженнях;
- 4) законність і доцільність проведених витрат та правильність оформлених виправдувальних документів та арифметичних підрахунків у них;
- 5) правильність бухгалтерської кореспонденції рахунків щодо отримання і використання підзвітних сум;
- 6) своєчасність повернення невикористаних підзвітних сум.

Підставою для перевірки розрахунків із підзвітними особами є

накази, розпорядження по ревізійному об'єкту, які мають безпосереднє відношення до цих операцій, авансові звіти та додатки до них, записи в регістрах аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 „Розрахунки з підзвітними особами”, звіти касира та ін.

Ревізія розрахунків із підзвітними особами проводиться суцільним способом. Її необхідно розпочинати з перевірки дотримання встановленого порядку видачі готівки в підзвіт. За даними аналітичного обліку субрахунку 372 необхідно встановити, чи не було випадків видачі авансів понад встановленого обсягу, а також видачі їх до повного розрахунку за раніше отриманими авансами, передачі авансів однією підзвітною особою іншій, прихованого авансування на особисті потреби тощо. Своєчасність здачі авансових звітів перевіряється шляхом зіставлення дати закінчення роботи з датою здачі звіту.

Перевіряючи авансові звіти використання підзвітних сум на операційні і адміністративно-господарські витрати, насамперед слід з'ясувати, чи не можна оплатити такі витрати безготівковим способом та визначити законність і доцільність витрат. Разом з тим необхідно уважно вивчити документи, прикладені до авансових звітів на підтвердження проведених витрат, на оплату готівкою вантажно-розвантажувальних робіт та послуг, придбання матеріальних цінностей і т.п. При виникненні сумнівів щодо їх достовірності доцільно провести зустрічну звірку.

Значну частину розрахунків із підзвітними особами складають операції з відшкодування витрат на службові відрядження. Грошові кошти на службові відрядження видаються в попередньо розрахованих нормах оплати вартості проїзду, норми оплати добових та проживання.

Працівник контрольно-ревізійного органу перевіряє правильність оформлення службового відрядження в частині проставлення дати вибуття та прибуття в пункт призначення, відповідність кількості днів, дозволених бути у службовому відрядженні, з кількістю фактичних днів. При перевірці використання підзвітних сум на службові відрядження слід користуватися „Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордон”, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 [38].

### **8.3. Контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги)**

При ревізії розрахункових операцій за рахунком 63 „Розрахунки з

постачальниками та підрядниками”, де ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, необхідно вивчити законність і правильність відображення цих операцій за субрахунками: 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”, 632 „Розрахунки з іноземними постачальниками”.

Безпосередньому вивченню підлягають:

- 1) своєчасність і повнота оплати за кожним рахунком - фактурі;
- 2) повнота оприбуткування матеріальних цінностей в розрізі балансових рахунків та їх субрахунків;
- 3) правильність і своєчасність акцепту платіжних вимог-доручень;
- 4) своєчасність і правильність оприбуткування, оцінка і відображення в регістрах бухгалтерського обліку невідфактурованих поставок;
- 5) достовірність сум, відображених у регістрах аналітичного обліку нестач і претензій.

Ревізію розрахункових операцій доцільно проводити у взаємозв'язку з іншими об'єктами, які пов'язані з розрахунковими відносинами. Так, наприклад, рекомендується здійснювати ревізію розрахунків з постачальниками у зв'язку з надходженням і оприбуткуванням матеріальних цінностей, а також списанню грошових коштів банку. При ревізії розрахункових операцій доцільно максимально використати метод зустрічних перевірок, що дасть змогу якісніше провести перевірку.

#### **8.4. Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками**

Під час ревізії розрахунків з покупцями і замовниками за рахунком 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, слід перевірити операції за субрахунком 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями” та субрахунком 362 „Розрахунки з іноземними покупцями”. Операції за дебетом цих субрахунків підлягають ретельному вивченню з точки зору їх законності, правильності відображення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та економічної доцільності. У разі перевірки розрахункових операцій за кредитом рахунку 36 необхідно дослідити суму платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах та у касу. Поточну заборгованість покупців і замовників перевіряють, застосовуючи

документальні методичні прийоми. При цьому перевірці підлягають розрахунково-платіжні документи, строк оплати яких не настав, документи, вилучені з оплати внаслідок відмови платників від оплати. Дослідження цих документів дозволяє ревізії виявити недовантаження товарно-матеріальних цінностей або продукції, завищення цін тощо.

Особлива увага звертається на правильність ведення аналітичного обліку розрахункових операцій за субрахунком 362 в частині вартісної оцінки, яка відображається у гривнях та валюті, зумовленій договором.

Позиційним способом стосовно кожного покупця чи замовника і відповідного запису зіставляються дані аналітичного обліку з наявними документами, які підтверджують ці записи. У разі виявлення порушень, зловживань з'ясовують причини виникнення та винних осіб.

### ***8.5. Перевірка розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків***

При ревізії розрахунків щодо претензій і відшкодування завданих збитків досліджують рух кожної суми на балансових рахунках 374 „Розрахунки за претензіями“, 375 „Розрахунки з відшкодування завданих збитків“, 947 „Недостачі і втрати від псування цінностей“, а також сум, які обліковуються у складі матеріалів у дорозі, товарів на відповідальному зберіганні у покупців у зв'язку з відмовою від акцепту, товарів, відвантажених і не оплачених у термін покупцями та ін. Кожну суму, записану за дебетом і кредитом цих рахунків, потрібно розглянути за картками та іншими регістрами аналітичного обліку із залученням первинних документів. При цьому звертають увагу на своєчасність і повноту відображення заборгованості, правильність стягнення заборгованості і недопущення необґрунтованого списання її на інші рахунки.

Розрахунки за претензіями перевіряють у взаємозв'язку з ревізією виконання господарських договорів. Шляхом зіставлення сум на рахунку 374 „Розрахунки за претензіями“ і в журналі реєстрації претензій за невиконання договорів постачальниками з результатами перевірки виконання договірних зобов'язань при постачанні сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів можна виявити випадки непред'явлення претензій постачальникам. Одночасно перевіряють повноту пред'явлених претензій транспортним організаціям за невчасну доставку, недостачу або втрату вантажів у дорозі. Для цілеспрямованої,

вибіркової перевірки документів потрібно заздалегідь з'ясувати затримку окремих вантажів у дорозі за журналом оперативного обліку вантажів, які надійшли, що ведеться у відділі постачання. За даними цього журналу зіставляють дату рахунків-фактур постачальників із датою надходження вантажів на підприємство, виявляють партії вантажів, що надійшли з порушенням термінів доставки. При цьому ревизор повинен встановити суму не відшкодованого матеріального збитку, не стягнутих штрафних санкцій і винних у цьому осіб.

Аналогічно пред'явлені претензії покупцями підприємства, які відображені на рахунку 374 „Розрахунки за претензіями" і в журналі реєстрації претензій, що надійшли, необхідно пов'язати і використати при ревізії виконання договорів про постачання продукції покупцям. Така перевірка звичайно сприяє підвищенню відповідальності підприємства за виконання господарських договорів.

З особливою увагою перевіряють погашення заборгованості щодо розтрат, недостач і розкрадань. При цьому з'ясовують наявність виконавчих листів або зобов'язань про погашення боргу кожним дебітором, причини припинення платежів або тимчасового припинення їх за окремі місяці. Якщо заборгованість була списана за рішенням суду про неплатоспроможність боржника, треба перевірити зарахування цих сум на забалансовий рахунок 072 „Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей", на якому вони враховуються протягом визначеного часу. Ревизор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення раніше списаної на забалансовий рахунок заборгованості та які зміни відбулися в становищі боржників. У разі стягнення з винних осіб визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116 „Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від роз-крадання, нестач і знищення (псування) матеріальних цінностей" [13].

### **Запитання для самоперевірки**

1. Які основні завдання ревізії розрахунків.
2. Які особливості законодавчої бази ревізії розрахунків
3. Перелічить основні методичні прийоми ревізії розрахунків.

### **Навчальні завдання**

1. Зробить порівняльну оцінку перевірки розрахунків по претензіях

та по відшкодуванню матеріальних збитків

2. Визначте властиві риси ревізії саме розрахунків господарюючих суб'єктів

3. Дослідите особливості ревізії з покупцями та замовниками в бюджетних установах

4. Розкрийте сутність основних завдань ревізії розрахунків.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури: 12, 15, 21, 22, 23, 27, 33.**

## **Тема 9. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами**

### **Основні питання:**

*9.1. Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів.*

*9.2. Ревізія операцій з основними засобами.*

*9.3. Перевірка витрат на ремонт основних засобів.*

*9.4. Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань.*

*9.5. Перевірка операцій з нематеріальними активами.*

### **9.1. Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів**

Продуктивність суспільної праці і темпи її зростання безпосередньо пов'язані з технічною озброєністю праці, величиною основних виробничих засобів і їх інтенсивністю використання. Якісне вдосконалення і покращення використання основних виробничих засобів є важливим фактором інтенсифікації розвитку всіх галузей національної економіки в умовах ринкових відносин. Операції з основними засобами та їх відображення у обліку регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». [29] Цим же П(С)БО визначені термінологічні поняття стосовно операцій з основними засобами.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік).

Завданнями ревізії операцій з основними засобами є перевірка:

- 1) ефективного їх використання та збереження;
- 2) правильності документального оформлення надходження, переміщення та використання;
- 3) правильності нарахування і використання амортизації;
- 4) своєчасності та повноти віднесення амортизації до витрат підприємства;

5) правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації не цілком амортизованих об'єктів;

6) правильності ведення обліку операцій, пов'язаних із реалізацією непотрібного та зайвого обладнання.

Ревізію основних засобів рекомендується проводити у послідовності, що представлена на рис. 25.

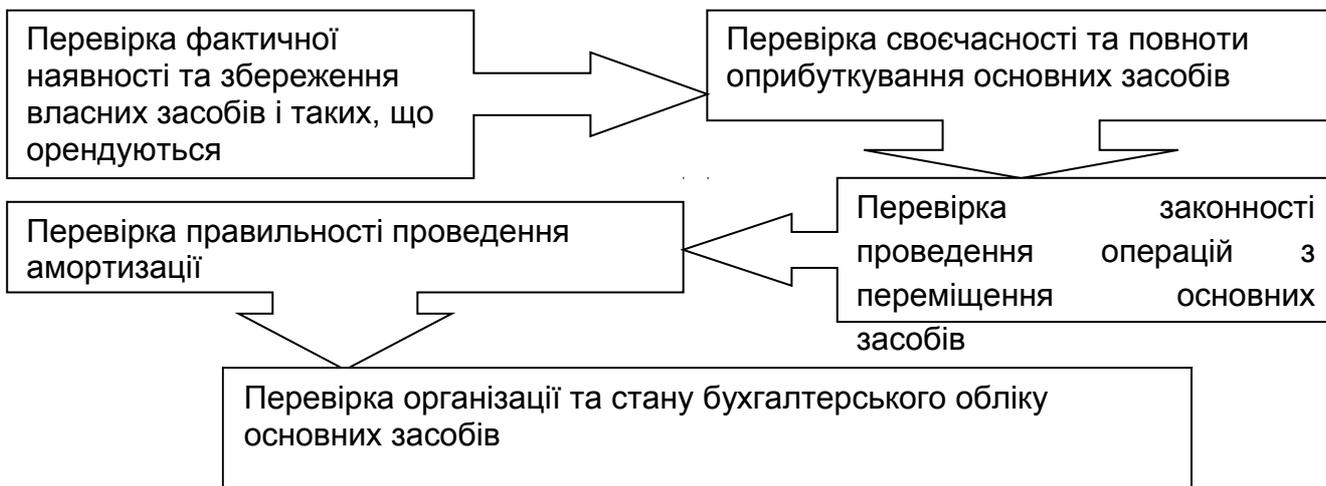


Рис. 25. Послідовність проведення ревізії основних засобів

Під час ревізії операцій з основними засобами використовуються загальнонаукові та специфічні методи ревізії.

До специфічних методів ревізії належать:

1) органолептичні:

- 1) інвентаризація, контрольні заміри робіт;
- 2) вибіркові та суцільні спостереження;
- 3) технологічний контроль;
- 4) хіміко-технологічний контроль;
- 5) експертизи та ін.;

2) розрахунково-аналітичні;

3) документальні:

- 1) інформаційне моделювання;
- 2) камеральні перевірки та ін.;
- 4) узагальнення і реалізація результатів ревізії.

При здійсненні ревізії операцій з основними засобами перевіряються:

- 1) акти прийому-передачі засобів (форма № ОЗ-1);

- 2) накладні на внутрішнє переміщення основних засобів (форма № ОЗ-2);
- 3) інвентарні картки обліку — для будинків та споруд за формою № ОС-6, для машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю за формою № ОЗ-7;
- 4) описи інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОЗ-10);
- 5) акти про ліквідацію основних засобів (форма № ОЗ-4 та № ОЗ-4А – для автотранспорту);
- 6) інвентарні списки основних засобів за місцем їхнього розташування та експлуатації (форма № ОЗ-13);
- 7) картки переміщення основних засобів за їхніми видами та групами (форма № ОЗ-12);
- 8) акти інвентаризації та звіряльні відомості за результатами інвентаризації основних засобів;
- 9) кошториси та плани капітального ремонту основних засобів за період, що перевіряється;
- 10) дефектні акти на капітальні ремонти;
- 11) таблиці для здійснення розрахунків амортизації та зносу основних засобів.

Під час ревізії операцій з основними засобами на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” та Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями. [8]

### ***9.2. Ревізія операцій з основними засобами***

Під час ревізії перевіряють збереження основних засобів за місцями зберігання і використання. Для цього ревізор організовує і проводить перевірку фактичної наявності основних засобів за допомогою часткової або повної їх інвентаризації. Одночасно до початку інвентаризації повинні бути здійснені всі записи в аналітичних облікових реєстрах за рахунком 10 „Основні засоби” на підставі первинних документів про залишки і рух основних засобів.

Під час обстеження перевіряють фактичну продуктивність обладнання, його комплектність, загальний технічний стан станків і технологічних ліній. Одночасно виявляють обладнання, яке підлягає

списанню як непридатне для подальшої експлуатації. Обладнання, яке фактично протягом тривалого часу не використовується і простоє групується в окремий опис, що дає можливість з'ясувати причини його неефективного використання. Особливо важливо з'ясувати прості і невикористання придбаного технічно удосконаленого обладнання, яке фактично у виробництві не використовується. При огляді не встановленого обладнання звертають увагу на додержання правил зберігання і консервації.

Під час ревізії збереження основних засобів перевіряють закріплення їх за матеріально відповідальними особами, за інвентарними номерами та місцями зберігання і використання. За даними інвентарного обліку і матеріалів інвентаризації основних засобів перевіряють, чи не має випадків заміни нових предметів (вузлів, деталей) старими.

Після перевірки фактичної наявності та ефективності використання основних засобів здійснюють аналітичне дослідження за допомогою економічного аналізу, що дає можливість здійснити порівняння наявності об'єктів основних засобів із нормативами і обґрунтованою їх необхідністю.

Наступним етапом перевірки є ревізія операцій, пов'язаних із надходженням основних засобів. В першу чергу, з'ясовують доцільність і законність придбання основних засобів, правильність і повноту оформлення актів приймання основних засобів, своєчасність і повноту їх оприбуткування та введення в експлуатацію. Несвоєчасне оприбуткування основних засобів виявляють шляхом зіставлення актів їх приймання (придбання) з датами їх оприбуткування в інвентарних картках і відповідному журналі за рахунком 10 „Основні засоби”.

Особливості ревізії операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів, залежить від видів і способів їх придбання, джерел фінансування, призначення об'єктів. Такі операції перевіряють в обліку у відповідному обліковому реєстрі за дебетом рахунка 10 „Основні засоби” та кредитам рахунків: 15 „Капітальні інвестиції”, 16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”, 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”, 41 „Пайовий капітал”, 42 „Додатковий капітал”, 43 „Неоплачений капітал”, 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”, 73 „Інші фінансові доходи” та ін. Одночасно перевіряють правильність зарахування на баланс підприємства придбаних (створених) основних засобів за їх

первісною вартістю, що включає в себе комплекс фактичних витрат, визначених П(с)БО №7 „Основні засоби”.

При ревізії операцій, пов'язаних з вибуттям і реалізацією основних засобів, перевіряють обґрунтованість цих операцій та правильність і своєчасність їх оформлення. При переміщенні основних засобів у межах підприємства, особливо виробничого обладнання на другі ділянки або цехи, з'ясовують причини та доцільність такого переміщення.

Операції, пов'язані з ліквідацією основних засобів перевіряють у межах суми нарахованого зносу за дебетом рахунка 131 „Знос основних засобів”, а понад цю суму за дебетом рахунка 976 і кредитом рахунка 10 „Основні засоби”. При цьому ревізор повинен встановити правильність і законність актів ліквідації основних засобів і зіставити їх з інвентарними картками та відповідними прибутковими документами на оприбуткування отриманих від списання основних засобів матеріальних цінностей. У свою чергу перевіряють обґрунтованість витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів основних засобів.

Операції щодо безкоштовної передачі основних засобів повинні бути підтверджені наявністю доручення одержувача та його письмовим підтвердженням про оприбуткування прийнятого об'єкта на баланс. Крім того, за цими об'єктами встановлюють правильність визначення технічного стану об'єкта і процент зношення з урахуванням строку його експлуатації.

Списання нестачі або псування основних засобів на підставі порівняльної відомості за результатами їх інвентаризації перевіряють за кредитом рахунка 10 „Основні засоби (відповідний субрахунок)” і за дебетом двох рахунків, а саме: 131 „Знос основних засобів (на суму зносу)” та 976 „Списання необоротних активів” (на залишкову вартість основних засобів).

У всіх випадках при вибутті об'єктів основних засобів перевіряють правильність визначення їх ліквідаційної вартості, що являє собою суму коштів або вартість інших активів, які підприємство отримало від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією).

### **9.3. Перевірка витрат на ремонт основних засобів**

Згідно з діючим законодавством термін „ремонт” визначається як

комплекс заходів, спрямованих на відновлення або підтримку працездатності основних засобів, а також відновлення виробничих ресурсів та їхніх складових.

Під час перевірки операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів необхідно враховувати, що вся сума витрат на ремонт основних засобів відноситься на витрати звітного періоду. Відповідно до П(с)БО 16 „Витрати” витрати на ремонт основних засобів відносяться до складу: [33]

1. загальновиробничих витрат за основними засобами, які використовуються безпосередньо у процесі виробництва;
2. адміністративних витрат за основними засобами загальногосподарського значення;
3. витрат на збут за основними засобами, які пов'язані зі збутом продукції;
4. інших операційних витрат за основними засобами соціально-культурного призначення.

Ревізору необхідно перевірити обґрунтованість віднесення витрат на ремонт до вище зазначених груп.

Витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вартість придбання активу уже відображає зобов'язання підприємства здійснювати в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Прикладом може бути придбання будівлі, яка потребує ремонту.

#### **9.4. Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань**

У разі ревізії операцій з основними засобами важливим є нарахування їх амортизації. Зазначена операція має відповідати вимогам Закону України „Про оприбуткування прибутку підприємств, який визначає амортизацію основних фондів як поступове перенесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку в межах норм амортизаційних відрахувань.

Амортизація основних засобів передбачає перевірку правильності нарахування зносу об'єктів, протягом терміну корисного використання (експлуатації), встановленого підприємством при зарахуванні на баланс, і призупинення та консервації.

Амортизації підлягають витрати на:

- 1) придбання основних фондів для власного виробничого використання;
- 2) самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- 3) проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- 4) капітальне поліпшення якості земель, не пов'язане з будівництвом.

Нарахування амортизації об'єктів основних засобів проводиться за різними методами, які вибирають самі підприємства і затверджують у прийнятій обліковій політиці.

*Прямолінійний метод* – річна сума амортизації обчислюється діленням вартості об'єкта основних засобів на термін його корисного використання.

*Метод зменшення залишкової вартості* – сума амортизації за рік визначається добутком залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на початок нарахування амортизації та річної норми амортизації.

При цьому норма річної амортизації обчислюється у відсотках як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

*Метод прискореного зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, обчисленої, виходячи із терміну корисного використання об'єкта, з збільшенням вдвічі.

*Кумулятивний (нагромаджувальний) метод* – сума річної амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, що розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

*Виробничий метод* – місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) за місяць та виробничої ставки амортизації, яка обчислюється діленням вартості

обекта на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виготовити (виконати) з використанням цього обекта основних засобів.

Слід відмітити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.(табл. 4)

Таблиця 4

Квартальні норми амортизації

Група основних фондів	Квартальна норма амортизації, %
1	2
2	10
3	6
4	15

При перевірці нарахування амортизаційних відрахувань ревізору слід дослідити правильність організації аналітичного обліку для розмежування балансової вартості основних фондів, які амортизуються за різними нормами.

**9.5. Перевірка операцій з нематеріальними активами.**

Під час ревізії операцій з нематеріальними активами необхідно керуватися вимогами П(с)БО №8 „Нематеріальні активи” [30], затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. Насамперед під час ревізії слід здійснити визнання предметів, по-перше, як активів, а по-друге, як нематеріальних активів. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом ревізії операцій з нематеріальними активами є механізм формування їх початкової вартості, оскільки придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства саме по початковій вартості.

Нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів

здійснюється упродовж строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно при визнанні такого об'єкта активом (тобто при зарахуванні його на баланс), але не більше 20 років. Під час ревізії визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів необхідно враховувати:

- 1) строки корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;
- 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків використання такого об'єкта нематеріальних активів та інші чинники.

Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У разі, якщо зазначені умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням лінійного методу. Термін корисного використання нематеріальних активів та метод їх амортизації можуть переглядатися в кінці звітного року, якщо в наступному році очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Під час ревізії зазначених операцій перевіряється видання наказу по підприємству про зміну методу нарахування амортизації та терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів. Разом з тим об'єктом нарахування амортизації за новим обраним методом є залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів на початок місяця, наступного за місяцем змін.

Не входять до об'єкта нарахування амортизації:

- 1) первісна вартість нематеріальних активів, щодо яких підприємство не несло витрат на придбання (тобто отримані як внесок засновників до статутного капіталу, безкоштовно отримані);
- 2) первісна вартість нематеріальних активів, самостійно виготовлених на підприємстві;
- 3) витрати підприємства, понесені в зв'язку з ремонтом та іншими видами поліпшення нематеріальних активів.
- 4) вартість гудвілу.

При ревізії стану бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами враховують, що облік нарахованої амортизації ведеться на рахунку 133 „Знос нематеріальних активів”. Нарахування амортизації відображається по кредиту зазначеного субрахунку, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – по дебету.

Сума раніше нарахованої амортизації може зменшуватись внаслідок вибуття нематеріальних активів у зв'язку з їх реалізацією, внеском до статутного капіталу інших суб'єктів господарської діяльності, безкоштовної їх передачі, ліквідації, списанням у зв'язку з нестачею або псуванням.

### **Запитання для самоперевірки**

5. Назвіть основні завдання ревізії операцій з основними засобами.
6. Перерахуйте джерела інформації ревізії операцій з основними засобами.
7. Дайте визначення основним засобам.
8. Перерахуйте специфічні методи ревізії операцій з основними засобами
9. Перерахуйте загальнонаукові методи ревізії операцій з основними засобами.
10. Послідовність ревізії основних засобів.
11. Що таке амортизація і якими методами вона нараховується?

### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст етапів ревізії операцій з основними засобами.
2. Дайте характеристику методів нарахування амортизації та її ревізії.
3. Проаналізуйте об'єкти ревізії операцій з основними засобами.
4. Розкрийте зміст перевірки збереження основних засобів
5. Розкрийте зміст і опишіть особливості ревізії нематеріальних активів

**Рекомендована література за темою відповідно до загального списку літератури: 11; 15; 20; 22; 30; 46**

## **Тема 10. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями**

### **Основні питання:**

*10.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії.*

*10.2. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, сировини та готової промислової продукції.*

*10.3. Ревізія збереження матеріальних цінностей, стану складського господарства.*

*10.4. Перевірка надходження і оприбуткування матеріальних цінностей.*

*10.5. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві.*

*10.6. Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів.*

### **10.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії**

На підприємствах промисловості у процесі виробництва використовується велика кількість матеріалів. Матеріальні цінності займають найбільш питому вагу в собівартості продукції. Тому правильна організація ревізії за витратами матеріалів має першочергове значення в процесі збереження і витрачання матеріальних цінностей.

Задачі ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- 1) правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням матеріальних цінностей;
- 2) збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання;
- 3) використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- 4) стану аналітичного обліку матеріалів.

Джерелами інформації при ревізії матеріальних цінностей є:

- 1) договори, укладені між підприємством-постачальником і підприємством-споживачем, а також замовлення і специфікації, обумовлені з постачальником;
- 2) норми витрат матеріальних цінностей;
- 3) первинні документи по обліку матеріальних цінностей

(товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки банку, товарні звіти тощо);

4) інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природних втрат;

5) книги складського обліку та обліку придбання та продажу товарів;

6) облікові реєстри.

Напрями ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями наведено на рис. 26.

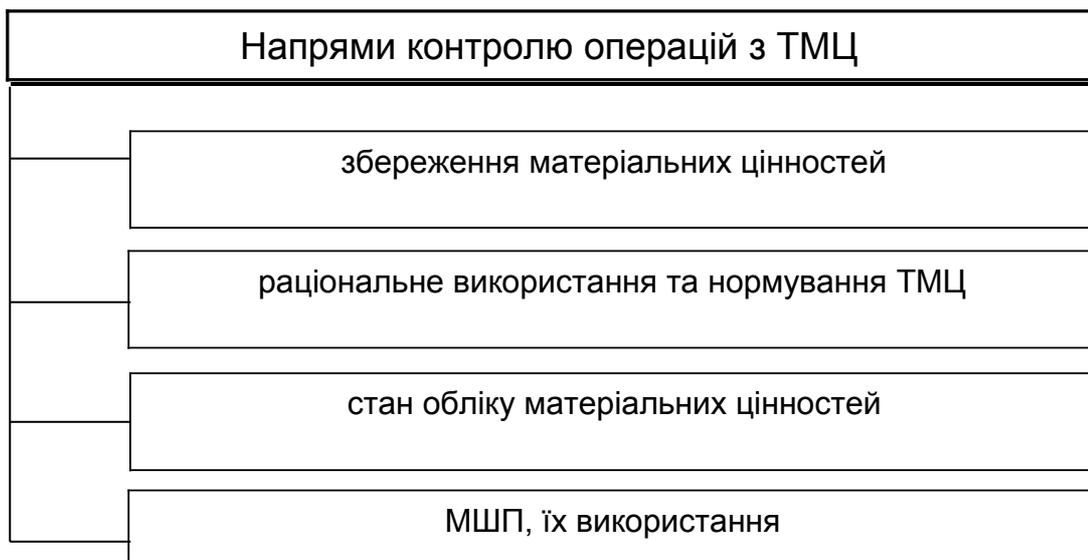


Рис. 26. Напрями ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями

Під час ревізії операцій із ТМЦ на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися ПСБО 9 „Запаси” [31], Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 05.12.97 р. №268 [34].

### **10.2. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, сировини та готової промислової продукції**

Ревізію операцій з ТМЦ після прибуття на об'єкт ревізії необхідно розпочинати з інвентаризації, яка проводиться в місцях їх зберігання та розміщення. Інвентаризацію ТМЦ здебільшого проводять вибірково

способом. Перед її початком уточнюються всі місця зберігання цінностей, визначаються види ТМЦ, які підлягають інвентаризації. Матеріально відповідальні особи ревізійного об'єкта складають та здають у бухгалтерію звіт про рух ТМЦ на дату початку інвентаризації, а один примірник звіту передається працівникові контрольно-ревізійного органу. Після здачі звіту про рух ТМЦ матеріально відповідальні особи дають підписку про те, що всі документи включені до звіту і здані в бухгалтерію і не оприбуткованих чи раніше списаних цінностей у них немає.

Перераховування фактичних залишків ТМЦ ревізор проводить у присутності матеріально-відповідальних осіб за участю працівників бухгалтерії, фахівців або осіб, призначених керівником ревізійного промислового підприємства. Отримані при цьому дані записуються в інвентаризаційні описи. З метою недопущення помилок описи слід вести одночасно матеріально відповідальній особі, а також працівникові контрольно-ревізійного органу і періодично звіряти записи.

У разі потреби при інвентаризації матеріальних цінностей (фарби, оліфи, спирту тощо) відбираються проби для лабораторного аналізу у відповідності з діючими правилами. При цьому складається акт із зазначенням назви підприємства, в якому проведено відбір проб, ваги і обсягу відібраної проби, з якої кількості вона відібрана, місце відбору, температура повітря в місцях збереження. Проби необхідно відбирати в двох примірниках та опечатувати печаткою.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць передбачає:

1. взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той самий період, що перевіряється, та у однієї й тієї самої особи, яка перевіряється;

2. у разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більша вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретних винуватців пересортиці не встановлено, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природних втрат з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку,

проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів діяльності.

### **10.3. Ревізія збереження матеріальних цінностей, стану складського господарства**

Ревізію збереження матеріальних цінностей розпочинають з обстеження складських приміщень та місць їх збереження.

Під час обстеження встановлюється ступінь забезпеченості підприємства необхідними складськими приміщеннями і відповідність їх вимогам щодо забезпечення повного збереження матеріальних цінностей. Одночасно перевіряється забезпеченість складських приміщень справним протипожежним інвентарем, сигналізацією та охороною, ваговимірювальними приладами і мірною тарою, дотримання термінів їх клеймування та якими органами воно проведено. У разі виявлення фактів розбіжності у показаннях ваговимірювальних приладів необхідно отримати письмові пояснення від матеріально-відповідальних осіб. Перевіряються також питання:

1) дотримання порядку оформлення і реєстрації пропусків працівниками служби охорони;

2) вивезення матеріальних цінностей за пропусками, підписаними особами, які не мають права підпису, та матеріальних цінностей без пропусків, за усними розпорядженнями чи за записками, за одними і тими самими пропусками повторно тощо;

3) підбору працівників на посади, пов'язані з матеріальною відповідальністю, та своєчасність укладення з ними письмових договорів про матеріальну відповідальність.

При обстеженні складів ревізор вивчає акти проведених контрольних перевірок і вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей інвентаризаційною комісією чи працівниками внутрішнього контролю підприємства. За результатами перевірки збереження матеріальних цінностей і стану складського господарства ревізору слід визначитись в необхідності проведення вибіркової, а в окремих випадках, суцільної інвентаризації в цілому по складу чи в окремих матеріально-відповідальних осіб.

У процесі ревізії слід враховувати можливі порушення в складському обліку матеріальних цінностей, до яких належать:

- 1) несвоєчасні записи в картках сортового обліку матеріалів;
- 2) відсутність записів в них по документах, прийнятих до обліку;
- 3) завищення кількості списаних у витрати матеріалів;
- 4) неправильний підрахунок залишків ТМЦ;
- 5) облік руху деяких матеріалів в картках сортового обліку, який не відповідає встановленим одиницям виміру;

#### **10.4. Перевірка надходження і оприбуткування матеріальних цінностей.**

Ревізію операцій щодо надходження матеріальних цінностей від постачальників рекомендується розпочинати з вивчення договорів поставки та перевірити повноту і своєчасність їх оприбуткування на складі підприємства.

Операції щодо надходження матеріальних цінностей від постачальників доцільно при ревізії умовно поділити на дві групи:

- 1) надходження цінностей у відповідності зі встановленими вимогами та повною наявністю супровідних документів;
- 2) надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилень щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури поставки, некомплектність тощо).

Надходження і оприбуткування матеріальних цінностей перевіряються за журналом оперативного обліку надходження вантажів, який ведеться на підприємстві, та журналом-ордером 6, машинограмами надходження матеріальних цінностей, платіжними вимогами, специфікаціями, транспортними накладними, прибутковими документами та виписками установ банку. При цьому оплачені платіжні вимоги постачальників чи платіжні доручення покупців зіставляють з прибутковими документами, а також із записами в картках складського і аналітичного обліку матеріалів.

Матеріальні цінності, які надійшли на підприємство, приймаються від транспортних організацій відповідальною особою (експедитором) чи іншою уповноваженою особою, яка ретельно оглядає вантаж до початку приймання та перевіряє наявність пломб та цілісність упаковки. У разі виявлення випадків їх пошкодження та інших порушень експедитор зобов'язаний разом з представником транспортної організації перевірити наявність вантажу згідно з супровідними документами.

У разі виявлення під час приймання матеріалів, розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника складається комерційний акт. В ньому вказується виявлена нестача матеріальних цінностей, лишки, якісні недоліки та їх причини. Акт прикладається до претензійних матеріалів, а в разі потреби – до матеріалів арбітражного суду.

Слід також перевірити дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання матеріальних цінностей і відпуску матеріалів за ними.

У процесі ревізії необхідно перевірити правильність і повноту оприбуткування матеріальних цінностей щодо невідфактурованих поставок шляхом зіставлення показників, відображених в актах приймання ТМЦ, з аналогічними показниками рахунків постачальників, які надійшли на підприємство, виявити розбіжності та їх причини. Разом з тим можна використовувати зустрічні перевірки первинних документів.

Під час ревізії операцій з матеріальними цінностями в дорозі слід встановити реальність і обґрунтованість сум, які обліковуються за даною статтею, за регістрами синтетичного і аналітичного обліку та балансу. Необхідно перевірити, чи не було випадків втрачених вантажів, за якими своєчасно не були подані претензії транспортним організаціям або які надійшли, але не оприбутковані матеріали.

У процесі ревізії операцій по відпуску матеріальних цінностей зі складів підприємства цехам основного виробництва, допоміжним та обслуговуючим виробництвам і господарствам, іншим структурним підрозділам необхідно встановити законність і обґрунтованість, своєчасність та правильність оформлення вищевказаних операцій.

У разі відпуску матеріалів на виробничі потреби ревізійного підприємства необхідно перевірити:

1) правильність застосування технічно-обґрунтованих норм витрачання матеріалів;

2) чи затверджений список відповідальних осіб у структурних підрозділах на отримання матеріальних цінностей зі складів та інших виробничих підрозділів підприємства, наявність зразків їх підписів на складах;

3) чи правильно оформляються відповідні документи на відпуск матеріальних цінностей.

Вибірково за окремими видами матеріалів зіставляються дані

складів про відпуск матеріалів із відповідними даними цехів і підрозділів про їх отримання, у разі розбіжностей з'ясовуються причини і приймаються заходи щодо ліквідації недоліків. Крім того, перевіряються операції по відпуску матеріальних цінностей стороннім покупцям. При цьому необхідно встановити законність і обґрунтованість цих операцій, своєчасність і правильність їх оформлення та оцінку їх вартості.

### **10.5. Перевірка використання сировини і матеріалів у виробництві**

Залежно від типу і галузевої специфіки промислового виробництва, особливості його організації і технологічного процесу, номенклатури споживання матеріалів і виробленої продукції, методів оперативного контролю за використанням матеріалів, методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на ревізійному підприємстві застосовуються відповідні методи ревізії за використанням матеріальних цінностей на виробництві продукції.

З початку ревізії необхідно перевірити правильність розрахунків і застосування норм витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів за діючими методами, галузевими нормативами.

Одночасно для перевірки нормування витрат і використання матеріальних цінностей у виробництві використовуються дані нормативів сировини і матеріалів на виробництво певного виду промислової продукції, які діють на ревізійному підприємстві. При встановленні завищених норм витрат доцільно провести контрольні запуски матеріалів і сировини у виробництво, оформлюючи це актами відповідної форми, зіставивши результати контрольного запуску з нормами, які застосовуються, і фактичними витратами сировини і матеріалів у виробництві за перевірочний період, можна встановити правильність дотримання відповідних норм.

Контроль фактичного використання сировини і матеріалів на виробництво промислової продукції доцільно проводити за двома напрямками:

- 1) використання і збереження сировини і матеріалів у заготовочних і підготовчих цехах (штампувальних, закрійних та ін.);
- 2) використання і збереження деталей, заготовок та інших напівфабрикатів в основних технологічних цехах (механообробних, механоскладальних, швейних, консервних, переробних та ін.).

Під час проведення ревізії, на підставі даних періодичної і річної звітності, в розрізі окремих цехів і виробничих ділянок та звітів цехів про виробничу діяльність, виробничих звітів цехів про витрату сировини і матеріалів на виробництво необхідно вивчити ефективність фактичного використання матеріальних цінностей та сировини на виробництві у порівнянні з плановими і нормативними показниками в цілому по підприємству.

Аналогічно на підставі калькуляції собівартості найважливіших видів виробленої промислової продукції, реєстрів аналітичного обліку витрат на виробництво по цих видах продукції вивчається правильність дотримання норм витрачання сировини і матеріалів за окремими видами промислової продукції. При цьому використовуються баланси сировини і матеріалів, виробничі звіти цехів при витраті сировини і матеріалів, реєстри аналітичного обліку, лімітно-забірні картки, акти і карти розкредитування сировини і матеріалів та ін.

#### ***10.6. Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів***

У процесі ревізії операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (МШП) на рахунку 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”, за яким ведеться їх облік за видами предметів, необхідно встановити:

- 1) правильність організованого ведення обліку надходження та витрачання МШП;
- 2) закріплення МШП за матеріально-відповідальними особами;
- 3) дотримання норм видачі інструментів, інвентарю і спецодягу на виробництво;
- 4) правильність і своєчасність оформлення документів на передачу МШП в експлуатацію, на вибуття із експлуатації предметів, які прийшли в непридатність і через інші причини (поломки, достроковий знос, крадіжки тощо);
- 5) своєчасність проведення інвентаризації МШП в установленому порядку при зміні матеріально-відповідальної особи, а також в інші терміни, встановлені діючою інструкцією.

При ревізії операцій по списанню МШП слід перевірити правильність та обґрунтованість видачі працівникам підприємств за встановленими нормами спецодягу та спецвзуття у безоплатне

користування. Крім того, необхідно вибірково методом перевірити своєчасність і правильність нарахування зносу МШП за рахунком 132 „Знос інших необоротних матеріальних активів” та віднесення його в дебет відповідних рахунків.

Вибірковим методом перевіряються також операції по списанню непридатних до використання в експлуатації МШП. Для цього слід перевірити своєчасність і правильність оформлення актів на списання (склад комісії, термін користування, вартість, причини вибуття МШП, сума, яка підлягає відшкодуванню винними особами, кількість і сума отриманих і оприбуткованих вторинних матеріалів.

### **Запитання для самоперевірки.**

1. Дайте визначення поняттю „товарно-матеріальні цінності”.
2. Які основні завдання перевірки товарно-матеріальних цінностей.
3. В чому полягають особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів.
4. Які основні питання перевіряються при ревізії збереження матеріальних цінностей та стану складського господарства.

### **Навчальні завдання.**

1. Зробіть порівняльну оцінку структури ТМЦ в бюджетних установах та на промислових підприємствах.
2. Проаналізуйте типові порушення в обліку операцій з ТМЦ.
3. Охарактеризуйте можливі порушення в складському обліку матеріальних цінностей.
4. Розкрийте сутність МБП.

**Рекомендована література за темою відповідно загального списку літератури: 12, 15, 21, 22, 23, 31, 34**

## Тема 11. Ревізія праці та її оплати

### Основні питання:

- 11.1. *Задачі, джерела інформації ревізії праці та її оплати.*
- 11.2. *Контроль обліку особового складу.*
- 11.3. *Перевірка розрахунків по оплаті праці.*
- 11.4. *Ревізія розрахунків за страхуванням.*

### **11.1. Задачі, джерела інформації ревізії праці та її оплати**

Контроль розрахунків з оплати праці є однією з найважливіших і спадних ділянок ревізійної роботи, так як безпосередньо зачіпає економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства, що перевіряється.

Головними задачами ревізії праці та її оплати є:

- 1) перевірка дотримання штатного розкладу на підприємстві;
- 2) вивчення організації і нормування праці, використання робочого часу;
- 3) оцінка системи оплати праці та її відповідність умовам праці;
- 4) перевірка правильності та своєчасності розрахунків з працівниками, а також цільового використання коштів, що призначені на оплату праці;
- 5) контроль правильності відрахувань із заробітної плати та нарахувань у державні цільові фонди.

Джерелами інформації при перевірці є:

1. накази і розпорядження про прийом на роботу, звільнення і надання відпусток, договори, контракти, документи обліку персоналу, особисті картки працівників;
2. документи з обліку виробітку готової продукції та здачі її на склад, рапорти, наряди, табелі обліку робочого часу;
3. документи, що надають право на отримання додаткової оплати праці, нарахування премій, надання допомоги, субсидій та компенсацій; розрахункові та платіжні відомості;
4. реєстри аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати; звітність підприємства з трудових показників та розрахунків з державними цільовими фондами .

Ревізору слід пам'ятати, то в умовах реформування економіки України найбільш часто змінюється нормативно-правова база з питань

оплати праці, тому він повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у своїй практичній діяльності.

### **11.2. Контроль обліку особового складу**

Незалежно від діючих на підприємстві форм і систем оплати праці, у першу чергу, необхідно перевірити облік особового складу, що ведеться у відділі кадрів підприємства.

У зв'язку з цим перевіряють рух особового складу, що оформляється наказом (розпорядженням) по підприємству про прийом на роботу, переведення, звільнення, надання відпустки.

Під час ревізії перевіряються особові картки, які ведуться на кожного працівника, де зазначають необхідні анкетні дані і фіксуються всі зміни, що відбуваються в його роботі. Поряд з цим перевіряють правильність присвоєння кожному працівникові табельного номера, причому кожному виробничому підрозділу відводиться своя серія номерів. Потім перевіряють правильність ведення оперативного обліку використання робочого часу, який може вестись або в цілому по підприємству, або по кожному виробничому підрозділу в спеціальному табелі обліку використання робочого часу. На його підставі в розрізі кожного місяця і кожного працівника перевіряють правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількість неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час та розрахунки із заробітної плати. Система табелювання особового складу і використання робочого часу в першу чергу, повинна контролюватися в період поточної діяльності підприємства від-повідними працівниками.

Більшість працівників підприємства оформлюється на роботу на підставі договорів. Укладається трудовий договір, як правило, шляхом оформлення наказу чи розпорядження власника про прийняття працівника на роботу. Тому ревізору слід перевірити, чи є такі накази про зарахування всіх робітників і службовців до штату підприємства.

Згідно з чинним законодавством України для деяких категорій працівників підставою для прийняття на роботу або зарахування на певну посаду є контракт. Перелік посад, на які працівники зараховуються (наймаються) за контрактом, на підприємствах, де контрактна форма трудового договору дозволена законодавством, визначається колективним договором. Цей перелік повинен бути оформлений як додаток до колективного договору. Під час ревізії треба перевірити, чи з

усіма такими особами укладено контракт.

### **11.3. Перевірка розрахунків по оплаті праці**

Методика ревізії нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці.

Розрахунок оплати праці робітників відрядників і визначення об'єму виконання робіт перевіряють на підставі первинних документів обліку виробітку. Для перевірки операцій, пов'язаних з виробітком продукції, заробітною платою, використовуються затверджені у встановленому порядку форми облікової документації, що залежать від характеру виробництва, системи організації й оплати праці та інших особливостей підприємства.

При здійсненні ревізії на підприємстві або його підрозділах з дрібносерійним і індивідуальним виробництвом, при проведенні разових ремонтних робіт використовуються нагромаджувальні або разові наряди. Якщо виробничий процес носить серійний характер, то контроль операцій, пов'язаних із виробітком, доцільно здійснювати на підставі маршрутних карт, які виписуються на партію деталей і супроводжують її по всьому технологічному процесу їх обробки.

При акордній системі оплати праці контроль здійснюють на підставі документів і обліку виконаних робіт та даних нарахування заробітної плати на підставі нарядів, які виписуються на окремі виробничі процеси і видаються бригаді або робітникові на початку роботи. У комплексних бригадах правильність нарахування заробітної плати перевіряють шляхом множення комплексної відрядної розцінки на об'єм робіт, виконаних бригадою.

На державних підприємствах, де розподіл заробітної плати між членами бригади здійснюється за фактичними ставками фактично відпрацьованого часу, необхідно перевірити коефіцієнт трудової участі кожного працівника та визначити реальний вклад кожного члена бригади в результаті колективної праці залежно від її індивідуальної продуктивності та якості.

При ревізії підсобних, допоміжних виробництв, обслуговуючих господарствах для перевірки виконаних робіт використовуються відомості виробітку продукції, відомості виходу продукції, дорожні листи та інші документи.

При ревізії розрахунків заробітної плати спеціалістів перевіряють

правильність присвоєння посадових розрядів згідно з наказом по підприємству відповідно до зайнятої посади. Перевірка розрахунку заробітної плати при неповному робочому місяці здійснюється шляхом ділення посадового окладу на кількість робочих днів цього місяця і множенням денної заробітної плати на кількість відпрацьованих робочих днів (за табелем).

Перевірка нарахування заробітної плати працівникам за тарифами здійснюється шляхом множення годинної тарифної ставки на кількість годин зміни.

Крім оплати праці за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, відпрацьований час, перевіряють нарахування інших видів виплат за нормами, передбаченими діючим законодавством, а саме:

- 1) за роботу в святкові і вихідні дні;
- 2) за роботу в нічний час;
- 3) за години простоїв не з вини працівника.

На підприємстві перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника. Види нарахувань, що включаються до середньої заробітної плати, порядок її обчислення регулюються Постановою КМУ "Порядок обчислення середньої заробітної плати" від 8.02.95 р. № 100 з доповненнями.

Контроль розрахунків з персоналом щодо оплати праці залежить від чисельності працівників і порядку оформлення операцій за нарахуванням заробітної плати і форми розрахунків. Розрахунково-платіжні відомості застосовується, в основному, на невеликих підприємствах із постійним складом працівників. На практиці частіше застосовується окремо розрахункові відомості і окремо платіжні відомості. Дані з заробітної плати кожного працівника нагромаджуються на особових рахунках.

При ревізії перевіряють також правильність нарахування і оплати днів відпустки, що здійснюється з урахуванням середнього заробітку за 12 попередні календарних місяців. Цей середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів і дає в результаті середньоденний заробіток працівника. Одержаний середньоденний заробіток множиться на кількість днів відпустки і визначається сума оплати чергової відпустки. Ці розрахунки відпускних працівникам

перевіряють на підставі застосування методів аналітичної перевірки.

Облік основної та додаткової заробітної плати ведеться за рахунком 66 „Розрахунки з оплати праці“. За даними кредитового сальдо рахунку перевіряють суму заборгованості підприємства працівникам із нарахованої, але не виданої заробітної плати. Контроль оборотів за дебетом зазначеного рахунку дає можливість перевірити суми видані готівкою або через перерахування, а також суми, утримані за виконавчими листами та інші утримання із заробітної плати.

Нараховані, суми основної та додаткової заробітної плати відносять на собівартість продукції, робіт, послуг. На промислових підприємствах такі нарахування заробітної плати перевіряють за дебетом рахунків: 23 „Виробництво“, 48 „Цільове фінансування і цільові надходження“, 81 „Витрати на оплату праці“, 91 „Загальновиробничі витрати“, 92 „Адміністративні витрати і за кредитом рахунка 66.

Перевірка правильності відображення заробітної плати на відповідних рахунках виробничих затрат здійснюється на підставі зведеної відомості її розподілу за кодами виробничих затрат, що складається бухгалтерією на основі первинних документів по заробітній платі.

#### ***11.4. Ревізія розрахунків за страхуванням***

Ревізія розрахунків промислових підприємств з органами соціального страхування є важливим напрямом ревізійної роботи. Її метою є контроль за правильністю, повнотою та своєчасністю здійснених відрахувань на соціальне страхування за всіма видами оплати праці за відповідний звітний період та перевірка своєчасності перерахування внесків і законності використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування. Перед проведенням ревізії передусім необхідно перевірити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження уповноваженими особами Пенсійного фонду, відділення Фонду соціального страхування.

Тарифи обов'язкових внесків на державне страхування для промислових підприємств встановлюються Верховною Радою України у відсотках до фонду оплати праці як штатних працівників, так і тих, що не перебувають у штаті підприємства.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Назвіть основні задачі *ревізії праці та її оплати*
2. Назвіть основні джерела інформації *ревізії праці та її оплати*
3. Які напрями перевірки обліку особового складу
4. Назвіть нормативно-законодавчі акти, якими керується ревізор під час перевірки оплати праці.

### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст перевірки організації облікової роботи в бухгалтерії.
2. Сформуйте та порівняйте питання, що вивчає ревізор під час перевірки розрахунків з оплати праці
3. Визначте кінцеву мету перевірки праці та її оплати.

**Рекомендована література за темою відповідно до загального списку літератури: 11; 15; 20; 22; 45; 46; 50**

## **Тема 12. Ревізія виробництва та реалізації промислової продукції**

### **Основні питання:**

*12.1. Задачі, джерела інформації та напрями ревізії.*

*12.2. Перевірка виконання виробничої програми*

*12.3. Ревізія витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.*

*12.4. Ревізія незавершеного виробництва у промисловості.*

*12.5. Ревізія операцій із реалізації готової продукції.*

### **12.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти та напрями ревізії**

Збільшення обсягів виробництва та насичення ринку товарами є однією з найважливіших задач усіх галузей господарства України. Основними задачами ревізії готової продукції та операцій з її продажу є:

- 1) перевірка правильності та своєчасності оформлення документів з руху готової продукції у матеріально-відповідальних осіб;
- 2) контроль за відвантаженням продукції та розрахунками з покупцями відповідно до укладених контрактів;
- 3) перевірка правильності оформлення операцій в обліку.

Для перевірки операцій з виробництва, реалізації і собівартості промислової продукції ревізор використовує наступні об'єкти:

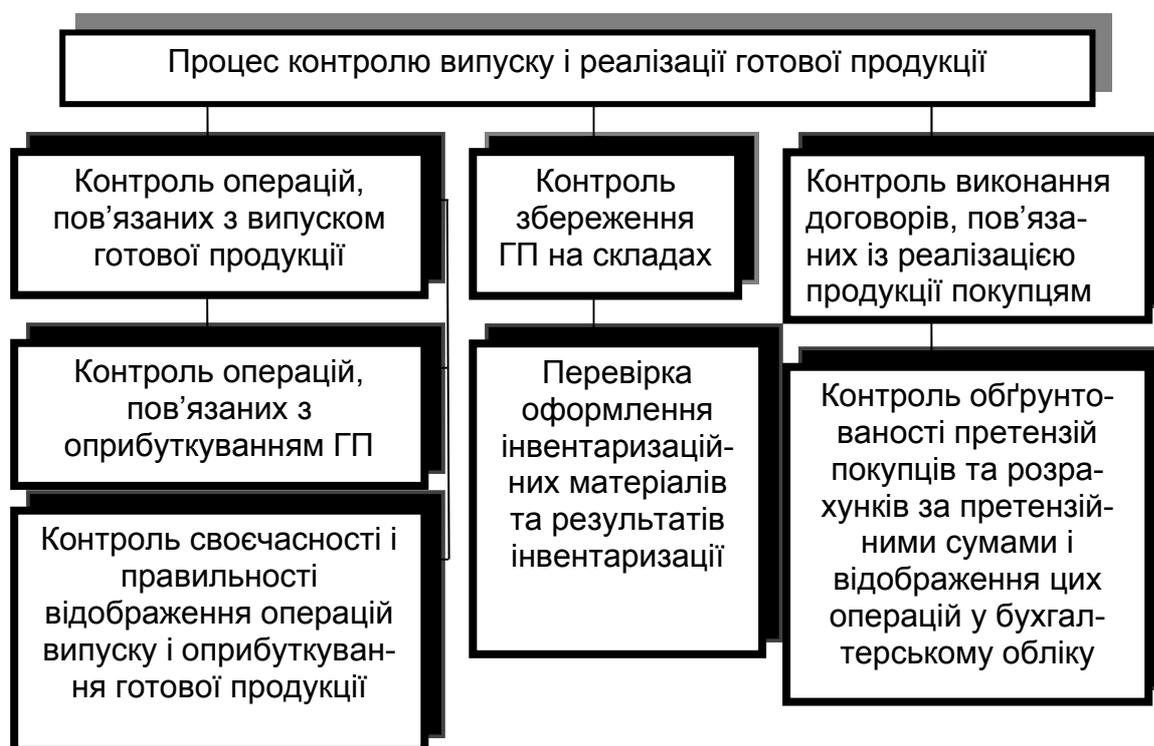
- 1) виконання планів виробництва, реалізації;
- 2) дисципліна поставок за обсягом, строками, якістю продукції;
- 3) витрати на виробництво і реалізацію продукції;
- 4) незавершене виробництво, його залишки і комплектність;
- 5) калькулювання собівартості продукції;
- 6) збереження продукції при виробництві і транспортуванні;
- 7) первинна документація з обліку;
- 8) бухгалтерський облік і звітність;
- 9) нестача продукції, брак, приписки та розмір збитків, відповідальні особи.

Джерела інформації ревізії виробництва та реалізації промислової продукції:

- 1) нормативно-договірна документація щодо поставок і реалізації продукції;

- 2) виробнича програма, виробничо-фінансовий (бізнес) план;
- 3) звіти про виконання плану виробництва продукції;
- 4) журнали-ордери, відомості зведеного обліку витрат виробництва;
- 5) картки (графіки) обліку руху деталей та ін.

Напрями ревізії операцій щодо випуску і реалізації продукції наведені на рис. 27.



**Рис. 27. Напрями ревізії операцій щодо випуску і реалізації продукції**

Основним нормативним документом з цих питань є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Державним комітетом промислової політики України.

### **12.2. Контроль виконання виробничої програми**

Ревізію виробництва промислової продукції розпочинають із вивчення виробничої програми, її реальності та забезпечення її виробничими потужностями, сировиною, комплектуючими виробами,

трудовими ресурсами.

У процесі перевірки виконання виробничої програми необхідно:

1) перевірити забезпеченість її виробничими потужностями підприємства, яка визначається з урахуванням виробничих потужностей цехів, ділянок і обладнання;

2) перевірити показники виробництва продукції за кожним її видом в натуральному вигляді.

3) вивчити показник ритмічності виробництва промислової продукції (з'ясувати випадки відхилень у виконанні виробничої програми, факти порушення затвердженого графіку випуску продукції по дільницях, цехах і підприємству в цілому за звітними періодами).

Також в ході перевірки ревізор вивчає виконання фондоутворюючих показників, за якими здійснюються відрахування до фондів споживання і нагромадження та ін., з метою встановлення достовірності величини цих фондів та витрачання їх згідно з діючими нормативно-правовими актами. У випадках порушення цих актів ревізор визначає розмір збитків та відповідальних за них осіб. Так, якщо ревізор виявив приписки у обсязі випущеної і реалізованої продукції, то цими діями на підприємстві необгрунтовано занижено собівартість продукції і завищено прибутки (доходи), від яких згідно із затвердженими нормативами відраховано кошти у фонди споживання і нагромадження більше, ніж належить, а потім кошти цих фондів було витрачено не за призначенням. Ревізор в цьому випадку має скласти аналітичний розрахунок, де визначити, на яку суму приписано обсяг випущеної і реалізованої продукції, завищено відрахування коштів до зазначених фондів, скільки з них витрачено не за призначенням і хто з працівників підприємства відповідальний за вчинене правопорушення.

Ревізуючи операції повноти оприбуткування виробленої промислової продукції, слід перевірити первинні документи і звіти по випуску і здачі продукції на склад та відображення даних в аналітичному обліку за кредитом рахунку 23 „Виробництво” і дебетом рахунку 26 „Готова продукція”. Також необхідно перевірити правильність оцінки готової продукції на складах. На практиці зустрічаються випадки, коли в обсяг продукції входить продукція, яка не виготовляється підприємством, тому перевірку підлягають первинні документи, на підставі яких відображені операції з її оприбуткування та їх законність. Рекомендується провести раптову контрольну інвентаризацію готової

продукції на складах як відправний момент для ревізії операцій повноти її оприбуткування.

### **12.3. Ревізія витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних затрат, пов'язаних з виробництвом продукції, обчисленням фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Для управління формуванням затрат на виробництво продукції (робіт, послуг) у промисловості повинно бути забезпечене повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за плановими (звітними) періодами. Калькулювання собівартості продукції – найбільш складний об'єкт ревізії, оскільки при цьому необхідно визначити всю сукупність затрат на виробництво продукції, правильність їх розподілу між завершеними і незавершеними виробами, встановити відхилення за статтями калькуляції і елементами затрат, відображених у нормативній (плановій) і фактичній калькуляції собівартості виробів. Потреба у цьому виникає в зв'язку з тим, що підприємства-виготовлювачі порушують клопотання перед відповідними органами про встановлення на продукцію індивідуальних цін. Нерідко такі калькуляції складають з порушенням нормативних документів, що призводить до неправильного ціноутворення. При цьому на вироби затверджують завищені ціни, підприємства підвищують рентабельність продукції без додаткових виробничих затрат на поліпшення якості. Ревізор повинен обчислити суму доходу (прибутку) від завищення цін на продукцію для внесення до державного бюджету, а також розробити пропозиції для профілактики подібних порушень. Особливе значення мають калькуляції собівартості продукції, які складають для встановлення цін на продукцію і визначення взаємовідносин з державним бюджетом щодо сплати податків. Завищення цін на продукцію підприємств дає змогу створювати їм доходи, які розподіляють між працівниками у вигляді заробітної плати. Ревізори, досліджуючи ці питання, мають встановити не лише суму заподіяних збитків, а й конкретних осіб, відповідальних за них.

Ревізію слід розпочинати з аналізу складу витрат на виробництво. Для цього необхідно перевірити відповідність віднесених витрат на

виробництво певного виду промислової продукції, вказаних у Законі „Про оподаткування прибутку підприємств” і „Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”.

У процесі вивчення стану витрат, віднесених на дебет рахунку 23 „Виробництво”, ревизору слід перевірити достовірність, законність і повноту відображення витрат на формування собівартості промислової продукції з кредиту відповідних рахунків.

Перевіряючи фактичні витрати на списання матеріальних цінностей, з'ясовують витрати на їх придбання і правильність списання на окремі одиниці калькулювання. Особливу увагу при перевірці слід приділити вивченню впливу ціни на матеріальні цінності за рахунок транспортно-заготівельних витрат.

Під час визначення суми відхилень на придбанні матеріальні цінності ревизору слід звернути увагу на законність списання суми відхилень від ціни на собівартість продукції. Для цього на підприємстві складається відповідний розрахунок. У разі включення у собівартість продукції значно більшої суми відхилень, ніж передбачено розрахунком, слід визначити суму прихованого неоподаткованого прибутку.

Під час перевірки підприємств, які враховують вартість матеріальних цінностей за фактичною собівартістю, ревизору за обіговими відомостями обліку матеріальних цінностей необхідно визначити, чи не мали місце факти збільшення фактичних витрат у залишках шляхом перекидання вартості одних видів матеріалів на інші з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції. Крім того, слід перевірити факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості ПДВ.

Особлива увага при аналізі формування собівартості готової продукції, відображеної на рахунку 26 „Готова продукція”, приділяється вивченню фактів включення в собівартість продукції вартості сировини і матеріалів, переданих у виробничі підрозділи, але фактично не використаних у виробництві. Також необхідно перевірити правильність списання відходів, які вираховуються із вартості сировини і матеріалів та відображення цих операцій у даних обліку.

Особливо уважно слід перевіряти правильність списання сировини і матеріалів на виготовлення окремих видів продукції. З цією метою первинні документи по списанню матеріальних цінностей та звітні

документи структурних підрозділів необхідно звірити з фактичними даними, відображеними в регістрах бухгалтерського обліку.

#### **12.4. Ревізія незавершеного виробництва у промисловості**

У процесі ревізії необхідно перевірити достовірність фактичних залишків по незавершеному виробництву, організацію ревізії за рухом деталей і напівфабрикатів на виробництві, порядок проведення інвентаризації і оцінки незавершеного виробництва. Ревізія розпочинається із з'ясування реальності встановлених залишків обліку незавершеного виробництва та відповідності суми на рахунках 23 „Незавершене виробництво”, 25 „Напівфабрикати” даним Головної книги. У свою чергу, залишок на рахунку 23 підтверджується даними відомостей зведеного обліку витрат на виробництво у розрізі цехів, дільниць по видах продукції або замовлень, а на рахунку 25 – даними обігових чи сальдових відомостей по обліку руху напівфабрикатів.

У процесі ревізії незавершеного виробництва перевіряють умови зберігання та стан обліку деталей і напівфабрикатів у виробництві. Для цього необхідно на підставі конструкторської і технологічної документації вивчити маршрут руху деталей у процесі їх обробки, порядок комплектування вузлів, збірних з'єднань і виробів в цілому, норму витрачання деталей і напівфабрикатів на одиницю вибору. Після цього ревізія безпосередньо в цехах і на міжцехових складах з'ясовує, шляхом огляду місць зберігання і опитування працівників, умови зберігання, встановлює порядок передачі деталей з одного робочого місця на інше, міжцехове переміщення напівфабрикатів.

У цехах перевіряється правильність заповнення здавальних накладних, карток подетального і подетально-операційного обліку деталей, маршрутних листів і комплектуючих відомостей. Вибірково перевіряється відповідність кількості переданих і прийнятих деталей з однієї операції на іншу, з одного цеху в інший.

Ретельній перевірці підлягають звіти цехів і місцевих складів про рух деталей. Ревізор встановлює, ким вони складені, на підставі яких вихідних даних і для якої мети, чи є взаємозв'язок між ними і бухгалтерським обліком незавершеного виробництва. Контролюється своєчасність і правильність проведених інвентаризацій незавершеного виробництва. Для цього необхідно переглянути інвентаризаційні описи, звіральні відомості, протоколи засідань інвентаризаційних комісій. Звертається увага на термін і порядок проведення інвентаризації,

виведення її результатів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Разом з тим обов'язковій перевірці підлягають дорогоцінні деталі і напівфабрикати. Місцем проведення вибіркової інвентаризації насамперед мають стати склади, цехи, дільниці, в яких виявлені випадки нестач матеріальних цінностей. Перевірці також підлягає правильність оцінки незавершеного виробництва.

### ***12.5. Ревізія операцій із реалізації готової продукції***

Ревізію операцій із реалізації готової продукції розпочинають з перевірки правильності і повноти відображення в обліку її вартості. Для цього слід перевірити первинні документи та звіти по випуску і здачі продукції, а також аналітичний облік на складах. Також необхідно перевірити виконання договорів щодо реалізації продукції. Фактичний обсяг відвантаженої продукції перевіряється за даними відомостей 16, журналу-ордеру 11, де можна перевірити реалізацію продукції стосовно кожного покупця і підприємства загалом.

Особливу увагу ревізор приділяє перевірці правильності відображення в відомості 16 даних первинних документів щодо відвантаження готової продукції. Перевіряється повнота включення суми вартості продукції до цієї відомості. Перевіряючи законність цін на готову продукцію, користуються відповідними договорами і законодавством, яке регулює їх граничні норми. Ревізору необхідно перевірити правильність і своєчасність складання рахунку платіжної вимоги за відвантаженою продукцією. Особливу увагу приділяють вивченню питання правильності оформлення платіжних документів і повноти розрахунків за відвантаженою продукцією. Відповідно до відомості 16 перевіряється правильність відображення суми за статтями балансу.

Основним моментом перевірки достовірності облікових і звітних даних з реалізованої продукції є ретельне вивчення прикладених до виписок банку платіжних документів, на підставі яких проведені записи у журналі-ордері 4. Це дає змогу перевірити повноту оплати реалізованої продукції. Стосовно кожного покупця необхідно ретельно з'ясувати суму попередньої оплати і перевірити правильність розрахунків з ними.

Аналізуючи включені в обсяг реалізації суми і копії товарних чеків, ревізор порівнює по номенклатурі з оприбуткування цих товарів і визначає ступінь виключення всіх сум в обсяг реалізації і обґрунтованість

цін на товари. Перевіряється відповідність аналітичного обліку товарів даним синтетичного обліку. Особлива увага приділяється вивченню операцій з списання готової продукції та правильності відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку. Також слід перевірити економічну обґрунтованість списання поза виробничих витрат на собівартість реалізованої готової продукції та правильність визначення результатів від реалізації, об'єктивність відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку і звітності. У процесі ревізії операцій з реалізації готової продукції та її собівартості перевіряють інформацію, відображену на рахунку 90 „Собівартість реалізації”, на якому за дебетом відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати”. При ревізії необхідно враховувати, що адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до виробничої собівартості готової та реалізованої продукції.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Назвіть основні задачі ревізії готової продукції та операцій з її продажу.
2. Які об'єкти перевірки операцій з виробництва, реалізації і собівартості промислової продукції?
3. Перерахуйте джерела інформації ревізії виробництва та реалізації промислової продукції.
4. Які напрями перевірки ревізії виробництва та реалізації промислової продукції?

### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст перевірки виконання плану виробництва продукції.
2. Наведіть класифікацію витрат за різними ознаками.
3. Опишіть особливості ревізії калькулювання собівартості продукції.
4. Розкрийте зміст ревізії обґрунтованості валових витрат.
5. Визначте зміст ревізії незавершеного виробництва у промисловості.

### **Рекомендована література за темою відповідно до загального**

**списку літератури: 11; 14; 15; 20; 21; 22; 45; 46**

## **Тема 13. Ревізія результатів діяльності та власного капітала підприємства**

### **Основні питання:**

*13.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії.*

*13.2. Ревізія правильності оцінки отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності.*

*13.3. Контроль фінансового стану підприємства.*

*13.4. Ревізія операцій по формуванню та зміні статутного капіталу.*

### ***13.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії***

Основним завданням ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства є оцінка динаміки показників формування прибутку, обґрунтованості фактичної величини утворення і розподілу прибутку; перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати; виявлення факторів, які впливають на формування прибутку; оцінка можливих резервів подальшого зростання прибутку на основі оптимізації обсягів виробництва і витрат.

Об'єктами ревізії є облік доходів і фінансових результатів, організація аналітичної роботи на підприємстві.

Джерелами інформації при ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства є: первинна документація з обліку доходів і результатів діяльності, форми фінансової звітності, аналітичні розрахунки.

Перевірка фінансових результатів і фінансового стану підприємства потребує застосування таких методичних прийомів ревізії:

- 1) обстеження діяльності підприємства та визначення доходів і фінансових результатів;
- 2) аналітичне зіставлення доходів і витрат за допомогою методів економічного аналізу;
- 3) розрахунки обґрунтованості доходів;
- 4) зустрічна перевірка документів;
- 5) дослідження документів за сутністю і змістом;
- 6) зіставлення даних фінансових звітів з обліковими даними.

### 13.2. Ревізія правильності оцінки отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності

Контроль фінансових результатів включає кілька етапів, які представлено на рис. 28

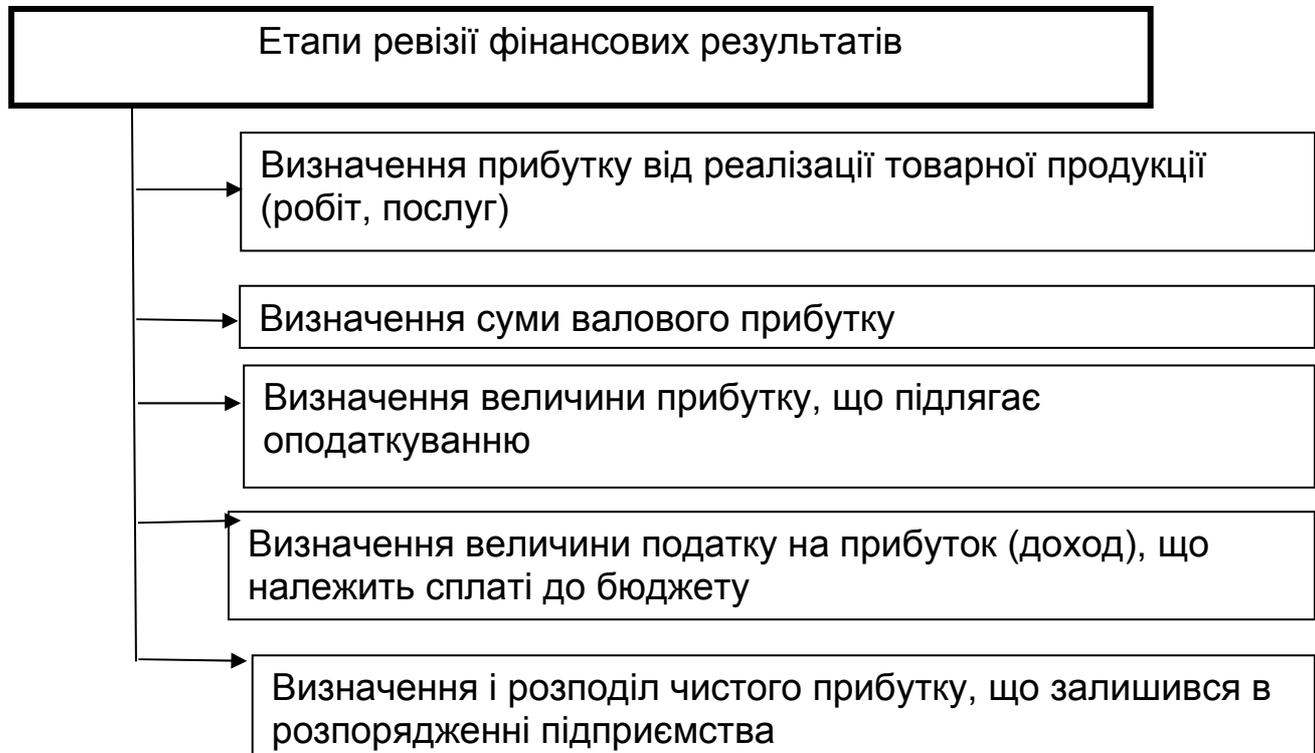


Рис. 28. Етапи ревізії фінансових результатів підприємства

Під час ревізії фінансових результатів необхідно перевірити повноту і законність відображення операцій за балансовим рахунком 79 „Фінансові результати” та його субрахунками і рахунками 441 „Прибуток нерозподілений”, 442 „Непокриті збитки” 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді”. Оскільки фінансові результати підприємства формуються від одержаних доходів, у процесі ревізії слід вивчити законність операцій за рахунками: 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід” 72 „Дохід від участі в капіталі”, 73 „Інші фінансові доходи”, 74 „Інші доходи”, 75 „Надзвичайні доходи”.

На підставі Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” і правил його застосування ревізор вивчає законність віднесення витрат на результати фінансової діяльності підприємства. При аналізі втрат і нестач ТМЦ, списаних понад установлених норм

збитку, ревізор з'ясовує, через які причини невідшкодовані втрати і нестачі з винних осіб та перевіряє законність їх списання. Під час перевірки законності віднесення витрат від анульованих виробничих замовлень і за державними контрактами на збитки необхідно вивчити документи, на підставі яких відкрито замовлення, проаналізувати проведені витрати та повноту їх відображення в обліку. За наявності законсервованих діляниць виробництва на підприємстві вивчають витрати на їх утримання стосовно відповідних статей та правильність відображення в обліку.

Особливу увагу приділяють правильності і своєчасності списання дебіторської заборгованості, термін позовної давності за якою минув, на інші витрати операційної діяльності. Для цього потрібно перевірити достовірність заборгованості, причини несплати заборгованості і правильність їх відображення на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку. Також перевіряється законність списання на інші витрати операційної діяльності боргів по нестачах і втратах від псування цінностей, крадіжках, сумнівних і безнадійних боргах, втратах від знецінення запасів, визнаних штрафів, та ін.

У процесі ревізії необхідно ретельно вивчити операції, відображені за рахунками: 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979 та на рахунках 98 „Податки на прибуток” і 99 „Надзвичайні витрати”, де відображені операції з втрат від стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій та інших надзвичайних витрат.

Під час здійснення ревізії витрат, пов'язаних зі збитками минулих років, виявлених у звітному періоді, ревізор визначає законність і правильність їх списання. У процесі перевірки порівнюються показники, відображені в регістрах бухгалтерського обліку на рахунку 79 „Фінансові результати” і відповідних формах фінансової звітності, вивчаються відхилення, які відображаються в акті ревізії.

### **13.3. Контроль фінансового стану підприємства**

Оцінка фінансового стану підприємства є важливою для визначення його конкурентоспроможності і фінансової стабільності. Під час ревізії необхідно: оцінити платоспроможність підприємства в динаміці за звітними періодами; визначити суму оборотного капіталу та його співвідношення з короткостроковими зобов'язаннями; вивчити структуру джерел коштів; зробити розрахунок співвідношення

дебіторської заборгованості і запасів та оцінку прибутковості підприємства; здійснити факторний аналіз рентабельності; визначити довгострокову платоспроможність.

До платоспроможного підприємства належить те, в якому сума поточних активів (запаси, кошти, дебіторська заборгованість та інші активи) більша або дорівнює її зовнішній заборгованості. Слід мати на увазі, що наявність запасів на державних підприємствах не визначає реальної платоспроможності, оскільки в умовах ринкової економіки запаси незавершеного виробництва, готової продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, в разі банкрутства підприємства, можуть виявитися не реалізованими для погашення зовнішніх боргів (частина їх просто неліквідна), а на балансі перебувають як запаси.

До легкоререалізованих активів належать кошти і дебіторська заборгованість та повною мірою виробничі запаси. Тому необхідно скласти уточнений розрахунок платоспроможності з урахуванням відповідності легкоререалізованих активів зовнішній заборгованості.

Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства встановлюється за зміною показника оборотного капіталу, що визначається як різниця між всіма поточними активами і короткостроковими боргами наприкінці року. Порівняння показує зростання оборотного капіталу підприємства.

Ринкові умови господарювання змушують підприємства в будь-який період мати змогу терміново повернути короткострокові борги. Спроможність підприємства виконати терміново зобов'язання визначається показником, що характеризує відношення оборотного капіталу до короткострокових зобов'язань. Це співвідношення має дорівнювати одиниці.

Ліквідність – це спроможність оборотних коштів перетворитися у готівку, необхідну для нормальної фінансово-господарської діяльності. Ліквідність балансу визначається як ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, термін переходу яких в грошову форму відповідає терміну погашення зобов'язань. Ревізору необхідно провести розрахунки і проаналізувати стан ліквідності балансу підприємства та зробити відповідні висновки.

Контролюючи фінансовий стан, слід проаналізувати коефіцієнт обертання обігових коштів. За допомогою методів економічного аналізу розраховують протяжність одного обороту, кількість обертів, суму

вивільнених чи додатково вкладених в обіг коштів.

Ревізор вивчає раціональність формування джерел коштів за їх структурою. Оцінка структури джерел коштів, яку слід давати в банківські установи, кредиторам, стосується зміни частки власних коштів у загальній сумі джерел коштів із поглядів фінансового ризику, при складанні угод, договорів. Контроль фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства допомагає зростанню ділової активності ревізійного підприємства та підвищенню ефективності господарювання.

#### ***13.4. Ревізія операцій по формуванню та зміні статутного капіталу***

Під час ревізії контролю підлягає вся інформація про стан і рух коштів за різновидами кожного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також інформація при нерозподілені прибутки (непокриті збитки) та кошти забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Завдання ревізії полягає в тому, щоб забезпечити контроль формування і цільового використання капіталу та коштів цільового фінансування і цільових надходжень.

Інформація про статутний капітал зосереджена на рахунку 40 „Статутний капітал”. При ревізії встановлюють правильність записів за кредитом і дебетом цього рахунка та реальність виведеного в ньому сальдо. За даними кредиту рахунка 40 перевіряють законність джерел його поповнення за рахунок додаткового, пайового, резервного, неоплаченого капіталу, коштів нерозподіленого прибутку, вкладень засновників (учасників). За дебетом цього рахунка перевіряють вилучення статутного капіталу для поповнення відповідних видів капіталу.

Законність створення резервного капіталу підприємства перевіряють відповідно до чинного законодавства та установчих документів. Так, поповнення цього капіталу здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку і, як правило, використовується на додаткові заходи для поповнення статутного капіталу або для покриття нерозподілених збитків. Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами та напрямками використання, що відображаються в аналітичному обліку.

Для перевірки достовірності операцій, пов'язаних із нерозподіленими прибутками (непокритими збитками), використовується облікова інформація, що відображається на відповідних субрахунках рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”. Перевірці підлягають суми нерозподілених прибутків та непокрітих збитків поточного і минулого років, а також використання прибутку в поточному році. За даними субрахунку 442 „Непокріті збитки” перевіряють обґрунтованість утворення цих збитків та законність їх списання за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного, пайового чи додаткового капіталу.

Під час ревізії за даними кредиту рахунка 38 "Резерв сумнівних боргів" перевіряється інформація щодо законності і реальності створення цього резерву. Записи за кредитом даного рахунка порівнюють із даними рахунків обліку витрат. Списання сумнівної заборгованості перевіряється з погляду відповідності його П(с)БО №10 „Дебіторська заборгованість” [32]. При цьому перевіряють правильність відображення цих операцій за дебетом рахунка 38 „Резерв сумнівних боргів” і за кредитом рахунків, де обліковується дебіторська заборгованість. Невикористані суми цих резервів повинні відноситись на відповідні рахунки обліку доходів.

Для перевірки коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується інформація рахунка 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”. Зокрема, за кредитом цього рахунка перевіряють формування коштів цільового призначення, що отримані на здійснення певних заходів, а за дебетом – правильність і цільове використання коштів цільового призначення. Такі кошти можуть надходити в порядку субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб. При ревізії в першу чергу перевіряють законність операцій та повноту їх відображення в обліку.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Назвіть основні завдання ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства.
2. Що є об'єктами ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства?
3. Перерахуйте методичні прийоми ревізії фінансових результатів

4. Назвіть джерела інформації перевірки фінансових результатів і фінансового стану підприємства.

5. Перерахуйте етапи ревізії фінансових результатів.

6. Назвіть нормативно-законодавчі акти, якими керується ревізор під час перевірки фінансових результатів і фінансового стану підприємства.

7. Що таке ліквідність?

### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст ревізії правильності оцінки отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності.

4. Розкрийте зміст ревізії фінансового стану підприємства.

5. Визначте зміст перевірки операцій по формуванню та зміні статутного капіталу.

**Рекомендована література за темою відповідно до загального списку літератури: 10; 11; 32; 45; 46**

## **Тема 14. Ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності**

### **Основні питання:**

- 14.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії.*
- 14.2. Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії.*
- 14.3. Перевірка достовірності бухгалтерського обліку.*
- 14.4. Контроль бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства.*
- 14.5. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю.*

### **14.1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії**

Основними задачами перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього ревізії є:

- 1) всебічне вивчення організації обліку та внутрішнього ревізії за раціональним використанням грошових коштів і матеріальних ресурсів, забезпеченням власності підприємства;
- 2) встановлення повноти, своєчасності та достовірності відображення господарських і фінансових операцій в первинних документах і облікових регістрах відповідно до діючих національних П(с)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку;
- 3) контроль за забезпеченням впровадження сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;
- 4) контроль за достовірністю відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності кількісних і якісних показників роботи підприємства.

Основним завданням ревізії обліку і звітності є гарантування для суб'єкта господарювання достовірності даних про сплату податків, оцінки діяльності за минулий звітний період та прогнозування її на наступні періоди.

Джерелами інформації при перевірці є наказ про облікову політику, первинні облікові документи, посадові інструкції працівників бухгалтерії, фінансова, статистична та оперативна звітність.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен вестися безперервно

з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

#### **14.2. Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії**

На першому етапі перевірки ревізор повинен ознайомитися зі структурою бухгалтерського апарату підприємства, організаційними формами та методами ведення бухгалтерського обліку. Слід також вивчити дотримання функціональних обов'язків головним бухгалтером підприємства.

Необхідною умовою чіткої організації обліку в бухгалтерії є:

1) розподіл службових обов'язків між працівниками апарату бухгалтерії;

2) забезпечення бухгалтерії промислового підприємства необхідними нормативними документами, обліковими реєстрами, бланками первинних бухгалтерських документів і звітами;

3) наявність графіку здачі матеріально відповідальними особами, структурними підрозділами підприємства всіх необхідних бухгалтерських документів, звітів і зведень;

4) забезпечення у відповідності з встановленими правилами збереження архіву бухгалтерських документів, реєстрів обліку і звітів поточного і попередніх років.

Стан звітної дисципліни характеризує здавання звітів матеріально-відповідальними особами у встановлені терміни, проведення облікових робіт відповідно до графіка здачі місячних, квартальних і річних звітів в органи державної податкової адміністрації, органи статистики та вищі органи управління. У процесі перевірки ревізор також вивчає такі питання:

1) чи ознайомлені працівники підприємства, що оформляють первинні документи, з веденням бухгалтерського обліку, з положеннями, інструкціями і вказівками, які регламентують облік основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів, витрат виробництва; порядком заповнення документів, облікових реєстрів і форм звітності;

2) чи своєчасно доведені до складів, цехів, відділів і служб промислового підприємства списки осіб, які мають право підпису на оформлення документів на отримання товарно-матеріальних цінностей;

3) наявність цінників на матеріали, напівфабрикати, готові вироби.

Відповідне оформлення даних бухгалтерського обліку вимагає використання бланків встановленої форми та їх заповнення відповідно до „Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженого Наказом МФ України від 24.05.95 р. № 88, [24] наявності реєстрів бухгалтерського обліку, встановлених інструкціями і вказівками Міністерства фінансів України та відповідних міністерств, відомств, правильне і акуратне відображення записів, підведення підсумків по обігах і залишків на початок і кінець кожного звітного періоду.

### **14.3. Перевірка достовірності бухгалтерського обліку**

Під час перевірки стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності ревизору необхідно вивчити:

1) правильність оформлення здійснених фінансово-господарських операцій та повноту і своєчасність їх відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку і реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;

2) достовірність та відповідність записів балансів даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку;

3) своєчасність здачі бухгалтерської звітності у відповідні органи.

Ревизору також слід вивчити, наскільки стан бухгалтерського обліку забезпечує контроль за обґрунтованістю і законністю витрачання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, збереженням грошових коштів, матеріальних цінностей, основних засобів та достовірністю розрахунків.

Перевіряючи стан бухгалтерського обліку, ревизор вивчає питання:

1) забезпечення бухгалтерського обліку витрат виробництва відповідно до затвердженого положення та методології обліку;

2) організацію документообігу;

3) правильності ведення обліку основних засобів, нематеріальних активів, проведення їх інвентаризації відповідно до діючої інструкції;

4) дотримання вимог діючої інструкції по складанню бухгалтерської звітності, її якості, достовірності та повноти.

Бухгалтерський облік є суворо документальним, тому в процесі перевірки необхідно вивчити якість оформлення документації, а саме: наявність оригіналів документів, які підтверджують здійснення господарсько-фінансових операцій, правильне їх заповнення відповідно до встановлених форм, наявність необхідних реквізитів, підписів відповідальних осіб, у разі потреби погашення штампами встановленої форми. Наявність чисельних не оговорених і неправильно виправлених помилок у записах бухгалтерських реєстрів і банківських документах, де виправлення взагалі не допускається, свідчить про незадовільний стан бухгалтерського обліку на підприємстві.

Достовірність обліку і звітності в повному обсязі може бути визначена тільки при ревізії фінансово-господарської діяльності промислового підприємства. Під час ревізії окремих напрямів діяльності підприємства достовірність первинних документів встановлюється за допомогою логічного ревізії та фактичної перевірки здійснюваної операції, використовуючи метод зустрічної перевірки.

У разі ревізії стану бухгалтерського обліку значну увагу приділяють вивченню порядку відображення господарських операцій на рахунках і отримання звітної інформації. Ревізору необхідно перевірити облікові реєстри (їх форму, побудову, порядок і своєчасність заповнення), відповідність аналітичних рахунків синтетичному обліку, можливість безпосереднього заповнення форм звітності на підставі облікових даних. Перевірці підлягає кожна форма звітності зокрема. У разі ревізії окремих форм з'ясовують повноту і достовірність звітних показників, правильність оформлення і наявність відповідних підписів, точність підрахунків проміжних і зведених підсумків, розрахунки відсотків, середніх величин, взаємозв'язок з іншими формами звітності за однорідними показниками.

В умовах застосування ПЕОМ спочатку потрібно з'ясувати наявність і правильність розробки і адаптації програми та забезпечення підприємства обліковою інформацією. Всі виявлені факти порушення діючої методології обліку, виправлення і перекручення звітності відображають в акті ревізії.

Перевірка стану обліку забезпечує достовірність безперервного відображення господарської та фінансової діяльності підприємства для поточного інформування менеджерів, маркетологів та інших управлінців

для прийняття рішень щодо ефективності господарювання та ревізії за використанням капіталу і ресурсів виробництва та достовірності фінансової звітності.

#### **14.4. Контроль бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства**

Особливо відповідальною роботою ревізора є перевірка бухгалтерської звітності підприємства. Нормативною базою, що керується ревізор при цьому, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також національні стандарти бухгалтерського обліку, затверджені Мінфіном України.

Підприємство складає місячну, квартальну і річну звітність, у якій відображаються всі активи і пасиви, які має власник.

Для впевненості у правильності складання бухгалтерського Балансу (форма №1), Звіту про фінансові результати (форма №2), Звіту про рух грошових коштів (форма №3) та Звіту про власний капітал (форма №4) ревізору необхідно перевірити взаємну погодженість показників фінансової звітності. Доречно для такої перевірки ревізору скласти спеціальну таблицю взаємозв'язків показників, які відображені у звітних формах.

Після того як ревізор перевірів взаємну погодженість показників фінансової звітності підприємства за рік, який контролюється, і виявив певні розбіжності, він разом із головним бухгалтером підприємства встановлює їх причини. При потребі до звітності керівником підприємства вносяться необхідні корективи.

Переконавшись у достовірності фінансової звітності, яка складена за даними бухгалтерського обліку, підтвердженого первинною документацією про господарську діяльність підприємства, ревізор має підстави підтвердити правильність складання та її достовірність.

#### **14.5. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю**

Перевірку стану внутрішнього контролю доцільно розпочинати з вивчення положень про відділи і служби структурних підрозділів промислового підприємства та посадових інструкцій окремих відповідальних адміністративних і інженерно-технічних працівників, розподіл їх службових обов'язків. Ретельнішій перевірці підлягають виконання контрольних функцій працівниками бухгалтерської та

фінансової служби підприємства.

Працівники бухгалтерії, приймаючи первинні документи, перевіряють збереження і організацію сортового обліку ТМЦ на складах готової продукції, матеріалів, інструментів, спецодягу, напівфабрикатів і незавершеного виробництва в цехах, а також стану каси і порядок ведення касової книги, здійснюють контроль за законністю проведених господарсько-фінансових операцій і збереженням власності підприємства.

Головний бухгалтер разом з керівниками інших структурних підрозділів здійснює контроль:

- 1) встановленого порядку приймання і відпуску ТМЦ, готової продукції;
- 2) правильності і законності витрачення грошових коштів під час розрахунків з постачальниками, покупцями, підзвітними особами та робітниками по оплаті праці;
- 3) суворого дотримання касової і фінансової дисципліни;
- 4) законності списання нестач, втрат.

У процесі ревізії виявляють порушення і недоліки в здійсненні контрольних функцій посадовими особами ревізійного підприємства.

Якщо в структурі промислового підприємства є внутрішня контрольно-ревізійна служба, то слід перевірити її роботу. Для цього використовують плани проведення перевірок, акти перевірок, накази, розпорядження, протоколи засідань за результатами проведеної контролерами роботи. У разі розгляду цих матеріалів встановлюються повнота охоплення контролем структурних підрозділів підприємства, періодичність і своєчасність проведення перевірок, участь в них окрім контролерів фахівців інших служб, використання керівництвом підприємства результатів внутрішнього контролю в управлінні виробництвом та укріпленні контролю за збереженням власності підприємства.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Назвіть основні задачі перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.
2. Яке завдання ревізії обліку і звітності?
3. Перерахуйте джерела інформації перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

4. Які напрями перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю?

5. Назвіть нормативно-законодавчі акти, якими керується ревізор під час перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.

#### **Навчальні завдання**

1. Розкрийте зміст перевірки організації облікової роботи в бухгалтерії.

2. Сформуйте та порівняйте питання, що вивчає ревізор під час перевірки організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3. Визначте кінцеву мету перевірки стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

4. Розкрийте зміст ревізії бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства.

5. Визначте зміст перевірки стану внутрішньогосподарського контролю.

**Рекомендована література за темою відповідно до загального списку літератури: 10; 11; 15; 20; 23; 45; 46**

## Глосарій

*Абстрагування* (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом уявного відволікання шляхом абстракції переходити від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і т. ін.).

*Аналіз* (від гр. *analysis* – розкладання) – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

*Аналітичне угруповання* – сукупність прийомів статистичних угруповань по однорідності ознак контрольованих об'єктів і виявлених недоліків. Використовується цей прийом при складанні таблиць, що містять аналіз факторів, що негативно впливають на виконання плану випуску і реалізації продукції, виникнення шлюбу виробів; розрахунок природного збитку товарно-матеріальних цінностей; аналіз факторів збитковості окремих видів продукції і т. ін.

*Аналогія* – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується в контролі.

*Анкетування* – один із прийомів опитування.

*Аудит* – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первісних документів та іншої інформації про фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідальності діючому законодавству та встановленим нормам.

*Аудит ефективності* - це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

*Аудит на відповідність* – аудит, який дозволяє визначити чи дотримуються в господарській системі ті специфічні процедури або правила, що запропоновані персоналові вищестоящим керівництвом.

*Аудиторська діяльність* – організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

*Бюджетна програма* – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій

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

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

*Внутрішній казначейський контроль* – сукупність процедур, які забезпечують достовірність та повноту інформації, яка передається керівництву Державного казначейства, дотримання положень нормативних актів при здійсненні операцій щодо виконання бюджетів.

*Внутрішній аудит банку* – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби банку для перевірки й оцінки адекватності й ефективності системи внутрішнього контролю і якості виконання співробітниками банку покладених на них обов'язків, а також попередження збитків банку.

*Дедукація* (від лат. *deductio* – виведення) – дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових, тобто роблять висновок від загального до окремого. Наприклад, перевірку витрат обігу спочатку проводять за даними синтетичного, а потім – аналітичного обліку.

*Державне казначейство* – це самостійна організаційна одиниця, яка формує власну кадрову, господарську та інформаційно-технічну політику розвитку казначейської системи

*Державний контроль* – контроль, який здійснюється всіма суб'єктами державного управління в межах їх повноважень.

*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.

*Документальний контроль* – це перевірка, при якій зміст об'єкта, що перевіряється, і його відповідність регламентованому значенню визначаються на підставі даних, що утримуються в документах (первинних і зведених).

*Дописка* – вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції.

*Економічний аналіз* – система прийомів, що використовується у контролі для розкриття причинних зв'язків, що обумовлюють результати явищ і процесів.

*Економічний контроль* – сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами.

*Експеримент* – науково поставлений досвід відповідно до мети фінансового контролю для перевірки результатів планованих або виконаних процесів.

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

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

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

*Індукція* (від лат. *induktion* – наведення) – прийом дослідження, за якого загальний висновок складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від окремого до загального (наприклад, перевірку дебіторської заборгованості здійснюють спочатку за даними аналітичного, а потім – синтетичного обліку).

*Інспектування* полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єкта контролю і проводиться у формі ревізії.

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

*Інформаційне моделювання* – інформаційна сукупність, що представляє контрольований об'єкт у вигляді моделі.

*Казначейський контроль* – форма обслуговування державного бюджету України та контроль за використанням державних фінансових ресурсів і активів.

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

*Конкретизація* (від лат. *concretus* – густий, ущільнений) – дослідження визначених об'єктів у всій їхній різнобічності, у якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат по місцях їхнього утворення – підрозділам, підприємствам і ін.).

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

*Контроль* – система відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів.

*Контрольно-ревізійна діяльність* – це сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

*Контрольно-ревізійна процедура* – це організація перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій і т. ін.

*Контрольно-ревізійний процес* – це послідовна зміна контрольно-ревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей.

*Контрольно-ревізійні дії* – це акти поведінки суб'єкта контрольно-ревізійної діяльності, направлені на виконання програми ревізії.

*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).

*Метод аудита* – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів.

*Метод економічного контролю* – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання.

*Методологія контролю* – вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності.

*Моделювання* – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні досліджуваного об'єкта на його аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу. У контролі застосовують організаційні моделі проведення контрольного процесу – стандарти, нормативи, тарифи.

*Недоброякісний документ* – документ, який не відповідає переліченим вище вимогам доброякісного документу та відображає здійснену операцію у перекрученому вигляді та 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 джерел, передбачених статутними документами і фінансовим планом певного підприємства.

*Об'єкт контролю* – це те, що підлягає вивченню або перевірці.

*Обстеження* – ознайомлення на місці з діяльністю окремих ділянок суб'єкта господарювання.

*Оперативний контроль* – являє собою перевірку, яка здійснюється в межах звітного періоду по завершенні контрольованої операції відповідно до її якісної і кількісної характеристик. Джерелами даних для оперативного контролю служать планова, технічна, статистична і бухгалтерська інформація.

*Операційний аудит* – перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки її продуктивності й ефективності.

*Організація контрольно-ревізійної діяльності* – це комплекс

заходів, спрямованих на здійснення господарського контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах.

*Парламентський контроль* – це система нагляду і перевірки процесу створення, функціонування, встановлення відповідальності за діяльністю, припинення повноважень об'єкта контролю.

*Перевірка* – вивчення окремих питань діяльності суб'єкта господарювання або дій апарату управління.

*Періодичний контроль* – це перевірка за визначений звітний період за даними планів, кошторисів, норм і нормативів, первинних документів, звітів, записам в облікових реєстрах, звітності 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.

*Підчистка* – механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом;

*Податковий контроль* – установлена законодавством сукупність прийомів і способів керівництва компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства і правильність вирахування, повноту і своєчасність внесення податку в бюджет або позабюджетний фонд.

*Президентський контроль* – контроль, який має конституційне закріплення і відповідне упорядкування у нормативно-правових актах.

*Приєм контролю* – це якісно однорідна контрольна дія контролера.

*Рахункові (контрольні) палати* – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту.

*Рахункові трибунали (суди)* – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень.

*Ревізійні операції* – сукупність взаємопов'язаних контрольних-ревізійних дій, спрямованих на досягнення цілей ревізії.

*Ревізія* – це документальний спосіб перевірки діяльності суб'єкта господарювання з точки зору дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності та якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел.

*Ревізор* – це фахівець, який має відповідну освіту і, як правило, є посадовою особою, яка володіє прийомами і способами вивчення

документально зафіксованих фактів, реєстрів бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності.

*Результат контрольно-ревізійних дій* – це висновок ревізора, складений на підставі застосування суб'єктами контрольно-ревізійної діяльності комплексу способів і засобів ревізії.

*Синтез* (від гр. *sunthesis* – сполучення, складання, поєднання) – прийом вивчення об'єкта в цілісності, у взаємозв'язку його частин. У контролі синтез пов'язаний з аналізом, дає змогу об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

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

*Системний аналіз* – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему.

*Сканування* – дослідження не характерних статей звітності, господарських операцій.

*Способи контрольно-ревізійної діяльності* – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату ревізії за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями контрольно-ревізійної діяльності. Вони можуть бути гласні та негласні, базуватись на наукових, професійних знаннях.

*Статистичні розрахунки* – прийоми одержання таких величин і кількісних характеристик, що не утримуються безпосередньо в економічній інформації.

*Суб'єкти контрольно-ревізійної діяльності* – це контролер, ревізор, аудитор тощо, які незалежно від виду професійної діяльності мають певні повноваження на здійснення контролю господарюючого суб'єкту.

*Судово-бухгалтерська експертиза* – дослідження експертом на базі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ та процесів по питанням, що відносяться до певної діяльності суб'єкта господарювання.

*Травлення* – знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом;

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

*Фактичний контроль* – це перевірка, при якій кількісний і якісний стан об'єкта, що перевіряється, установлюється на підставі обстеження, огляду, обмірювання, перерахування, зважування, контрольної закупівлі,

контрольного постачання і т. ін.

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

*Фінансово-господарський аудит* – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

*Функціонально-вартісний аналіз* – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їхнього функціонування (проектування й оцінка економічної ефективності технологічних процесів і ін.).

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

# Література

## Основна

1. Конституція України. – К.: ЮРІНКОН, 1996. – 79 с.
2. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». – <http://www.rada.kiev.ua>.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність». – <http://www.rada.kiev.ua>.
4. Закон Украины «О банках и банковской деятельности» от 07.12.2000 г. № 2121-III // Приложение к газете «Налоги и бухгалтерский учет». – 2001. – №2. – С. 2–84.
5. Закон України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна” від 15.12.2005 р. № 3202-IV // Фінансовий контроль. – 2006. – №1. – С. 4 – 15.
6. Закон України „Про державне регулювання цінних паперів” \\  
<http://www.kmu.gov.ua>.
7. Закон України „Про державну податкову службу України” від 16.02.05р. №2322 // Податки і бухгалтерський облік. – 2005. –№22 (789). – С. 6 – 31.
8. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями\\ Офіційний вістник України. 2003. – № 3. – С. 6-33.
9. Закон України „Про цінні папери і фондову біржу”\\ <http://www.kmu.gov.ua>.
10. Указ Президента України "Про Державне казначейство України" // Фінанси України. – 1996. – №7. – С. 117 – 119.
11. Бюджетный кодекс Украины. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – 100 с.
12. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. – Х.: ТОВ „Одиссей”, 2003. – 275 с.
13. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Інструкції «Про порядок визначення розмірів збитків від крадіжок, недостачі, знищення (пошкодження) матеріальних цінностей» № 116 від 22.01.96. – <http://www.kmu.gov.ua>.

14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади». – <http://www.kmu.gov.ua>.

15. Постанова КМУ „Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” від 8.02.1995 року №100. // Праця і зарплата, №1 (437), січень 2005 р. - С. 26 – 34

16. Постанова [Кабінету Міністрів України](#) „Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби” від 8.08.2001 № 955 // Фінансовий контроль. – 2001. – №10. – С. 3 – 18.

17. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм” від 10.08.2004 р. № 1017 // Урядовий кур'єр. – 2004. – №198. – С. 7 – 20.

18. Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. N 1777 „Про порядок проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ” // Фінансовий контроль. – 2004. – №10. – С. 3 – 25.

19. Постанова Національного банку України «Про організацію діяльності банківського нагляду» від 15.12.2000 р. №491// <http://www.bank.gov.ua>.

20. Постанова Правління Національного банку України "Про затвердження Методичних вказівок щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України" від 20.07.1999 року № 358 // <http://www.bank.gov.ua>.

21. Постанова Правління Національного банку України "Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України" від 20.03.1998 № 114 (із змінами та доповненнями), зареєстрована в Міністерстві юстиції України від 27 травня 1998 року за № 548 // <http://www.banks.kiev.ua>.

22. Постанова Правління НБУ «Про заходи з подальшого розвитку банківського аудиту» від 09.02.1999 р. № 53// <http://www.bank.gov.ua>

23. Постанова НБУ „Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні" від 19.01.2002 р. №72 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №2. – С.14.

24. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів в

бухгалтерському обліку». – <http://www.kmu.gov.ua>.

25. Положення «Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління» \ <http://www.kmu.gov.ua>.

26. Положення про порядок подання банками до НБУ аудиторських звітів (аудиторських висновків) за результатами щорічної перевірки фінансової звітності. Постанова Правління НБУ від 09.09.2003 №389 // <http://www.bank.gov.ua>.

27. Положення про сертифікацію аудиторів банківських установ, затверджене постановою Правління Національного банку України від 09.09.2003 р. №388 // <http://www.sau-apu.org.ua>.

28. Положення «Про структуру системи банківського нагляду Національного банку України та його повноваження щодо адекватного реагування на порушення в діяльності комерційних банків» // <http://www.bank.gov.ua>.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби" // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 5 . – С.7-16.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи" // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 11. – С. 3 - 8.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” \ \ Інфодиск „Законодавство України”

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість” \ \ Інфодиск „Законодавство України”

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” \ \ Інфодиск „Законодавство України”

34. Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 «Про затвердження Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків». – <http://www.kmu.gov.ua>.

35. Інструкція „Про організацію проведення ревізії і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів” від 26.11.99 р. № 107 \ \ Інфодиск „Законодавство України”

36. Інструкція про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, яка затверджена Постановою правління

Національного банку України від 19.02.2001 №69 зі змінами і доповненнями \\ Інфодиск „Законодавство України”

37. Інструкція „Про порядок проведення ревізії і перевірок органами ДКРС” від 03.10.97 р. № 14 \\ Інфодиск „Законодавство України”

38. Наказ МФУ „Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон” від 13.03.1998 р. № 59 // Баланс-бюджет. – 1998. – №5. – С. 15 – 30.

39. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366 с.

40. Білуха Н.Т. Аудит. – К.: Знання, КОО, 2000. – 769 с.

41. Білуха М.Т., Дмитренко М.Г., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. За ред. засл. діяча науки і техн. України, д.е.н., проф. М.Т. Білухи. – Вид. друге перероб. і доп. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2006. – 888 с.

42. Бардаш С.В., Дерій В.А., Петренко Н.І. Контроль і ревізія (практикум). – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.

43. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

44. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: Навч. посібник. У 2-х частинах. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.

45. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

46. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дис. – К.: КНЕУ, 2000. – 166 с.

47. Внутрішній аудит у комерційному банку: Навч. посібник / О.І.Кіреєв, Н.П. Шульга, О.С. Полетаєва – К.:КНТЕУ, 2001.-295 с.

48. Дерій В.А. Контроль і ревізія: Курс лекцій.–Бучач: МІФ, 2000.– 54 с.

49. Державний фінансовий контроль у Радянськiм Союзi.–Харків, 1928. – 44 с.

50. Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. Посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.

51. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанік, Н.І. Рубан та ін. – К.: НДФІ, 2004.

– 320 с.

52. Дікань Л.В., Воїнова Т.С. Податкова система. Навчальний посібник. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.
53. Доклад комиссии о проверке отчета Харьковского городского купеческого банка за 1889 год. – Харьков, 1890. – 31 с.
54. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
55. Жила В.Г. Ревізія та аудит. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
56. Загальні результати контрольно-ревізійної роботи за 2005 рік // Фінансовий контроль № 1 (30), 2006.-С.7 - 8
57. Куркін М.В., Поникаров В.Д. Ревізії за зверненням правоохоронних органів. Навчальний посібник. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно – освітніх ініціатив, 2003. – 412 с.
58. Лановик Б.Д., Матисякевич З.М., Матейко Р.М. Економічна історія Світу та України: Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 1997. – 479 с.
59. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки. – Тернопіль: Зорепад, 1998. – 108 с.
60. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
61. Осипчук Л.Л. Основи казначейської справи: Навч. посібник – К.: МАУП, 2003. – 152 с.
62. Отчет об экономическом состоянии Харьковской губернии. – Харьков, 1895. – 26 с.
63. Петрашко П. 10 років ДКУ // Казна. – 2004. – №9(47). – С. 8 – 11.
64. Петрашко П. Казначейська справа. Т. 1. / П. Петрашко, О. Чечуліна. – Київ: НВП "АВТ", 2004. – 288 с.
65. Поникаров В.Д. Контроль і ревізія. Теорія економічного контролю. Навч. посібник. – Харків: Вид. ХДЕУ, 1999. – 92 с.
66. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.
67. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Современный экономический словарь. – М.: ИНФА-М, 1996. – 496 с.
68. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит. Навчально-методичний посібник. – К.: ТОВ НІОС, 1998. – 224 с.

69. Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. Контроль і ревізія. – Львів: Інтелект-Захід, 2002. – 320 с.
70. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
71. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч. – метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ. – 2001. – 150 с.
72. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. – К.: Ін Юре, 1998. – 352 с.
73. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. Підручник. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.
74. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.
75. Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. Казначейська система: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 590 с.

### **Додаткова**

76. Байбекова О.О. Про систему державного управління і контролю Швеції // Фінансовий контроль. – 2002. – №1.
77. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. – М: Статистика, 1976. – 360 с.
78. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // Фінанси України. – 1998. – №1.
79. Ирвин Д. Финансовый контроль: пер. с англ. / Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
80. Козырин А. Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии // Президентский контроль. – 1996. – №5.
81. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Учебник. – 4-е изд. Перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 299 с.
82. Крисюк В.І., Каленський М.М., Бутко А.Д., Юрченко О.В. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві: Навч. посібник. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2002. – 126 с.
83. Мазур. Я. Верховная контрольная палата республики Польша (к истории вопроса) // Государство и право. – 1995. – №6.
84. Малишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом // Фінанси України. – 2003. – №11.
85. Мамишев А. Трансформації органів контролю в епоху

тоталітаризму // Фінансовий контроль. – 2003. – №2(15).

86. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. – 2002. – №2.

87. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навч. посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.

88. Стефанюк І.Б. „Фінансовий контроль виконання бюджетних програм \\\ Фінанси України.-2004”

89. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроль и ревизия: Практикум Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 202 с.

90. Счетная палата Франции: (Из доклада Г. Миньо) // Президентский контроль. – 1999. – №6.

91. Экк. Ф. Управление казначейства: Пер. с фр. – Уфа: О-во «Спектр», 1992. – 111 с.

92. Януль І.Є. „Застосування програмно-цільового методу формування бюджетів \\\ Фінанси України.-2003, №8, С.19-21

93. <http://www.DKU.Ua>

## **ІНСТРУКЦІЯ**

### **Про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні**

#### 1. Загальні положення

1.1. 1.1. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні розроблена на підставі Бюджетного кодексу України, Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України, затвердженого Указом Президента України від 28.11.2000 N1265, Указу Президента України від 23.07.98 N817 "Про деякі заходи з перегулювання підприємницької діяльності" та Указу Президента України від 27.08.2000 N1031 "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи" і визначає порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

1.2. Державна контрольно-ревізійна служба у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, постановами Верховної Ради України, указами і розпорядженнями Президента України, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, а також наказами Мінфіну України.

1.3. Ревізії і перевірки повинні забезпечити виявлення і блокування діяльності, що загрожує економічній безпеці держави, провокує платіжну кризу,

спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів і надання послуг, несе в собі значні соціальні загрози, та сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану підприємств, установ та організацій, збереженню державного і комунального майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.

1.4. Організація проведення ревізії (перевірки) регламентується виключно Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та цією Інструкцією. Працівник, що здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й безпосередньо підпорядковується керівнику органу державної контрольно-ревізійної

служби. Втручання органів державної влади, включаючи правоохоронні, та органів місцевого самоврядування, їхніх посадових осіб, засобів масової інформації, об'єднань громадян та їхніх представників чи окремих громадян у діяльність органів ДКРС, що здійснюється в межах чинного законодавства, забороняється.

1.5. Терміни, що їх ужито в цій Інструкції, мають таке значення:

1.5.1. Законодавство з фінансових питань - сукупність чинних на будь-який момент контрольного періоду законів та інших нормативно-правових актів держави, якими регулюються процеси мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, а також грошові, кредитні й товарообмінні відносини.

1.5.2. Фінансова дисципліна - стан дотримання органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання всіх форм власності, об'єднаннями громадян, посадовими особами, громадянами України та іноземними громадянами визначених законодавством та нормативно-правовими актами фінансово-правових норм.

1.5.3. Фінансове правопорушення - дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм.

1.5.4. Зустрічна перевірка - метод документального підтвердження на підприємстві, в установі чи організації, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, на прохання контрольного чи правоохоронного органу виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності (повноти відображення в обліку об'єкта контролю).

1.5.5. Підконтрольні органам ДКРС підприємства, установи, організації, центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України), інші бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також підприємства та організації, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, що отримують (отримували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів, інші

державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання в зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

1.5.6. Правоохоронні органи - органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, підрозділи податкової міліції,

1.5.7. Компетенція органів ДКРС - постійні й тимчасові повноваження органів ДКРС, делеговані їм державою й закріплені за ними статтею 8 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та іншими законами й нормативно-правовими актами України (передусім Бюджетним кодексом України, законами про державний бюджет, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України), на здійснення в порядку, визначеному статтями 2 і 14 Закону, контролю за дотриманням законодавства з фінансових питань.

1.5.8. Збитки - незаконні грошові або матеріальні витрати, проведені кредитором - об'єктом ревізії (перевірки), втрата або пошкодження його майна, а також не одержані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов'язання були виконані боржником, у межах терміну позовної давності,

1.5.9. Акт ревізії - службовий двосторонній документ, який стверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні та порушення законів і інших нормативно-правових актів.

1.5.10. Комерційна таємниця - склад і обсяг відомостей, що визначені керівником підприємства відповідно до ч. 1 ст. 30 Закону України «Про підприємства в Україні» та постанови Кабінету Міністрів України від 09.08.93 № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці». Не є комерційною таємницею установчі документи, документи, що дозволяють займатися господарською діяльністю, інформація за всіма встановленими формами державної звітності, дані, потрібні для обчислення й сплати податків (інших обов'язкових платежів), та документи про їх сплату й платоспроможність підприємства, установи, організації тощо. Працівник, що проводить ревізію (перевірку), має право запросити в керівника об'єкта контролю перелік і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, та

порядок їх захисту і зобов'язаний дотримуватися його. Зокрема - не запрошувати в посадових осіб документи з відомостями, що містять комерційну таємницю, якщо цього не вимагає перелік питань програми ревізії (перевірки).

1.5.11. Службова таємниця - склад і обсяг відомостей, що є в розпорядженні конкретного органу державної контрольно-ревізійної служби або її посадової особи стосовно об'єктів контролю, контрольних, правоохоронних та інших державних органів, їх працівників, способів досягнення визначених законодавством завдань, що необхідні для якісного проведення контрольно-ревізійних дій, забезпечення відповідної їх раптовості та ефективності і які з цієї причини на певний період не підлягають зовнішньому чи внутрішньому розголошенню, службовими таємницями, зокрема, є:

- положення плану контрольно-ревізійної роботи на термін до часу повідомлення об'єкта контролю про початок проведення ревізії (перевірки);

- факти виявлених під час проведення ревізій і перевірок порушень, зловживань до їх повного документального підтвердження й закріплення в актах, а також заплановані з цією метою зустрічні перевірки, раптові інвентаризації готівки й майна, контрольні обміри та інші ревізійні дії;

- надані правоохоронними органами оперативні та інші відомості щодо діяльності підприємств, установ і організацій (вчинених порушень, зловживань посадових осіб, дані посадовими особами письмові пояснення, протоколи допиту з конкретних питань тощо);

- інформація про оперативну й слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, їхніх органів дізнання в тих випадках, коли її розголошення може зашкодити слідству, порушити право людини на справедливий та об'єктивний розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи;

- конкретні пояснення посадових осіб щодо виявлених фактів зловживань, крадіжок тощо;

- відомості, які містяться у зверненнях громадян щодо їхнього (чи інших громадян) особистого життя, та інша інформація, що зачіпає (порушує) їхні права та законні інтереси;

- документи, що становлять внутрівідомчу службову кореспонденцію (доповідні записки, переписка між підрозділами, матеріали колегій тощо), якщо вони пов'язані з розробкою напряму

діяльності ДКРС, процесом прийняття рішень і передують їх прийняттю;

- інформація банківських і фінансових установ, підготовлена на запити органів державної контрольно-ревізійної служби;
- чернетки матеріалів ревізій і перевірок.

1.5.12. Бюджетне правопорушення - це недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

## 2. Основні завдання ревізій і перевірок

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення контролю за:

- використанням коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України, та коштів державних цільових фондів;
- виконанням державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів;
- використанням матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у державній чи комунальній власності, бюджетних позик та кредитів, а також позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів;
- веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в установах та організаціях, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, в тому числі валютних. Основними завданнями ревізій (перевірок) є:

2.1. При проведенні ревізій (перевірок) виконання бюджетів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, міст обласного підпорядкування, районів і районів у містах:

2.1.1. Перевірка дотримання вимог Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів щодо виконання бюджетів усіх рівнів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства України.

2.1.2. Ревізія поточного рахунку відповідного бюджету, використання коштів загального і спеціального фондів, валютних коштів органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством.

2.1.3. Ревізія правильності витрачання коштів на утримання фінансових органів і органів Державного казначейства, апарату

відповідних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування.

2.2. При проведенні ревізій (перевірок) бюджетних установ:

2.2.1. Перевірка забезпечення керівництвом установи виконання чинних, законодавчих актів та інших нормативних актів щодо фінансів і фінансової діяльності, зокрема Бюджетного кодексу України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, які стосуються підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, оплати праці працівників окремих галузей бюджетної сфери, посилення фінансово-бюджетної дисципліни.

2.2.2. Перевірка стану дотримання законодавства з фінансових питань; аналіз обґрунтованості та правильності обчислення показників загального та спеціального фондів кошторису, відповідність узятих бюджетних зобов'язань виділеним бюджетним асигнуванням; перевірка цільового, економного, ефективного використання та збереження коштів і майна; правильність, повнота та достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

2.2.3. Виявлення і перевірка по суті фінансових операцій, які віднесені до сумнівних та незвичних.

2.3. При проведенні ревізій (перевірок) в міністерствах і інших центральних органах виконавчої влади:

2.3.1. Перевірка забезпечення виконання положення про міністерство, інший центральний орган виконавчої влади України, у частині реалізації державної політики у сфері фінансів і контролю.

2.3.2. Перевірка законності і правильності утворення в міністерстві централізованих фондів, їх розміри та витрачання за цільовим призначенням, правильність спрямування та використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів та фінансової допомоги, отриманої за рішенням Уряду чи за угодами з Міністерством фінансів України.

2.3.3. Перевірка правильності розрахунків витрат на утримання апарату міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, дотримання чинних нормативних актів при витрачанні коштів на їх утримання, забезпечення збереження державного майна.

2.3.4. Перевірка достовірності даних у бюджетних запитах. Аналіз виконання плану асигнувань із загального фонду бюджету, кошторису за загальними та спеціальними фондами. Перевірка правильності та повноти ведення бухгалтерського обліку та

достовірності фінансової звітності.

2.4. При ревізіях (перевірках) на підприємствах і в організаціях державної і комунальної власності:

2.4.1. Перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо цільового і ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їх збереження, використання фінансових інвестицій і нематеріальних активів, цільового й ефективного використання кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, та встановлення фінансових можливостей до їх повернення, достовірності звітності та належного стану бухгалтерського обліку.

2.4.2. Перевірка стану розрахунків з бюджетом, законності отримання доходів, пільг, дотримання чинного законодавства при зміні форми власності шляхом корпоратизації, викупу, приватизації, законності проведених операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, повноти відрахування коштів до галузевих державних фондів.

2.4.3. Виявлення і перевірка по суті фінансових операцій, які віднесені до сумнівних та незвичних.

2.5. Завдання (мета) ревізії чи перевірки підприємства, організації недержавного сектору економіки (приватного, колективного, спільного підприємства, кооперативу, комерційного банку, довірчого товариства та іншого фінансового посередника тощо), які не одержували бюджетних коштів, коштів державних цільових або валютних фондів, не використовували державного або комунального майна, визначається органом, який доручив її проведення. Така ревізія (перевірка) проводиться, як правило, за переліком питань (програмою), які забезпечать вирішення головного завдання ревізії (перевірки). Якщо суб'єкт господарювання має частку державного майна, то обов'язково здійснюється аналіз ефективності його використання.

### 3. Планування, організація і проведення ревізій та перевірок

3.1. 3.1. Планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, формування планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, здійснюється відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби,

затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 N 955.

3.2. План контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби за основними її напрямками складається ГоловКРУ України за погодженням з Мінфіном на календарний рік і затверджується розпорядженням Кабінету Міністрів України.

Ревізії і перевірки підприємств, установ та організацій проводяться, як правило, на основі планів контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ, планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та планів контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, які складаються на півріччя і затверджуються:

- плани контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ - Головою ГоловКРУ;

- плани контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі - Головним контрольно-ревізійним управлінням;

- плани контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, - відповідними контрольно-ревізійними управліннями в регіонах.

Ревізії і перевірки підприємств, установ та організацій, не передбачені планами роботи, проводяться за дорученнями Президента України чи Кабінету Міністрів України у терміни, зазначені в дорученні, або за зверненнями, відповідно до законодавства, органів державної влади та місцевого самоврядування чи громадян у терміни, які визначаються з урахуванням планів контрольно-ревізійної роботи.

Ревізійні дії проводяться, як правило, на підприємстві, в установі та організації за їх місцезнаходженням, вказаним в установчих документах, а за вилученими у підприємства, установи чи організації документами - у місці, узгодженому з органом, що вилучив документи. При цьому, обсяг вилучених документів має бути достатнім для здійснення відповідних ревізійних дій.

3.3. Державна контрольно-ревізійна служба координує свою діяльність з Рахунковою палатою, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, фінансовими органами, державними податковими адміністраціями, іншими контролюючими

органами, органами прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України.

3.4. Ревізія (перевірка) міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, підприємства, установи, організації у плановому порядку чи за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби може проводитись не частіше ніж один раз на рік. Дата початку проведення планової ревізії (перевірки) суб'єкта господарювання погоджується з податковим органом, суб'єкт підприємницької діяльності письмово повідомляється про це контрольно-ревізійним підрозділом не пізніше як за 10 днів до початку ревізії (перевірки). Особливості проведення ревізії чи перевірки за зверненнями правоохоронних органів визначаються Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, що затверджується Головним контрольно-ревізійним управлінням України.

3.5. При плануванні та проведенні ревізій і перевірок працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані забезпечувати дотримання службової і комерційної таємниць. За розголошення державних, службових та комерційних таємниць працівники органів ДКРС несуть установлену законодавством відповідальність. Розголошення посадовою особою державної, комерційної чи службової таємниці є порушенням трудових обов'язків, за яке передбачено звільнення з роботи як за одноразове грубе їх порушення згідно з п. 1. статті 41 Кодексу законів про працю України.

3.6. Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя проводяться комплексно Головним контрольно-ревізійним управлінням України, як правило, разом з Міністерством фінансів України, Головним, управлінням Державного казначейства України за узгодженим між ними планом.

3.7. Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства районів, міст обласного підпорядкування, районів у містах проводяться комплексно контрольно-ревізійними управліннями в областях, як правило, разом з обласними фінансовими управліннями, обласними управліннями Державного казначейства за узгодженим між ними планом.

3.8. Ревізії стану виконання бюджету та збереження коштів і

матеріальних цінностей в сільських, селищних і міських (містах районного підпорядкування) радах проводяться комплексно працівниками контрольно-ревізійних відділів, як правило, разом з працівниками фінансових органів та відділів Державного казначейства у районах і містах. Ревізія операцій по справлянню податків та інших платежів від населення проводиться податковими органами, як правило, одночасно з ревізією збереження коштів і матеріальних цінностей.

3.9. Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, Київського і Севастопольського міських бюджетів, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

3.10. Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, проводяться, як правило, контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійними відділами в районах і містах.

3.11. Ревізії з питань витрачання коштів і матеріальних цінностей у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, радах і державних адміністраціях областей, міст Києва і Севастополя проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, а у державних адміністраціях і радах районів, міст обласного підпорядкування та районів у містах, органах управління обласних, районних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та органах господарського управління середнього рівня - контрольно-ревізійними управліннями відповідно в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та за їх дорученнями - контрольно-ревізійними відділами в районах і містах. У разі необхідності контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та контрольно-ревізійні відділи в містах і районах, за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України, проводять ревізії в міністерствах та інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, в органах господарського управління, установах і організаціях незалежно від того, за рахунок якого бюджету вони утримуються.

3.12. Ревізії та перевірки підприємств і організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, а також

перевірки правильності використання бюджетних позичок і державних кредитів, своєчасності їх повернення та сплати відсотків за користування ними проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби всіх рівнів.

3.13. Ревізії та перевірки Національного банку України, його установ і організацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі за дорученнями Президента України чи Верховної Ради України проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, відповідними підрозділами контрольно-ревізійної служби на місцях (за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України).

3.14. Ревізії та перевірки установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України та за його дорученням контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

3.15. Під час проведення ревізій бюджетних установ, підприємств і організацій доцільно широко практикувати проведення зустрічних перевірок.

3.16. На проведення кожної ревізії (перевірки) працівнику органу державної контрольно-ревізійної служби видається спеціальне посвідчення встановленого зразка, підписане керівником відповідного підрозділу служби або його заступником та скріплене печаткою цього підрозділу.

3.17. Службові особи державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'являти керівнику підприємства (установи, організації), яке буде ревізуватись, посвідчення на право проведення ревізії чи перевірки та на його прохання проставити підписи в журналі відвідування підприємства (установи, організації).

3.18. До участі в ревізіях і перевірках, які проводяться працівниками державної контрольно-ревізійної служби, представники внутрішнього фінансового контролю та на договірних засадах спеціалісти відповідних міністерств та інших органів виконавчої влади, органів державного управління, економічних, бухгалтерських та інших структурних підрозділів підприємств, установ і організацій.

3.19. Строки проведення ревізій та склад ревізійних груп визначаються з урахуванням того обсягу роботи, якого потребує

вирішення конкретних питань кожної ревізії (перевірки).

3.20. Термін ревізії (перевірки), як правило - не більше 30 робочих днів. В окремих випадках, у разі особливої складності, цей строк за доповідною запискою керівника ревізійної групи може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, з ініціативи якого проводиться ревізія (перевірка).

У разі продовження терміну ревізії (перевірки) посадові особи державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'явити керівнику підприємства (установи, організації), на якому проводиться ревізія (перевірка), посвідчення з продовженим у встановленому порядку терміном проведення ревізії (перевірки) або нове посвідчення на право проведення ревізії (перевірки).

У випадках переривання ревізії (перевірки) на термін понад 5 робочих днів у зв'язку з наявністю об'єктивних причин орган ДКРС надсилає керівнику об'єкта ревізії (перевірки) письмове повідомлення.

3.21. Проведенню ревізії (перевірки) повинна передувати підготовка, вивчення у відповідних фінансових, правоохоронних, митних органах, органах Державного казначейства, в установах банків, а також в інших органах матеріалів, які стосуються діяльності та фінансового стану підприємства, установи, організації, яка підлягає ревізії (перевірці). На основі вивчення цих матеріалів розробляється програма ревізії (перевірки), в якій визначаються період ревізії (перевірки), її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу.

3.22. Програма ревізії (перевірки) затверджується керівництвом відповідного структурного підрозділу, яке перевіряє підготовленість учасників до проведення ревізії (перевірки) і дає їм необхідні інструктивні вказівки.

3.23. На основі затвердженої програми ревізії (перевірки) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. В період ревізії при необхідності до програми ревізії (перевірки) і плану її проведення вносяться зміни та доповнення. У випадках, коли ревізію (перевірку) здійснює один спеціаліст, робочий план її проведення не складається.

3.24. Керівник ревізійної групи (ревізор) з відома керівництва підприємства, організації, установи знайомиться з умовами роботи та особливостями конкретного об'єкта контролю, станом справ по збереженню готівки і матеріальних цінностей, організовує ревізію каси,

інвентаризацію матеріальних цінностей та здійснює інші необхідні дії щодо організації і створення умов для нормального проведення ревізії (перевірки).

3.25. Ревізуючі мають право вимагати від керівництва підприємства, установи чи організації, що ревізується, щоб матеріально відповідальні особи в обов'язковому порядку брали участь в проведенні інвентаризацій, перевірки довірених їм цінностей, контрольних обмірах виконаних робіт, контрольних запусках у виробництво сировини та матеріалів, відборі проб та зразків на дослідження, а також при інших аналогічних діях, спрямованих на перевірку стану збереження грошових коштів і матеріальних цінностей та діяльності матеріально відповідальних осіб.

3.26. Працівникам державної контрольно-ревізійної служби на об'єкті, що ревізується (перевіряється), надається місце для роботи, можливість користуватися зв'язком, розмножувальною технікою, іншими послугами для забезпечення нормальних умов праці.

3.27. Якщо в ході підготовки до ревізії (перевірки) або на початку ревізії (перевірки) буде встановлено, що на підприємстві, в установі чи в організації відсутній належний бухгалтерський облік, що унеможливорює якісне її проведення, то ревізори подають керівництву контрольно-ревізійного підрозділу доповідну записку або акт, на підставі яких контрольно-ревізійний підрозділ пред'являє письмові вимоги керівництву об'єкта контролю щодо приведення обліку у відповідність до чинного законодавства з попереднім визначенням стороною, що ревізується (перевіряється), конкретних строків виконання цієї роботи, а також інформує вищестоящий орган управління, а в разі потреби - органи влади, правоохоронні органи та застосовує відповідно до законодавства заходи адміністративного впливу в межах компетенції органів ДКРС. У таких випадках ревізію слід розпочати після поновлення обліку. Ревізори не повинні поновлювати облік на підприємстві (в установі, організації), яке підлягає ревізії.

3.28. Ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій проводяться шляхом перевірки дотримання чинних законів та інших нормативно-правових актів; уважного і всебічного вивчення наявних бухгалтерських та інших документів, перевірки правильності відображення (проведення) в обліку операцій з готівкою і матеріальними цінностями; проведення зустрічних перевірок в

установах банків, постачальників і споживачів; контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво; контрольних аналізів готової продукції контрольних обмірів виконаних робіт; перевірки правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат; перевірки зберігання готівки і матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації; ретельної перевірки правильності віднесення витрат на виробництво і розрахунків з бюджетом; перевірки дотримання методики оцінки майна при реалізації та приватизації, проведення індексації.

3.29. При виявленні фактів порушень законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств і відомств, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, фактів незаконного і нецільового витрачання державних коштів, приховування від бюджету належних йому платежів та інших порушень фінансової дисципліни або зловживань, перевіряючі повинні отримати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб стисло навести суть в акті ревізії (перевірки), а також встановити розмір шкоди і заподіяних збитків, причини і обставини їх виникнення, осіб, з вини яких вони допущені. Розмір збитків визначається у відповідності з чинним законодавством.

У разі відмови посадових та інших осіб, причетних до виявлених порушень, від надання письмових пояснень, ревізори фіксують цей факт в акті ревізії (перевірки).

3.30. При виявленні недостач готівки, матеріальних цінностей чи зловживань працівники державної контрольно-ревізійної служби в строк не пізніше 7 робочих днів після підписання акта ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю чи складання акта про відмову в його підписанні при відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів - при наявності таких зауважень передають матеріали ревізії (перевірки) згідно з описом у правоохоронні органи для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, забезпечення відшкодування збитків, а також повідомляють про виявлені зловживання й порушення в державні органи й органи, уповноважені управляти державним майном. Вилучення ревізуючими необхідних оригіналів

документів у випадках, коли їх збереження в організації, що ревізується, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій проводиться на строк до закінчення ревізії або перевірки. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірені підписами ревізуючого та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується. Про вилучення в період ревізії (перевірки) оригіналів необхідних документів невідкладно письмово повідомляється правоохоронний орган, який вирішує питання щодо забезпечення їх збереження, а після завершення ревізії (перевірки) - щодо потреби в приєднанні їх до справи.

3.31. Посадові та інші особи суб'єктів господарювання, що ревізуються (перевіряються), які не виконують законних вимог ревізорів під час проведення ревізій (перевірок) або створюють їм в цьому перепони, притягаються до відповідальності згідно з чинним законодавством.

3.32. Основні питання, відповідь на які необхідно дати при проведенні ревізій та перевірок

3.32.1. При проведенні перевірки виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя слід перевірити:

а) виконання чинних нормативних актів щодо бюджету, фінансів і контролю, зокрема Бюджетного кодексу України, законів України «Про бюджетну систему України», про Державний бюджет України, відповідних указів Президента України і інших чинних нормативних актів в частині, яка стосується цих ділянок роботи фінансових і казначейських органів;

б) наявність і правильність розрахунків та обґрунтувань доходів і видатків бюджету; чи забезпечено дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і інших платежів до бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, правильність визначення обсягів між бюджетних трансфертів;

в) стан роботи Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів відповідних рад або міських, селищних чи сільських голів (якщо відповідні виконавчі органи не створені) щодо забезпечення виконання відповідних місцевих

бюджетів, а також місцевих фінансових органів у здійсненні загальної організації та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координації діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету;

г) правильність утворення і використання резервного фонду місцевих бюджетів;

г) розміри дотацій і субвенцій, які передбачено отримати в бюджетах Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, районних, бюджетах міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення з Державного бюджету України, правильність їх розрахунків і обґрунтувань, скільки їх фактично отримано за відповідний період, чи не мали місця випадки витрачання дотацій і субвенцій не за цільовим призначенням;

д) чи усі види доходів враховані у складі бюджету та кошторисів установ, чи дотримувався порядок передачі коштів між загальним та спеціальними фондами бюджету;

е) стан виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст Києва і Севастополя, а також міських, селищних і сільських бюджетів по доходах і видатках; причини невиконання доходної частини відповідного бюджету по окремих джерелах доходів;

є) дотримання фінансовими органами і органами Державного казначейства діючого порядку фінансування установ і організацій, зокрема, чи не допускалось перерахування грошових коштів з основного поточного рахунку бюджету на видатки, не передбачені бюджетом, у більших розмірах, ніж передбачено бюджетом;

ж) чи дотримано порядок внесення змін до місцевих бюджетів, чи ефективно використані додатково отримані у процесі виконання бюджету доходи;

з) чи не мали місця випадки спрямування коштів бюджету на депозитні рахунки в банках (в тому числі відповідно до рішення органу виконавчої влади) з посиланням на те, що нібито в бюджеті є тимчасово вільні кошти, хоч фактично окремі видатки, передбачені бюджетом, своєчасно не фінансувались;

и) чи здійснювалися Верховною Радою Автономної Республіки Крим та міськими радами внутрішні запозичення та чи одержувалися Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами відповідних рад

короткотермінові позички у фінансово-кредитних установах. Якщо такі запозичення здійснювалися та короткотермінові позички одержувалися, то доцільно перевірити обґрунтування таких рішень та виконання умов їх використання і повернення, проаналізувати джерела покриття видатків на сплату відсотків за користування кредитами. Чи не мали місце випадки неповернення суб'єктами господарювання позичок або повернення їх не в повному обсязі, які раніше (до набрання чинності Бюджетним кодексом України були надані за рішенням державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних рад. Які конкретні заходи робив фінансовий орган та органи влади і самоврядування щодо повернення цих позичок;

і) як фінансові органи і органи Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя здійснювали контроль за витрачанням бюджетних коштів установами, підприємствами і організаціями, в межах наданих їм повноважень;

ї) скоординованість роботи фінансових органів і органів Державного казначейства з іншими контролюючими органами, вжиття заходів за результатами перевірок, зокрема, запобігання незаконному витрачання коштів та відшкодуванню виявлених перевіркою незаконних витрат і збитків;

й) чи здійснювався контроль за своєчасною оплатою комерційними банками відсотків за користуванням тимчасово вільними залишками бюджетних коштів у період до казначейського обслуговування бюджету;

к) які заходи щодо забезпечення виконання розпоряджень Президента України, постанов Кабінету Міністрів України по активізації боротьби з корупцією і організованою злочинністю, державних цільових програм з цих питань розробляли фінансові органи і органи Державного казначейства та подавали на розгляд і затвердження місцевим державним адміністраціям;

л) якість контролю фінансових органів за станом фінансової роботи у сільських, селищних і міських радах, якість і дієвість фінансових органів в проведенні ревізій виконання бюджетів сільських, селищних і міських рад, скоординованість цієї роботи з відповідними контрольючо-ревізійними підрозділами державної контрольючо-ревізійної служби і Державної податкової адміністрації;

м) стан роботи з кадрами, їх плінність, розстановку і виховання, роботу по підвищенню ділової кваліфікації, трудову дисципліну,

укомплектованість штатів, виконання рішень вищих органів і власних рішень;

н) правильність витрачання коштів на утримання фінансових, казначейських органів, місцевих державних адміністрацій і апаратів рад відповідного рівня.

3.32.2. При проведенні ревізій та перевірок бюджетних установ слід перевіряти:

а) наявність єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, правильність і обґрунтованість його формування. При перевірці цього питання слід користуватися Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 N 228;

б) правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей по кожній зі статей кошторису, наявність належно оформлених касових, банківських та інших бухгалтерських документів, їх достовірність; схоронність (стан збереження) коштів і матеріальних цінностей та правильність ведення їх обліку:

при перевірці витрачання коштів на заробітну плату слід, зокрема, перевірити правильність встановлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів; чи не допускались виплати зарплати за невідпрацьований час (за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо), а також чи не допускалось списання на витрати коштів по фіктивних відомостях на виплату зарплати, по відомостях минулих років (за минулі періоди), на підставних і вигаданих осіб; правильність підсумків у відомостях на виплату заробітної плати, чи не допускались у відомостях на виплату заробітної плати підчистки, дописки і виправлення цифр з метою збільшення суми виплаченої заробітної плати. При наявності підчисток, дописок, виправлень необхідно переконатись у тому, чи власноручно зроблені підписи відповідними працівниками і чи не зроблено це з метою привласнення коштів. Чи правильним є утримання податків із заробітної плати працівників установи і чи були своєчасними і повними перерахування їх до бюджету, а також відрахування до державних цільових фондів, правильність відображення цих операцій по бухгалтерському обліку;

при перевірці витрат на відрядження слід керуватись відповідними постановами Кабінету Міністрів України та інструктивними матеріалами Міністерства фінансів України з цього питання. У разі, якщо мали місце відрядження працівників, які працюють у даній установі за сумісництвом або тих, які постійну роботу в даній установі суміщають з роботою в інших установах, організаціях чи на підприємствах, доцільно провести зустрічні перевірки і переконатись, чи не мала місця подвійна компенсація витрат по відрядженнях;

ревізія канцелярських і господарських витрат проводиться шляхом перевірки правильності застосування діючих норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію; чи не завищувались у документах на оплату господарських та інших витрат показники, від яких залежить розмір оплати, чи забезпечувалось відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями, правильність надання комунальних послуг окремим категоріям працівників; по витратах на утримання автотранспорту перевіряється правильність застосування норм витрат пально-мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів, використання автотранспорту за призначенням; витрати на поточний ремонт перевіряються шляхом вивчення правильності складання кошторисів на такий ремонт, застосування розцінок, відповідності списання матеріалів до обсягу виконаних робіт по поточному ремонту (при необхідності робляться контрольні заміри виконаних і оплачених робіт); канцелярські і поштово-телеграфні витрати перевіряються, виходячи з необхідності максимальної економії в їх використанні, зокрема, недопущення оплати особистих міжміських телефонних розмов за рахунок державних коштів тощо;

при проведенні ревізій в установах охорони здоров'я, дитячих будинках, садках, яслах, школах-інтернатах, ревізій в установах, будинках інвалідів, в інших установах, яким виділяються кошти на харчування, слід уважно перевірити по документах повноту оприбуткування продуктів харчування та правильність списання їх на витрати, чи не мали місця зловживання шляхом фальсифікації отримувачами документів постачальників продуктів харчування (коли без зміни в документах загальної вартості, суми відпущених установі продуктів, штучно завищуються їх ціни або сорти і занижується кількість деяких видів продукції порівняно з фактично відпущеними), штучного заниження кількості (ваги, ємкості) продуктів, які надійшли до установи

по накопичувальних відомостях, неправильного підбиття способом завищення у них витрачених продуктів, завищення деяких показників господарської діяльності установи тощо; як здійснювався контроль за повнотою закладки харчових продуктів в казан при приготуванні їжі. Під час ревізії витрат на харчування доцільно провести зустрічні перевірки у деяких постачальників харчових продуктів, провести раптову перевірку повноти закладки продуктів у казан, звірити (хоча б вибірково) дані меню по приготуванню їжі з даними проведення спробних дегустацій медперсоналом установи і встановити, чи нема між ними розбіжностей;

ревізія витрат на придбання медикаментів повинна ставити за мсту перш за все ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та доцільного витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання медикаментів, їх оприбуткування, вимог на видачу медикаментів, історій захворювань, правильності застосування цін та таксування оплачених рахунків; чи правильно виведені у рахунках, вимогах, накопичувальних відомостях підсумки вартості медикаментів, чи не допущено в них дописок, підчисток, виправлень. Особлива увага приділяється перевірці повноти оприбуткування і правильності списання на витрати наркотичних, дефіцитних і дорогих медпрепаратів. Під час ревізії доцільно провести зустрічні перевірки у постачальників медпрепаратів та у осіб, на лікування яких списувались медикаменти, перевірити наявність, законність списання на лікування або за непридатністю медикаментів, термін придатності яких минув;

ревізія витрачання коштів на придбання устаткування, обладнання та інвентарю повинна відповісти в першу чергу на питання, чи забезпечено ощадливе їх витрачання та збереження у тому числі чи додержано встановлені граничні суми таких витрат, чи не витрачались вони на придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання, які тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не видавався інвентар і обладнання у особисте користування окремих працівників установи;

ревізія витрачання коштів на капітальний ремонт приміщень і споруд, як правило, провадиться з залученням фахівців-будівельників, за допомогою яких перевіряється чи не допущено при оплаті виконаних робіт приписок до фактично виконаних обсягів робіт та неправильного застосування розцінок і зайвого списання матеріалів. Перевірка

документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт проводиться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. Якщо ремонтно-будівельні роботи проводились господарським способом, то необхідно особливо ретельно перевірити правильність нарахування і виплати заробітної плати та переконатись, чи не нараховувалась і не сплачувалась зарплата на підставних і вигаданих осіб та чи зайво (над міру) не списувались на витрати будівельні матеріали;

в) на початку або в період проведення ревізії проводиться вибіркова інвентаризація (по окремих найменуваннях) продуктів, устаткування, обладнання та інвентарю, визначається правильність його списання (яке стало непридатним) відповідно до чинних нормативних актів, чи не мали місця факти заміни щойно придбаного (нового) інвентарю зношеним (старим), яких було вжито заходів до матеріально відповідальних осіб при виявленні у них недостач матеріальних цінностей, зокрема, в яких розмірах стягувались пі недостачі;

г) під час проведення ревізії необхідно також перевірити, чи не мали місце факти використання бюджетних коштів на приховане кредитування суб'єктів підприємницької діяльності, використання коштів та матеріальних цінностей на госпрозрахункову діяльність в разі, коли органи державної влади у випадках, передбачених чинним законодавством, виступають засновником чи співзасновником суб'єкта підприємницької діяльності, чи не залучаються з цією метою бюджетні типи на укладання різних угод, в тому числі і про спільну діяльність бюджетних установ з суб'єктами підприємницької діяльності; чи не допускались факти, коли бюджетні кошти, замість витрачання їх на першочергові і невідкладні заходи, спрямовувались на депозитні рахунки; законність формування та правильність використання коштів спеціального фонду кошторису, яким був стан розрахункової дисципліни, зокрема, дебіторської і кредиторської заборгованості; розрахунки з бюджетом; стан бухгалтерського обліку і звітності, їх достовірність;

г) при проведенні ревізії використання бюджетних коштів підлягають перевірці документи, які пов'язані з операціями по касі та по кожному відкритому рахунку в банках за час, який минув після попередньої ревізії, а при виявленні зловживань - і за більш тривалий період. При цьому касові операції повинні відповідати порядку їх ведення у народному господарстві України, встановленому Національним банком

України. Ведення бухгалтерського обліку повинно відповідати діючим нормативним актам.

3.32.3. Перед початком ревізії міністерства (іншого центрального органу виконавчої влади) ревізору необхідно уважно ознайомитись з указами Президента України, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, в яких міністерствам та іншим державним органам управління дано доручення по здійсненню певних заходів щодо реалізації державної політики у фінансово-економічній сфері. Якщо буде проводитись ревізія в органі управління нижчого рівня (обласного тощо), то перед початком ревізії слід ознайомитись з постановами колегії і наказами відповідного міністерства, рішеннями місцевих державних адміністрацій, інших органів державного управління вищого рівня. Після ознайомлення з такими нормативними актами до попередньо складеної програми ревізії вноситься доповнення щодо перевірки виконання відповідним міністерством, відомством чи іншим органом державного управління конкретних указів Президента України, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, інших нормативних актів;

3.32.4. При проведенні ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів, органів місцевого самоврядування слід встановити:

а) чи забезпечується виконання завдань в сфері використання і збереження фінансів, передбачених чинним Положенням про нього, а також окремих законодавчих і нормативних актів, що регулюють їх діяльність, які саме акти не виконуються або виконуються недостатньо;

б) фінансовий стан галузі, кількість збиткових підприємств і організацій (у відсотках від загальної чисельності), які заходи вживались для досягнення рентабельної роботи підприємств галузі; стан розрахункової дисципліни, зокрема, розрахунків з бюджетом, загальний розмір дебіторської і кредиторської заборгованостей по галузі, що робилось для того, щоб домогтись в максимальному обсязі скорочення заборгованостей, повернення підпорядкованими їм підприємствами коштів з-за кордону; розмір валютних коштів, які тривалий час не повернуті з-за кордону;

в) розмір коштів, отриманих з бюджету на фінансування цільових комплексних програм та забезпечення їх використання за призначенням;

г) економічний ефект від впровадження у виробництво закінчених наукових розробок;

г) чи не мали місця випадки припинення робіт по окремих програмах, причини припинення робіт та розмір витрачених по цих програмах бюджетних коштів;

д) чи отримувались за рішеннями Кабінету Міністрів України кредити, якими є їх розміри, спрямування і використання; чи не допускались у їх використанні порушення;

е) на підставі яких нормативних актів утворювались цільові фонди, якими є їх розміри, чи не мали місця випадки витрачання коштів фондів не за призначенням;

є) суми коштів, отриманих ними у зв'язку з видачею суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності та за державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, правильність спрямування цих коштів відповідно до чинних нормативних актів і чи забезпечено спрямування їх за призначенням;

ж) правильність і ефективність використання іноземної валюти, яка знаходиться у їх віданні (розпорядженні), зокрема, витрачання її на відрядження за кордон, чи дотримувалось міністерство у цьому питанні чинних нормативних актів Кабінету Міністрів України;

з) стан контролю за схоронністю, збереженням та ефективним використанням державного і комунального майна, закріпленого за об'єднаннями, підприємствами та організаціями галузі; чи має місце сприяння роздержавленню і демонополізації і чи є це сприяння відповідним до чинного законодавства;

й) участь у зовнішньоекономічній діяльності галузі;

і) стан бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності;

ї) стан внутрішнього фінансового;

й) правильність витрачання коштів на утримання апарату.

3.32.5. При проведенні ревізій в обласних управліннях, об'єднаннях й інших структурах середнього рівня господарського управління необхідно перевіряти ті ж напрямки діяльності, що і в міністерствах, але з урахуванням їх місця в системі управління та покладених на них, відповідно до чинного законодавства, завдань.

3.32.6. При проведенні ревізій підприємств і організацій напрямки, які підлягають перевірці, визначаються виходячи з того, яка у них форма власності, які взаємовідносини з державою і яка мета ревізії:

а) якщо об'єктом ревізії є підприємство, яке отримує кошти з бюджету, то перевірці (в першу чергу) підлягають питання ощадливого їх витрачання за цільовим призначенням. При цьому особлива увага звертається на те, чи не використовувались ці кошти для перерахування на депозитні рахунки та на необґрунтоване перерахування (приховане кредитування) комерційним та іншим структурам недержавного сектора економіки, чи не допускались факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей. У разі становлення витрачання бюджетних коштів не за цільовим призначенням, ревізори готують документи щодо призупинення, зменшення бюджетних асигнувань на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням, зупинення операцій з бюджетними коштами і притягнення винних осіб до відповідальності відповідно до чинного законодавства;

б) враховуючи, що одним із головних завдань державної контрольно-ревізійної служби є здійснення контролю за збереженням готівки і матеріальних цінностей, ревізуючим при проведенні ревізії підприємства (чи господарської організації) необхідно з'ясувати:

- скільки і яких рахунків відкрито в установах банків, ретельно перевірити касу, касові і банківські операції, при необхідності звірити в установах банків їх виписки, окремі грошові й інші документи, які знаходяться на підприємстві, з такими ж документами в установах банків і переконатись у їх ідентичності і достовірності;

- стан розрахунків (також і в спосіб зустрічних перевірок) за відпущеною продукцією (надані послуги тощо), звернувши особливу увагу на дебіторську заборгованість з тривалим строком її утворення, по якій недостатньо вживалось заходів щодо погашення, а також на товари (продукцію), які тривалий час перебувають в дорозі, товари відвантажені, але не оплачені в строк, товари на відповідальному зберіганні, ретельно вивчити суми дебіторської заборгованості, по якій минули строки позову і суми якої списані на збитки, чи вживались заходи щодо стягнення цієї заборгованості;

- правильність списання сировини па виготовлення продукції, у разі необхідності провести контрольний запуск сировини у виробництво за участю спеціалістів;

- повноту оприбуткування виготовленої продукції, чи не виготовлялась продукція, прихована від обліку;

- наявність договорів про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами;

- дотримання діючих положень щодо проведення інвентаризацій готівки і матеріальних цінностей та регулювання інвентаризаційних різниць, якість проведених на підприємстві інвентаризацій, у разі необхідності - організувати проведення інвентаризації (повної чи по окремих найменуваннях) товарів, матеріалів, готової продукції тощо; чи не допускалось перекриття недостач у одних матеріально відповідальних осіб лишками у інших;

- наявність заборгованості внаслідок недостач, розтрат і крадіжок, яка обліковується по бухгалтерському обліку підприємства, причини їх утворення, яких вживалося заходів по відшкодуванню цієї заборгованості;

- дотримання діючого порядку видачі, використання і зберігання бланків довіреностей (доручень);

- зовнішньоекономічну діяльність підприємства, обсяг експортних і імпорتنих операцій за відповідний період, у тому числі бартерних, правильність застосування цін і тарифів при здійсненні цих операцій, своєчасність розрахунків по них, чи те допустило керівництво підприємства незаконного відкриття валютних рахунків за кордоном, утримання на них валюти, прихованої від обліку, а також - чи не вжито заходів щодо повернення з-за кордону сум валюти, яка тривалий час не повернута в Україну;

- дотримання чинних нормативних актів щодо приватизації, особливу увагу при цьому необхідно звернути на правильність визначення вартості об'єкта приватизації, проведення індексації в процесі приватизації;

- правильність застосування норм витрат сировини і матеріалів, а також норм їх витрат та втрат готової продукції при транспортуванні і зберіганні;

- правильність утворення і використання фондів; правильність віднесення витрат на виробництво, відображення фінансових результатів по обліку, стан розрахунків з бюджетом, правильність ведення і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При цьому стан бухгалтерського обліку слід перевіряти на всіх етапах ревізії, тобто при перевірці кожного без винятку питання ревізії, накопичувати і узагальнювати виявлені недоліки для ґрунтовного висвітлення їх у акті

ревізії.

3.32.7. В залежності від мети ревізії, перевірці підлягають й інші напрямки фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації в частині дотримання чинних нормативних актів.

3.33. Відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та Бюджетного кодексу України підрозділи та працівники цієї служби при проведенні ревізій (перевірок) та після закінчення за їх підсумками мають такі права:

3.33.1. Ревізувати і перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів і матеріальних цінностей, фінансових Інвестицій і нематеріальних активів, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо).

3.33.2. Безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою. Вирішувати питання про зупинення у встановленому порядку видаткових операцій за рахунками у банках та інших фінансових установах операцій у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію чи перевірку, перешкоджає працівнику державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки.

3.33.3. Залучати на договірних засадах чи ставити питання перед ініціатором ревізії (перевірки) про залучення кваліфікованих фахівців для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених на ці потреби коштів

3.33.4. Вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються та перевіряються, проведення інвентаризацій основних фондів, матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, комори, архіви, а при виявленні підроблень, інших зловживань –вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справі акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів.

У разі виявлення ознак фіктивності документів, при пошкодженні

опечатувань каси та інших приміщень (документується актом довільної форми) інформувати правоохоронні органи з метою притягнення винних осіб до відповідальності у відповідності до чинного законодавства.

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

3.33.6. Одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб письмові пояснення з питань, які виникають у ході ревізій і перевірок.

3.33.7. Пред'являти керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються, вимоги щодо усунення виявлених порушень, порушувати перед відповідними органами питання про призупинення, зменшення бюджетних асигнувань, зупинення операцій з бюджетними коштами підприємствам, установам та організаціям, які допустили бюджетне правопорушення, а також про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції до відповідного бюджету згідно із встановленим порядком.

3.33.8. Ініціювати стягнення у дохід держави коштів, які без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства одержані міністерствами, іншими органами виконавчої влади, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами і організаціями за незаконними угодами.

3.33.9. У випадках, передбачених законодавчими актами, складати протоколи про адміністративні правопорушення та накладати, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення. Від імені державної контрольно-ревізійної служби в Україні - розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право начальник Головного контрольно-ревізійного управління України та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їх заступники.

3.34. Якщо за наслідками ревізії (перевірки) порушено кримінальну

справу, то за фактами, за якими її було порушено, до посадових осіб адміністративні стягнення не застосовуються. У разі відмови в порушенні кримінальної справи або закриття кримінальної справи, але при наявності в діях порушника ознак адміністративного правопорушення, може бути накладено адміністративне стягнення не пізніше як через місяць з дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про її закриття. Фінансові санкції до юридичних осіб застосовуються у відповідності з чинним законодавством.

4. Оформлення результатів ревізій (перевірок), заходи щодо усунення виявлених недоліків і порушень

4.1. Наслідки ревізії оформляються актом, який підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), керівником та головним (старшим) бухгалтером перевіреного міністерства, відомства, іншого органу державного управління, підприємства, установи, організації, а в разі потреби - колишніми керівником та головним (старшим) бухгалтером, в період роботи яких мали місце виявлені порушення, зловживання. Кінцевою датою написання акта, як правило, є останній день проведення ревізії (перевірки), зазначений у посвідчення на її проведення.

Перевірка окремих питань, передбачених окремим робочим планом проведення ревізії, оформляється окремими довідками (актами), які підписуються ревізором та головним (старшим) бухгалтером об'єкту контролю.

4.2. Результати перевірки оформляються довідкою, але у всіх випадках виявлення порушень чинних законодавчих і нормативних актів, зловживань, приписок, серйозних недоліків у веденні обліку і звітності, коли державі завдано збитків тощо - за наслідками складається акт, а не довідка.

4.3. Акт перевірки стану роботи фінансового органу чи органу Державного казначейства підписується керівником ревізійної групи, а від перевіряемого об'єкта - керівником, начальником бюджетного підрозділу (відділу, інспекції) та головним бухгалтером.

Довідка перевірки виконання місцевого бюджету підписується керівником ревізійної групи з одного боку та керівником фінансового органу, органу Держказначейства - з другого. При цьому, як правило, робиться позначка про ознайомлення з актом ревізії (перевірки) голови місцевої держадміністрації (Ради міністрів Автономної Республіки Крим)

та голови органу місцевого самоврядування відповідно.

4.4. Акт ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності міністерства, іншого органу управління, підприємства, установи, організації підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), міністром або одним з його заступників, керівником (або заступником) іншого перевіреного органу управління, підприємства, установи, організації та головним бухгалтером, а у разі потреби -й іншими відповідальними працівниками перевіреного об'єкту.

4.5. Акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує ряд бюджетних установ, підписується керівником ревізійної групи, керівником органу, при якому утворена централізована бухгалтерія, та головним бухгалтером. Перед підписанням акта ревізії з його змістом повинні бути ознайомлені керівники установ, у фінансовій діяльності яких виявлено недоліки та порушення фінансової дисципліни, про що вони повинні поставити свої підписи та дати пояснення окремо по кожному з виявлених недоліків і порушень.

4.6. Складений акт (довідка) про результати ревізії (перевірки) вручається для ознайомлення і підпису керівнику або головному бухгалтеру, а при їх відсутності іншим посадовим особам, які мають право підпису фінансових документів, одним із зазначених способів: а) особисто під розписку; б) через канцелярію (загальний відділ) з відміткою на примірнику акта органу ДКРС дати реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підпису посадової особи канцелярії (загального відділу), яка здійснила реєстрацію; в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. Керівник, головний (старший) бухгалтер та інші особи, яким надано право підпису фінансових документів, знайомляться і підписують акт протягом не більше трьох робочих днів з дати його вручення (надходження). Акт (довідка)

реєструється в контрольно-ревізійному підрозділі, як правило, відразу після підписання його посадовими особами об'єкта контролю. Якщо ревізія (перевірка) проводилась за межами населеного пункту, в якому знаходиться контрольно-ревізійний підрозділ, то реєстрація акта (довідки) здійснюється в день повернення керівника ревізійної групи з відрядження.

4.7. При наявності заперечень або зауважень щодо акта ревізії (перевірки) керівник, головний (старший) бухгалтер чи інші особи

підписують акт (довідку) із застереженням про це перед своїми підписами і не пізніше ніж через п'ять робочих днів з дня його вручення (надходження) подають зауваження письмово органу ДКРС, який проводив ревізію (перевірку). Якщо протягом зазначеного 5-денного терміну заперечення чи зауваження стосовно акта (довідки) не надійдуть, то контрольно-ревізійний підрозділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії або перевірки (передати матеріали до правоохоронних органів, інформувати органи влади чи господарського управління, винести рішення про фінансові санкції та адміністративні штрафи тощо).

У виняткових випадках за письмовим зверненням керівник об'єкта контролю термін подання заперечень чи зауважень може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, за дорученням якого проводилася ревізія (перевірка).

4.8. Після підписання акта ревізії (перевірки) із зауваженнями ревізуючі при потребі невідкладно беруть додаткові пояснення від посадових осіб, причетних до виявлених ревізією (перевіркою) порушень чи зловживань.

4.9. Правильність обґрунтувань, фактів, викладених у запереченнях або зауваженнях, поданих до підписаного акта, ревізуючі повинні ретельно перевірити і в строк не пізніше 15 робочих днів з дня отримання заперечень дати по них письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу (відділу в районі, місті, управління в Автономній Республіці Крим, області, містах Києві і Севастополі, відповідного управління в Головкин України) або його заступником.

4.10. При відмові посадових осіб від ознайомлення та/або підписання акта (довідки) за наслідками ревізії або перевірки, посадові особи державної контрольно-ревізійної служби засвідчують це відповідним актом за своїми підписами в день передачі акта на ознайомлення й підписання. Одразу ж після складання акта про відмову від підписання контрольно-ревізійний підрозділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії (перевірки) з обов'язковим зазначенням у супровідних листах на адресу органів влади, господарського управління чи правоохоронних органів факту відмови від ознайомлення з актом і від його підписання.

При надходженні зауважень до акта (довідки) в термін пізніше 5

робочих днів з часу вручення (направлення) його на ознайомлення, рішення про їх розгляд приймає керівник контрольно-ревізійного органу.

4.11. Про результати ревізії або перевірки інформуються вищі органи управління (по підпорядкованості), відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках – правоохоронні органи.

4.12. У тих випадках, коли по виявлених фактах необхідно вжити термінових заходів щодо усунення порушень або притягнення до відповідальності осіб, які винні у зловживаннях, в період ревізії, не чекаючи на її закінчення, складається проміжний акт, від посадових осіб вимагаються необхідні пояснення. Ці матеріали невідкладно надсилаються правоохоронним органам для відповідного реагування.

4.13. Проміжні акти складаються також в інших випадках, коли є необхідність задокументувати проведені окремі ревізійні дії. Вони підписуються ревізором, керівником, головним (старшим) бухгалтером та іншими службовими особами.

4.14. Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці) на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; наслідків інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів та готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних.

4.15. При складанні акта (довідки) ревізії або перевірки повинна бути додержана об'єктивність, ясність і вичерпність опису виявлених фактів і даних.

4.16. Не допускаються включення до акту (довідки) ревізії чи перевірки різного роду висновків, пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується, а також даних із слідчих матеріалів (протоколів допиту) та посилань на свідчення посадових осіб, які вони дали перед слідчими органами.

4.17. В акті ревізії (перевірки) ревізори не повинні давати правову та/або морально-етичну оцінку дій посадових і матеріально-

відповідальних осіб об'єкту контролю, кваліфікувати їх наміри або оцінювати дії як «розкрав кошти», «привласнив державне майно», «сфабрикував», «злочинець», «шахрай» та ін.

4.18. В акті ревізії слід вказати, які господарські і фінансові операції та документи перевірені, за який період і яким способом (вибірковим, суцільним).

4.19. При складанні акту перевірки стану виконання бюджету та роботи фінансового органу до нього включаються дані і факти, які виявлені як в самому фіноргані, так і в установах, на підприємствах та в організаціях, якщо вони свідчать про недоліки в роботі фінансового органу, що перевіряється.

4.20. Не допускається внесення до акту перевірки фінансового органу фактів, виявлених на підприємствах, в установах та організаціях, якщо ці факти не пов'язані з його роботою.

4.21. В акті ревізії (довідці перевірки) вказуються:

- загальні дані про виконання бюджету, кошторису витрат бюджетної установи, окремих основних виробничих і фінансових показників господарюючого суб'єкту;

- виявлені факти порушень законів України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України; факти неправильних розрахунків з бюджетом, незаконного, неефективного і не за цільовим призначенням витрачання готівки і матеріальних цінностей та інші порушення фінансової дисципліни, порушень ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

- виявлені факти безгосподарності; недостач, безпідставного списання й привласнень готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, інших зловживань, регламентованого державою виробництва товарів і падання послуг;

- розміри виявлених шкоди та збитків, причини їх виникнення, посади, прізвища та Ініціали осіб, які їх допустили.

4.22. У міру виявлення збитків, завданих державі, керівник ревізійної групи (ревізор), не чекаючи закінчення ревізії, має право усно рекомендувати керівництву підприємства, установи, організації, що ревізується чи перевіряється, невідкладно вжити заходів для їх відшкодування та запобігання їм надалі.

4.23. Матеріали кожної ревізії (перевірки) не пізніше 3 робочих днів від дати підписання акта ревізії (перевірки) або складання акта про відмову від ознайомлення з актом ревізії (перевірки) розглядаються та приймаються від ревізуючих керівником (чи його заступником) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби, або за їх дорученням - одним із відповідальних працівників (начальником відділу управління, його заступником тощо) цього підрозділу.

Акт (довідка) про результати ревізії (перевірки) окремого об'єкта контролю, що проводилась під час перевірки виконання місцевого бюджету,

розглядається і приймається від ревізорів керівником ревізійної групи із зазначенням дати розгляду і терміну виконання даних рекомендацій щодо змісту акта (довідки).

4.24. Службові особи при розгляді матеріалів ревізії роблять свої критичні зауваження, дають рекомендації, а в разі необхідності, котра може постати внаслідок неякісного проведення ревізії та інших причин, призначають у відповідності до вимог статті 4 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» повторну ревізію (перевірку). Про розгляд та прийняття матеріалів ревізій (перевірок) робиться відповідний запис особами, вказаними в пункті 4.23, на останній сторінці акту (довідки) або на окремому аркуші із зазначенням дати розгляду та терміну виконання рекомендацій. Після усунення недоліків, виконання рекомендацій, проведення повторної ревізії або перевірки переліченими службовими особами робиться остаточний висновок щодо можливості прийняття матеріалів ревізій (перевірок), про що робиться позначка на останній сторінці акту (довідки) - «Акт ревізії (довідку перевірки) прийнято», дата, підпис,

4.25. У разі потреби матеріали ревізій (перевірок) виносяться на обговорення в колективах перевірених підприємств, організацій, установ, оприлюднюються через засоби масової інформації.

4.26. У тих випадках, коли вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених ревізією порушень, ревізуючі готують і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби направляють керівництву перевіреного об'єкта вимогу щодо усунення виявлених порушень та вжиття, в установленому чинним законодавством порядку, заходів щодо повного відшкодування збитків та притягнення осіб, винних в допущених

порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

4.27. Про виявлені порушення законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України і Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правових актів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, у випадках, передбачених чинним законодавством, подаються інформації:

- Головним контрольно-ревізійним управлінням України - Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади;

- контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим,

областях, містах Києві і Севастополі - Головному контрольно-ревізійному управлінню України, обласним, районним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям; а також за дорученням Головкиру - міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади;

- контрольно-ревізійними відділами у районах, містах і районах у містах - контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, відповідним місцевим державним адміністраціям;

- результати ревізій виконання бюджетів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства повідомляються керівником ревізійної групи Раді міністрів Автономної Республіки Крим, керівництву обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та в разі необхідності розглядаються на засіданнях Ради міністрів Автономної Республіки Крим, колегій обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій. Для розгляду на місці результатів таких ревізій, доповідання їх на засіданнях колегій державних адміністрацій, вирішення питань щодо вжиття заходів по підвищенню рівня роботи фінансових органів і органів Державного казначейства та забезпеченню належного рівня виконання бюджету, у необхідних випадках в Автономну Республіку Крим, області, міста Київ і Севастополь виїжджають керівні працівники Міністерства фінансів України чи Головного контрольно-ревізійного управління України. Матеріали таких ревізій за рішенням керівництва Міністерства фінансів України розглядаються на засіданні його колегії;

- результати ревізій виконання бюджетів районів, міст, районів у містах та стану роботи фінансових і казначейських органів цих регіонів доповідаються місцевим державним адміністраціям виконавчим органам відповідних рад та розглядаються на засіданнях, для участі в роботі яких в райони (міста) виїжджають керівні працівники обласного фінансового управління чи контрольно-ревізійного управління в області (місті). Керівництво обласного фінансового управління і контрольно-ревізійного в області (місті) вирішує також питання про необхідність розгляду наслідків таких ревізій на засіданні обласного (міського) фінансового управління;

- результати ревізій виконання бюджетів сільських і селищних рад та забезпечення збереження у них коштів виносяться на розгляд виконкомів цих рад, а в необхідних випадках - на розгляд відповідних рад вищого рівня.

4.28. При виявленні істотних порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії (перевірки) передаються слідчим органам і одночасно ставиться перед керівництвом перевіреного підприємства, установи, організації або відповідного органу управління питання про звільнення від займаних посад винних у цьому осіб.

4.29. Вилучені перевіряючими документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки; після цього вони в день підписання акта ревізії (перевірки) повертаються посадовим особам відповідного підприємства, установи або організації під розписку згідно з їх письмовим переліком, якщо правоохоронними органами па дату завершення ревізії (перевірки) не прийнято рішення про виїмку цих документів.

4.30. Матеріали, які передаються у слідчі органи, 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 і їх статті порушені, 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 цінностей; акти контрольних обмірів виконаних ремонтних і будівельних робіт, якими встановлено відхилення від актів прийому-передачі їх виконання; висновки ревізуючих за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень по акту, опис документів, що додаються до супровідного листа. При цьому в справах контрольно-ревізійного підрозділу повинні бути залишені: другий або третій примірник акту ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації по виявлених порушеннях і зловживаннях, копії основних документів, які це підтверджують.

4.31. У випадках, коли діями чи бездіяльністю посадових осіб державі або юридичній особі заподіяні матеріальні збитки, але їх дії в кримінальному порядку не розглядаються, належить поставити вимоги перед керівником перевіреної або вищої (по підпорядкованості) організації щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

4.32. Безпідставна відмова в порушенні кримінальної справи або постанова слідчих органів про припинення кримінальної справи, порушеної за матеріалами проведених ревізій, можуть бути оскаржені органами державної контрольно-ревізійної служби в установленому чинним законодавством порядку.

4.33. Якщо виявлено шкоду, заподіяну працівниками перевірених підприємств, установ та організацій внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків, то керівники органів державної контрольно-ревізійної служби або їх підрозділів ставлять перед керівниками перевірених підприємств, установ та організацій, а в необхідних випадках перед керівниками вищих органів господарського управління (по підпорядкованості) вимоги щодо часткового або повного покриття шкоди.

4.34. По наслідках проведених ревізій (перевірок) в межах наданих прав контрольно-ревізійні підрозділи оформляють рішення про застосування фінансових санкцій та накладення адміністративних стягнень.

4.35. Органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні:

- здійснюють контроль щодо усунення виявлених на перевірених підприємствах, в установах, організаціях недоліків та порушень, за виконанням своїх вимог, відшкодуванням збитків;

- ведуть облік ревізій (перевірок) та їх результатів, складають і

подають у вищі органи відповідну звітність про свою роботу за установленими формами у визначені терміни;

- систематично вивчають та узагальнюють матеріали ревізій (перевірок) і на підставі цього вносять у відповідні державні органи, в необхідних випадках, пропозиції щодо перегляду чинних законів, положень, правил, інструкцій, поліпшення системи контролю за дотриманням фінансової дисципліни, усунення причин і умов, що сприяли фінансовим правопорушенням, поліпшення стану роботи відомчого контролю;

- готують і розповсюджують у своїй системі оглядові або інформаційні листи по обміну досвідом у роботі.

## **ПОЛОЖЕННЯ**

### **про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби**

#### I. Загальні положення

1. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби (далі – Положення) розроблено на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 „Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби” (із змінами).

2. Положенням визначається порядок планування роботи органів державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС).

3. Процес планування контрольно-ревізійної роботи включає підготовку Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС (далі - Основні напрями), планів контрольно-ревізійної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України (далі – ГоловКРУ), планів контрольно-ревізійної роботи апаратів контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – КРУ) та планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп, секторів) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів (далі – КРВ).

4. Не допускається включення до Планів контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ, апаратів КРУ і КРВ ревізій (перевірок) на підконтрольних підприємствах, в установах і організаціях, на яких органами ДКРС вже проводилась планова виїзна ревізія (перевірка) у відповідному календарному році.

5. Якщо дата завершення контрольного заходу виходить за межі планового періоду, такі контрольні заходи включаються до Планів контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ, апаратів КРУ та КРВ тільки на той плановий період, в якому передбачається їх початок.

6. Плани контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ, апаратів КРУ і КРВ та додатки до них складаються і зберігаються на паперових та електронних (у форматі MS Excel) носіях.

#### II. Формування, погодження та затвердження Основних напрямів

7. Проект Основних напрямів складається ГоловКРУ на

календарний рік за примірною формою, визначеною в додатку 1 до Положення.

8. Основні напрями включають перелік тем: аудитів ефективності та ревізій (перевірок) щодо виконання бюджетних програм, витрачання бюджетних коштів, використання державного майна у визначених галузях, сферах економічної діяльності та регіонах; ревізій (перевірок) фінансово-господарської діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій; перевірок стану контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі - контрольні заходи), а також рік проведення попередніх контрольних заходів по кожній запланованій темі та терміни інформування Кабінету Міністрів України і Міністерства фінансів.

9. Основними підставами для включення тем контрольних заходів до Основних напрямів є:

9.1. Закони, акти та доручення Президента України, Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів, які не потребують термінового виконання без включення до планів.

9.2. Звернення правоохоронних, інших уповноважених органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення ревізій (перевірок), які можливо виконати у плановому порядку.

9.3. Пропозиції Рахункової палати, Міністерства фінансів, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Державної митної служби (далі – сторонні ініціатори), прийняті ГоловокРУ до виконання.

9.4. Ініціатива, виявлена органами ДКРС з урахуванням таких критеріїв, як:

економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включені до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

ймовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього фінансового контролю, правової неврегульованості економічної діяльності;

врахування обмежень щодо проведення планових виїзних ревізій та перевірок не частіше одного разу на календарний рік.

10. Для врахування при формуванні проекту Основних напрямів пропозицій сторонніх ініціаторів та КРУ Управління організаційної роботи до 10 липня року, що передує плановому, забезпечує направлення їм листів-запитів щодо надання ними своїх пропозицій до проекту Основних напрямів.

КРУ в регіонах направляють до Головки КРУ свої обґрунтовані пропозиції щодо формування проекту Основних напрямів до 10 серпня.

Пропозиції сторонніх ініціаторів враховуються Головки КРУ, якщо вони надійшли до 10 серпня.

Одержані пропозиції відповідно до закріплених напрямів контролю опрацьовуються Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями, Управлінням аудиту бюджетних програм та Відділом організації внутрішнього аудиту Головки КРУ (далі – структурні підрозділи Головки КРУ). Враховані пропозиції включаються ними до власних пропозицій.

11. Пропозиції до Основних напрямів структурні підрозділи Головки КРУ готують з урахуванням положень пунктів 8-10 за формою, визначеною в додатку 1 до Положення, і після погодження із заступниками Голови, які відповідають за роботу відповідних підрозділів, до 15 серпня надають їх Управлінню організаційної роботи.

12. Разом з пропозиціями до Основних напрямів структурні підрозділи Головки КРУ надають Управлінню організаційної роботи погоджені із заступником Голови Головки КРУ письмові обґрунтування причин, внаслідок яких питання, запропоновані сторонніми ініціаторами, не включено до проекту Основних напрямів. Управління організаційної роботи узагальнює отриману інформацію, готує та направляє стороннім ініціаторам відповіді.

13. Пропозиції до Основних напрямів узагальнюються Управлінням організаційної роботи та до 20 серпня виносяться ним на розгляд Методологічної ради Головки КРУ за участю керівників структурних підрозділів Головки КРУ.

Методологічна рада розглядає пропозиції та визначає перелік тем контрольних заходів, які включаються до проекту Основних напрямів, і терміни інформування про їх результати. Після цього сформований Управлінням організаційної роботи проект Основних напрямів

вноситься на розгляд колегії Головки КРУ.

14. Після схвалення проекту Основних напрямів колегією Головки КРУ проект розпорядження Кабінету Міністрів України про їх затвердження до 1 вересня подається на погодження до Міністерства фінансів та після погодження – на правову експертизу до Міністерства юстиції.

15. Після проходження правової експертизи проект розпорядження Кабінету Міністрів України про затвердження Основних напрямів разом з пояснювальною запискою подається Міністерству фінансів для направлення його на затвердження до Кабінету Міністрів України.

16. Управління організаційної роботи здійснює супроводження проекту розпорядження про затвердження Основних напрямів до його прийняття Кабінетом Міністрів України, вносить за погодженням з Головою та заступниками Голови необхідні уточнення, зміни чи доповнення.

17. Затвержені Кабінетом Міністрів України Основні напрями є основою для формування планів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС.

### III. Формування та затвердження Плану контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ

18. План контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ складається на квартал за визначеною в додатку 2 до Положення формою.

До кожної теми контрольного заходу, зазначеної в Плані контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ (крім аудитів ефективності та перевірок стану контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади), додається за визначеною в додатку 3 до Положення формою перелік підприємств, установ і організацій, на (в) яких передбачається проведення ревізій (перевірок). Управління аудиту бюджетних програм до кожної теми аудиторського дослідження, зазначеної в Плані контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ, додає перелік КРУ, що мають бути залучені до проведення аудитів ефективності. Основні принципи та порядок формування зазначених переліків наведено в розділі VIII Положення.

19. До Плану контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ включаються: контрольні заходи, визначені Основними напрямами; контрольні заходи відповідно до підстав, визначених пунктами 9.1 - 9.3 Положення, що не були включені до Основних напрямів і які можливо

здійснити у плановому порядку;

контрольні заходи, що не були включені до Основних напрямів і які планується провести за ініціативою структурних підрозділів Головки КРУ відповідно до критеріїв, зазначених у пункті 9.4 Положення, з урахуванням вимог, встановлених пунктами 44 і 50 Положення;

питання нормотворчої діяльності у сфері державного фінансового контролю, контролю за станом роботи органів ДКРС, організаційної, правової, методологічної, інформаційно-технологічної, фінансової, режимно-секретної та кадрової роботи Головки КРУ.

20. Департаменти, управління, самостійні відділи та сектори Головки КРУ готують пропозиції до Плану контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ за формою, визначеною в додатку 2 до Положення, а Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління Головки КРУ, крім того, – в додатку 3 до Положення, і після погодження із заступниками Голови Головки КРУ, які відповідають за роботу відповідних підрозділів, щоквартально надають їх Управлінню організаційної роботи відповідно до 20 листопада, 20 лютого, 20 травня і 20 серпня кожного року.

21. Відповідальність за якість планування контрольних заходів в Плані контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ покладається на керівників структурних підрозділів Головки КРУ відповідно до закріплених за цими підрозділами напрямів контролю.

22. Управління організаційної роботи формує проект Плану контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ, погоджує його із заступниками Голови Головки КРУ, керівниками Департаментів, управлінь, самостійних відділів та секторів Головки КРУ. План контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ затверджується наказом Головки КРУ та направляється КРУ відповідно до 1 грудня, 1 березня, 1 червня і 1 вересня кожного року або наступного, після реєстрації наказу, робочого дня.

23. Після затвердження Плану контрольно-ревізійної роботи Головки КРУ відповідно до закріплених тем контрольних заходів Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління Головки КРУ в тижневий, а Управління аудиту бюджетних програм – у місячний термін направляють КРУ примірні програми контрольних заходів.

IV. Формування та затвердження планів контрольно-ревізійної роботи апаратів КРУ

24. План контрольно-ревізійної роботи апарату КРУ складається на квартал за визначеною у додатку 4 до Положення формою, погоджується ГоловКРУ і затверджується КРУ. До кожної теми контрольного заходу, передбаченої в плані контрольно-ревізійної роботи апарату КРУ, додається за визначеною в додатку 5 до Положення формою перелік підприємств, установ і організацій, на (в) яких передбачається проведення ревізій (перевірок).

25. До плану контрольно-ревізійної роботи апарату КРУ включаються:

контрольні заходи, визначені у плані контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ або в одержаних дорученнях як централізовані завдання, до виконання яких залучається КРУ;

перевірки виконання бюджетів районів та міст республіканського чи обласного підпорядкування згідно з планами, затвердженими (погодженими) відповідно Радою міністрів Автономної Республіки Крим, облдержадміністраціями, державними адміністраціями міст Києва та Севастополя;

контрольні заходи відповідно до підстави, визначеної пунктом 9.2 Положення, про необхідність проведення яких стало відомо до моменту подання до ГоловКРУ на погодження плану контрольно-ревізійної роботи апарату КРУ і які можливо здійснити у плановому порядку;

контрольні заходи, які планується провести за ініціативою апарату КРУ відповідно до критеріїв, визначених у пункті 9.4 Положення, з урахуванням вимог, встановлених пунктами 44 і 50 Положення;

питання контролю за станом роботи структурних підрозділів апарату КРУ та КРВ, організаційної, правової, методологічної, кадрової, інформаційно-технологічної та фінансової роботи КРУ.

26. КРУ формують проекти планів контрольно-ревізійної роботи апаратів і відповідно до 10 грудня, 10 березня, 10 червня і 10 вересня, або в інші терміни, визначені наказом ГоловКРУ, виданим до зазначеної дати відповідного місяця, та направляють їх до ГоловКРУ на погодження, за організацію якого відповідає Управління організаційної роботи.

27. Департаменти, управління, самостійні відділи та сектори ГоловКРУ в 5-денний термін розглядають проекти планів контрольно-ревізійної роботи апаратів КРУ відповідно до функціональних повноважень та надають Управлінню організаційної роботи, погоджений

із заступниками Голови ГоловкиРУ, які відповідають за роботу відповідних підрозділів, письмовий висновок щодо їх погодження або обґрунтовані причини про внесення до них змін чи доповнень.

28. ГоловкиРУ відповідно до 20 грудня, 20 березня, 20 червня та 20 вересня, або в інші, визначені наказом ГоловкиРУ терміни, погоджує плани контрольної-ревізійної роботи апаратів КРУ шляхом направлення на адресу апаратів КРУ листів, в яких (при необхідності) зазначає зміни чи доповнення, що є обов'язковими для врахування перед затвердженням планів апаратами КРУ.

29. План контрольної-ревізійної роботи апарату КРУ затверджується наказом КРУ не пізніше ніж через 2 робочих дні після одержання листа-погодження ГоловкиРУ.

V. Формування та затвердження планів контрольної-ревізійної роботи КРВ

30. План контрольної-ревізійної роботи КРВ складається на квартал і затверджується начальником відповідного КРУ, чи особою, яка його заміщує. Форма плану для КРВ визначається з урахуванням змісту додатків 4 і 5 до Положення та затверджується наказом КРУ.

31. До плану контрольної-ревізійної роботи КРВ включаються:

контрольні заходи, визначені у плані контрольної-ревізійної роботи апарату КРУ або в одержаних дорученнях як централізовані завдання ГоловкиРУ та апарату КРУ, до виконання яких залучається КРВ;

перевірки виконання бюджетів районів у містах, сільських (селищних) рад, міст районного підпорядкування, територіальних громад згідно з планами, затвердженими (погодженими) місцевою державною адміністрацією або виконавчим органом місцевого самоврядування;

контрольні заходи відповідно до підстави, визначеної пунктом 9.2 Положення, про необхідність проведення яких стало відомо до моменту подання до КРУ на затвердження плану контрольної-ревізійної роботи КРВ і які можливо здійснити у плановому порядку;

контрольні заходи, які планується провести за ініціативою територіальних КРВ відповідно до критеріїв, визначених у пункті 9.4 Положення, з урахуванням вимог, встановлених пунктом 50 Положення;

інші питання, які належать до повноважень КРВ.

32. Терміни формування та подання на затвердження планів контрольної-ревізійної роботи КРВ встановлюються КРУ в межах визначеного у пункті 33 Положення часу.

33. Плани контрольно-ревізійної роботи КРВ відповідно до 30 грудня, 30 березня, 30 червня та 30 вересня або в інші, визначені з урахуванням пункту 28 Положення терміни, розглядаються КРУ і затверджуються начальником відповідного КРУ, чи особою, яка його заміщує.

#### VI. Внесення змін до планів

34. Внесення змін до планів проводиться в порядку їх погодження і затвердження.

Пропозиції щодо внесення змін до:

планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ подаються до Управління організаційної роботи тільки після погодження їх з Головою ГоловокРУ;

планів контрольно-ревізійної роботи апаратів КРУ готуються відділом організаційної роботи КРУ і направляються до Управління організаційної роботи.

Такі пропозиції подаються (направляються) до Управління організаційної роботи не пізніше ніж за 15 днів до закінчення планового періоду та не пізніше дати початку контрольного заходу.

35. Зміни до планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, апаратів КРУ та КРВ щодо тем контрольних заходів, включених до Основних напрямів, вносяться лише після відповідного погодження Кабінету Міністрів України. Про зміни в планах контрольно-ревізійної роботи щодо тем контрольних заходів, які були включені до Основних напрямів за ініціативою сторонніх ініціаторів, інформуються відповідні органи.

VII. Координація проведення контрольних заходів з іншими органами державного фінансового контролю

36. ГоловокРУ, апарати КРУ та КРВ погоджують з органами державної податкової служби плани-графіки планових виїзних ревізій і перевірок суб'єктів господарювання у встановленому ГоловокРУ спільно з Державною податковою адміністрацією порядку відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 21.07.2005 N 619 „Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)”.

37. З метою координації проведення контрольних заходів ГоловокРУ

надсилає до Рахункової палати копію Основних напрямів, в тижневий термін після їх затвердження Кабінетом Міністрів України.

38. Для забезпечення координації функціонування внутрішнього фінансового контролю та з метою підвищення ефективності контрольних заходів на підприємствах, в установах та організаціях, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, органи ДКРС при формуванні проектів планів передбачають, за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, їх територіальними органами, здійснення одночасних (спільних) з їх контрольно-ревізійними підрозділами ревізій (перевірок) відповідно до Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби з контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів при здійсненні планових та позапланових контрольних заходів, затвердженого наказом ГоловкиРУ від 18.11.2003 № 274 (zareєстрований Міністерством юстиції 03.12.2003, реєстраційний № 1112/8433).

VIII. Формування переліків підприємств, установ і організацій, на (в) яких передбачається проведення ревізій (перевірок), до тем контрольних заходів, зазначених в планах контрольно-ревізійної роботи ГоловкиРУ, апаратів КРУ, а також параметри участі КРУ в аудитах ефективності, що проводяться ГоловкиРУ

39. Формування переліків підприємств, установ і організацій, на (в) яких передбачається проведення ревізій (перевірок), до тем контрольних заходів, зазначених в планах контрольно-ревізійної роботи ГоловкиРУ, координується Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями ГоловкиРУ, які є відповідальними за їх проведення.

40. Визначення підприємств, установ і організацій (крім тих, що ревізуватимуться (перевірятимуться) ГоловкиРУ) за темами контрольних заходів, зазначених в планах контрольно-ревізійної роботи ГоловкиРУ, здійснюється, як правило, КРУ, а у разі недоцільності або неможливості (ускладнень) їх відбору на регіональному рівні – Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями ГоловкиРУ.

41. Для забезпечення своєчасного формування переліків Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління ГоловкиРУ не пізніше, ніж за 15 календарних днів до

контрольних дат, встановлених у пункті 20 Положення, направляють до КРУ теми контрольних заходів, які передбачається включити до Плану контрольної-ревізійної роботи Головки КРУ.

42. КРУ протягом 10 календарних днів визначають підприємства, установи і організації за цими темами і надають їх переліки Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевим управлінням Головки КРУ. Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління Головки КРУ на підставі одержаної інформації формують переліки підприємств, установ і організацій у розрізі тем контрольних заходів та регіонів.

43. У випадку, коли під час погодження проекту Плану контрольної-ревізійної роботи Головки КРУ змінюються запропоновані теми контрольних заходів, Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління Головки КРУ, відповідальні за їх організацію, уточнюють перелік підприємств, установ і організацій в порядку, визначеному пунктами 41 і 42 Положення, та надають їх Управлінню організаційної роботи в 15-денний термін після затвердження Плану контрольної-ревізійної роботи Головки КРУ.

44. Кількість підприємств, установ і організацій, на (в) яких передбачається проведення ревізій (перевірок) за централізованими завданнями Головки КРУ, для включення до планів контрольної-ревізійної роботи апаратів КРУ та КРВ визначається Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями Головки КРУ на підставі інформацій КРУ, враховуючи можливості контрольної-ревізійних підрозділів щодо їх виконання, виходячи з розрахункового терміну проведення однієї ревізії (перевірки), планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок) та нормативу часу, визначеного для проведення планових ревізій (перевірок) у розділі IX Положення.

При визначенні переліку КРУ, що будуть залучені Головки КРУ до проведення аудитів ефективності, Управлінням аудиту бюджетних програм Головки КРУ враховуються можливості відділів аудиту бюджетних програм апаратів КРУ, виходячи з розрахункового терміну проведення одного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності), планового фонду робочого часу для проведення аудитів ефективності (участі в аудитах ефективності), що визначені у розділі IX Положення.

При цьому, Департамент контролю у сфері державної та

комунальної власності, галузеві управління ГоловкиРУ, відповідні структурні підрозділи апаратів КРУ відповідно до закріплених за ними напрямів контролю, пропорційно враховують можливості КРВ щодо проведення контрольних заходів за централізованими завданнями ГоловкиРУ.

45. КРУ до 10 листопада, 10 лютого, 10 травня та 10 серпня надають ГоловкиРУ інформацію за визначеною в додатках 6 та 7 до Положення формою.

46. Відповідна інформація опрацьовується Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями, Управлінням аудиту бюджетних програм ГоловкиРУ та враховується при наданні пропозицій Управлінню організаційної роботи відповідно до пункту 20 Положення.

47. Для оцінки рівня завантаженості апаратів КРУ та КРВ на відповідність вимогам розділу IX Положення відділи організаційної роботи апаратів КРУ аналізують кількість підприємств, установ і організацій для проведення ревізій (перевірок) і кількість участі в аудитах ефективності, які планується провести за централізованими завданнями ГоловкиРУ за участю апаратів КРУ та КРВ.

Недотримання нормативів витрат часу апаратами КРУ чи КРВ на проведення планових контрольних заходів, доведених ГоловкиРУ як централізовані завдання, є для КРУ підставою для внесення пропозицій (зауважень) щодо коригування кількості підприємств, установ і організацій у розрізі окремих напрямів контролю, а також кількості участей в аудитах ефективності. Пропозиції (зауваження) для подальшої їх реалізації направляються Управлінню організаційної роботи.

48. Перелік підприємств, установ і організацій для проведення ревізій (перевірок), який доводиться ГоловкиРУ до КРУ як централізоване завдання, а також перелік КРУ, що мають бути залучені до проведення аудитів ефективності, у разі потреби може змінюватись Департаментом контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевими управліннями, Управлінням аудиту бюджетних програм ГоловкиРУ з урахуванням обґрунтованих пропозицій КРУ. Зміни до переліків повинні бути погоджені заступником Голови ГоловкиРУ, який відповідає за роботу відповідних підрозділів, після чого вони надаються Управлінню організаційної роботи для централізованого доведення до КРУ.

49. Для аналізу рівня завантаженості контрольно-ревізійних

підрозділів плановими завданнями регіональні КРУ надають ГоловКРУ за визначеною в додатках 8 та 9 до Положення формою відповідно до 5 січня, 5 квітня, 5 липня та 5 жовтня розрахунок витрат часу на проведення планових заходів.

50. Одним з основних критеріїв відбору підприємств, установ і організацій, ревізії (перевірки) яких плануються за ініціативою органів ДКРС, є суми бюджетних коштів, виділених на їх утримання, виконання державних (бюджетних) програм або державних контрактів, та коштів, наданих їм у вигляді бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, дотацій та субсидій, коштів державних цільових фондів, а також коштів, що залишаються у розпорядженні господарюючого суб'єкта у зв'язку з наданими йому пільгами за платежами до бюджетів в сумі, як правило не менше 50 тис. грн. на одне підприємство, установу чи організацію. Апарати КРУ та КРВ за власною ініціативою планують ревізії (перевірки) підприємств, установ і організацій, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету або отримували позики і кредити, гарантовані коштами державного бюджету, дотації та субсидії, інші асигнування з державного бюджету, кошти державних цільових фондів, а також кошти, що залишаються у розпорядженні господарюючого суб'єкта у зв'язку з наданими йому пільгами за платежами до державного бюджету, лише за письмовим погодженням з галузевими управліннями ГоловКРУ, до напрямів контролю яких належать ці підприємства, установи і організації.

51. Департамент контролю у сфері державної та комунальної власності, галузеві управління ГоловКРУ, апарати КРУ і КРВ здійснюють відбір підприємств, установ і організацій на підставі даних мережі підконтрольних їм підприємств, установ і організацій, що формуються за визначеною в додатку 10 до Положення формою. Відповідна мережа повинна оновлюватись не рідше одного разу на рік.

IX. Визначення загального планового фонду робочого часу на проведення контрольних заходів, планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок) та схема їх розподілу

52. Загальний плановий фонд робочого часу обчислюється в цілому для Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевих управлінь ГоловКРУ, Управління аудиту бюджетних програм, підрозділів апаратів КРУ, основними функціями яких є проведення ревізій, перевірок (далі – галузеві підрозділи), відділів аудиту

бюджетних програм апаратів КРУ та КРВ на підставі штатної чисельності працівників, які проводять контрольні заходи, і загального фонду робочого часу кожного працівника – 220 робочих днів на рік.

53. Плановий фонд робочого часу Департаменту контролю у сфері державної і комунальної власності, галузевих управлінь ГоловкиРУ, галузевих підрозділів апаратів КРУ та КРВ на проведення ревізій (перевірок) визначається виходячи із загального фонду робочого часу кожного працівника з урахуванням таких коефіцієнтів для наступних категорій працівників цих підрозділів:

директор Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, начальники галузевих управлінь ГоловкиРУ – 0,1 (або 22 людино-дні на рік);

заступник директора Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності – 0,2 (44 людино-дні на рік);

заступник директора Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності – начальник відділу, заступники начальників управлінь – начальники відділів галузевих управлінь ГоловкиРУ, начальники відділів Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, начальники відділів галузевих управлінь ГоловкиРУ, начальники відділів апарату КРУ: з чисельністю більше 10 штатних одиниць у відділі - 0,2 (або 44 людино-дні на рік); з чисельністю до 10 включно штатних одиниць у відділі – 0,3 (або 66 людино-днів на рік); заступники начальників відділів Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевих управлінь ГоловкиРУ – 0,4 (або 88 людино-днів на рік); контролери-ревізори всіх рівнів посад ГоловкиРУ, заступники начальників галузевих відділів апарату КРУ, завідувачі самостійних секторів та секторів у складі самостійних відділів апарату КРУ – 0,5 (або 110 людино-днів на рік); контролери-ревізори всіх рівнів посад апарату КРУ – 0,55 (або 121 людино-день на рік); начальники КРВ: з чисельністю більше 10 штатних одиниць у відділі - 0,4 (або 88 людино-днів на рік); з чисельністю більше 5 та до 10 включно штатних одиниць у відділі – 0,5 (або 110 людино-днів на рік); з чисельністю до 5 включно штатних одиниць у відділі – 0,6 (або 132 людино-дня на рік); заступники начальників КРВ – 0,65 (або 143 людино-дня на рік); контролери-ревізори всіх рівнів посад КРВ – 0,7 (або 154 людино-дня на рік).

54. Час, не зарахований до планового фонду робочого часу на

проведення ревізій (перевірок), використовується відповідними працівниками для здійснення інших напрямів контрольно-ревізійної роботи (підготовка до проведення ревізій (перевірок), узагальнення матеріалів за їх результатами, формування планів, підготовка звітності, аналітичних інформацій, методологічна робота), навчання, участі у нарадах, семінарах, інших заходах, які не можуть бути передбачені. Крім того, КРВ використовують час, не зарахований до загального планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок), для участі у проведенні аудитів ефективності.

55. Розподіл планового фонду робочого часу Департаменту контролю у сфері державної та комунальної власності, галузевих управлінь Головки КРУ на проведення ревізій (перевірок) здійснюється їх керівниками самостійно з урахуванням вимог пункту 53 цього Положення.

55.1. Примірна схема розподілу планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок) для апарату КРУ в місті Києві:

- 50 % часу – проведення планових ревізій (перевірок);
- 50 % часу – проведення позапланових ревізій (перевірок).

Розрахунковий термін проведення однієї планової ревізії (перевірки) – 40 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення однієї позапланової ревізії (перевірки) – 30 людино-днів.

55.2. Примірна схема розподілу планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок) для КРУ (крім КРУ в місті Києві).

Для апаратів КРУ:

55 % часу – проведення планових ревізій (перевірок);

45 % часу – проведення позапланових ревізій (перевірок);

Розрахунковий термін проведення однієї планової ревізії (перевірки) – 40 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення однієї позапланової ревізії (перевірки) – 30 людино-днів.

- Для КРВ (крім КРВ КРУ в місті Києві):
  - 70 % часу – проведення планових ревізій (перевірок);
  - 30 % часу – проведення позапланових ревізій (перевірок);

Розрахунковий термін проведення однієї планової ревізії (перевірки) – 20 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення однієї позапланової ревізії

(перевірки) – 15 людино-днів.

55.3. Примірна схема розподілу планового фонду робочого часу на проведення ревізій (перевірок) для КРВ КРУ в місті Києві:

- 60 % часу – проведення планових ревізій (перевірок);
- 40 % часу – проведення позапланових ревізій (перевірок);

Розрахунковий термін проведення однієї планової ревізії (перевірки) – 20 людино-днів. Розрахунковий термін проведення однієї позапланової ревізії (перевірки) – 15 людино-днів.

56. Для виконання централізованих завдань Головки КРУ та КРВ резервують не менше 50 відсотків планового фонду робочого часу, передбаченого для проведення планових ревізій (перевірок).

57. Плановий фонд робочого часу для проведення аудитів ефективності визначається виходячи із фонду робочого часу для кожного працівника з урахуванням таких коефіцієнтів для наступних категорій працівників:

- начальник Управління аудиту бюджетних програм – 0,1 (або 22 людино днів на рік);

- заступник начальника Управління аудиту бюджетних програм – начальник відділу, начальники відділів Управління аудиту бюджетних програм, начальники відділів аудиту бюджетних програм апаратів КРУ – 0,2 (або 44 людино днів на рік);

- заступники начальників відділів Управління аудиту бюджетних програм, заступники начальників відділів аудиту бюджетних програм апаратів КРУ – 0,4 (або 88 людино-днів на рік);

- контролери-ревізори всіх рівнів посад Управління аудиту бюджетних програм – 0,6 (132 людино-дня на рік);

- контролери-ревізори всіх рівнів посад відділів аудиту бюджетних програм апаратів КРУ – 0,65 (143 людино-дня на рік).

Розрахунковий термін проведення одного аудиту ефективності - 130 людино-днів.

Розрахунковий термін участі у проведенні аудиту ефективності - 90 людино-днів.

58. Для участі в аудитах ефективності за дорученням Головки КРУ резервується 75 відсотків робочого часу відділів аудиту бюджетних програм КРУ. риклад розрахунку розподілу витрат планового фонду робочого часу для проведення аудитів ефективності наведений в додатку 12.

59. За наявності в окремих підрозділах КРУ чи позиціях Схеми невикористаного резерву планового робочого часу або його нестачі для проведення контрольних заходів КРУ самостійно вирішує питання щодо його перерозподілу в межах загального фонду.

60. Для максимальної деталізації планових завдань та більш глибокого аналізу завантаженості працівників КРВ КРУ може, у разі потреби, розробити та затвердити власні документи, які регулюють порядок планування контрольно-ревізійної роботи. Параметри та критерії, які будуть конкретизуватися у таких документах, не повинні виходити за межі, визначені цим Положенням.

## **ПОЛОЖЕННЯ**

### **Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України**

#### **1. Загальна частина**

1.1. Це Положення є нормативним актом Національного банку України і визначає систему аудиторської діяльності в банках та регламентує порядок створення і організацію роботи служби внутрішнього аудиту в комерційних банках України.

Внутрішній аудит як система контролю за діяльністю комерційного банку створюється з метою оцінки та вдосконалення системи внутрішнього контролю банку при мінімізації на неї витрат.

1.2. Положення розроблено на підставі законів України "Про банки і банківську діяльність", "Про аудиторську діяльність" та нормативних актів Національного банку України.

1.3. Внутрішній аудит банку - це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту банку для перевірки й оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків співробітниками банку.

1.4. Положення є обов'язковим для безумовного дотримання його вимог комерційними банками України (юридичними особами) (далі - банками).

#### **2. Визначення окремих термінів**

Аудит банку - це визначення стану банку на основі перевірки правильності складання та підтвердження достовірності балансу, обліку прибутків та збитків, аналізу стану обліку, відповідність обліку та дій банку вимогам чинного законодавства, дотримання рівності прав акціонерів (учасників) при розподілу дивідендів, голосуванні, наданні прав на придбання нових акцій тощо та підготовка висновків для надання інформації керівництву, акціонерам (учасникам) банку та іншим користувачам.

Аудиторська перевірка - система засобів перевірки документів інформаційної системи, облікових записів, статистичних матеріалів, а також контроль за достовірністю виконання необхідних процедур, зазначених в даному Положенні.

Аудитор - особа, яка уповноважена проводити аудиторську

перевірку.

Адекватність контролю - відповідність контролю специфічним конкретним умовам та індивідуальному принципу з урахуванням планів і службових посад окремих керівників та їх особистих якостей, що необхідні для підвищення результативності й ефективності дій.

Активи банку - це накопичені протягом діяльності банку ресурси, які в майбутньому приносять економічну вигоду і призводять до припливу грошових коштів у банківську установу.

Внутрішній аудит банку - це незалежна оцінка системи внутрішнього контролю, встановленого у комерційному банку. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізуванні інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій.

Внутрішній контроль в банку - це сукупність процедур, які забезпечують достовірність та повноту інформації, яка передається керівництву банку, дотримання внутрішніх та зовнішніх нормативних актів при здійсненні операцій банку, збереження активів банку і його клієнтів, оптимальне використання ресурсів банку, управління ризиками, забезпечення чіткого виконання розпоряджень органів управління банку в досягненні мети, яка поставлена в стратегічних та інших планах банку.

Конфлікт інтересів - це будь-який вид стосунків, який не відповідає інтересам банку або може перешкоджати об'єктивному виконанню обов'язків відповідальної особи.

Зовнішній аудит - це перевірка, що здійснюється незалежними висококваліфікованими спеціалістами в галузі аудиту, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності на підставі наявності відповідного сертифіката на право здійснення аудиторської діяльності.

Пруденційний нагляд - це система банківського нагляду, при якій головна увага органів нагляду зосереджується на регулярному проведенні оцінки загального фінансового стану, результатів діяльності та якості керівництва. Методика пруденційного нагляду вивчає дотримання банком вимог чинного законодавства, нормативних актів Національного банку України, економічних нормативів тощо.

Ризик банківської діяльності - можливість зазнати втрат у разі виникнення несприятливих для банку обставин, неправомірних або навмисних дій його працівників.

### **3. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту**

3.1. Служба внутрішнього аудиту банку - це самостійний структурний підрозділ банку, який створюється за рішенням виконавчого органу банку і підпорядковується безпосередньо Правлінню (раді директорів) банку.

3.2. Перевірки, що проводяться в банку службою внутрішнього аудиту банку, здійснюються на підставі Положення про службу внутрішнього аудиту банку, стандартів внутрішнього аудиту, які розробляються кожним банком самостійно з дотриманням вимог Національного банку України та специфіки діяльності самого банку.

3.3. Статус, функціональні обов'язки та повноваження служби внутрішнього аудиту банку визначаються у Положенні про службу внутрішнього аудиту банку.

Положення про службу внутрішнього аудиту банку затверджується Правлінням (радою директорів) банку та погоджується із Спостережною радою банку (Радою банку).

Положення про службу внутрішнього аудиту банку має містити такі розділи:

завдання та функції служби внутрішнього аудиту банку;

статус і роль служби внутрішнього аудиту банку;

права та обов'язки керівника служби внутрішнього аудиту банку та її внутрішніх аудиторів;

обсяги та напрями роботи внутрішніх аудиторів;

обов'язки внутрішніх аудиторів із звітування.

3.4. Чисельність служби внутрішнього аудиту банку має бути достатньою для ефективного досягнення цілей та завдань, поставлених перед цим підрозділом.

3.5. Служба внутрішнього аудиту банку повинна користуватися такою підтримкою Правління банку і Ради банку, яка б дозволяла їй досягати співробітництва з боку суб'єктів аудиту і без перешкод виконувати свої обов'язки.

3.6. Служба внутрішнього аудиту банку повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які в змозі виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Працівники служби внутрішнього аудиту повинні володіти базовими знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів, права, інформаційних

технологій, управління активами та пасивами, фінансового, організаційного менеджменту банку тощо.

3.7. Кандидатура керівника служби внутрішнього аудиту банку погоджується з Національним банком України.

Погодження кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку здійснює Комісія Національного банку України з питань нагляду та регулювання діяльності банків (далі - Комісія) або комісія при територіальному управлінні Національного банку України з питань нагляду та регулювання діяльності банків (далі - комісія при територіальному управлінні) шляхом проведення співбесіди за умов, визначених Комісією.

3.8. Кандидат на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку, який повинен відповідати кваліфікаційним вимогам, установленим нормативно-правовими актами Національного банку України, подає до Комісії або до комісії при територіальному управлінні для проходження співбесіди такі документи:

- клопотання за довільною формою;
- копію диплома про освіту;
- копію трудової книжки;
- анкету встановленого зразка.

Вищезазначені копії документів мають бути засвідчені нотаріально.

Якщо особа, яка претендує на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку, є іноземцем, то вона додатково подає документи, що підтверджують законність її перебування на території України, а у випадках, передбачених чинним законодавством України,

- дозвіл на працевлаштування, виданий Державним центром зайнятості Міністерства праці та соціальної політики України або за його дорученням - відповідними центрами зайнятості Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, якщо інше не передбачено законами та міжнародними договорами України.

3.9. На посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку не може бути призначена особа, яку визнано винною у вчиненні корисливого злочину із призначенням покарання без позбавлення волі або яка була звільнена з посади на вимогу Національного банку України.

3.10. У разі призначення (звільнення) керівника служби внутрішнього аудиту банк у 3-денний строк повідомляє про це територіальне управління Національного банку України та Національний

банк України.

3.11. У разі зміни керівника служби внутрішнього аудиту банку, не пізніше ніж через місяць з дня звільнення попередньої особи, банк має подати на нового керівника служби внутрішнього аудиту банку потрібні документи для проходження ним співбесіди на засіданні Комісії або комісії при територіальному управлінні в порядку, установленому цим розділом.

Якщо особа, яка призначена тимчасово на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку, продовжує виконувати обов'язки понад місяць, то в тижневий термін після закінчення зазначеного строку банк зобов'язаний подати на цю особу потрібні документи для проходження нею співбесіди на засіданні відповідної комісії.

3.12. Розгляд документів і погодження кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку здійснює Комісія або комісія при територіальному управлінні в місячний строк з часу отримання повного пакета документів.

Погодження (непогодження) кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку оформляється рішенням відповідної комісії з подальшим інформуванням про це банку в 5-денний строк.

Після проведення співбесіди та прийняття рішення про погодження (непогодження) кандидатури на посаду керівника служби внутрішнього аудиту банку територіальні управління Національного банку України в тижневий строк подають до Національного банку України копії відповідного рішення та документів на керівника служби внутрішнього аудиту банку.

3.13. Керівник і працівники служби внутрішнього аудиту банку при призначенні на посаду дають письмове зобов'язання про нерозголошення інформації про діяльність банку та збереження банківської таємниці відповідно до вимог чинного законодавства України.

3.14. Служба внутрішнього аудиту банку звітує перед Правлінням (радою директорів) банку не рідше ніж один раз на рік, надає йому (їй) висновки та пропозиції за результатами перевірок та на вимогу Ради банку готує інформацію про виконання плану (графіка) проведення аудиторських перевірок.

#### **4. Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту банку**

4.1. Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту визначаються метою її створення. Функції служби внутрішнього аудиту банку є частиною постійного моніторингу системи внутрішнього контролю і внутрішніх процедур оцінки капіталу банку, вони забезпечують незалежну оцінку адекватності запровадженої політики та методики діяльності банку, а також їх виконання.

4.2. Головними функціями служби внутрішнього аудиту банку є:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з раціональним та ефективним використанням ресурсів банку;
- надання рекомендацій структурним підрозділам банку у процесі планування, на стадії розроблення і впровадження нових продуктів, процесів, систем;
- проведення аудиту діяльності структурних підрозділів банку з метою забезпечення аналізу і оцінки внутрішнього контролю, політики, процедур банку, що стосуються адекватності, відповідності, ефективності та точності бухгалтерських даних і збереження активів банку;
- перевірка результатів поточної фінансової діяльності банку, нагляд за поточною діяльністю банку, дотриманням посадовими особами, працівниками банку, а також самим банком вимог чинного законодавства України та рішень органів управління банку;
- постійний перегляд системи операційних процедур (включаючи аудиторські процедури) та методів їх обліку;
- перевірка систем управління та передавання фінансової інформації, у тому числі електронних інформаційних систем та електронних банківських послуг;
- координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту банку з метою забезпечення оптимальних умов, за яких аудиторські фірми можуть з довірою покластися на висновки служби внутрішнього аудиту для уникнення дублювання зусиль;
- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки.

4.3. На службу внутрішнього аудиту банку покладаються такі завдання:

- сприяння адекватності системи внутрішнього контролю банку та

операційних процедур;

- здійснення неупередженої та об'єктивної оцінки фінансової, операційної, інших систем і процедур контролю в банку, оцінка та аналіз виконання посадовими особами і персоналом банку Статуту, внутрішніх положень банку щодо проведення операцій в обсягах наданої Національним банком України банківської ліцензії або дозволу на окремі банківські операції;

- сприяння організації ведення бухгалтерського обліку;

- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень у здійсненні банківських операцій;

- своєчасного виявлення порушень та недоліків в діяльності структурних підрозділів, опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації та усунення причин виникнення цих недоліків в процесі діяльності банку;

- розслідування в межах своїх повноважень вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких ризиків;

- виявлення сфер потенційних збитків для банку, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння коштів банку;

- перевірки і рекомендацій виконання вимог з ефективного управління ризиками банківської діяльності;

- налагодження і підтримання взаємодії із зовнішніми аудиторами, державними органами контролю та службою банківського нагляду Національного банку України;

- надання Правлінню банку та керівникам структурних підрозділів, що перевіряються, висновків про результати проведеної аудиторської перевірки і пропозицій щодо поліпшення діючої в банку системи внутрішнього контролю.

## **5. Повноваження служби внутрішнього аудиту банку**

### **5.1. Служба внутрішнього аудиту банку має право:**

- на ознайомлення з усією документацією банку та нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу банку, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб банку щодо виявлених недоліків у роботі;

- визначати відповідність дій та операцій, що здійснюються

співробітниками банку, згідно з вимогами чинного законодавства України, нормативними актами Національного банку України, рішеннями керівних органів банку, які визначають політику та стратегію банку, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;

- перевіряти розрахунково-касові документи, контракти банку, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності наявність готівки, інших цінностей, які знаходяться у банку;

- отримувати в межах своїх повноважень на запит від банку до інших організацій або третіх осіб - суб'єктів підприємницької діяльності потрібні відомості та документи, що пов'язані з процесом перевірки;

- залучати у разі необхідності співробітників інших структурних підрозділів банку для виконання поставлених перед службою внутрішнього аудиту завдань;

- мати безперешкодний доступ до підрозділу, що перевіряється, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, готівки та коштовностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних носіях;

- з дозволу керівництва банку знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

- при виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками банку, рекомендувати Правлінню банку усунення їх від виконання службових обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем керівників банку повідомляти про такі випадки Раду банку.

5.2. Керівництво банку зобов'язано своєчасно реагувати на рекомендації служби внутрішнього аудиту.

5.3. Служба внутрішнього аудиту банку не несе відповідальності та не має владних повноважень щодо операцій, за

## **6. Обов'язки служби внутрішнього аудиту**

Служба внутрішнього аудиту повинна:

6.1. Проводити аудиторські перевірки з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю банку, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного різним сферам діяльності банку, а також оцінювати його.

6.2. Забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням співробітниками банку встановленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками.

6.3. Проводити розгляд фактів порушень співробітниками банку чинного законодавства, нормативних актів Національного банку України та стандартів професійної діяльності, внутрішніх документів, які регулюють та визначають політику банку.

6.4. Рекомендувати керівництву банку приймати рішення щодо забезпечення недопущення дій, результатом яких може стати порушення чинного законодавства, нормативних актів Національного банку України.

6.5. Розробляти рекомендації та вказівки щодо усунення виявлених порушень, покращання системи внутрішнього контролю та здійснювати контроль за їх використанням та виконанням.

6.6. Забезпечувати схоронність та повернення одержаних від підрозділів банку документів на всіх носіях.

6.7. Забезпечувати повноту документування кожного факту перевірки, оформлювати письмово висновки, де мають бути відображені усі питання, вивчені в ході перевірки, та рекомендації, надані керівництву банку.

6.8. Контролювати організацію роботи в банку з вивчення усіма співробітниками вимог чинного законодавства України, нормативних актів Національного банку України, інших підзаконних та відомчих актів, внутрішніх документів банку на підставі переліку службових обов'язків.

6.9. Брати участь у засіданнях Ради або Правління банку під час обговорення питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю й аудиту, зовнішнього аудиту, змін у структурі або розвитку банку.

## **7. Порядок проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки**

7.1. Проведення аудиту структурних підрозділів банку здійснюється службою внутрішнього аудиту на підставі погодженого з Радою банку та затвердженого Правлінням банку плану (графіка) проведення перевірок на поточний рік.

Обсяг програми внутрішнього аудиту має бути достатнім для виконання завдань роботи аудиту. Частота проведення аудиторських

процедур має обумовлюватись оцінками ризиків, які притаманні кожній сфері спрямованості аудиту.

За окремими дорученнями Правління (ради директорів) банку служба внутрішнього аудиту банку має право здійснювати позапланові перевірки з окремих питань.

Внутрішній аудит може проводитись на вимогу Національного банку України в рамках пруденційного нагляду.

7.2. Проведення аудиту структурних підрозділів банку здійснюється службою внутрішнього аудиту незалежно від плану роботи ревізійного підрозділу банку.

7.3. Служба внутрішнього аудиту є органом оперативного контролю виконавчих органів банку і на відміну від Ревізійної комісії, яка є органом контролю акціонерів (учасників) банку, не ставить за мету комплексну перевірку діяльності підрозділів у статистиці, ретроспективно, тобто після завершення фінансово-господарських процесів (квартал, рік).

7.4. З метою запобігання виникненню конфлікту інтересів у відносинах із співробітниками інших підрозділів банку керівник служби внутрішнього аудиту застосовує ротацію внутрішніх аудиторів, тобто один і той самий аудитор не може проводити аудит одного підрозділу банку постійно.

7.5. Служби внутрішнього аудиту банків мають право розробляти та застосовувати в роботі власні стандарти аудиту.

7.6. При проведенні внутрішнього аудиту підрозділів банку необхідно передбачити наявність таких етапів перевірки:

- отримання повної інформації про підрозділ, що перевіряється, включаючи засоби внутрішнього контролю;
- складання та виконання плану роботи внутрішнього аудиту банку, в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про підрозділ, що перевіряється;
- проведення перевірки отриманої інформації на суттєвість, оцінка ризику за операціями, що допомагає визначитись, яку фінансову звітність необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести;
- проведення позапланової тематичної перевірки, що дасть змогу підвищити рівень впевненості щодо окремих висновків аудиторської перевірки;
- здійснення документального підтвердження виконання всіх

процедур проведення аудиту шляхом підготовки робочої документації аудиторської перевірки;

- складання внутрішнім аудитором висновку та пропозицій щодо результатів перевірки відповідних структурних підрозділів банку.

7.7. Недоліки, що виявлені у процесі проведення аудиторської перевірки банку, мають бути відображені в аудиторському висновку.

7.8. Аудиторський висновок складається з урахуванням стандартів та методів проведення аудиту, визначених нормативно-правовими актами Національного банку України, і підписується керівником служби внутрішнього аудиту банку.

7.9. У висновку викладаються виявлені недоліки, порушення та зловживання, що характеризують проведення відповідних банківських операцій. Акцентується увага на позитивному досвіді роботи підрозділу, який можливо використати на інших дільницях у банку. Необхідно також викласти причини, особливо організаційного характеру, що створили умови для здійснення порушень і зловживань, та надати свої пропозиції про прийняття заходів щодо їх усунення. У висновку треба надати кваліфіковану оцінку стану системи внутрішнього контролю відповідного підрозділу банку.

Після завершення роботи над висновком рекомендується провести підсумкову нараду з керівництвом підрозділу, що перевірявся.

7.10. Для прийняття організаційних заходів аудиторський висновок направляється керівнику структурного підрозділу та Правлінню (раді директорів) банку, а в окремих випадках Раді банку.

## **8. Встановлення взаємовідносин між зовнішнім та внутрішнім аудитом**

8.1. Важливим заходом створення ефективної системи внутрішнього контролю в банку є підтримання взаємовідносин та обмін інформацією між зовнішніми та внутрішніми аудиторами банку.

8.2. Встановлення тісних контактів між службою внутрішнього аудиту та зовнішніми аудиторами створюють сприятливі умови для обміну між ними практичним досвідом проведення аудиту за взаємопогодженими процедурами.

8.3. Правління банку проводить із службою внутрішнього аудиту банку зустрічі для ознайомлення з планом аудиторської перевірки річної фінансової звітності та діяльності банку зовнішніми аудиторами.

8.4. Стан роботи служби внутрішнього аудиту банку може бути перевірений незалежним зовнішнім аудитором.

8.5. Для забезпечення кваліфікованого аналізу та підтвердження повноти і достовірності річної фінансової звітності банку при здійсненні зовнішніми аудиторами аудиторської перевірки служба внутрішнього аудиту банку надає зовнішнім аудиторам для використання відповідну документацію, що значно впливає на скорочення витрат банку на проведення зовнішнього аудиту.

## **9. Контроль Національного банку України за роботою служб внутрішнього аудиту**

9.1. Інформація про роботу служби внутрішнього аудиту банку має включатися до пояснювальної записки банку при складанні річної фінансової звітності.

Комерційні банки надають звіти про роботу служби внутрішнього аудиту до Національного банку України два рази на рік протягом першої половини місяця наступного за звітним періодом (півроку) згідно з додатком. У разі необхідності Національний банк України може затребувати у банків звіт про роботу внутрішнього аудиту за певний період часу його діяльності, а також іншу інформацію з питань компетенції служби внутрішнього аудиту банку.

9.2. Звіт банку про роботу служби внутрішнього аудиту повинен містити інформацію щодо контролю за діяльністю всіх підрозділів банку.

9.3. Територіальні управління Національного банку України за місцезнаходженням філії банку мають право запитувати в неї інформацію про роботу та матеріали її перевірок службою внутрішнього аудиту банку.

9.4. Національний банк України здійснює контроль за роботою служби внутрішнього аудиту банку шляхом проведення інспекторами Національного банку України або уповноваженими ним особами перевірок її діяльності.

9.5. За результатами аналізу звітності та матеріалами перевірок Національний банк України у разі необхідності надсилає банку лист з вимогами щодо приведення діяльності служби внутрішнього аудиту у відповідність до цього Положення. У разі невиконання у встановлений строк вимог щодо усунення недоліків Національний банк України може застосовувати санкції у порядку, встановленому чинним законодавством

України.

З впровадженням вищезазначеного Положення Національний банк України розробляє методичні вказівки щодо регламентації перевірок банківських операцій, які встановлюють конкретний порядок проведення внутрішнього аудиту в банках.

## **МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ**

### **щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України**

#### **1. Загальна частина**

1.1. Методичні вказівки визначають застосування стандартів внутрішнього аудиту, якими необхідно керуватися службі внутрішнього аудиту банку при проведенні систематичних аудиторських перевірок.

1.2. Стандарти внутрішнього аудиту (далі - стандарти) в банках впроваджуються з метою регулювання роботи служби внутрішнього аудиту щодо виконання покладених на неї функціональних обов'язків.

1.3. Стандарти є обов'язковими для безумовного дотримання їх банками, розташованими на території України.

1.4. Служба внутрішнього аудиту в процесі проведення перевірок керується чинним законодавством України та нормативними актами Національного банку України.

#### **2. Визначення окремих термінів**

Аудиторський висновок - це документ, в якому викладається мета, вказується обсяг та результати аудиторської перевірки.

Конструктивні висновки - ті, що сприяють суб'єкту аудиту та керівництву в управлінні банком.

Об'єктивні висновки - ті, що ґрунтуються лише на фактах, тобто неупереджені висновки.

Стислі висновки - ті, що містять тільки найвагоміші факти.

Своєчасні висновки - ті, що надаються без невиправданих затримок і дають змогу діяти швидко й ефективно.

Незалежність - це можливість здійснювати об'єктивний і незалежний аудит, оцінювати отримані результати і складати неупереджений аудиторський висновок. Одна з незаперечних вимог до внутрішніх аудиторів - не бути зв'язаними з тими видами діяльності, які вони перевіряють.

Об'єктивність - незалежна позиція, яку повинні займати внутрішні аудитори при здійсненні відповідних перевірок.

Обстеження - це процес загального збирання інформації (без її детальної перевірки) про напрями діяльності відповідного підрозділу з метою ознайомлення з його роботою (проведеними операціями);

виявлення конкретних питань, що потребують особливої уваги; отримання інформації щодо доцільності проведення додаткової аудиторської перевірки.

Оцінка ризику - це систематичний процес оцінки ризику з використанням професійних знань фахівців, які можуть передбачати вірогідність виникнення негативних ситуацій, а також комплекс відповідних засобів та інструментів.

Робоча документація аудиторської перевірки - це сукупність уніфікованих документів, у яких у письмовому вигляді відображається інформація, одержана в результаті перевірки, а також рекомендації аудитора, що викладаються у відповідному висновку.

Стандарти внутрішнього аудиту - це критерії визначення процедур аудиту, за якими здійснюється оцінка діяльності системи внутрішнього контролю.

### **3. Визначення стандартів внутрішнього аудиту та їх мета**

3.1. Внутрішній аудит у банку здійснюється на підставі дотримання працівниками служби внутрішнього аудиту правил внутрішнього розпорядку банку та цих методичних вказівок.

3.2. Стандарти внутрішнього аудиту впроваджуються в діяльність банку з метою:

- вдосконалення практики проведення внутрішнього аудиту;
- забезпечення якісного аналізу й оцінки системи внутрішнього контролю;
- здійснення постійного моніторингу банківських ризиків;
- перевірки відповідності здійснених банківських операцій політиці та встановленим процедурам банку, а також чинному законодавству України;
- інформування Правління банку та Ради банку про виникнення певних проблем, розроблення і вживання упереджувальних заходів, спрямованих на запобігання виникненню ризиків у діяльності банку;
- складання уніфікованих аудиторських висновків і звітів;
- дотримання працівниками служби внутрішнього аудиту правил поведінки та етичних професійних норм.

3.3. Служба внутрішнього аудиту банку при виконанні функціональних обов'язків має керуватися такими стандартами:

1. Керівництво службою внутрішнього аудиту.

2. Незалежність.
3. Професійна компетентність.
4. Обсяг роботи.
5. Планування і виконання аудиторської перевірки.
6. Складання аудиторського висновку.

3.4. Застосування стандартів внутрішнього аудиту має забезпечуватись із дотриманням працівниками служби внутрішнього аудиту банку (внутрішніми аудиторами) Кодексу професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ.

#### **4. Стандарт N 1 - Керівництво службою внутрішнього аудиту**

4.1. Кандидатура керівника служби внутрішнього аудиту повинна погоджуватися з Радою банку і відповідати вимогам, встановленим Національним банком України. Рішення про призначення на цю посаду затверджується наказом керівника банку.

4.2. Керівник служби внутрішнього аудиту відповідає за:

- виконання поставленої перед банком мети, яка ґрунтується на його стабільності, надійності, платоспроможності та ліквідності і контролюється внутрішніми аудиторами;
- роботу внутрішніх аудиторів, спрямовану на досягнення загальної мети та виконання завдань, що поставлені перед банком;
- ефективне та раціональне використання коштів, що передбачені для утримання служби внутрішнього аудиту;
- наявність Положення про службу внутрішнього аудиту банку, затвердженого Правлінням та погодженого з Радою банку. В Положенні зазначаються цілі, повноваження та функціональні обов'язки служби внутрішнього аудиту, механізм організації її роботи, а також своєчасне виконання вимог цього Положення;
- складання планів (графіків), що відображають виконання функціональних обов'язків працівниками служби внутрішнього аудиту. Структура та обсяги роботи, що виконується службою внутрішнього аудиту, повинна відповідати функціям, повноваженням, а також меті та завданням банку і охоплювати всі напрями його діяльності.

4.3. Діяльність банку підлягає повній або частковій перевірці внутрішніми аудиторами. Об'єктами внутрішнього аудиторського контролю повинні бути:

- банківські операції (види діяльності банку) і їх відповідність

чинному законодавству України;

- правила й процедури, згідно з якими здійснюються банківські операції, та їх дотримання;

- види банківських операцій, ефективність їх здійснення та оцінка ризиків;

- рівень комп'ютеризації та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності банку;

- внутрішня та зовнішня бухгалтерська і фінансова звітність банку, адекватність відображення в ній банківської діяльності;

- організація бухгалтерського та управлінського обліку, а також їх відповідність меті та завданням діяльності банку;

- управління трудовими та матеріальними ресурсами банку тощо.

4.4. Внутрішні аудитори оцінюють найбільш ризикові види діяльності банку. Ризик важливо не тільки виявити, але й визначити його розмір, а також здійснювати постійний контроль за тенденціями зміни величини ризику та розробити комплекс заходів щодо його мінімізації.

4.5. Причинами виникнення ризиків можуть бути:

- помилково прийняті управлінські рішення в результаті використання неправильної, несвоєчасної, неповної або недостовірної інформації;

- неправильне ведення бухгалтерських записів (свідоме чи несвідоме), помилки в бухгалтерському та управлінському обліку;

- нездатність відповідних підрозділів банку належним чином зберігати активи;

- незадоволення клієнтів банком, їх неправильне уявлення про банк та його репутацію (ризик репутації);

- нездатність службовців банку додержуватися правил, планів, процедур банку і невиконання ними вимог чинного законодавства України та нормативних актів Національного банку України;

- недоцільне, нерентабельне придбання матеріальних ресурсів, коштів та нераціональне і неефективне їх використання;

- нездатність працівників банку досягати відповідних операційних або програмних цілей і виконувати необхідні завдання.

4.6. У процесі аудиторської перевірки внутрішній аудитор повинен звернути увагу на такі фактори ризику:

- моральний клімат у банку, зокрема тиск з боку його керівників на впливових посадових осіб для досягнення відповідної мети;

- компетентність працівників, відповідність посадам, які вони обіймають;
- обсяг активів, ліквідність та обсяг операцій;
- фінансовий стан та виконання економічних нормативів;
- конкурентоспроможність банку;
- складність та змінюваність видів банківських операцій;
- доцільність розширення мережі філій: ефективність окремих філій;
- раціональність витрат на утримання банку;
- ступінь інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності банку;
- розгалуженість мережі установ банку;
- адекватність та ефективність процедур внутрішнього контролю;
- організаційні, операційні та економічні зміни в банку;
  - визнання негативних фактів, виявлених аудиторською перевіркою, і вжиття відповідних заходів щодо виправлення ситуації.

4.7. Для оцінки ризику керівник служби внутрішнього аудиту повинен отримувати інформацію з різних джерел. Цими джерелами можуть бути не тільки переговори з членами Правління та Ради банку, але й дискусії з керівниками та працівниками служби внутрішнього аудиту, переговори із зовнішніми аудиторами, обговорення законів України та нормативних актів Національного банку України, що використовуються, результати аналізу фінансової документації, огляд попередніх аудиторських перевірок, а також напрямів економічного розвитку банку.

4.8. Оцінка ризиків повинна проводитися щорічно. Однак у разі змін у проведенні банківських операцій черговість аудиторських перевірок протягом року може переглядатися і коригуватися з урахуванням нової інформації.

4.9. Формування груп перевіряючих передбачає визначення кількості внутрішніх аудиторів (а також залучених фахівців та консультантів) і здійснюється згідно з календарними графіками (планами) проведення аудиторської перевірки та кошторисом витрат, затвердженим Радою банку.

4.10. Звіти про результати діяльності служби внутрішнього аудиту періодично подаються на розгляд Правлінню та Раді банку.

4.11. Керівник служби внутрішнього аудиту повинен:

- підготувати Положення про службу внутрішнього аудиту, в якому визначаються правила та процедури, відповідно до яких проводиться аудиторська перевірка;

- скласти програму відбору і підвищення професійного рівня працівників підрозділу;

- підтримувати зв'язок із зовнішніми аудиторами;

- здійснювати координацію роботи внутрішніх та зовнішніх аудиторів, яка необхідна для забезпечення максимального охоплення аудитом всіх напрямів діяльності банку та недопущення випадків дублювання аудиторської перевірки;

- надавати зовнішнім аудиторам інформацію щодо методів, засобів та термінології, які використовуються внутрішніми аудиторами;

- організовувати тестування працівників свого підрозділу та розробляти програму проведення аудиторської перевірки з метою забезпечення дотримання внутрішніми аудиторами відповідних стандартів, а також належного виконання ними функціональних обов'язків;

- не менше одного разу на рік, а також на вимогу Правління та Ради банку подавати звіти про роботу свого підрозділу, в яких відображати виявлені в ході аудиторської перевірки факти недоліків у діяльності банку та відповідні рекомендації щодо їх усунення;

- щорічно подавати Правлінню банку для затвердження і Раді банку для погодження плани (графіки) проведення аудиторських перевірок, проекти формування штату та планування кошторису витрат свого підрозділу.

4.12. Зовнішні аудитори здійснюють перевірки з метою підтвердження достовірності щорічних фінансових звітів. Внутрішні аудитори відповідають за оцінку адекватності застосованих процедур і отриманих фактів, що використовувалися у їх висновках щодо річного фінансового звіту.

4.13. Правління банку може звернутися до керівника служби внутрішнього аудиту з проханням дати оцінку результатам діяльності зовнішніх аудиторів. Висновок керівника служби внутрішнього аудиту повинен бути аргументованим.

4.14. За необхідності керівник служби внутрішнього аудиту разом із зовнішніми аудиторами обговорює напрями взаємодії на підставі наданих документів. Ці документи можуть стосуватися:

- суттєвої недостатності контролю;
- помилок та порушень;
- протизаконних дій;
- рішень керівників банку;
- суперечностей із керівниками;
- труднощів, що виникають під час аудиторської перевірки, тощо.

4.15. Зовнішні аудитори можуть користуватися висновками внутрішніх аудиторів, відповідями керівників на ці висновки та звітами, що свідчать про результати діяльності служби внутрішнього аудиту. Ці матеріали використовуються зовнішніми аудиторами при визначені обсягів їх роботи.

## **5. Стандарт N 2 - Незалежність**

5.1. Незалежність дає змогу внутрішнім аудиторам робити правдиві й неупереджені висновки, що необхідні для належного проведення аудиторської перевірки. Це досягається в результаті організаційного визначення статусу та об'єктивності служби внутрішнього аудиту.

Для повної ефективності виконання службових обов'язків служба внутрішнього аудиту банку (внутрішній аудитор) має бути незалежною від щоденного процесу проведення внутрішнього контролю.

5.2. Організаційний статус повинен передбачати:

- безпосередню підпорядкованість служби внутрішнього аудиту в процесі її діяльності Правлінню банку та Раді банку у питаннях, що стосуються стратегічних напрямів його розвитку;

- процедури затвердження Радою банку штатного розпису підрозділу внутрішнього аудиту та бюджету на наступний рік, а також уніфікованих висновків і звітів про результати його діяльності;

- виконання службою внутрішнього аудиту своїх функціональних обов'язків без будь-яких перешкод;

- постійну участь керівника підрозділу внутрішнього аудиту банку в засіданнях Правління банку, що стосуються аудиторської діяльності, фінансової звітності, управління, організації внутрішнього контролю.

5.3. Об'єктивність:

- при проведенні аудиторських перевірок внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними;

- внутрішні аудитори відстоюють власну думку з питань аудиту, яка

може не збігатися з думкою інших працівників банку, зовнішніх аудиторів тощо;

- керівник служби внутрішнього аудиту періодично отримує від своїх працівників інформацію про можливий конфлікт інтересів і т. ін.;

- внутрішні аудитори банку не несуть відповідальності за проведення банком будь-яких банківських операцій;

- працівники служби внутрішнього аудиту, які раніше працювали в якихось підрозділах цього банку, не можуть призначатися для проведення аудиторської перевірки цих підрозділів протягом року (або більш тривалий час) після їх зарахування до служби внутрішнього аудиту;

- рівень об'єктивності внутрішнього аудитора не знижується, якщо він надає рекомендації працівникам банку щодо застосування стандартів контролю та перевіряє відповідні процедури їх застосування;

- проектування, впровадження та складання різних операційних систем не належить до функцій внутрішнього аудиту. Виконання таких видів діяльності знижує рівень об'єктивності аудиту.

## **6. Стандарт N 3 - Професійна компетентність**

6.1. Аудиторські перевірки мають виконуватися на високому професійному рівні.

6.2. Усі працівники служби внутрішнього аудиту повинні мати певний професійний досвід і володіти необхідними знаннями й навичками.

6.3. До проведення внутрішнього аудиту банку можуть залучатися сторонні фахівці та консультанти, з якими укладається відповідний договір, що передбачає відповідальність за розголошення банківської таємниці. Вони повинні мати глибокі знання у сфері економіки, бухгалтерського обліку, статистики, фінансів і кредиту, оподаткування та права, електронної обробки даних тощо.

6.4. Керівник служби внутрішнього аудиту забезпечує належний нагляд за всіма аудиторськими перевітками і відповідає за його здійснення.

6.5. Аудиторський нагляд - це безперервний процес, який починається з планування і закінчується виконанням аудиторського завдання. Здійснення нагляду передбачає:

- своєчасне забезпечення підлеглих відповідними інструкціями та

затвердженою програмою проведення аудиторської перевірки;

- контроль за виконанням затвердженої програми аудиторської перевірки до часу здійснення її коригувань;

- підтвердження виявлених фактів, висновків внутрішніх аудиторів відповідною документацією;

- об'єктивність аудиторських висновків, чітке їх викладення, їх конструктивність і своєчасність подання;

- досягнення мети аудиту.

6.6. Результати діяльності служби нагляду повинні документуватися і належним чином зберігатися.

6.7. Внутрішні аудитори повинні:

- бути обережними, досвідченими, компетентними;

- правильно застосовувати діючі стандарти, процедури та методи внутрішнього аудиту;

- знати принципи і методи бухгалтерського обліку;

- доводити на підставі фактів неефективність та нерентабельність операцій банку, запобігати можливим навмисним правопорушенням, не допускати помилок та упущень, розкрадання, випадків шахрайства, махінацій і конфліктів інтересів;

- належним чином оцінювати достатність та ефективність системи внутрішнього контролю, її відповідність ступеню потенційного ризику в різних сферах діяльності банку, а також процедурам і методам, що застосовуються в банку;

- дотримуватися принципів, що визначені в Кодексі професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ.

6.8. Внутрішній аудитор проводить лише часткову перевірку, яка не передбачає детального аудиторського контролю всіх угод або операцій. Таким чином, внутрішні аудитори не дають абсолютної гарантії того, що порушень у діяльності банку зовсім немає.

6.9. Керівник служби внутрішнього аудиту за наявності доказів про здійснення правопорушення повідомляє про це Правління банку. Внутрішній аудитор має право надавати пропозиції щодо основних напрямів проведення розслідування цього правопорушення. Надалі внутрішній аудитор повинен простежити за повним та своєчасним виконанням рекомендацій служби внутрішнього аудиту.

## **7. Стандарт N 4 - Обсяг робіт**

7.1. Головними завданнями внутрішнього контролю банку є:

- дотримання правил, планів, процедур, законів України, нормативних актів та інструкцій Національного банку України;
- збереження активів;
- забезпечення достовірності та цілісності інформації;
- економічне та раціональне використання ресурсів;
- досягнення відповідних цілей під час проведення операцій або виконання програм.

7.2. Правління та Рада банку здійснюють загальне керівництво щодо обсягу робіт та напрямів діяльності банку, які підлягають аудиту.

7.3. Метою перевірки стану системи внутрішнього контролю є з'ясування того, чи забезпечує наявна система достатню гарантію раціонального виконання завдань та функцій банку.

7.4. При розробці системи внутрішнього контролю керівництво банку повинно враховувати співвідношення витрат та доходів. Потенційні збитки, пов'язані з загрозою ризику або власне ризиком, оцінюються за витратами на здійснення їх контролю.

7.5. Управління системою внутрішнього контролю передбачає санкціонування і нагляд за виконанням операцій (спостереження), періодичне порівняння їх фактичного виконання із запланованим та документування цієї діяльності. Санкціонування свідчить про те, що керівництво банку перевірило та затвердило відповідність видів діяльності або укладання угод встановленим правилам і процедурам. Спостереження - це нагляд, відстежування та тестування видів банківської діяльності, а також подання звітів відповідальним особам. Документування ведеться з метою забезпечення належного виконання обов'язків та повноважень, відповідності правилам, процедурам і нормативам виконання робіт, нагляду, спостереження і тестування аудиторів, а також підтвердження виконання запланованої роботи.

7.6. Виходячи із завдань внутрішнього контролю визначається обсяг аудиторської перевірки. Внутрішні аудитори зобов'язані перевіряти системи внутрішнього контролю, за адекватність яких несе відповідальність керівництво банку.

7.7. Внутрішні аудитори повинні перевіряти ефективність засобів, які використовуються для захисту операцій банку від різних видів збитків (наприклад, розкрадення, неправомірна або протизаконна діяльність,

форс-мажорні обставини).

7.8. Керівництво банку відповідає за встановлення економічних нормативів для оцінки раціонального використання ресурсів за кожним видом діяльності.

7.9. Внутрішні аудитори банку відповідають за:

- виникнення та контроль ризиків у проведенні банківських операцій;
- забезпечення аналізу і оцінки внутрішнього контролю банку;
- своєчасне виявлення порушень та недоліків у діяльності структурних підрозділів і надання відповідних висновків;
- здійснення контролю за дотриманням економічних нормативів, що встановлені Національним банком України.

7.10. Аудиторська перевірка повинна виявляти:

- невиправдані витрати банку;
- неефективне використання інтелектуального потенціалу працівників;
- неповноцінне використання технічних засобів;
- переукомплектування або недоукомплектування штату працівників;
- фактори, що негативно впливають на виконання завдань банку.

## **8. Стандарт N 5 - Планування і виконання аудиторської перевірки**

8.1. Аудиторська перевірка передбачає планування аудиту, перевірку та оцінку інформації, надання рекомендацій та контроль після перевірки.

8.2. Планування кожної аудиторської перевірки підлягає документуванню і передбачає:

- визначення мети, завдань та обсягу аудиту;
- отримання повної інформації про підрозділ, що підлягає аудиторській перевірці.

8.3. Перевірка повноти інформації передбачає:

- визначення завдань, цілей та планів підрозділу, що перевіряється;
- отримання інформації про організаційну структуру та її зміни, про посадові інструкції, положення про підрозділи;
- наявність робочої документації попередньої аудиторської

перевірки;

- користування матеріалами попередньої аудиторської перевірки, включаючи матеріали зовнішнього аудиту.

8.4. Планування аудиторської перевірки передбачає визначення обсягу коштів на її проведення. При їх розрахунку враховуються:

- кількість працівників служби внутрішнього аудиту, ступінь їх досвіду згідно з характером і складністю завдання;

- знання та стан дисципліни працівників служби внутрішнього аудиту, а також тимчасові обмеження та наявність у розпорядженні банку власних коштів;

- необхідність підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;

- можливість використання досвіду зовнішніх аудиторів.

8.5. У процесі планування аудиту проводяться ділові зустрічі з керівниками підрозділів банку, які відповідають за проведення операцій. Досягнуті під час зустрічей результати аналізуються, розповсюджуються серед осіб, які мають відношення до проведення аудиту, та фіксуються в робочій документації аудиторської перевірки.

8.6. Планування аудиторської перевірки передбачає ознайомлення з операціями, ризиками і системами внутрішнього контролю в підрозділі з метою виявлення об'єктів, що вимагають особливої уваги, отримання висновків та пропозицій від суб'єкта перевірки.

8.7. Обов'язковою умовою планування аудиту є складання програми проведення аудиторської перевірки. У програмі повинні висвітлюватися:

- цілі аудиторської перевірки та строк її проведення;

- процедури, які використовуються внутрішніми аудиторами для збирання, аналізу та документування інформації під час аудиторської перевірки;

- характер та масштаб тестування, що необхідно для досягнення цілей аудиту на кожному його етапі;

- конкретні ризики, процеси та угоди, що підлягають аудиту;

- календарний графік виконання робіт.

8.8. План проведення аудиторської перевірки затверджується керівником служби внутрішнього аудиту до початку її проведення. У разі внесення змін до плану проведення аудиторської перевірки вони затверджуються заздалегідь.

8.9. Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, але і

документально підтверджувати отриману інформацію.

8.10. Процес аналізу та оцінки інформації здійснюється таким чином:

- інформація збирається щодо всіх питань, зазначених у програмі перевірки;

- при аналізі та оцінці інформації внутрішні аудитори використовують аналітичні процедури проведення аудиту.

8.11. До аналітичних процедур належать:

- порівняння поточної інформації з аналогічною за характером за попередні періоди;

- порівняння поточної інформації з кошторисом витрат та прогнозами;

- вивчення взаємозв'язку фінансової інформації з відповідною нефінансовою (наприклад, облікові витрати на видачу заробітної плати порівнюються із зміною середньої кількості працівників);

- дослідження взаємозв'язку елементів інформації (наприклад, коливання облікових витрат на виплату процентів порівнюються з відповідними залишками непогашеної заборгованості за раніше наданими кредитами);

- порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів банку.

8.12. При виникненні нестандартних ситуацій внутрішні аудитори використовують процедуру опитування керівників підрозділу або інші процедури з метою порівняння результатів.

8.13. Встановлені за допомогою аналітичних процедур аудиту результати, що не дістали достатнього пояснення, доводяться до відома відповідного керівника підрозділу банку.

8.14. Інформація про виявлені в ході аудиторської перевірки факти порушень повинна бути достатньою, точною і вагомою, щоб забезпечити на її основі надання відповідних рекомендацій.

8.15. Процес збирання, аналізу та документування інформації повинен перебувати під наглядом керівника служби внутрішнього аудиту.

8.16. Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

8.17. Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки

може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливість її дублювання.

8.18. Якщо внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, то в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

8.19. Уся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження.

8.20. Підпис перевіряючого та зазначення дати на кожному робочому документі після його перегляду є свідченням проведення контролю аудиторської перевірки.

8.21. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності банку.

8.22. Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитися у службі внутрішнього аудиту і доступ до них мають тільки уповноважені особи (члени Правління та Ради банку, працівники служби внутрішнього аудиту).

8.23. Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації. Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника банку або керівника служби внутрішнього аудиту.

8.24. Керівник служби внутрішнього аудиту розробляє вимоги, що стосуються збереження робочої документації з проведення аудиторської перевірки. Ці вимоги повинні відповідати положенням та інструкціям банку щодо збереження службової документації, а також чинному законодавству України.

8.25. Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище в банку щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському висновку порушень, а також визначити можливе прийняття на себе Правлінням або Радою банку ризику незастосування відповідних заходів.

8.26. Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, це - встановлення адекватності, ефективності та своєчасності заходів, що вживаються керівництвом банку у зв'язку з

викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

8.27. Відповідальність за подальший контроль повинна визначатися в Положенні про службу внутрішнього аудиту банку.

8.28. Керівники банку несуть відповідальність за вжиття заходів щодо усунення порушень, зазначених в аудиторському висновку. Керівник служби внутрішнього аудиту банку здійснює відповідний контроль.

8.29. Керівництво банку має право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або іншими міркуваннями. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення Раду банку.

8.30. Деякі викладені в аудиторському висновку недоліки можуть бути настільки важливими, що вимагатимуть від керівників банку негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем.

8.31. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що Правління і Рада банку вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

8.32. Розробка графіка подальшого контролю повинна базуватися на передбачених ризиках, а також на ступені складності та важливості фактів виявлених порушень.

8.33. Керівник служби внутрішнього аудиту для проведення подальшого контролю повинен:

- встановити час, який потрібен на отримання відповіді від керівників підрозділів банку щодо усунення виявлених недоліків;
- розглянути відповіді керівників підрозділів, що перевіряються;
- провести у разі потреби повторну контрольну аудиторську перевірку.

## **9. Стандарт N 6 - Складання аудиторського висновку**

9.1. Аудиторський висновок має містити інформацію про об'єм роботи, період перевірки та про перевіряючого.

9.2. Після завершення аудиторської перевірки внутрішні аудитори складають висновок і підписують його. Внутрішній аудитор,

уповноважений підписати аудиторський висновок, повинен призначатися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

9.3. В аудиторському висновку повинно бути відображено, наскільки діяльність перевіряємого підрозділу відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам.

9.4. Аудиторський висновок має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації банку, про правильність ведення бухгалтерського обліку.

9.5. В аудиторському висновку слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків в діяльності банку, а також всіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для банку.

9.6. Опрацювання висновків та рекомендацій (як правило) відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може надати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

9.7. Аудиторський висновок містить основну інформацію та резюме. У висновок також можуть бути включені факти виявлених порушень, рекомендації з попередніх аудиторських перевірок, а також інформація про характер здійсненої перевірки (планова; на запит).

9.8. В аудиторський висновок обов'язково включаються всі важливі факти, які необхідні для підтвердження або запобігання неправильним судженням включаються. Менш важлива інформація (факти) може передаватися усно або шляхом неофіційного листування.

9.9. У висновку подаються рекомендації, які ґрунтуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів.

9.10. В аудиторському висновку можуть зазначатися вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформація щодо введення суворого контролю над операціями.

9.11. Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити з суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється не дійшли згоди щодо якогось питання, це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта аудиту можуть включатися у висновок як додаток, а також подаватися в

головній частині висновку або у супровідному листі.

9.12. Керівник служби внутрішнього аудиту або призначена ним особа зобов'язані перевірити та затвердити аудиторський висновок перед остаточним складанням.

9.13. Аудиторський висновок надається тим співробітникам банку, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву банку надається тільки резюме. Аудиторський висновок може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чиї інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

9.14. Інформація конфіденційного характеру викладається в окремому висновку. Якщо вона стосується керівників банку, то аудиторський висновок обов'язково надається Раді банку з повідомленням Національного банку України.

**ПОРЯДОК**  
**проведення органами державної контрольно-ревізійної служби**  
**державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів**  
**господарювання**

1. Цей Порядок визначає механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, 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 суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – аудит).

Дія цього Порядку не поширюється на бюджетні установи.

2. Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;

достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;  
збереження активів;

досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

3. Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

4. Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

5. Посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення

на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

6. Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Аудит діяльності юридичних осіб, що входять до асоціації (корпорації, консорціуму, концерну, іншого об'єднання), проводиться, як правило, одночасно.

7. Процес аудиту складається з чотирьох етапів.

8. На першому етапі – планування аудиту з метою збору інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення суб'єктом господарювання визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання – вивчаються та аналізуються:

нормативно-правові акти, установчі, розпорядчі та інші документи суб'єкта господарювання;

розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання;

фінансова і статистична звітність суб'єкта господарювання та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності;

матеріали попередніх контрольних заходів.

Інформацію можна одержувати як на письмовий запит посадової особи органу державної контрольно-ревізійної служби, так і від суб'єкта господарювання за місцем його знаходження.

Своєчасне і в повному обсязі подання інформації на запит органу державної контрольно-ревізійної служби забезпечується керівником суб'єкта господарювання або особою, що виконує його обов'язки.

За результатами опрацювання інформації складається план аудиту, який затверджує керівник органу державної контрольно-ревізійної служби.

План повинен включати:

стислу характеристику суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;

обґрунтування попередньо виявлених недоліків і проблем, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю;

обсяг аудиту – напрями чи питання діяльності, які передбачається перевірити; фактори, які можуть впливати на хід аудиту та його

результати;

склад фахівців, що залучаються в процесі проведення аудиту;  
графік проведення аудиту.

9. Під час другого етапу – підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану:

уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, та конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;

готується програма проведення аудиту, що затверджується керівником органу державної контрольно-ревізійної служби. У програмі зазначається перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити, методи перевірки та процедура їх застосування, а також відповідальні особи та графік проведення.

Із зазначеною програмою ознайомлюється керівник суб'єкта господарювання. У разі проведення аудиту з ініціативи суб'єкта господарювання або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

10. Під час третього етапу – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання – підтверджується або спростовується інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Обрані методи перевірки та процедура їх застосування повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

У ході перевірки аналізуються:

дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів суб'єкта господарювання, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю; фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі органу державної контрольно-ревізійної служби і організація перевірки фактичної наявності та стану активів забезпечується керівником суб'єкта господарювання або

особою, що виконує його обов'язки.

11. Під час четвертого етапу – звітування про результати аудиту – готуються висновки за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність за такими загальними розділами:

1) зовнішній – незалежний від суб'єкта господарювання характер, зокрема стосовно достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єкта;

2) внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб суб'єкта господарювання, передусім щодо організації системи внутрішнього контролю.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен включати висновки стосовно дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення (далі – аудиторський звіт).

Аудиторський звіт розглядається за участю посадових осіб суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Аудиторський звіт подається керівникові суб'єкта господарювання, його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінетові Міністрів України та Мінфіну.

За рішенням керівника органу державної контрольно-ревізійної служби, посадові особи якого проводили аудит, аудиторський звіт може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

12. Методику проведення аудиту і форму аудиторського звіту затверджує Голова КРУ.

13. Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати орган державної контрольно-ревізійної служби про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті.

14. У разі виявлення під час аудиту фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, органами державної контрольно-ревізійної служби невідкладно інформується правоохоронний орган.

**Методичні рекомендації**  
**щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної**  
**служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми**

**I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби (далі - ДКРС) аудиту ефективності виконання бюджетної програми розроблено на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України та на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм”.

1.2. Терміни, що їх ужито у цих Методичних рекомендаціях, мають такі значення:

1.2.1. Аудит ефективності - це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

1.2.2. Аудитор - працівник органу ДКРС, що проводить аудит ефективності виконання бюджетної програми.

1.2.3. Аудиторський звіт - письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності.

1.2.4. Гіпотези аудиту - припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

1.2.5. Об'єкт аудиту ефективності - бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

1.2.6. Принцип ефективності - прагнення всіх учасників бюджетного процесу при складанні та виконанні бюджетної програми досягти запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягти максимального результату при використанні визначеного

бюджетом обсягу коштів.

1.2.7. Проблема аудиту ефективності - невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

1.2.8. Результативні показники бюджетної програми - кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою та іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

1.2.9. Інші поняття та економічні категорії, що використовуються у цих Рекомендаціях, уживаються у значенні, наведеному в Бюджетному кодексі та інших нормативно-правових актах, що регламентують бюджетні відносини.

## II. МЕТА, ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ ТА МЕТОДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

2.1. Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

2.2. Основними завданнями аудиту ефективності є:

2.2.1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування.

2.2.2. Виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

2.2.3. Визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

2.2.4. Підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

2.3. Здійснюючи аудит ефективності, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

- одержання інформації від юридичних осіб.

Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДКРС.

### III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

3.1. Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група.

Аудитори, що входять до складу цієї групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань як державне управління, економіка та соціальні науки.

3.2. У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт і обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин,

вирішує керівник органу ДКРС з направленням відповідного звернення. Залучені фахівці по питаннях, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх при складанні аудиторського звіту.

3.3. Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

3.4. Керівнику аудиторської групи (аудитору - у разі коли аудит ефективності проводиться одноосібно) необхідно враховувати, що в ході ревізій та перевірок розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності), працівниками органів ДКРС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДКРС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

3.5. Планування контрольно-ревізійної роботи з проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами та доповненнями), Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом ГоловкиРУ від 26.10.2005 № 319.

3.6. Організація роботи:

3.6.1. Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів здійснюється фахівцями ГоловкиРУ України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних КРУ (участь в аудиті ефективності).

Аудит ефективності бюджетних програм місцевих бюджетів здійснюється фахівцями органів ДКРС відповідного рівня.

Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДКРС самостійно, виходячи з необхідності цього.

3.6.2. Проведенню аудиту ефективності передують направлення

головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності (Додаток 1).

3.6.3. Збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДКРС. Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДКРС або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

3.7. Процес аудиту ефективності складається з таких основних етапів:

- I. Підготовка до аудиту.
- II. Проведення аудиту.
- III. Реалізація результатів аудиту.

Послідовність організації та проведення аудиту ефективності в часі наведено на схемі 1 ( Додаток 2).

Схему дій та джерел (форм) інформації орієнтовно визначено на схемі 2 (Додаток 3).

3.7.1. Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) та подальшій розробці програми аудиту.

3.7.2. Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки .

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорту бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорту бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати

досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми.

3.7.3. На підставі зібраних даних необхідно:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

- оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Зокрема, виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

- ефективне (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

- недостатньо ефективно (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);

- неефективно (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

3.7.4. Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективно, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДКРС може бути прийнято рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

3.7.5. Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, в залежності від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту .

Це повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює Уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

3.7.5.1. Якщо при проведенні аудиту ефективності планується зосередити увагу на продуктивності бюджетної програми (забезпечення максимального обсягу вироблених товарів (робіт, послуг) за виділеним обсягом бюджетних коштів), орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання: Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?

Наприклад, за результатами аналізу виконання результативних показників бюджетної програми „Державне пільгове кредитування

індивідуальних сільських забудовників” за 2000-2003 роки, аудиторська група прийшла до висновку, що із врахуванням отриманих обсягів фінансування, в цілому кількісні показники програми щорічно виконувались. При цьому, забезпечено нарощування кількості будинків з незавершеного будівництва, введених в експлуатацію, та газифікованих, збільшилася кількість сімей, що отримали кредити.

Водночас, поряд з виконанням результативних показників продукту програми, спостерігалась тенденція незабезпечення попиту на такий вид кредитів. Так, з 25 тис. заяв, які надійшли до Фондів підтримки індивідуального житлового будівництва на селі протягом 2000-2003 років, укладено кредитні угоди лише з половиною заявників (10,57 тис.), з яких фактично профінансовано 10,36 тис. кредитних угод, тобто задоволено лише 41,5 % заяв щодо надання кредитів.

За висновками аудиторської групи, здобутки бюджетної програми були б вагомішими, якби потреба сільського населення у кредитах була задоволена повною мірою. Тому проблемою дослідження обрано питання: Чи можливо забезпечити потребу сільського населення в отриманні кредитів?

3.7.5.2. Якщо при проведенні аудиту ефективності аудитор приділяє основну увагу економності (зменшення витрат на одиницю виготовлених товарів (робіт, послуг)), проблемою аудиту можуть бути питання: Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?

Наприклад, при дослідженні ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих у 2002-2003 роках на санаторно-курортне лікування хворих на туберкульоз у санаторних закладах Міністерства охорони здоров'я, встановлено, що санаторії були завантажені в середньому на 70-75 %, а в окремі періоди - менше ніж наполовину.

При виконанні плану фінансування за загальним фондом у 2002 та 2003 роках відповідно на 73,5 та 100 %, план ліжокднів виконано відповідно на 68 та 73 %, тобто рівень виконання результативних показників програми є нижчим від забезпеченого рівня фінансування.

Впродовж 2002-2003 років санаторними закладами на адресу медичних установ було надіслано 76 тис. путівок, з яких останніми використано 60,7 тисячі, або 80 %. Відповідно фактична вартість лікування одного хворого була більшою за заплановану.

З огляду на ці факти для дослідження було обрано проблему (основне питання): Чому при щорічному зростанні кількості хворих на туберкульоз санаторні заклади не працюють на повну потужність?

3.7.5.3. Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання: Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?

Наприклад, в ході аудиту ефективності використання бюджетних коштів на капітальні вкладення за 2001-2003 роки встановлено, що при загальному фінансовому забезпеченні на рівні 84 % до затвердженого, рівень виконання окремих показників продукту, а це будівництво очисних споруд, водопроводів, поліклінік, лікарень, шкіл, газопроводів, перебував від 7 до 80 %. Таким чином, за проблему аудиту обрано питання: Чому не виконано запланованих обсягів будівництва, передбачених державними та регіональними програмами економічного і соціального розвитку?

3.7.5.4. Якщо увага зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, то проблемою аудиту може бути питання: Чи існують шляхи підвищити вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Наприклад, при дослідженні ефективності використання бюджетних коштів на підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах (далі - ПТНЗ) Міністерства освіти і науки України встановлено, що у 2002-2003 роках в систему профтехосвіти спрямовано 1542,6 млн грн. бюджетних коштів, або біля 97 % затвердженого. При цьому, в середньому по Україні державне замовлення протягом 2002-2003 років виконано на 100,6 та 100 % відповідно. Таким чином, з врахуванням відсотку фактичного фінансування та виконання державного замовлення можна констатувати, що програмою досягнуто заплановані показники продукту - випуск підготовлених учнів.

Однак, враховуючи, що загальною метою зазначеної бюджетної програми є забезпечення потреб економіки у кваліфікованих кадрах, конкурентоспроможних в умовах ринкових відносин, оцінку ефективності програми аудиторська група вирішила здійснювати через критерій якості - рівень працевлаштування випускників ПТНЗ.

Шляхом направлення запитів до підприємств-роботодавців щодо підтвердження працевлаштування (згідно звітності) 38,6 тис. випускників

ПТНЗ (8 % від загальної кількості випуску), встановлено, що 10,4 % з них, або 4 тис. випускників, так і не були працевлаштовані, 9,4 %, або 3,6 тис. випускників пропрацювали не більше трьох місяців, ще 15,4 % або 5,9 тис. звільнились протягом першого року. Тобто, закріпитися на першому робочому місці змогли лише 55 % випускників ПТНЗ.

Як свідчать дані органів державної служби зайнятості, працевлаштування випускників ПТНЗ за окремими професіями ускладнено. Так, в 2002-2003 роках до служби зайнятості звернулося понад 58 тис. випускників ПТНЗ, що становить понад 25 % від кількості осіб, яких приймають щорічно на навчання за державним замовленням.

Таким чином, через високий рівень безробіття випускників робітничих професій не забезпечено максимальної віддачі від вкладених бюджетних коштів. Виходячи з наведеного, проблемою наведеного аудиту ефективності обрано питання: Чому випускники професійно-технічних навчальних закладів не користуються попитом на ринку праці?

3.7.6. Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми, тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів:

- планування;
- розподіл;
- використання;
- контроль.

Також, в якості гіпотез аудиту можливо розглядати:

- недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;
- відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

- через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, в результаті чого не досягнуто мети

реалізації бюджетної програми;

- відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;

- відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення результатів;

- відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;

- складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано.

3.7.7. За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, узгоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДКРС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення.

В разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту, рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності приймає керівник органу ДКРС, що його проводить.

3.7.8. Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

3.8. Проведення аудиту ефективності (II етап) складається з таких стадій:

- збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту;

- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;

- обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності.

3.8.1. На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

- оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;

- визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;

- з'ясувати чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;

- дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

- дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

- проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

- проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т.ч. стосовно її орієнтації на продукт;

- визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;

- визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

- встановити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

З метою з'ясування цих питань дослідженню підлягають документи:

- нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;

- стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);

- паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори по виконанню програми;

- порядок проходження та використання бюджетних коштів;
- порядок звітування про результати;
- матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;
- бухгалтерська та статистична звітність;
- внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

3.8.2. У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

3.8.3. На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

- чи забезпечено єдине трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання;
- чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;
- чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;
- як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

3.8.4. На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

- стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;
- стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;
- доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;
- недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

3.9. На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності застосовуються такі методи порівняння:

- в динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми);
- планових і звітних показників;

- відповідних показників у одержувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарювання, які не приймали участі у виконанні бюджетної програми;

- з кращим з вітчизняним та зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними та іншими нормами тощо.

3.10. На всіх етапах та рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у формі анкетування.

Основні вимоги до складання анкет:

- анкета має містити не більше 12 запитань;
- запитання формуються у порядку від простих - до складних;
- лаконічність запитань (не більше 15 слів);
- однозначність запитань;
- охоплення не менше 5 % користувачів програми;
- опитувані мають бути завірені в тому, що анкети є анонімними і зібрані дані будуть використані в узагальненому вигляді.

3.11. Безпосередній керівник аудитора (керівника аудиторської групи) систематично контролює хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

#### IV. ОФОРМЛЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

4.1. Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

При проведенні аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні складається інформація про участь в аудиті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт.

За результатами аудиту ефективності у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовою особою, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовою особою одержувача бюджетних коштів.

4.2. Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі і має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

4.3. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення - короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

4.4. За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

4.5. При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

4.6. Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має наступну структуру:

Резюме (супровідний лист).

Вступ.

фонова інформація

причини проведення аудиту

Структура аудиту.

Опис досліджуваної бюджетної програми.

Результати аудиту.

Висновки аудиту.

Пропозиції.

Джерела інформації

Додатки.

4.6.1. „Резюме (супровідний лист)” - короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначено для тих, хто не має часу для вивчення

всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

4.6.2. „Вступ” може включати коротку характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме відібраної теми.

4.6.3. В розділі „Структура аудиту” описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

4.6.4. В розділі „Опис об'єкта аудиту” надається інформація щодо мети і напрямів впровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

4.6.5. У розділі „Результати” наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались, стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези.

Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту в якості додатків. В тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1-2 прикладів.

4.6.6. В розділі „Висновки” підводяться підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме, надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

4.6.7. У розділі „Пропозиції” пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності.

Вимоги до пропозицій:

- мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо

було впровадити;

- по можливості, мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

4.6.8. Розділ „Джерела інформації” містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

#### 4.7. Реалізація результатів аудиту (III етап)

4.7.1. Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом (Додаток 4).

4.7.2. Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит ефективності.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятися Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

4.7.3. Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на

розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

4.7.4. Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.

# **МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ**

## **з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ**

### **I. Загальні положення**

1.1. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (далі - Рекомендації) розроблено з метою реалізації статті 26 Бюджетного кодексу України та відповідно до Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.

1.2. Користувачами цих Рекомендацій є органи державної контрольно-ревізійної служби та бюджетні установи.

1.3. Терміни, що їх ужито у цих Рекомендаціях, мають такі значення:

1) аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (далі - фінансово-господарський аудит) - це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності;

2) аудиторський звіт - документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік;

3) бюджетна установа - орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим – чи - органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету;

4) внутрішньогосподарський фінансовий контроль - система

заходів, що організовані керівником і здійснюються в бюджетній установі з метою забезпечення найбільш економної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм;

5) державний аудитор - посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

6) камеральна перевірка - аудиторська процедура, що здійснюється без виходу в бюджетну установу з метою виявлення та попереднього аналізу відхилень між плановими та фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності;

7) моніторинг - аудиторська процедура, яка полягає у безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органі Державного казначейства України, та показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень;

8) обстеження - аудиторська процедура, що здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і полягає у дослідженні планових та бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

1.4. Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння

бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності і ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

1.5. Об'єктами фінансово-господарського аудиту є управлінські рішення керівництва бюджетної установи з питань її фінансово-господарської діяльності, планові документи, господарські договори,

фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова і статистична звітність та внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

1.6. Базовим елементом фінансово-господарського аудитах визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності. Визначення і оцінка ризиків здійснюється на кожному етапі фінансово-господарського аудиту. Методика визначення та оцінки ризиків затверджується ГоловКРУ.

## **II. Планування фінансово-господарського аудиту та етапи його проведення**

2.1. Планування фінансово-господарського аудиту здійснюється відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами), Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна - 2, затвердженого наказом ГоловКРУ від 09.08.2002 № 168, Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом ГоловКРУ від 26.10.2005 №319.

В бюджетних установах, у яких проводиться фінансово-господарський аудит, проведення органами державної контрольно-ревізійної служби ревізій і перевірок за їх ініціативою в тому самому бюджетному році не планується, якщо не прийнято рішення про дострокове припинення аудиту.

2.2. Для проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік за конкретною бюджетною установою наказом керівника ГоловКРУ чи контрольно-ревізійного управління в Автономній Республіці Крим, області, місті Києві або Севастополі закріплюються державні аудитори.

Кількість державних аудиторів на одну бюджетну установу визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших

чинників (в межах 1 - 3 чол.).

За одним державним аудитором, залежно від обсягів фінансування, кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, та інших чинників, може бути закріплено від 1 до 5 бюджетних установ.

2.3. Керівнику бюджетної установи, у якій проводитиметься фінансово-господарський аудит, не пізніше ніж за .10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних за його здійснення посадових осіб (додаток 1).

2.4. Державний аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику бюджетної установи своє службове посвідчення та направлення встановленого зразка.

2.5. Фінансово-господарський аудит проводиться за такими етапами:

I етап «Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту» (лютий - квітень поточного бюджетного року);

II етап «Проведення поточних аудиторських процедур» (квітень — грудень поточного бюджетного року);

III етап «Дослідження річної фінансової звітності» (січень - березень року. наступного за звітним).

2.6. У разі недопущення державного аудитора до проведення аудиту, ненадання необхідних документів, перешкоджання у проведенні аудиту, відсутності бухгалтерського обліку, систематичного невиконання бюджетною установою обґрунтованих рекомендацій державного аудитора щодо попередження порушень або усунення наслідків виявлених порушень, керівник (заступник керівника) відповідного органу ЖРС може прийняти рішення про дострокове припинення аудиту і проведення ревізії (перевірки) цієї бюджетної установи відповідно до законодавства.

В такому випадку аудиторський звіт державним аудитором не складається.

### **III. Вимога до державних аудиторів**

3.1. Керівниками груп державних аудиторів призначаються

контрольно-ревізійні працівники, які мають досвід контрольно-ревізійної роботи на посадах не нижче старшого контролера-ревізора.

3.2. Керівник групи державних аудиторів (або державний аудитор, який самостійно здійснює аудит бюджетної установи) повинен мати ґрунтовні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ певного профілю (додаток 2), досконало володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності (додаток 3}, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, визначення необхідних процедур закупівлі, надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень), складання аудиторських звітів.

3.3. Інші державні аудитори повинні мати достатні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ певного профілю, володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень).

3.4. З огляду на завдання фінансово-господарського аудиту, державні аудитори повинні будувати партнерські стосунки з посадовими особами бюджетної установи, об'єктивно оцінювати результати аудиту та його окремих процедур, надавати керівництву установи коректні та вичерпні рекомендації, які базуються виключно на чинних нормативно-правових актах.

3.5. Державні аудитори зобов'язані дотримуватись принципу конфіденційності (не розголошувати, наприклад, інформації про проведення бюджетною установою переговорів щодо укладання угод на постачання матеріальних цінностей, надання послуг, проведення операцій з управління майном тощо).

## IV. Підготовка До проведення фінансово-господарського аудиту

4.1. Завданням першого етапу «Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту» є детальне ознайомлення з особливостями діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту (додаток 4).

4.2. На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

- 1) визначити за кожною з наведених у пункті 43 систем фактори ризик (слабкі місця в управлінні фінансами та майном бюджетної установи, у здійсненні внутрішньогосподарського фінансового контролю);
- 2) здійснити оцінку ризиків;
- 3) за результатами оцінки ризиків скласти програму фінансово-господарського аудиту.

4.3. При попередньому плануванні аудиту державний аудитор більш детально вивчає діяльність бюджетної установи;

більш детально вивчає систему бухгалтерського обліку бюджетної установи;

оцінює результати попередніх контрольних заходів;

визначає пов'язані з бюджетною установою сторони;

оцінює стан використання бюджетною установою інформаційних технологій;

оцінює середовище внутрішнього контролю;

визначає суттєвість ризиків;

визначає засоби, які зменшують ризики.

4.3.1. Більш детальне вивчення діяльності бюджетної установи здійснюється шляхом аналізу:

1) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність бюджетних установ відповідного профілю;

2) установчих документів, організаційної структури та управління бюджетної установи;

3) видів діяльності бюджетної установи.

За результатами аналізу визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику діяльності можна віднести:

зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими встановлюються додаткові регламенти, необхідні для здійснення певних господарських операцій;

зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати;

зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції у фінансово-господарській діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду чи кваліфікації;

створення відокремлених підрозділів;

призначення нових керівників, які не мали практичного досвіду з управління бюджетними установами відповідного профілю чи досвіду роботи в бюджетній сфері;

зміни у видах діяльності тощо.

4.3.2. Детальне ознайомлення з системою бухгалтерського обліку бюджетної установи полягає у:

1) більш глибокому вивченні нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

2) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку;

3) аналізі основних фінансових показників та їх змін. Для цього проводиться камеральна перевірка фінансової звітності бюджетної установи за попередній рік (якщо аудитором не здійснювався фінансовий аудит цієї установи у попередньому році), аналізуються розрахунки та обґрунтування до кошторису на поточний рік, зміни показників кошторису у порівнянні з попередніми роками;

4) визначенні системних та несистемних операцій.

Після цього визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику бухгалтерського обліку можна віднести:

зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється

порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків;

відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам бюджетної установи, внаслідок чого працівники бухгалтерії не можуть визначити, чи має певна посадова особа повноваження на підписання конкретного документу;

суттєві зміни показників кошторису у порівнянні з попередніми роками (зокрема, збільшення асигнувань на оплату праці, на придбання товарів, робіт і послуг, яке повинно здійснюватися відповідно до законодавства про державні закупівлі; наявність асигнувань на капітальні видатки тощо);

суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні обсягів робіт (послуг);

значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;

наявність асигнувань за кодами програмної (функціонально), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році;

відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій.

4.3.3. Аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, стану та обраних бюджетною установою шляхів усунення виявлених недоліків і порушень також здійснюється з метою визначення факторів ризику та оцінки їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику у цій сфері можна віднести такі випадки:

попередньою ревізією виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документу з метою усунення виявлених порушень;

попередньою ревізією виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

попередньою ревізією виявлено факти переплати заробітної плати

внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

4.3.4. Визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін здійснюється шляхом вивчення договорів і операцій бюджетної установи, після чого визначаються фактори ризику та оцінюється їх можливий вплив.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

укладення договорів з тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

укладення договорів з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю;

укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо.

4.3.5. Ознайомлення з станом використання бюджетною установою інформаційних технологій (ІТ) здійснюється шляхом вивчення:

ступеня використання ІТ в бухгалтерському обліку;

використання різних програм, їх сумісності та відповідності встановленим Державним казначейством України правилам ведення обліку;

порядку обслуговування (поновлення, внесення змін) програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку;

доступу до інформації, у тому числі можливості внесення несанкціонованих змін.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

застосування бюджетною установою неліцензійних (несертифікованих) програм або програм, не пристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Державним казначейством України зміни до порядку ведення

обліку;

відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо.

4.3.6. Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю бюджетної установи полягає у:

1) ознайомленні з середовищем, у якому функціонує система внутрішньогосподарського контролю;

2) визначенні заходів, що вживаються керівництвом бюджетної установи для створення і надійного функціонування внутрішньогосподарського контролю (накази, розпорядження, положення, посадові Інструкції, правила чи регламенти тощо);

3) визначенні ступеня дотримання правил, встановлених керівництвом бюджетної установи (чи виконуються фактично накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо) для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо); встановлені правила також мають забезпечити досягнення бюджетною установою визначеної установчими документами та кошторисом (іншими плановими документами) мети.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести такі випадки:

керівництвом бюджетної установи не встановлено правила здійснення внутрішньогосподарського контролю - немає наказів, розпоряджень тощо;

аналіз встановлених правил свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності бюджетної установи чи наявності ризиків, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки, неможливо попередити та виявити факти обману, правила не забезпечують досягнення мети;

аудиторськими процедурами виявлено, що встановлені правила фактично не виконуються або виконуються формально тощо.

4.4. На етапі підготовки до проведення аудиту державний аудитор має право:

1) одержувати від бюджетної установи та органів Державного казначейства України фінансову та статистичну звітність, кошториси та розрахунки і обґрунтування до них, інші документи (матеріали попередніх контрольних заходів, накази, розпорядження, правила, положення, посадові інструкції, правила документообігу тощо);

2) направляти пов'язаним особами запити та у встановленому законодавством порядку проводити зустрічні перевірки (звірки), одержувати копії документів та пояснення щодо операцій з бюджетною установою;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівника та інших посадових осіб бюджетної установи;

4) проводити безпосередньо в бюджетній установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інші аудиторські процедури для визначення ризиків, їх оцінки та складання програми аудиту.

4.5. Програма аудиту затверджується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС і повинна включати:

конкретні ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, ризики ІТ тощо;

перелік суб'єктів господарювання (пов'язаних осіб), від яких доцільно отримати інформацію шляхом направлення запитів, проведення у них зустрічних перевірок (звірок) у встановленому законодавством порядку;

конкретна мета аудиторської процедури чи її елементу (наприклад, під час вивчення системи бухгалтерського обліку досліджується облік основних засобів, однією конкретною метою цього дослідження є здійснення оцінки правильності визначення вартості основних засобів при їх придбанні, проведенні індексації їх вартості, тобто оцінка правильності визначення вартості основних засобів);

обсяг аудиторських процедур за кожним фактором ризику;

назву робочого документа, який складатиметься після виконання аудиторської процедури чи окремого її елемента;

виконавця (конкретного державного аудитора);

дату виконання аудиторських процедур, у тому числі обстежень в бюджетній установі;

дату перегляду матеріалів вищестоящим керівником державного аудитора.

Обов'язковим є вихід державного аудитора в бюджетну установу з метою обстеження її фінансово-господарських операцій протягом місяця після дати складання нею фінансової звітності за кожний квартал та для дослідження річної фінансової звітності.

При цьому дати виконання аудиторських процедур мають бути максимально пов'язані з фактичним проведенням операцій та складанням фінансової звітності. Наприклад, дослідження правильності та обґрунтованості визначення асигнувань на поточний рік доцільно проводити не пізніше квітня, обстеження законності використання коштів на капітальні видатки - в тому., періоді, в якому здійснюються видатки та проводяться роботи, обстеження правильності перерахунку заробітної плати (у разі змін посадових окладів) – у місяці, наступному за першим нарахуванням заробітної плати у нових розмірах тощо.

При необхідності до програми аудиту можуть вноситися зміни в порядку, встановленому для затвердження програми.

## **V. Проведення поточних аудиторських процедур**

5.1. Завданням другого етапу «Проведення поточних аудиторських процедур» є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а у разі виявлення недоліків чи порушень - надання керівництву бюджетної установи рекомендацій щодо їх усунення та моніторинг стану їх врахування.

5.2. На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

5.2.1) за затвердженою програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури (моніторинг, камеральні перевірки, обстеження тощо) стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок обліку та внутрішньогосподарського контролю.

Наприклад, поточними аудиторськими процедурами підтверджується (не підтверджується або спростовується) законність і достовірність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності таких господарських операцій;

додержання законодавства у сфері державних закупівель;

достовірність та реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, стан розрахункової дисципліни;

правильність нарахування і виплати заробітної плати (зокрема, при зміні схем посадових окладів, додержання вимог законодавства при

встановленні надбавок і доплат тощо);

правильність здійснення капітальних видатків, відповідність фактичних обсягів робіт їх документальному підтвердженню, правильність застосування розцінок;

достовірність даних про обсяги і вартість наданих послуг тощо;

5.2. 2) у разі виявлення інших, ніж у попередньому етапі, факторів ризику або у разі встановлення обстеженням, що фактори, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є - уточнювати програму аудиту;

5.2.3) при виявленні в ході поточних аудиторських процедур недоліків, ознак порушень чи порушень - скласти довідку та надати її примірник керівництву бюджетної установи;

5.2.4) готувати відповідь (висновки) на письмові зауваження (заперечення) керівництва бюджетної установи до довідки, складеної за результатами аудиторської процедури;

5.2.5) готувати керівництву бюджетної установи (на його письмові звернення) роз'яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій бухгалтерського обліку, фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського фінансового контролю;

5.2.6) передавати довідки, складені за результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, керівникам органів ДКР<sup>1</sup> для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації;

5.2.7) відстежувати стан врахування керівництвом бюджетної установи письмових рекомендацій державного аудитора;

5.2.8) вести облік роботи державного аудитора в спеціальному журналі.

5.3. На цьому етапі державний аудитор має право:

1) одержувати від бюджетної установи документи для камеральної перевірки;

2) проводити безпосередньо в бюджетній установі аудиторські процедури, ході яких перевіряти документи, ініціювати проведення фактичних контрольних процедур (контрольних обмірів, інвентаризацій, звірок з дебіторами кредиторами тощо), здійснювати опитування, анкетування тощо;

3) одержувати в письмовій чи усній формі пояснення від керівника та інших посадових осіб стосовно конкретних рішень, операцій або документів;

4) відстежувати усунення (виправлення) керівництвом бюджетної установи виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень.

5.4. Для з'ясування законності фінансово-господарських операцій достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності бюджетної установи даних про стан взаєморозрахунків з іншими суб'єктами господарювання (пов'язаними особами) державний аудитор ініціює направлена їм відповідних запитів та у передбачених законодавством випадках проводить зустрічні перевірки (звірки).

5.5. Основними завданнями моніторингу операцій на рахунках, відкритих і органах Державного казначейства України, та фінансової звітності бюджетної установи є:

1) виявлення якомога раніше ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановлених законодавством принципів використання бюджетних коштів державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2) звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на пі ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам та втрата\* фінансових ресурсів, коригування управлінських рішень.

5.6. Моніторинг проводиться без виходу в бюджетну установу з допомогою відстеження операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, аналізу періодичної (місячної, квартальної) фінансової звітності бюджетної установи. При необхідності, може досліджуватися періодична статистична звітність.

5.7. Основними завданнями камеральної перевірки фінансової звітності є:

1) виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності або в тих самих формах звітності за різні періоди бюджетного року;

2) аналіз виявлених відхилень у звітності та встановлення можливих причин їх утворення;

3) звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці порушення і відхилення з метою оперативного усунення недоліків і порушень та забезпечення достовірності фінансової звітності;

4) визначення питань для обстеження під час виходу в бюджетну

установу.

5.8. Камеральна перевірка фінансової звітності здійснюється без виходу в бюджетну установу.

5.9. При проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності необхідно дати відповідь на такі основні питання:

1) чи відповідають звітні показники запланованим;

2) у випадку виявлення розбіжностей встановити, чи є вони об'єктивними;

3) чи узгоджуються між собою показники, наведені у різних формах звітності;

4) які операції (процеси, системи) необхідно обстежити під час виходу в бюджетну установу.

5.10. Для перевірки ув'язки між залишками коштів, обсягами отриманого фінансування та касовими видатками застосовується наступна формула:

$$ЗК_1 + ОФ - ЗК_2 = КВ, \text{ де:}$$

ЗК<sub>1</sub> - залишок коштів на початок року;

ОФ - отримане фінансування за звітний період;

ЗК<sub>2</sub> - залишок коштів на кінець звітного періоду;

КВ - касові видатки за звітний період.

5.11. Для перевірки узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими видатками застосовується наступна формула:

$$ДЗ_2 - КЗ_2 + ФВ - ДЗ_1 + КЗ_1 - ЗЗ_1 + ЗЗ_2 = КВ, \text{ де:}$$

ДЗ<sub>2</sub> - дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду;

КЗ<sub>2</sub> - кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду;

ФВ - фактичні видатки за звітний період;

ДЗ<sub>1</sub> - дебіторська заборгованість на початок року,

КЗ<sub>1</sub> - кредиторська заборгованість на початок року;

ЗЗ<sub>1</sub> - залишок запасів на початок року;

ЗЗ<sub>2</sub> - залишок запасів на кінець звітного періоду;

КВ - касові видатки за звітний період.

5.12. При аналізі відхилень між фінансовими показниками слід мати на увазі:

1) перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може свідчити про:

невжиття керівництвом установи необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та призводить до утворення не бюджетної заборгованості;

затвердження кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби установи у відповідних коштах, наприклад, на підвищення мінімального розміру заробітної плати або у зв'язку з підвищенням цін, тарифів тощо;

використання (списання на фактичні видатки) наявних на початок року запасів;

отримання (списання на фактичні видатки) робіт (послуг, товарів), які на

початок року перебували у складі дебіторської заборгованості.

В кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясувати причини і фактори, що вплинули на них;

2) якщо фактичні видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

економне та раціональне використання бюджетних коштів;

планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування наявних на початок року залишків запасів, дебіторської заборгованості (зачасту - на оплату комунальних послуг);

невиконання плану щодо розвитку чи функціонування мережі, штатів та контингенту, не проведення потрібних видатків, що негативно впливає на діяльність установи;

утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів;

несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з фактичними видатками (виконаних робіт, спожитих послуг, використаних запасів) або недоліки у здійсненні контролю за виконанням постачальниками (виконавцями) зобов'язань, взятих ними за укладеними з бюджетною установою договорами.

У разі, якщо бюджетна установа суттєво знизила обсяг послуг, доцільно проаналізувати зміни у розрахунках та обґрунтованість проведених видатків;

3) перевищення фактичних видатків над касовими може свідчити про: погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок року;

утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без

здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;

списання запасів, які були придбані раніше;

неповне фінансування установи у порівнянні з затвердженими асигнуваннями;

4) якщо фактичні видатки менші за касові, це може свідчити про:

погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року;

збільшення запасів;

утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів: коли і кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримується установою обмеження попередньої оплати термінами, встановленими постановами Кабінету Міністрів України від 27.12.2001 № 1764, від 07.07.1997 № 703, від 15.09.1999 № 1715, наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 № 83;

5) перевищення касових видатків над затвердженими асигнуваннями,

як правило, свідчить про бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів, фінансування установи з невідповідного бюджету або з двох бюджетів.

Необхідно з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено „додаткові“ видатки, як це вплинуло на діяльність установи, встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державного казначейства із запитом про підстави для таких операцій та запросити вичерпні пояснення посадових осіб бюджетної установи.

Необхідно пересвідчитися, що здійснені видатки пов'язані з діяльністю установи, встановленою її установчими документами;

6) якщо касові видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

завищення асигнувань; неповне фінансування установи.

5.13. Обстеження здійснюється з обов'язковим виходом в бюджетну установу, під час якого за кожним фактором ризику застосовуються документальні та/або фактичні методи контролю за затвердженою

програмою аудиту, використовуються інформаційні та аналітичні матеріали, підготовлені за результатами моніторингу і камеральних перевірок.

5.14. Основними завданнями обстеження є:

- 1) оцінка законності ризикових операцій» правильності їх відображенні! в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм при використанні коштів і майна;
- 2) встановлення причин допущення фінансових порушень;
- 3) оцінка стану внутрішньогосподарського контролю;
- 4) підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень та їх наслідків.

5.15. При проведенні обстеження слід проаналізувати за кожним фактором ризику відповідно до програми аудиту:

- 1) рівень організації документообігу та якість документації;
- 2) законність ризикових операцій та правильність їх документального оформлення;
- 3) повноту і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності ризикових операцій;
- 4) правильність застосування рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерських проведення, відповідність даних реєстрів бухгалтерського обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;
- 5) реальність дебіторської та кредиторської заборгованостей, дотримання встановлених термінів для попередньої оплати за відібраними ризиковими операціями;
- 6) проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;
- 9) дотримання встановленого порядку державних закупівель;
- 10) достовірність та відповідність показників фінансової звітності даним Журнал-головної, реєстрів бухгалтерського обліку та первинним документам за відібраними ризиковими операціями;
- 11) узгодженість показників фінансової звітності.

5.16. При виявленні порушень у веденні бухгалтерського обліку слід дослідити ступінь їх впливу на фінансову звітність бюджетної установи.

Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність події (господарські операції), які:

фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку; відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;

відображені з порушенням встановленого порядку - за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету.

5.17. При оцінці стану внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетної установи слід виходити з того, що він повинен забезпечувати:

недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків; своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

внесення керівництву бюджетної установи обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

З огляду на це, аналіз його організації потрібно проводити на трьох рівнях: на рівні керівника бюджетної установи; на рівні головного бухгалтера установи; на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи (при наявності).

5.18. На рівні керівника бюджетної установи досліджується, чи забезпечено у розпорядчих документах:

- дотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально-відповідальних працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;

- закріплення відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського фінансового контролю осіб та визначення для них кола обов'язків;

- дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;

- забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;

- забезпечення законного, цільового і економного використання усіх видів ресурсів;

- періодичне здійснення керівником (особисто) контролю за

дотриманням відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій та/або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;

- дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів;

- якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог та внесених пропозицій

5.19. На рівні головного бухгалтера бюджетної установи досліджується, чи забезпечено у розпорядчих документах та фактичне виконання таких питань:

- обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, контроль за дотриманням ними положень посадових інструкцій;

- наявність графіку документообігу та контроль за його дотриманням;

- дотримання правил прийому документів на виконання;

- дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішньогосподарського фінансового контролю;

- забезпечення повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

- дотримання правил реєстрації і обробки документів;

- здійснення на постійній основі аналізу цільового і економного використання усіх видів ресурсів;

- внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю установи.

5.20. На рівні спеціалізованого контрольного підрозділу бюджетної установи вивчається, чи встановлені розпорядчими документами правила контролю та чи забезпечується їх фактичне виконання з таких питань:

- обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю;

- своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, з

огляду на наявні ризики, контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків;

- своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю;

- повнота заходів, які вживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення врахування керівництвом установи вищезазначених пропозицій.

## **VI. Документування поточних аудиторських процедур та облік роботи державного аудитора**

6.1. Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура відображається в Журналі обліку роботи державного аудитора (додаток 5).

У разі виявлення недоліків, ознак порушень чи порушень також складається довідка.

6.2. У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження) зазначаються документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а у разі виявлення порушень - по-можливості, їх суть, сума та наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

У довідці мають бути дотримані принципи об'єктивності і обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які мають відношення до справи, чіткості, лаконічності, доступності і\* системності викладу.

6.3. Довідка підписується державним аудитором в односторонньому порядку та реєструється у відповідному підрозділі органу ДКРС. Один примірник довідки під розпис на її другому примірнику передається керівнику (або за дозволом керівника - його заступнику чи головному бухгалтеру) бюджетної установи для розгляду та вжиття заходів.

6.4. Під час вручення довідки за погодженням між керівником бюджетної установи та державним аудитором може бути встановлено дату (але не пізніше 10 робочих днів з дня вручення), до якої керівник бюджетної установи зобов'язується її розглянути та письмово

проінформувати державного аудитора про результати розгляду та/або вжиті заходи.

6.5. Державний аудитор має право давати керівництву бюджетної установи усні або письмові роз'яснення щодо застосованих ним методів оцінки фактів, викладених у довідці.

6.6. У разі незгоди з-фактами, викладеними у довідці, або рекомендаціями державного аудитора керівництво бюджетної установи має право направити відповідному органу ДКРС письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

6.7. За рішенням керівника структурного підрозділу органу ДКРС, у якому працює державний аудитор, розгляд зауважень (заперечень) може здійснюватися:

а) камерально - без запрошення в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи та без запрошення додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

б) камерально-комісійно - з запрошенням в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи, запрошенням додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

в) шляхом дослідження документів на місці в бюджетній установі.

6.8. Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається державним" аудитором та підписується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС у двох примірниках. Один примірник висновку надається бюджетній установі під розпис не пізніше ніж через 10 робочих днів з дня отримання зауважень (заперечень) у разі їх камерального розгляду, та не пізніше ніж через 15 робочих днів - у разі розгляду зауважень з виходом в бюджетну установу.

6.9. Стан виправлення недоліків та/або усунення порушень і їх наслідків державний аудитор досліджує під час чергового обстеження в бюджетній установі.

6.10. Державний аудитор веде облік наданих бюджетній установі впродовж бюджетного року рекомендацій в Журналі обліку роботи державного аудитора (додаток 5) та здійснює постійний моніторинг і оцінку стану їх врахування керівництвом бюджетної установи.

6.11. Безпосередній керівник державного аудитора систематично

контролює хід проведення аудиту, виконання його програми, дотримання термінів та повноту проведення аудиторських процедур, правильність висновків, про що робить відповідні відмітки (та при необхідності - зауваження) в програмі аудиту та журналі обліку роботи державного аудитора.

6.12. За результатами поточних аудиторських процедур:

- не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) бюджетним установам;

- не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

- не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164-2, 164-12, 164-14 та 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення;

- не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

## **VII. Дослідження річної фінансової звітності**

7.1. Завданням III етапу „Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізація його матеріалів" є підготовка висновку щодо достовірності річної фінансової звітності, складання, узгодження та підписання аудиторського звіту та реалізація результатів дослідження.

7.2. Під час цього етапу державний аудитор зобов'язаний:

1) вийти в бюджету установу для проведення обстеження за затвердженою програмою аудиту, визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися керівництву бюджетної установи протягом попереднього року;

2) скласти проект аудиторського звіту з висновками і (за наявності) пропозиціями;

3) забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в аудиторському звіті про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан врахування внесених пропозицій за результатами аудиторських процедур;

4) обговорити з керівництвом бюджетної установи проект аудиторського звіту з метою максимального уникнення розбіжностей;

5) внести до аудиторського звіту пропозиції і зауваження керівництва бюджетної установи, щодо яких досягнуто згоди, та

задокументувати розбіжності (у разі їх наявності) щодо аудиторського звіту у відповідному протоколі, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту;

6) надати керівництву бюджетної установи підписаний аудиторський звіт;

7) забезпечити реалізацію результатів фінансово-господарського аудиту (інформування при потребі інших користувачів фінансової звітності про рівень її достовірності, ступінь дотримання законодавства з фінансових питань та стан внутрішньогосподарського фінансового контролю).

7.3. Під час цього етапу державний аудитор має право застосовувати будь-які аудиторські процедури, передбачені цими Рекомендаціями, використовуючи документальні та/або фактичні методи контролю, одержувати документи і пояснення, наведені у попередніх розділах цих Рекомендацій.

7.4. Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі бюджетною установою річного фінансового звіту.

### **VIII. Оформлення результатів фінансово-господарського аудиту та використання аудиторських звітів**

8.1. Результати фінансово-господарського аудиту відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

8.2. Аудиторський звіт складається з: вступної частини; описової частини (результати аудиту); аудиторського висновку; рекомендацій; додатків.

8.3. У вступній частині наводяться ті самі загальні відомості, що і у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку.

8.4. В описовій частині (результати аудиту) викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися та в яких обсягах; які заходи вжито бюджетною установою для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності; підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти). Незалежно від того, за чиєю ініціативою вжито

такі заходи (бюджетної установи чи державного аудитора) в аудиторському звіті вони викладаються без посилання на рекомендації державного аудитора.

## **Порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою**

### Загальна частина

1. Цей Порядок визначає процедуру проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), а на підставі рішення суду – в інших суб'єктів господарювання.

2. Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

3. У цьому Порядку наведені нижче терміни вживаються у такому значенні:

акт ревізії – документ, який складається особами, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта;

винні особи – посадові та матеріально відповідальні особи, з вини яких порушено законодавство під час проведення фінансово-господарських операцій;

зустрічна звірка – метод документального підтвердження у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з підконтрольною установою, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи;

об'єкт контролю – підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого орган служби має

повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства;

орган державної контрольно-ревізійної служби (далі – служба) – ГоловКРУ, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, контрольно-ревізійні відділи, групи в районах, містах і районах у містах;

планова виїзна ревізія – ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи органу служби і проводиться за місцезнаходженням такої підконтрольної установи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія, не частіше ніж один раз на календарний рік;

позапланова виїзна ревізія – ревізія, яка не передбачена в планах контрольно-ревізійної роботи органу служби і проводиться за наявності обставин, визначених Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” (далі – Закон);

посадові особи служби – працівник або група у складі двох і більше працівників служби, що в межах компетенції служби проводять ревізію об'єкта контролю;

правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

#### Організація і проведення ревізій

4. Планові та позапланові виїзні ревізії проводяться органами служби відповідно до Закону та цього Порядку.

5. Планові виїзні ревізії проводяться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, затверджених в установленому порядку, позапланові виїзні ревізії – за наявності підстав, визначених Законом.

6. Органи служби за письмовим зверненням можуть отримувати від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій інформацію, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

7. У ході підготовки до ревізії посадовими особами служби складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції служби. Програма затверджується керівником органу служби чи його заступником.

Під час проведення ревізії для повноти дослідження питань

посадовими особами служби можуть вноситися за письмовим погодженням з керівником органу служби чи його заступником зміни до програми ревізії.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу служби для ознайомлення. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

8. Орган служби, що проводить планову виїзну ревізію, повідомляє об'єкту контролю одним із способів, визначених у пункті 39 цього Порядку, про дати її початку та закінчення. Планова виїзна ревізія розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту контролю повідомлення.

Про проведення позапланової виїзної ревізії та зустрічної звірки не повідомляється.

9. Склад, кількість посадових осіб служби та строки проведення ревізії визначаються органом служби з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної її тривалості (30 робочих днів для планової та 15 – для позапланової). Зазначений строк може бути продовжений за рішенням керівника органу служби.

Продовження строку проведення ревізії понад визначену Законом тривалість можливе лише за рішенням суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 – для позапланової виїзної ревізії.

10. До участі в ревізії за письмовим зверненням керівника органу служби можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів, підприємств, установ та організацій.

11. На проведення ревізії органом служби на кожну посадову особу служби та залученого спеціаліста оформляється в двох примірниках направлення встановленого ГоловкиРУ зразка.

12. Перед початком ревізії посадові особи служби та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику органу служби видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду).

Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

13. У разі продовження строку планової або позапланової виїзної ревізії в межах визначеної Законом тривалості посадові особи служби зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення з продовженим строком проведення ревізії.

Якщо строк планової виїзної ревізії чи строк позапланової виїзної ревізії, яка проводиться за рішенням суду, продовжений понад визначену Законом тривалість, посадові особи служби зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю також копію відповідного рішення суду.

14. Посадові особи служби зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його наявності). Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується у вступній частині акта ревізії.

15. Керівники об'єкта контролю та суб'єкта господарювання, у якому проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам служби місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків.

16. Ревізія проводиться шляхом:

документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі – документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи служби керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам служби забезпечується керівником об'єкта чи його заступником;

фактичної перевірки, що передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей

шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів. Посадові особи служби мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб служби та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт.

Документальна і фактична перевірки проводяться щодо дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів.

У разі відмови керівників об'єкта контролю від проведення інвентаризації посадові особи служби вживають заходів відповідно до Закону.

17. Перелік і обсяг відомостей про результати ревізії на об'єкті контролю не підлягають розголошенню до їх повного документування в акті ревізії, крім випадків, передбачених законодавством.

Для дослідження питань, передбачених програмою ревізії, посадові особи служби мають право отримувати на об'єкті контролю перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю.

18. У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції служби, посадові особи служби повинні вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення.

Якщо працівники об'єкта контролю відмовляються від надання письмових пояснень, цей факт фіксується в акті ревізії.

Для з'ясування окремих обставин фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю посадові особи служби можуть вимагати письмові пояснення від працівників об'єкта контролю, а також інформацію від інших осіб, які мали правові відносини з об'єктом контролю.

Пояснення оформляються на ім'я керівника органу служби, який призначив ревізію, з обов'язковим зазначенням дати. Особам, від яких вимагаються пояснення, вручається під особистий підпис про отримання відповідний перелік питань.

19. Якщо під час ревізії виявлено факти порушення законодавства,

вжиття заходів щодо яких не належить до компетенції органів служби (зокрема, з питань обігу готівки, валютних операцій, формування об'єкта та/або бази оподаткування, ціноутворення, управління державним майном, дотримання антимонопольного законодавства та інших), посадові особи служби невідкладно письмово повідомляють про це керівнику органу служби чи його заступнику, які забезпечують інформування відповідних державних органів про такі факти.

20. У разі коли під час проведення ревізії виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і на об'єкті контролю не гарантується збереження та не виключена можливість їх підробки, посадові особи служби можуть на підставі рішення суду вилучати на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформляти вилучення відповідним актом із залишенням у справах об'єкта контролю копій вилучених документів та їх опису.

Копії акта вилучення та опису вилучених документів об'єкта контролю вручаються під розписку уповноваженій особі об'єкта контролю. Якщо уповноважена особа об'єкта контролю відмовляється від засвідчення акта вилучення чи підпису про отримання його копії, відповідні документи видаються об'єкту контролю одним із способів, визначених у пункті 39 цього Порядку.

У разі вилучення документів об'єкта контролю у зв'язку з їх підробленням або виявленими зловживаннями орган служби негайно повідомляє про це правоохоронні органи для прийняття рішення про вилучення таких документів. Якщо правоохоронними органами не прийнято відповідне рішення, зазначені документи в останній день ревізії повертаються об'єкту контролю.

Для повернення вилучених оригіналів документів об'єкта контролю, а також їх передачі правоохоронним органам складається відповідний акт та опис повернутих (переданих) документів. Про передачу вилучених оригіналів документів правоохоронним органам орган служби повідомляє об'єкту контролю з наданням копії опису переданих документів.

Акт вилучення та опис вилучених документів, акт повернення (передачі) та опис повернутих (переданих) документів реєструються органом служби не пізніше наступного робочого дня після їх підписання в журналі реєстрації описів, форма якого встановлюється ГоловаКРУ.

21. Для підтвердження викладених в акті ревізії фактів порушень посадові особи служби у разі потреби отримують від об'єкта контролю

завірені копії документів, які засвідчують відповідні порушення, і долучають їх до матеріалів ревізії.

Якщо керівники об'єкта контролю відмовляються від надання завірених копій документів, це зазначається в акті ревізії.

22. Планова виїзна ревізія може бути зупинена у разі необхідності проведення значної кількості зустрічних звірок, без завершення яких неможливе якісне проведення ревізії в межах встановленої Законом тривалості, а також за обґрунтованим зверненням об'єкта контролю і погодженням з керівником підрозділу служби. При цьому ревізія повинна бути закінчена протягом 60 робочих днів.

Рішення про зупинення та поновлення планової виїзної ревізії приймає керівник органу служби за письмовим поданням посадової особи служби, що проводить ревізію.

У разі зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні орган служби надсилає об'єкту контролю та органу, який ініціював проведення ревізії, письмове повідомлення про дату зупинення ревізії.

Поновлення проведення ревізії можливе одразу після повідомлення про це об'єкта контролю. Повідомлення здійснюється одним із способів, визначених у пункті 39 цього Порядку.

Строк, на який зупинено ревізію, не включається до тривалості її проведення. В усіх випадках зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні складається акт із зазначенням фактів, виявлених на момент зупинення ревізії, який долучається до матеріалів ревізії. Акт підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

23. У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від органу служби обставин, що унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою служби складається акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

За таких обставин ревізія не вважається проведеною і орган служби має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року.

Про факти недопущення посадових осіб служби до проведення

ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів та інші незалежні від органу служби обставини, що перешкоджають проведенню ревізії, орган служби письмово інформує правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Перешкоджання посадовим особам служби у проведенні ревізії є підставою для застосування до об'єкту контролю санкцій, передбачених законодавством, і для притягнення керівника об'єкта контролю до адміністративної відповідальності.

На підставі акта про відсутність бухгалтерського обліку орган служби пред'являє письмові вимоги об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує про це орган управління об'єкта контролю.

24. Якщо відсутність належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю дає можливість проводити ревізію з інших питань програми, така ревізія проводиться за цими питаннями. Орган служби, який виявив відсутність бухгалтерського обліку окремих операцій, пред'являє письмову вимогу об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує орган управління об'єкта контролю. Факт відсутності належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю фіксується в акті ревізії.

25. Керівник об'єкта контролю повинен забезпечити поновлення бухгалтерського обліку в строк не більш як два місяці з дати надіслання органом служби відповідної вимоги. Посадовим особам служби забороняється брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.

26. З метою документального підтвердження виду, обсягу операцій та розрахунків з об'єктом контролю, з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку органами служби можуть проводитися зустрічні звірки у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з об'єктом контролю.

Для проведення зустрічної звірки посадовій особі служби видається направлення встановленого ГоловкиРУ зразка за підписом керівника, скріпленим печаткою відповідного органу служби.

Зустрічна звірка проводиться шляхом документального і фактичного дослідження виду, обсягу операцій, проведених між суб'єктом господарювання та об'єктом контролю. За результатами такої

звірки складається у двох примірниках довідка, один примірник якої видається суб'єкту господарювання, що мав правові відносини з об'єктом контролю, у тому ж порядку, що і акт ревізії. Другий примірник довідки долучається до матеріалів ревізії.

У разі недопущення посадової особи служби до проведення зустрічної звірки складається за підписом посадових осіб служби акт, у якому фіксується такий факт, і невідкладно письмово інформуються правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Стосовно осіб підконтрольної установи, які чинять перешкоди у проведенні зустрічної звірки і ревізії, вживають заходів для притягнення до адміністративної відповідальності.

#### Особливості проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу

27. За зверненням правоохоронного органу органи служби в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю.

28. У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії та за відсутності у зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких віднесено до компетенції служби, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану контрольно-ревізійної роботи органу служби на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами служби у плановому порядку протягом поточного календарного року.

Звернення правоохоронного органу розглядається ГоловКРУ, контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та Севастополі, якщо воно підписане керівником відповідного органу чи його заступником і містить:

повну назву об'єкта контролю, дані про його місцезнаходження, організаційно-правову форму;

інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ;

обґрунтування необхідності проведення ревізії;

перелік питань, на які відповідно до компетенції органів служби необхідно дати відповідь;

зазначення періоду проведення ревізії об'єкта контролю.

Рішення щодо включення ревізії об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу до плану контрольної-ревізійної роботи приймається керівником ГоловкиРУ, контрольної-ревізійного управління в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі.

Про прийняте рішення інформується протягом 10 робочих днів після отримання звернення відповідний правоохоронний орган.

29. Позапланова виїзна ревізія об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та рішення суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначаються підстави проведення, дати її початку та закінчення, а також номер, дата і підстави порушення кримінальної справи, орган, що порушив кримінальну справу (для ревізії суб'єкта господарської діяльності, не віднесеного Законом до підконтрольних установ);

постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після порушення кримінальної справи проти посадових осіб об'єкта контролю;

інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю – підконтрольною установою законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, в якому зазначаються підстави проведення, дати початку та закінчення. У разі надходження зазначеної інформації без рішення суду ГоловкиРУ, контрольної-ревізійне управління в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі протягом 7 робочих днів самостійно подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії із зазначенням дати початку та закінчення. Про відмову суду у видачі дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії об'єкта контролю невідкладно інформується відповідний правоохоронний орган.

30. Звернення правоохоронного органу, що не відповідає вимогам, визначеним у пунктах 28 і 29 цього Порядку, та/або не належить до компетенції служби, підлягає поверненню протягом 10 робочих днів правоохоронному органу для уточнення.

31. Для проведення планової виїзної ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції служби на підставі питань, що містяться у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду, програма ревізії, яка письмово погоджується з

правоохоронним органом.

32. З метою комплексного охоплення плановою виїзною ревізією питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю до програми крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань можуть включатися за ініціативою органу служби інші питання відповідно до компетенції служби.

33. Звернення правоохоронного органу, постанова слідчого або прокурора, рішення суду долучаються до матеріалів ревізії і залишаються в органі служби.

34. Органи служби проводять з правоохоронними органами щоквартальні звірки результатів розгляду переданих їм матеріалів ревізій відповідно до порядку, встановленого ГоловаКРУ разом з Генеральною прокуратурою, МВС та СБУ.

Оформлення результатів ревізії

35. Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку органу служби, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Акт ревізії містить:

вступну частину, в якій 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;

констатуючу частину, в якій наведено інформацію 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.

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції служби, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які

порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами служби та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою служби чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

36. Акт ревізії підписується посадовою особою служби та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку (далі – головний бухгалтер), а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі проведення посадовими особами служби і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю, зокрема колишніми керівником і головним бухгалтером, що є відповідальні за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягає ревізії, визначається посадовою особою служби самостійно.

37. Особливості підписання актів, складених за результатами окремих ревізій:

зведений акт ревізії виконання місцевого бюджету підписується посадовою особою служби та керівником фінансового органу і органу Державного казначейства. При цьому з актом ревізії ознайомлюються під розписку голова відповідної місцевої держадміністрації (Ради міністрів Автономної Республіки Крим) та голова відповідного органу місцевого самоврядування;

акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує декілька бюджетних установ, підписується посадовою особою служби, керівником органу, при якому утворена централізована бухгалтерія, і головним бухгалтером. Із змістом акта ревізії перед підписанням ознайомлюють керівників зазначених установ, у фінансово-господарській діяльності яких виявлено недоліки та порушення, про що вони повинні поставити свої

підписи.

38. Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для органу служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених цим Порядком та законодавством.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою служби на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, орган служби повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

39. Після складення акта ревізії посадова особа служби підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій, форма якого визначається ГоловКРУ.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (діловодну службу) з відміткою на примірнику акта органу служби про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в органі служби, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

40. Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути органу служби у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після

отримання. У разі ненадходження до органу служби підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного строку посадові особи служби засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю способом, визначеним у пункті 39 цього Порядку.

Після складення акта про відмову від підпису орган служби має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

У разі неповернення об'єктом контролю першого і третього примірників акта ревізії орган служби у передбачених цим Порядком та законодавством випадках подає правоохоронним органам акт про відмову від підпису, належним чином завірену копію другого примірника акта ревізії та долучає оригінал цього примірника до матеріалів ревізії.

41. Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого і третього примірників акта ревізії орган служби не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта ревізії.

42. У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення органу служби акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, то орган служби має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів ревізії. Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник органу служби.

43. Орган служби аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу служби або його заступником.

44. З метою уточнення викладених у запереченнях (зауваженнях) фактів посадові особи служби мають право вимагати від об'єкта контролю необхідні для перевірки документи та додаткові пояснення.

## Реалізація результатів ревізії

45. У міру виявлення ревізією порушень законодавства посадові особи служби, не чекаючи закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

46. Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом служби у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний орган служби з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

47. Про результати ревізії, якою виявлено порушення законів та інших нормативно-правових актів, у визначені в пункті 46 цього Порядку строки інформуються органи управління об'єкта контролю та за необхідності відповідні органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

48. У разі проведення ревізії на підставі звернення правоохоронних органів, а також коли ревізією, проведеною з інших підстав, виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, матеріали таких ревізій у визначені в пункті 46 цього Порядку строки передаються до правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють органу служби протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення.

Якщо виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, орган служби у визначені в пункті 46 цього Порядку строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

49. У разі коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю

державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, орган служби ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

50. За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав органи служби вживають заходів для забезпечення:

притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

51. За спільним рішенням органу служби та об'єкта контролю або його органу управління інформація про результати ревізії виноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю. Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

52. Органи служби здійснюють контроль за усуненням об'єктами контролю порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи, а також під час наступних ревізій цих об'єктів контролю, систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їх узагальнення вносять відповідним органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенням законодавства.

## **ПОЛОЖЕННЯ**

### **про єдиний казначейський рахунок**

#### 1. Загальні положення

1.1. Казначейська форма виконання бюджету базується на принципі роботи єдиного казначейського рахунка. Єдиний казначейський рахунок - це система бюджетних рахунків органів Державного казначейства, відкритих в установах банків за відповідним балансовим рахунком, на які зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі Державного бюджету та надходження з інших джерел, встановлених законодавством України, і з яких органами Державного казначейства здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи та/або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.

1.2. Зазначені рахунки діють в єдиному режимі, створюючи, таким чином, загальнодержавну інформаційно-обчислювальну систему єдиного казначейського рахунка, яка виконує облік всіх здійснюваних на ньому операцій і дає можливість Головному управлінню Держказначейства мати в реальному режимі часу інформацію про:

- баланс єдиного казначейського рахунка, отриманий як результат здійснення операцій на всіх бюджетних рахунка, єдиного казначейського рахунка;

- рух коштів по доходах державного бюджету відповідно до бюджетної класифікації;

- рух коштів по видатках державного бюджету відповідно до бюджетної класифікації;

- рух коштів по місцевих бюджетах з моменту їх обслуговування в системі Держказначейства;

- результати виконання бюджетів.

#### 1.3. Функціонування єдиного казначейського рахунку забезпечить:

- повну незалежність держави від банківської системи в справі контролю та обліку доходів і платежів;

- досконалу базу даних по бюджетних показниках;

- щоденне перерахування за призначенням коштів, що надходять до державного бюджету та місцевих бюджетів (за їх згодою);

- розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним бюджетом і бюджетами Автономної Республіки

Крим, областей, міст Києва та Севастополя за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;

- перерахування місцевим бюджетам належних їм коштів відповідно до нормативів та результатів взаєморозрахунків;

- дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів завдяки здійсненню попереднього контролю;

- надання інформації органам законодавчої та виконавчої влади по здійснених на єдиному казначейському рахунку операціях;

- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо використання залишків коштів єдиного казначейського рахунку.

## 2. Структура єдиного казначейського рахунка

2.1. Єдиний казначейський рахунок - це сукупність бюджетних рахунків, відкритих на ім'я Головного управління Державного казначейства і його територіальних органів за балансовим рахунком N 124 "Кошти державного бюджету".

Бюджетні рахунки за балансовим рахунком N 124 "Кошти державного бюджету" відкриваються органам Державного казначейства в установах Національному банку та уповноважених установах комерційних банків, визначених Кабінетом Міністрів України та Національним банком України.

2.2. В органах Державного казначейства, в свою чергу, відкриваються реєстраційні рахунки розпорядникам бюджетних коштів. При цьому бюджетні рахунки розпорядників державних коштів в установах банків закриваються.

Реєстраційні рахунки відкриваються на підставі договорів між розпорядниками коштів та органами Державного казначейства.

Кількість реєстраційних рахунків, яку може мати конкретний розпорядник коштів в системі казначейства залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

## 3. Принципи управління єдиним казначейським рахунком

3.1. Головне управління Державного казначейства організовує, контролює та забезпечує роботу єдиного казначейського рахунка через єдину інформаційно-обчислювальну систему Державного казначейства.

3.2. Джерелом здійснення видатків з єдиного казначейського рахунку є надходження на балансовий рахунок N 100 "Доходи

Державного бюджету", загальна сума якого щоденно (або в режимі реального часу) перераховується на балансовий рахунок N 124 "Кошти Державного бюджету".

3.3. Територіальні органи Державного казначейства здійснюють попередній контроль за використанням ресурсів єдиного казначейського рахунку тільки в межах лімітів, що встановлюються Головним управлінням Державною казначейства для кожного розпорядника коштів на підставі розподілу, затвердженого відповідним головним розпорядником.

3.4. Залишки коштів на бюджетних рахунках органів Державного казначейства, відкритих в установах банків за балансовим рахунком N 124 "Кошти державного бюджету" повинні бути позитивними. Дебетове сальдо за ними не допускається.

3.5. Бюджетні кошти розпорядників коштів, які знаходяться на їх реєстраційних рахунках, використовуються ними відповідно до затверджених асигнувань та лімітів видатків.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

**Навчальний посібник**

Автор: **Дікань Лариса Василівна**

Відповідальний за випуск **Дікань Л. В.**  
Відповідальний редактор

Редактор  
Коректор

План 2006 р. Поз. №

Підп. до друку Формат 60x90 1/16. Папір TATRA. Друк офсетний.

Ум.-друк. арк. \_\_,\_\_. Обл.-вид. арк. \_\_,\_\_. Тираж прим. Зам. №

---

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи*  
**Дк №481 від 13.06.2001 р.**

---

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ 61001 м. Харків, пр. Леніна, 9а