

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**ЗАВИТІЙ О.П.**

# **РЕВІЗІЙНА СПРАВА**

*Курс лекцій*

**Тернопіль 2012**

**Завитій О.П. Ревізійна справа.** Опорний конспект лекцій для студентів V курсу денної і заочної форми навчання спеціальності "Облік і аудит". - Тернопіль, 2012. – 112 с.

**Рецензенти**

Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доцент ТНЕУ.

Відповідальний за випуск: Пархомиць М.К.: д.е.н., професор

*Друге видання перероблено і доповнено*

*Затверджена на засіданні кафедри аграрного бізнесу і обліку  
28 серпня 2011 року, протокол № 1*

## **ТЕМА 1. РЕВІЗІЯ ЯК МЕТОД ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ**

*1.1. Історія розвитку ревізійної справи*

*1.2. Поняття ревізії.*

*1.3. Предмет ревізії.*

*1.4. Об'єкти ревізії.*

*1.5. Система ревізії.*

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

*1.7. Класифікація ревізій*

### ***1.1. Історія розвитку ревізійної справи***

Ревізійна справа зародилася ще в античні часи. Важливу роль в господарському житті Афін відігравали морські перевезення. І тут, як ніде, існували зловживання і шахрайства.

Належну увагу обліку приділяли найвідоміші філософи Греції. З написаного ними видно, що Арістотель чітко розмежував облікові функції від контрольних, причому розумів ревізію як частину контролю. Це був новий підхід: ревізор був рівноправним з головним бухгалтером і не залежав від нього.

Свого часу римляни пишалися своїм обліком. Ними було створено складний апарат ревізорів та контролерів, але обмани та приховування були досить частими.

За прикладом англійських аудиторів 14 серпня 1884 р. в Німеччині виник інститут бухгалтерів-ревізорів. Подібні інститути не без впливу німецької традиції були організовані в Відні, Будапешті, Цюриху, Ризі, Гельсінгфорсі. Інститут в Німеччині існував на кошти банків та відображав інтереси крупного фінансового капіталу. Бухгалтера-ревізора називали трейгендером.

Незалежно від оцінок сучасників інститут ревізорів сприяв виробленню та удосконаленню певних способів проведення документальних ревізій, формулюванню вимог до представників нової професії.

В Німеччині з 1908 р. при Лейпцігській Вищій Комерційній школі було засновано спеціальну підготовку бухгалтерів-ревізорів. На відділення приймалися тільки особи, що мають вищу економічну освіту та досвід бухгалтерської роботи. Строк навчання - один рік.

В Австрії та Німеччині, які наприкінці 19 ст. входили до складу Австро-Угорської імперії, правильно оформлені торгові книги, як і в інших державах, виступали незаперечним доказом розрахунків; що на них ґрунтувалися. Надаючи цим книгам такого великого значення при розгляді торговельних справ, законодавство цих країн не забуло і про осіб, яким воно могло б довірити перевірку та пояснення записів, що в них знаходилися. Такими тлумачами купецьких книг виступили присяжні ревізори. Контингент цих осіб складався з досвідчених бухгалтерів та викладачів рахівництва, затверджених в своєму званні судом за поданням старшини купецтва або торгових камер.

Присяжні ревізори не служили у приватних або громадських установах: вони були судовими чинами, відповідальними лише перед законом.

В Росії до середини 19 ст. стало очевидним, що з обліком і контролем не

все гаразд.

Росія в сфері обліку переживала кризу. Найбільш сумним було те, що маса бухгалтерів не цінила свою професію, не розуміла значимості обліку, не здогадувалась про існування обліку як науки.

Боротьба з фальсифікацією облікових даних, зі зловживаннями вимагала спеціальних прийомів. В Росії першим з вченим про методи ревізії виступив Арнольд. В 1823 р. він писав, що "без знання бухгалтерії не може існувати істинна та правильна ревізія".

М.Я. Батеньков вважав контроль невід'ємною частиною бухгалтерії був одним із засновників нової бухгалтерської дисципліни – ревізії.

Необхідність розробки проблем контролю і ревізії диктувалась вимогами життя - провести рішучу боротьбу з безгосподарністю, марнотратством та крадіжками, посилити профілактику господарських порушень.

До 60-х рр. ХХ ст. відчувався певний відрив у фундаментальних дослідженнях проблем теорії контролю, методологічних основ ревізії, методики виявлення господарських порушень та способів їх попередження. Існувало багато спірних питань. Контроль як наука не мав своєї цілісної наукової методології, його\* проблеми недостатньо вивчались та застосовувались на практиці. Спостерігався досить неоднозначний підхід науковців до визначення поняття контролю, критеріїв його оцінки та шляхів підвищення ефективності, не існувало чіткого уявлення про контрольно-ревізійну систему та її діяльність.

## ***1.2. Поняття ревізії***

Ревізія є складовою частиною господарського контролю, одним з методів його здійснення. Назва цього методу походить від латинського слова *revisio* - "перегляд" або "знову оглядаю".

Основними причинами, що зумовлюють необхідність проведення ревізій, є:

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

Ревізія розвивається на основі творчого застосування сучасних досягнень обліково-економічних та юридичних наук і спирається на теоретичні положення науки про господарський контроль.

Особливістю, яка чітко відрізняє ревізію та її складові від інших методів контролю, є вивчення нею здійснених господарських операцій на підставі фіксованої інформації з точки зору їх законності, достовірності та економічної доцільності. Ревізію називають документальною з наступних причин:

- вона здійснюється шляхом вивчення документальних фактів;
- порушення, які виявляються, підтверджуються документально;
- результати узагальнюються в спеціальному документі - акті.

На відміну від інших методів контролю, ревізія має чіткий правовий статус, що визначає межі її поширення; строки проведення, права та обов'язки

осіб, які її проводять, та посадових осіб, діяльність яких перевіряється; порядок формування та розгляду результатів.

Оснoву ревізії складає господарська діяльність підприємств, а сама вона є розділом науки про господарський 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. Господарські операції є економічними явищами, які здійснюються на різних ступенях управління виробництвом і виражаються в грошових та натуральних вимірниках.

Ревізія є важливим засобом виявлення фактів зловживань, безгосподарності, ставлення до виконання службових обов'язків, порушень фінансової дисципліни, чинного законодавства. 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.

Отже, ревізія - це метод господарського контролю за діяльністю підприємств, в процесі якого встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність обліковій політиці та звітним даним.

### ***1.3. Предмет ревізії***

При визначенні предмету і змісту ревізії враховують такі її важливі аспекти:

- об'єкти ревізійного вивчення;
- спеціальні способи та прийоми вивчення господарської діяльності;
- цілі і функції ревізії, які полягають у встановленні фактичних наслідків господарювання;
- характер ревізії як спеціалізованого методу господарського контролю;
- особливості ревізії, які полягають в тому, що при її здійсненні використовуються й інші елементи методу господарського контролю;
- прийоми ревізії, засновані на обліково-економічній інформації і складають економіко-юридичну діяльність, результати якої використовуються в комплексному, узагальненому вигляді, впроваджуються на мікро- та макрорівні.

Основна риса ревізії - її ретроспективний характер. В цьому її головна відмінність від інших методів контролю. Вона звертається до минулого для пізнання істини, для вивчення законності та достовірності здійснених фактів з метою попередження зловживань, розкрадань та марнотратства. Ревізор, оглядаючи документи та вивчаючи операції, перевіряє їх достовірність та законність. Отже, ревізійний пошук передбачає наявність мети, яка і є значним доповненням до поняття "пошук" в ревізії. Не можна говорити про пошук в ревізії, якщо поставлена мета досягається відразу.

Оскільки господарська діяльність в процесі здійснення контролю розуміється як багаторівнева: бригада, ділянка, цех, філія, підприємство, об'єднання, комплекс, відомство та міністерство, то і ревізія проводиться на всіх цих рівнях. Виходячи з цих особливостей ревізії, можна стверджувати, що вона вивчає документально зафіксовані операції, які здійснилися в процесі кругообігу засобів підприємства за допомогою специфічних способів та прийомів з позицій законності, достовірності та доцільності.

Отже, предметом ревізії є документально відображена в системі обліку господарська діяльність 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. -

#### **1.4. Об'єкти ревізії**

Оскільки ревізія покликана вивчати діяльність підприємства, то на перший погляд здається, що її об'єктом є підприємство, де вона знаходить необхідний для пізнання матеріал. Але вивченням діяльності підприємства займаються й інші економічні науки, такі як політекономія, статистика, економічний аналіз тощо. Отже, об'єкти можуть бути предметом дослідження не однієї, а декількох галузей науки. Відмінність полягає в тому, що в кожному окремому випадку ці об'єкти розглядаються зі своїх специфічних і особливих сторін, які притаманні саме цій науці.

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

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

Об'єктами ревізії на промислових підприємствах є зафіксована в документах інформація про:

- наявність та рух необоротних активів, включаючи природні ресурси як частину національного багатства, що знаходяться у користуванні підприємства;
- придбання (заготівлю) засобів виробництва, необхідних для створення суспільного продукту;
- витрати основних засобів, тобто частини зносу в процесі створення суспільного продукту;
- норми праці та норми споживання;
- дотримання трудового законодавства;
- визначення собівартості новоствореного суспільного продукту;
- наявність та рух виробленого суспільного продукту та пов'язані з ним грошові, розрахункові та кредитні операції;
- джерела формування активів, їх цільове призначення та використання (власні та залучені джерела, фінансові результати, отримані в результаті: господарювання);

- дотримання Статуту, інших установчих документів та внутрішніх актів, діючих на підприємстві.

### **1.5. Система ревізії**

Питання про місце ревізії в системі науки про господарський контроль набуває важливого значення, так як від правильного його вирішення залежать перспективи розвитку самої ревізії та межі її практичного застосування.

Відсутність надійної системи ревізії призводить до величезних втрат фінансових і матеріальних ресурсів в умовах зміни форм власності і впровадження ринкових механізмів функціонування економіки. Це пов'язано з тим, що система ревізії, яка існувала в командно-адміністративній економіці, в ході перетворень останніх років була зруйнована, а ті її елементи, що залишилися на практиці, виявилися неефективними. Сьогодні виникла нагальна потреба у створенні нових елементів системи ревізії, принципи організації, компетенція, функції і повноваження яких були б адекватні новим політичним та економічним умовам.

### **1.6. 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.

Сьогодні завдання ревізії значно розширюються через посилення контролю в галузі організації праці, нормування витрат на виробництво, планування, організації виробництва, використання обладнання, дотримання технології виробництва. Основні завдання ревізії:

- підвищення ефективності ревізій, що проводяться;
- підвищення ефективності виробництва та забезпечення збереження майна;
- попередження та ліквідація крадіжок та безгосподарності;
- виявлення та усунення господарських порушень;
- попередження порушень;
- виявленні резервів виробництва;
- здійснення державного контролю за витрачанням коштів та матеріальних цінностей і їх збереження;
- перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують
- кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів.

Отже, *метою ревізії* є перевірка на відповідність господарських операцій на всіх стадіях; виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності і марнотратства, встановлення причин і умов, що сприяють порушенням, встановлення винних осіб, застосування заходів щодо відшкодування нанесеної шкоди, внесення пропозицій щодо усунення недоліків і порушень, прийняття заходів щодо притягнення до відповідальності винних

осіб.

Функції ревізії представляють собою конкретний прояв її завдань та цілей в боротьбі з господарськими порушеннями та зловживаннями. Функції ревізії є конкретними та однорідними за змістом. Вони є загальними для всіх видів та рівнів проведення ревізії. Реалізація функцій ревізії на конкретному підприємстві полягає у вивченні його письмової інформації з точки зору законності та ефективності господарювання, попередження можливих порушень. До функцій ревізії відносяться:

1. Розробка та впровадження в практику наукових способів та прийомів ревізії.
2. Перевірка законності, доцільності та достовірності операцій.
3. Профілактика порушень.
4. Виявлення причин та умов, які сприяють порушенням.
5. Виявлення та відшкодування порушень.
6. Розробка заходів з усунення обставин, які сприяють порушенням.

Ревізії як складовій частині науки про господарський контроль притаманні і свої специфічні принципи.

*Принцип раптовості.* Завдяки раптовості з'являється можливість перевірити реальний стан справ на підприємстві.

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

*Принцип безперервності.* Сутність його полягає в тому, що розпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення вищих осіб до відповідальності.

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

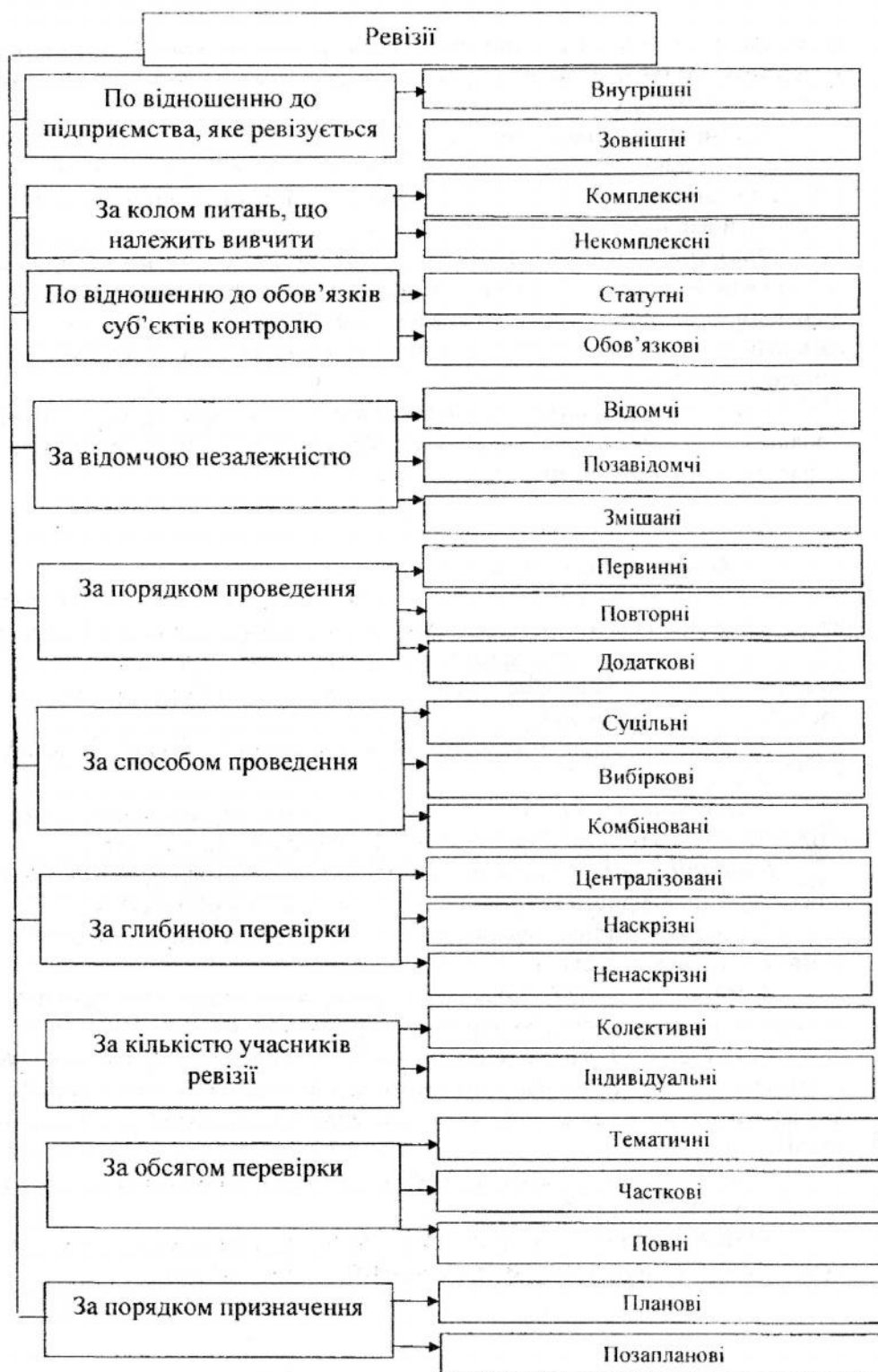
*Принцип оцінки фактів, виявлених ревізією.* Дія цього принципу дає можливість ревізору вільно висловлювати свою думку щодо причин виявлених недоліків і, незалежно від мотивів зацікавлених осіб, самостійно оцінювати ті чи інші факти, законність та обґрунтованість дій зацікавлених осіб.

*Принцип ревізійної незалежності* Цей принцип найширше проявляється при визначенні розміру збитку, встановленні винних осіб і порядку стягнення завданої шкоди.

### **1.7. Класифікація ревізій**

Для отримання всебічної характеристики сутності ревізійної роботи важливе значення має науковообґрунтована класифікація ревізій (див. рис. 1.1), яка дає можливість зрозуміти глибину ролі ревізії, її завдання і функції, повніше використовувати результати ревізії у здійсненні господарського контролю.





**Рис. 1.1. Класифікація ревізії**

По відношенню до підприємства ревізії можуть бути внутрішніми та зовнішніми.

*Внутрішні ревізії* здійснюються органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією тощо).

*Зовнішні ревізії* здійснюються суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що ревізується.

За колом питань, що належить вивчити, ревізії поділяються на комплексні і некомплексні.

*Комплексні ревізії* є одним з найбільш глибоких, об'єктивних та повних видів ревізії всіх або окремих сторін діяльності підприємства.

*Некомплексні ревізії* здійснюються, як правило, одним ревізором, коло питань обмежене, оскільки кваліфікація ревізора не дає можливості дослідити питання технології, якості сировини та продукції, використання техніки тощо.

По відношенню до обов'язків суб'єктів контролю ревізії поділяються на обов'язкові та статутні.

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

Ревізії, що проводяться на підприємствах відповідно до їх статуту, називають статутними.

За відомчою належністю ревізії можуть бути відомчими, позавідомчими, змішаними.

Ревізії, що проводяться на підпорядкованих підприємствах за розпорядженням керівника вищого органу штатними і позаштатними ревізорами та іншими посадовими особами, називають *відомчими*.

*Позавідомчі* ревізії призначаються і проводяться суб'єктами контролю інших міністерств та відомств, наприклад, органами Міністерства фінансів України, Національним банком України, слідчими та іншими органами, контрольно-ревізійним управлінням, податковою адміністрацією тощо. Тобто це ревізії, що проводяться не в середині своїх підрозділів, а на підприємствах, організаціях та інших господарюючих суб'єктах.

*Змішані ревізії* проводяться спільно органами відомчого та позавідомчого контролю.

За порядком проведення ревізії поділяються на первинні, повторні, додаткові.

*Первинні ревізії* здійснюються за певний період на конкретному підприємстві даним складом ревізорів вперше за встановленим завданням, яке передбачене планом ревізії.

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

*Додаткові ревізії* призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревізіями.

За способами проведення ревізії поділяються на суцільні, вибіркові, комбіновані.

Ревізії, що проводяться на конкретному підприємстві лише одним ревізором - спеціалістом в сфері бухгалтерського обліку, - називають *індивідуальними*.

За обсягом дослідження ревізії бувають тематичними, повними і частковими.

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

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

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

За порядком призначення ревізії поділяються на планові та позапланові.

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

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

## **ТЕМА 2 КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИЙ ПРОЦЕС: ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ**

- 2.1 *Поняття контрольно-ревізійного процесу*
- 2.2. *Види планів в ревізії.*
- 2.3. *Часові межі в ревізії.*
- 2.4. *Система контрольно-ревізійної діяльності.*
- 2.5. *Етапи підготовки до ревізії*
- 2.6. *Організація проведення ревізії на підприємстві.*
- 2.7. *Ревізійний процес та його учасники.*
- 2.8. *Учасники ревізійного процесу.*
- 2.9. *Планування ревізійного процесу.*
- 2.10. *Вивчення документів, операцій та записів в облікових регістрах та звітності.*
- 2.11. *Тактичні прийоми отримання пояснень*

### **2.1. Поняття контрольно-ревізійного процесу**

Послідовна зміна контрольно-ревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей називається *контрольно-ревізійним процесом*.

Під *процедурою* в контрольно-ревізійному процесі розуміють офіційно встановлений чи узвичаєний порядок виконання дій, обговорення порядку виконання програми контролю з метою ефективного вивчення поставленого завдання.

Слід розрізняти поняття "організація контрольно-ревізійної роботи" та "організація ревізії". Під організацією контрольно-ревізійної роботи розуміють комплекс заходів, спрямованих на здійснення господарського контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах. *Організація ревізії* - це комплекс взаємопов'язаних етапів здійснення господарського контролю безпосередньо на конкретному об'єкті та за його межами.

### **2.2. Види планів в ревізії**

Міністерства і відомства, що мають контрольно-ревізійний апарат для досягнення максимальної ефективності своєї діяльності, складають перспективні, поточні і річні, квартальні та індивідуальні плани контрольно-ревізійної роботи. Планування ревізії є першим і найбільш важливим етапом організації контрольно-ревізійної роботи, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання контрольно-ревізійного апарату, правильна організація ревізій та їх ефективність.

*Перспективний* план складається, як правило, на п'ять років і включає заходи з введення більш досконалих форм і методів господарського контролю, удосконалення діючих і розробки 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. Плани проведення ревізії можуть зберігатися як таємні документи з метою нерозголошення дати початку ревізії. Такий порядок складання та зберігання цього документу зумовлений застосуванням принципу раптовості запланованих ревізій. Але цей принцип може і не застосовуватись.

У деяких центральних організаціях річні плани ревізій складаються із зазначенням дати їх початку та завершення, прізвищ контролерів і ревізорів та інших даних. Але такий детальний план, як правило, не виконується на практиці, оскільки протягом року здійснюються непередбачувані зміни; ревізор може звільнитися, захворіти, піти у відпустку, брати участь у позаплановій ревізії іншого підприємства тощо. Тому для конкретизації річного плану на його підставі краще складати квартальні плани ревізій.

Для складання річного плану ревізій необхідно встановити підприємства, що підлягають ревізії, визначити їх кількість на запланований період. План складається у певній, послідовності. В першу чергу, ревізіями охоплюються ті підприємства, з яких надходять скарги та сигнали про запусненість обліку, крадіжки, безгосподарність, в другу - підприємства, які не ревізувалися більше року, в третю – підприємства, які потребують практичної допомоги. Разом з тим, плани роботи повинні містити два розділи: контрольно-ревізійну діяльність та організаційні заходи. При складанні плану слід враховувати ряд загальних положень. До плану слід включати всю майбутню роботу, враховуючи те, що в ревізії приймають участь різні спеціалісти. Важливо визначити їх ділянки та обсяг робіт, розмежувати коло питань, що підлягатиме ревізії, встановити терміни надання матеріалів ревізії.

План ревізії повинен бути обгрунтованим та гнучким, тобто обгрунтованість плану передбачає врахування умови роботи об'єкта, що ревізується, тенденцій його розвитку, цілей ревізії та витрат часу на її проведення.

*Гнучкість* плану означає, що при плануванні слід брати до уваги ймовірні події. Тобто, план може доповнюватися та уточнюватися, виходячи із конкретних обставин.

При складанні плану контрольно-ревізійної роботи передбачається рівномірне завантаження працівників ревізійного апарату, а також виділення резерву часу для позапланових завдань і контролю за виконанням рішень, що прийняті на підставі результатів раніше проведених ревізій. При плануванні слід виходити з того, що кожен ревізор повинен провести за рік 6-8 ревізій, тобто приблизно 2/3 часу бути зайнятим на ревізіях. Час, що залишився, відводиться на підготовку до ревізій, проведення позапланових ревізій і перевірок, навчання, участь у семінарах, відпустку тощо.

На підставі квартального плану керівник ревізійної служби складає індивідуальні місячні або квартальні 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.

### **2.3. Часові межі ревізії**

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

Отже, *тривалість ревізії* - це кількість днів, що відводяться на ревізію із зазначенням термінів її початку та завершення (але не більше 30 днів).

Затрати часу на проведення ревізії визначають залежно від обсягу ревізії, кількості і кваліфікації ревізорів. Важливо передбачити, щоб ревізії проводилися на кожному підприємстві в якомога коротший термін, як правило, не більше місяця. Триваліші ревізії негативно впливають на роботу підприємств, де вона проводиться.

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

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

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

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

Крім балансомісяців, тривалість ревізії характеризується і кількістю людино-днів, що необхідні для її проведення (але не більше 30 днів). Час на ревізію слід відводити з урахуванням її якісного проведення, можливості правильного оформлення матеріалів та обговорення результатів в колективі підприємства. Період проведення ревізій повинен узгоджуватися з передбачуваними відрядженнями спеціалістів відомства на підвідомчі підприємства, враховувати участь ревізорів у засіданнях, різних зборах, семінарах, навчанні тощо.

### **2.4. Система контрольно-ревізійної діяльності**

Система контрольно-ревізійної діяльності має дві складові: зміст і форму. До змісту контрольно-ревізійної діяльності входять: суб'єкти; учасники; об'єкти; контрольно-операції; засоби та способи їх здійснення; результати ревізійні дії та контрольно-ревізійних дій.

*Суб'єктом контрольно-ревізійної діяльності* виступає контролер, ревізор, аудитор тощо, які незалежно від виду професійної діяльності мають певні повноваження на здійснення контролю господарюючого суб'єкту.

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

*Об'єкти ревізії* - господарська діяльність підприємства, що знайшла Документальне підтвердження та бухгалтерське відображення в регістрах обліку та звітності.

*Контрольно-ревізійні дії* - це акти поведінки суб'єкта контрольно-ревізійної діяльності, направлені на виконання програми ревізії.

*Ревізійні операції* - сукупність взаємопов'язаних контрольно-ревізійних дій, спрямованих на досягнення цілей ревізії.

*Засоби контрольно-ревізійної діяльності* - це предмети та інформаційно-законодавча база, які забезпечують досягнення необхідного результату контрольно-ревізійної діяльності.

*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.

Систему засобів називають контрольно-ревізійною технікою, а систему способів – контрольно-ревізійною тактикою.

*Результат контрольно-ревізійних дій* - це висновок ревізора, складений на підставі застосування суб'єктами контрольно-ревізійної діяльності комплексу способів і засобів ревізії.

Складовою системи контрольно-ревізійної діяльності є форма контрольно-ревізійної діяльності. Розрізняють дві групи таких форм:

внутрішню - порядок організації ревізійної діяльності, який базується на послідовності контрольно-ревізійного процесу і застосування відповідних процедур;

зовнішню - засоби зовнішнього прояву контрольно-ревізійної діяльності у вигляді зібрання документів інших підприємств, проведення зустрічних перевірок тощо.

## **2.5. Етапи підготовки до ревізії**

Підготовку до майбутньої ревізії ревізори здійснюють, в основному, в два етапи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

### **Етапи підготовки до ревізії**

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

*Перший етап* - збір і накопичення матеріалів по підприємствах, що підлягають ревізії та закріплені за ревізорами на майбутній рік. Маючи затверджений річний план ревізії, керівник ревізійної служби попередньо закріплює підприємства, що будуть підлягати ревізії, за штатними ревізорами. Рекомендується наступний порядок підготовки до проведення ревізії: 1. Знаючи ревізуємі одиниці поточного року, ревізор на кожне підприємство заводить робочий зошит, в який заносить дані, необхідні для проведенні ревізії. На практиці до робочого зошиту ревізори записують;

- загальні дані про підприємство, що ревізується;
- дані про виконання рекомендацій та вказівок по раніше проведених ревізіях, перевірках та інвентаризаціях;
- основні показники господарської діяльності підприємства;
- інформацію про стан обліку, зберігання та витрачання грошових коштів;
- інформацію про стан розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями та підрядниками;
- отримання та використання кредитів банку; стан обліку, зберігання та використання запасів;
- дотримання порядку зберігання та експлуатації техніки, ефективності використання транспортного парку;
- стан нормування та витрачання фонду заробітної плати та розрахунків з працівниками;
- формування та розподіл доходів підприємства;
- стан обліку, звітності та внутрішньогосподарського контролю;
- дотримання положень Статуту підприємства;
- інші дані про підприємство, що буде ревізуватися.

2. Збір та накопичення матеріалів по всіх закріплених за ревізором підприємствах на майбутній рік. До таких матеріалів відносяться: акт попередньої ревізії, пропозиції і рішення за її результатами та відомості про їх виконання; бізнес-плани підприємства (або контрольні цифри до них) на період, що підлягає ревізії, і відомості про виконання цих планів на окремі звітні дати; звітність підприємства за період, що підлягає ревізії (квартальна, річна), рішення (висновки) вищестоящої організації за останнім річним звітом підприємства і відомості про його виконання; накази керівника контрольно-ревізійного органу щодо діяльності підприємства за період, який підлягає ревізії; листування контрольного органу з підприємством і відповідні записки спеціалістів контрольно-ревізійного органу, які відвідали підприємство в службовому відрядженні протягом цього періоду.

Вивчаючи ці матеріали, контролер ще до виїзду на ревізію буде знати "слабкі місця" підприємства, галузі чи ділянки роботи, які потребують негайного ретельного вивчення, щоб надати підприємству, що ревізується, оперативну або інструктивну допомогу.

*Другий етап* підготовки до ревізії починається з моменту отримання ревізором наказу на її проведення на конкретному підприємстві. Ревізії в підвідомчих підприємствах призначаються наказом керівника вищестоящою



органу, на підставі якого ревизору видається посвідчення на відрядження.

Наказ може бути загальним для декількох ревізій. Тоді він поділяється на параграфи, кожен із яких є самостійним наказом про призначення ревізії окремого підприємства.

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

Другий етап підготовки до ревізії полягає в наступному;

1.Ревізор продовжує поповнювати свої записи в робочому зошиті на підставі ретельного вивчення матеріалів, що характеризують діяльність підприємства, відвідує організації, що обслуговують підприємство: відділи банків, органи прокуратури, міліції тощо. На підготовку до ревізії і вивчення цих матеріалів ревизору бажано виділити не менше трьох-п'яти днів.

2.Складання програми ревізії. Програма охоплює коло тих показників і Ділянок роботи, які повинні бути перевірені контролером, з обов'язковою вказівкою методу перевірки (суцільного чи вибіркового), її складають керівник ревізійної бригади ревизорів або начальник ревізійного відділу.

Програма складається у двох примірниках: перший видається ревизору, а другий зберігається у справах установи, що призначила ревізію.

Програма ревізії дає можливість правильно скомплектувати склад ревізійної бригади. Визначивши основні питання ревізії, керівник бригади може безпомилково назвати необхідних йому спеціалістів для перевірки тих чи інших питань. Разом із затвердженням програми ревізії наказом затверджується і склад ревізійної бригади. Програму, складену в ревізійному органі, можна та необхідно коригувати на місці ревізії.

3.Складання вступної частини акту ревізії та заготівля макетів описів, відомостей та інших документів, необхідних Для узагальнення матеріалів ревізії. Це дозволяє відразу в ході ревізії вносити в бланк необхідні дані.

4.Отримання спеціального розпорядження (наказу, постанови) на право проведення ревізії.

5.Виїзд на ревізію.

## ***2.6. Організація проведення ревізії на підприємстві***

На підставі наказу керівника відомства про призначення ревізії ревизору видається посвідчення на відрядження.

Посвідчення на перевірку повинно містити." посаду, прізвище, ім'я, по батькові, об'єкт чи мету перевірки, термін її проведення. Посвідченню при

реєстрації в спеціальному журналі Держцінінспекції надається відповідний порядковий номер.

Службові особи контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'явити керівнику підприємства, що ревізується, розпорядження (наказ) на проведення ревізії, службове посвідчення і поставити свої підписи в журналі реєстрації перевірок підприємства (зразок 2.4).

Відмова особи, що здійснює перевірку, від підпису в Журналі є підставою для недопущення його керівником підприємства до проведення перевірки.

Після пред'явлення повноважень керівник ревізійної бригади відразу організовує проведення інвентаризації касової готівки, бланків суворого обліку та інших грошових документів.

Якщо з будь-якої причини касира немає на місці, то ревізор зобов'язаний опломбувати касу до появи касира та з'ясувати причини його відсутності. Результати інвентаризації касової готівки оформляються проміжним актом.

Обстеження підприємства, що ревізується, і його підрозділів проводиться разом з керівником, спеціалістами та головним бухгалтером. При цьому ревізор перевіряє, чи усунені керівництвом недоліки в роботі, відмічені попередньою ревізією. Тут же ревізор знайомиться з веденням обліку і звітності, фіксує існуючі у посадових та матеріально відповідальних осіб документи, складає їх опис. Це робиться з метою попередження можливої заміни і підробки документів. Матеріали обстеження використовуються для складання робочого плану або сітьового графіка ревізії.

На наступному етапі ревізор вивчає установчі документи підприємства. Потім відділ кадрів готує ревізорам список керівників та спеціалістів кожного структурного підрозділу і матеріально відповідальних осіб.

Після ознайомлення з підприємством ревізори уточнюють план ревізії, складають план проведення інвентаризації активів і доручають бухгалтерії підготувати необхідні облікові дані для порівняння з результатами інвентаризації.

На підставі плану інвентаризації керівник підприємства видає наказ на її проведення. Конкретні види запасів, що підлягають інвентаризації за місцями їх зберігання, визначаються ревізором, який виходить із конкретних завдань ревізії.

Якщо під час підготовки до ревізії або на її початку буде встановлено, що на підприємстві відсутній належний бухгалтерський облік, що робить можливим якісне проведення ревізії, то ревізори подають керівництву контрольно-ревізійного підрозділу доповідну записку, на підставі якої контрольно-ревізійна служба пред'являє письмові вимоги керівництву об'єкта контролю щодо приведення обліку у відповідність до чинного законодавства, із зазначенням конкретних строків виконання цієї роботи. У таких випадках Ревізію слід почати після поновлення обліку. Ревізори не повинні поновлювати облік на підприємстві, яке ревізується, та проводити ревізію за поновленим ними ж обліком.

## **2.7. Ревізійний процес та його учасники**

Ревізійний процес - це ряд послідовних етапів (стадій) дослідження, що містить підготовку до ревізії, співставленим її програми, планування і організацію інвентаризацій та контрольно-ревізійної роботи на об'єкті ревізії, перевірку стану підприємства, документальну перевірку операцій та облікових даних.

Основною фігурою ревізійного процесу є *ревізор* - посадова особа вищестоящої організації, діяльність якої полягає у наступному: дослідженні документально відображених господарських операцій; роботі, в основному, над задокументованими фактами та записами в облікових реєстрах; використанні та застосуванні під час ревізії знань у сфері бухгалтерського обліку, економіки, фінансів, статистики, планування, а також спеціальних способів та прийомів, якими він володіє як спеціаліст-ревізор.

Ревізор-спеціаліст в галузі обліку може бути не компетентним в інших питаннях. У випадку, якщо ревізор не компетентний з окремих питань, він через керівника відомства може запросити спеціаліста відповідної галузі і доручити йому вирішення таких питань.

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

Рекомендується ставити конкретні питання спеціалісту та вимагати від нього чітких та зрозумілих відповідей на них. Як і ревізор, спеціаліст повинен проводити перевірку з обов'язковою участю зацікавлених осіб.

Під зацікавленими особами розуміють лише посадових та матеріально відповідальних осіб, так як в наслідках ревізії зацікавлені пише вони. Але на практиці нерідко зустрічаються факти проведення ревізій на підставі колективних і індивідуальних скарг, заяв, сигналів. І, звісно, заявники в такому випадку с зацікавленими особами, і тому повинні бути, запрошені для участі н ревізії з поставлених ним потань.

## **2.8. Учасники ревізійного процесу**

Участь зацікавлених осіб в ревізії забезпечує об'єктивність та достовірність її результатів, виключає помилки у висновках ревізії. Зацікавлені особи мають право:

- давати пояснення ревізорам з питань, що мають відношення до ревізії; знайомитися з усіма документами, що підставою для висновку про недоліки в роботі підприємства;
- бути присутніми при інвентаризації цінностей, при контрольних, обмірах, запусках сировини та матеріалів у виробництво, оглядах цінностей, взятті проб та зразків дія аналізу;
- знайомитися з актами ревізії та надавати письмово пояснення, зауваження або незгоду;
- надавати ревізору відповідні документи;
- наполягати на додатковій перевірці фактів, що мають відношення до виявлених порушень.

Ревізори мають право вимагати від матеріально відповідальних осіб; підприємства, що ревізується, обов'язкової присутності при проведенні інвентаризації, перевірці 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.

З метою забезпечення повноти ревізії та її об'єктивності зацікавлені особи можуть: подавати клопотання ревізору; вимагати призначення спеціалістів для перевірки; ставити перед ревізором додаткові питання з метою отримання по них висновків спеціалістів; представляти в ході ревізії та по її завершенні будь-які документи; знайомитися з документами, що вивчаються ревізором, та клопотати про їх доповнення.

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

## **2.9. Планування ревізійного процесу**

*Планування ревізійного процесу* - складний етап контрольно-ревізійної роботи, який є одним із засобів наукової організації ревізорської праці. Тільки грамотне планування дозволяє визначити чіткий порядок та послідовність перевірки кожної здійсненої операції, а також отримати очікувані результати ревізії. Керівник ревізійної бригади наперед визначає етапи ревізії, її послідовність, встановлює зміст та об'єм намічених ревізійних дій, час огляду та ретельного вивчення конкретної сукупності документів, визначає необхідність одночасного проведення декількох ревізійних дій (отримання роз'яснень від посадових осіб в сполученні з вивченням конкретних документів та проведенням зустрічних перевірок), вирішує питання про використання технічних засобів в ході окремих ревізійних дій та ін. Таким, чином, ревізорське планування - це найбільш раціональний шлях проведення ревізії, що забезпечує його внутрішню наукову організацію, і в цьому розумінні представляє собою метод організації ревізійного процесу.

*Мета планування* проведення ревізії - полягає у визначенні її стратегії та тактики, складанні загального плану ревізійної перевірки, розробки ревізійної програми.

Під час планування контрольно-ревізійні органи повинні дотримуватися ряду принципів, до яких відносяться комплексність, безперервність та оптимальність.

*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.

Отже, планування в ревізії повинно бути гнучким та мобільним.

Відповідно до програми ревізії і результатів обстеження кожен учасник ревізії складає робочий план з вказуванням переліку основних питань.

Програма ревізії уточнюється на місці з врахуванням проведеного обстеження, інвентаризації і результатів аналізу основних показників підприємства і його підрозділів. Зокрема, можуть бути уточнені терміни, обсяги, способи і напрями ревізії. Ці зміни знаходять відображення в робочому плані кожного виконавця. В плані перераховуються окремі її етапи в хронологічному порядку із зазначенням строків виконання кожного з них. Такий графік допомагає ревізору завчасно розрахувати час, з метою найбільш ефективного його використання, а також запобігти нерозгляду будь-якого питання програми.

Робочий план потрібен для чіткого розподілу функцій між учасниками ревізійної бригади і встановлення термінів кожного окремого завдання з метою вчасного завершення ревізії.

### ***2.10. Вивчення документів, операцій та записів в облікових регістрах та звітності***

На підставі робочого плану (сітьового графіку) кожний учасник ревізії вивчає доручені йому питання. В умовах комплексної ревізії важливо провести попередню підготовку необхідних для ревізії документів. Для цього складають спеціальний перелік матеріалів, необхідних для проведення ревізії, та видають завдання бухгалтерії підготувати і занести у відповідне приміщення всі необхідні матеріали ревізії. Ревізорське вивчення документів доцільно починати за так званими "свіжими слідами". Це означає, що якщо ревізія, наприклад, починається 10 жовтня, то ревізор детально вивчає касові, банківські, розрахункові операції, операції з руху продукції, підзвітних сум з 1 по 10 жовтня. Потім ці ж операції вивчаються за вересень та серпень поточного року. Переваги такого порядку ревізії полягають у тому, що при виявленні будь-якої сумнівної операції ревізор одразу ж перевіряє її в натурі, відбирає пояснення від осіб, які мають відношення до здійснення "свіжої" операції, попереджує можливість внесення підробок у документа.

Наступний етап ревізії - інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості. Більшості організацій - дебіторам і кредиторам - на початку ревізії направляють спеціальні листи-запити з проханням повідомити стан розрахунків з ревізованим господарством до встановленого строку з тим, щоб до кінця ревізії зібрати необхідні відомості про стан розрахунків.

До проведення документальної ревізії ревізор з'ясовує організацію і стан архіву підприємства, що ревізується. Ознайомлення з архівом дає можливість ревізору не тільки перевірити дотримання інструкцій про ведення архівних справ, але й в подальшому користуватися архівом без додаткової допомоги з боку працівників бухгалтерії.

Обстеження підприємства та його архіву ревізор повинен завершити в перші один-два дні і після цього перейти до ознайомлення з наказами, розпорядженнями, листуванням, протоколами зборів, штатним розкладом, договорами, угодами, бізнес-планом та іншими документами підприємства, що

ревізується. Під час перевірки цих документів ревізор одночасно знайомиться з останніми актами ревізій і перевірок, з довідками та іншими матеріалами різних контролюючих органів. Це дає можливість йому вивчити не тільки виявлені раніше недоліки і втрати, але й шляхи їх усунення. Разом з цим ревізор отримує повне уявлення про структуру підприємства, обсяг виробництва, взаємовідносини з іншими підприємствами, організаціями та установами про правильність, законність і доцільність наказів, розпоряджень та інших документів по підприємству.

Результати вивчення всіх цих матеріалів ревізор записує в свій робочий зошит за відповідними розділами. На цьому ж етапі ревізії рекомендується також записувати планові й нормативні показники в макети раніше заготовлених таблиць.

Наступним кроком після цієї організаційної частини є перехід ревізора до найбільш серйозної, відповідальної і трудомісткої роботи - перевірки діяльності підприємства за документами і регістрами бухгалтерського обліку, його стану, контролю і звітності підприємства.

Заключним етапом є складання акту ревізії і роздрукування його в чистовому вигляді і в декількох примірниках. Один чи два залишаються на підприємстві.

По закінченні ревізії ревізор складає пропозиції за результатами ревізії та разом з актом передає їх керівникові, що призначив ревізію, для вивчення та прийняття рішень по них.

### ***2.11. Тактичні прийоми отримання пояснень***

Діючі інструкції про порядок проведення ревізій надають право ревізору отримувати необхідні пояснення про виявлені ревізією факти порушень. Це не формальна вимога, а обов'язкова умова підвищення якості ревізій, достовірності їх матеріалів.

Правильно відібрані в ході ревізії пояснення дають можливість дотримуватись її основних принципів: активності та безперервності, повноти, об'єктивності та всебічності, гласності, виховної дії ревізії, а також дозволяють виявити обставини та причини, що сприяли, господарським порушенням, намітити шляхи їх усунення, аргументовано скласти висновки та рекомендації за матеріалами ревізії, а керівнику, що призначив ревізію, прийняти об'єктивне рішення за її результатами.

Ревізору в ході ревізії та після її закінчення необхідно отримати пояснення від великої кількості осіб, яких умовно можна поділити у дві групи: а) зацікавлені, тобто посадові та матеріально-відповідальні особи, безпосередньо зацікавлені в результатах ревізії; б) інші (робітники, службовці), що не беруть участі у ревізії.

Пояснення в ревізії - це письмовий документ конкретної особи, що складений у підтвердження певного факту. У поясненні повинно бути зазначено, чому особа вдіяла таким чином, які були причини такого вчинку, за чією ініціативою це відбувалось.

Від підготовки ревізора до отримання пояснень залежить успіх та

ефективність перевірки виявлених фактів. Для цього ревізор повинен:

- ретельно вивчити матеріали, які в нього є;
- розібратися в технології операцій, які здійснюються на підприємстві;
- вивчити функції, права та обов'язки осіб, які запрошені для надання пояснень;
- вивчити наявну інформацію про особистість запрошеного (вік, освіту, професію, стаж роботи тощо);
- визначити перелік документів та порядок їх надання запрошеному;
- скласти перелік і зміст питань для виявлення причин та умов, що сприяють здійсненню порушень;
- скласти план отримання пояснень.

Ревізору необхідно зібрати всі необхідні матеріали з комплексу, а потім запрошувати осіб для пояснень. Правильний вибір моменту отримання пояснень - одна з важливих вимог ефективної тактики здійснення ревізії.

Найчастіше ревізорам доводиться отримувати пояснення від матеріально відповідальних осіб по виявлених у них недостахах та лишках цінностей.

Повне розуміння досягається тоді, коли ревізор і особа, яка дає пояснення, мають на увазі один і той же факт. Нерозуміння ревізором особи, яка дає пояснення, та навпаки, може залежати від багатьох причин, у тому числі і від індивідуальних особливостей цих осіб, компетентності кожного з них у питанні, що з'ясовується.

Отже, процес отримання пояснень - складна ревізійна дія і виконати її можна тільки при вмілому застосуванні тактичних прийомів, що представляють собою засновані на законі способи впливу ревізора на особу, яка дає пояснення, з метою отримання максимально достовірної інформації по виявлених ревізією фактах з найменшими витратами часу та коштів.

### **ТЕМА 3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ**

- 3.1. *Поняття, завдання, об'єкти та суб'єкти інвентаризації*
- 3.2. *Умови обов'язкового проведення інвентаризації*
- 3.3. *Принципи інвентаризації*
- 3.4. *Організація інвентаризації*
- 3.5. *Підготовка до інвентаризації*
- 3.6. *Технологічна стадія інвентаризації*
- 3.7. *Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації.*
- 3.8. *Матеріали інвентаризаційної діяльності як об'єкт ревізійного дослідження*

#### **3.1. Поняття, завдання, об'єкти та суб'єкти інвентаризації**

Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності передбачено проведення підприємствами незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань.

Під інвентаризацією розуміють перевірку фактичної наявності та стану об'єкту контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-виробничих запасів, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- встановлення лишку або недостачі запасів і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення запасів, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та
- нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, запасів, цінних паперів і фінансових вкладень; сум грошей у касах, на поточному, валютному та інших рахунках в банківських установах; грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, однорідних елементів об'єкта майна та резервів наступних витрат і платежів.

Об'єктом інвентаризації є сукупність зобов'язань господарюючого суб'єкта за своїм функціональним призначенням та економічним змістом.

Об'єктами інвентаризації можуть виступати і ті, що мають лише



натуральний вимірник та не знаходять відображення в балансі та звітності. Прикладами таких об'єктів є: праця і трудові ресурси, природні ресурси та інші об'єкти, що не мають грошового вираження.

Суб'єктами інвентаризації є носії прав та зобов'язань - державні інститути, структури та підрозділи, що відповідно до законодавства мають право контролювати діяльність, а також власники та керівники підприємств. Суб'єкт інвентаризаційного процесу делегує свої повноваження інвентаризаційній комісії, яка стосовно суб'єкта є виконавчим або колективним органом.

Колективний характер діяльності інвентаризаційної комісії викликаний наступними обставинами:

- необхідністю здійснення самоконтролю при визначенні фактичної наявності майна і встановленні його якісних характеристик; вимогами одночасного виконання операцій - здійснення контролю і запису наявного майна;
- необхідністю періодичного контролю за діями матеріально відповідальних осіб;
- необхідністю забезпечення достовірності та об'єктивності результатів інвентаризації;
- використанням результатів інвентаризації для виявлення господарських порушень.

Відсутність хоча б одного, члена інвентаризаційної комісії або матеріально відповідальної особи при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Завданням інвентаризаційної комісії є безпосереднє проведення інвентаризації в місцях зберігання і виробництва запасів, грошових коштів, Цінних паперів та інших грошових документів.

Функції інвентаризаційної комісії наступні: виявлення кількісних та якісних характеристик об'єкту інвентаризації, причин відхилень від заданих Нормативних, планових, облікових даних, відповідно до яких може Функціонувати об'єкт інвентаризації та їх нормативно-правове регулювання.

### ***3.2. Умови обов'язкового проведення інвентаризації.***

Проведення інвентаризації є обов'язковим;

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства на акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів - один раз на п'ять років;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на наступний день приймання -передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей

- (на день встановлення таких фактів);
- за наказом (розпорядженням) судово-слідчих органів;
  - у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
  - при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;
  - у разі ліквідації підприємства.

### 3.3. Принципи Інвентаризації

Принципи інвентаризації визначають порядок її організації та техніку здійснення, прийоми встановлення кількісної та якісної характеристики майна, його оцінку, місце інвентаризації в управлінському та обліковому процесах, а також в забезпеченні зберігання власності (рис. 3.1). Дотримання принципів інвентаризації тісно взаємозв'язане з методикою її проведення.



Рис. 3.1. Принципи інвентаризації

### 3.4. Організація Інвентаризації

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з підготовки та видачі наказу на її проведення, що є внутрішнім документом і регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації, строки проведення інвентаризації та оформлення необхідної документації.

В окремих випадках без його наявності правові інституції держави не приймуть до розгляду будь-яку справу, що стосується інвентаризації. Тому під

час складання наказу слід ретельно віднестись до формулювання його змісту. В наказі на проведення інвентаризації зазначаються: порядок проведення, обсяги, строки проведення інвентаризації, склад інвентаризаційної комісії та оформлення необхідної документації.

До складу інвентаризаційної комісії доцільно включати фахівців, добре обізнаних в складській справі (технології зберігання запасів); інженерно-технічних працівників, здатних дати оцінку технічного стану засобів; економістів та бухгалтерів; спеціалістів з маркетингу (які можуть встановити ринкову вартість будь-якого активу). Комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

Забороняється двічі призначати головою інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника.

Наказ вручається голові інвентаризаційної комісії перед початком інвентаризації або від'їздом до місця її проведення. Разом з ним видається пломбінатор або інші технічні засоби.

Перед проведенням інвентаризації керівник збирає інвентаризаційну комісію і проводить інструктаж з наступних питань:

- ознайомлення з виданим наказом, метою, завданнями, способами інвентаризації;

- висвітлення загальних правил і специфічних особливостей в методиці інвентаризації певних об'єктів;

- уточнення об'єктів, які підлягають інвентаризації;

- забезпечення бланками описів, канцтоварами, вимірювальними приладами склад комісії;

- ознайомлення з правилами оформлення інвентаризаційних описів;

- пояснення порядку прийняття заходів у випадку необхідності проведення повторної інвентаризації;

- висвітлення обов'язків, прав і відповідальності кожного члена інвентаризаційної комісії.

### ***3.5. Підготовна до інвентаризації***

До початку проведення інвентаризації матеріально відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у регістрах обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії.

Це дозволяє розмежовувати документи, що відносяться до моменту проведення інвентаризації та після її проведення, що має важливе значення для правильного визначення облікових даних та виведення результату інвентаризації.

Складений матеріально відповідальною особою звіт та додані первинні документи детально перевіряють члени комісії. До початку перевірки Документів комісія повинна взяти в бухгалтерії список посадових осіб та перелік майна, на видачу якого вони мають право давати розпорядження. Вказані списки з підписами посадових осіб повинні також знаходитись у кожній матеріально відповідальній особі.

Інвентаризаційна комісія перевіряє пред'явлені матеріально відповідальною особою виправдовуючі документи з формальної та арифметичної сторін. Зазвичай перевірку документів здійснює голова інвентаризаційної комісії, працівник обліку чи контролюючих органів.

Формальна перевірка полягає у встановленні Правильності заповнення, реквізитів документів і проставлення натуральних та грошових вимірників (касові та банківські документи), наявності підписів осіб, відповідальних за здійснення операцій. Кожен документ, що підтверджує факт здійснення господарської операції, незалежно від його характеру повинен містити шість таких обов'язкових реквізитів: назву, дату його складання, найменування підприємства, короткий і чіткий опис змісту операції та її підставу, підписи осіб, відповідальних за здійснення операції та за правильність її оформлення,

Якщо документ не має всіх обов'язкових реквізитів, то він втрачає свою економічну та юридичну силу і не може бути підставою для записів до звіту про рух матеріальних цінностей та виправданям дій матеріально відповідальних осіб.

В ході перевірки інвентаризаційна комісія повинна впевнитись в дійсності підписів осіб, що склали документ, відсутності підчищень, необумовлених чи неправильно зроблених виправлень тощо. Записи в документах повинні бути здійснені від руки чорнилами чи за допомогою друкарських машинок та інших засобів механізації, чітко і зрозуміло. Не можна брати до уваги документи, заповнені простим олівцем, з помарками, підчищеннями та необумовленими виправленнями. Неясність і неповнота опису змісту господарської операції також є підставою для того, щоб не прийняти документ у виправдання дій матеріально відповідальної особи.

Документи, що пред'являються матеріально відповідальними особами, бувають трьох видів:

а) правильно оформлені, але не записані до реєстрів складського обліку в результаті халатності комірника, касира і т.п.;

б) документи, за якими не закінчений відпуск дозволеної кількості цінностей (лімітно-забірні карти, відомості витрачання кормів і т.п.);

в) неправильно оформлені чи недооформлені документи (тимчасові розписки, списки, які зберігаються у матеріально відповідальних осіб).

Документи, в яких виявлені підробки, вилучаються інвентаризаційною комісією для в'яснення і притягнення до відповідальності і матеріально відповідальним особам вони не повертаються. На такі документи комісія в присутності матеріально відповідальної особи складає в двох екземплярах реєстр, який підписують голова комісії та матеріально відповідальна особа. Один екземпляр реєстру з доданими документами залишається у голови комісії, а інший передається матеріально відповідальній особі. Вказані документи, можуть бути прийняті у виправдання здійснених господарських операцій тільки після детальної їх перевірки і відповідного дооформленім.

Особливо детально слід перевіряти правильність складання накопичувальних документів (лімітно-забірних карт) і фактичний обсяг відображених в них господарських операцій. Щоденний кількісний рух майна в

накопичувальних документах повинен підтверджуватись датою та підписами відповідних осіб.

### ***3.6. Технологічна стадія інвентаризації***

Інвентаризація повинна проводитись в присутності всіх членів комісії та матеріально відповідальних осіб. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності - з обов'язковою участю бригадира.

В приміщення, де проводиться інвентаризація, сторонні особи неї допускаються. Інвентаризаційна комісія зобов'язана:

- припинити операції щодо руху майна на складі;
- опломбувати всі місця зберігання запасів, де є окремі чи додаткові входи та виходи (склади, підвали, підсобні приміщення);
- отримати та перевірити звіти матеріально відповідальних осіб з доданими до них виправдовуючими документами. Для цього матеріально відповідальній особі пропонується рознести в книгу (картки) складського обліку всі прибуткові та видаткові документи, з виведенням залишків на момент інвентаризації;
- взяти у матеріально відповідальних осіб розписку;
- організувати необхідну підготовку майна до інвентаризації;
- перевірити правильність ваговимірювальних приладів. Інвентаризація повинна проводитись так, щоб все майно було відображене в інвентаризаційних описах та щоб виключалася можливість пред'явлення одних і тих же цінностей повторно.

Заповнення будь-яких реквізитів в описах до початку інвентаризації забороняється. Грубим порушенням порядку проведення інвентаризації є видача на руки комісії описів, в яких відображена наявність активів за даними бухгалтерського обліку.

Інвентаризаційні описи складають тільки на дату початку інвентаризації з подальшим коригуванням на цю ж дату фактичної наявності того майна, по якому був рух в період інвентаризації.

Початком інвентаризації вважається час пред'явлення матеріально відповідальною особою комісії всіх виправдовуючих документів, складання звіту, опечатування і отримання розписки про повноту пред'явлення документів.

Інвентаризаційні описи складають окремо:

- по кожній матеріально відповідальній особі;
- по кожному місцю зберігання майна;
- окремо на майно, що надійшло в ході інвентаризації;
- окремо на майно, що знаходиться на відповідальному зберіганні;
- окремо на майно, зіпсоване та непридатне для використання в процесі виробництва.

Описи повинні складатися акуратно, без помарок і підчисток, текст і цифри слід писати чітко і розбірливо.

В процесі заповнення інвентаризаційних описів здійснюють взаємну звірку кожної сторінки опису і у випадку виявлення розбіжностей по окремих

позиціях негайно здійснюють перерахунок порівняння тих цінностей, по яких виявилися розбіжності з фактом.

Допущені помилки при заповненні описів і неточності виправляють у всіх екземплярах (обов'язкова наявність підтверджуючих підписів). Якщо помилки були виявлені працівниками бухгалтерії, то про їх виправлення повідомляють осіб, що допустили помилки. Працівники бухгалтерії також підписуються при виправленні.

В інвентаризаційних описах не дозволяється залишати незаповнені рядки. В останніх листах (сторінках) вони прокреслюються. Ціни повинні відповідати одиниці виміру майна.

При оформленні інвентаризаційного опису кожна його сторінка нумерується. В кінці сторінки цифрами і прописом виводиться підсумок натуральних одиниць, записаних на сторінці. Після закінчення записів вказується кількість заповнених рядків. Кожна сторінка та опис в цілому підписуються всіма учасниками інвентаризації.

Кількість примірників інвентаризаційних описів повинна бути достатньою, щоб не виникло необхідності їх додаткового складання (розмноження).

Оформлені згідно вимог інвентаризаційні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою, яка також дає розписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензій до інвентаризаційної комісії вона не має. інвентаризаційна комісія, що підписує описи, несе відповідальність за дотримання порядку, способів та строків проведення інвентаризації, за правильність підрахунку та занесення записів до опису.

Інвентаризаційні описи та інші документи передають до бухгалтерії тільки через членів інвентаризаційної комісії за переліком під розписку, де зазначається кількість переданих документів.

### ***3.7. Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації***

Послідовність визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризаційного процесу повинна бути наступною.

Результати проведеної інвентаризації можна визначити лише за порівняльними відомостями, які складаються в бухгалтерії.

Записи у порівняльних відомостях повинні відповідати наступним умовам:

а) фактичні залишки запасів, одержані шляхом інвентаризації, порівнюються із залишками за даними бухгалтерського обліку, визначеними на дату проведення інвентаризації;

б) всі обороти по руху майна, які мали місце на день проведення інвентаризації, повинні бути проведені по рахунках бухгалтерського обліку.

В порівняльних відомостях відображаються підсумкові результати, які представляють собою розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів. Правильність виявлених розбіжностей залежить від

якості тих показників (за даними обліку і за даними описів), які необхідно порівняти. До початку роботи щодо порівняння цієї інформації в порівняльних відомостях (до визначення результатів інвентаризації) працівники бухгалтерії підприємства повинні провести ретельну перевірку вихідних даних. В облікових даних залишки повинні бути виведені по всіх поданих прибутково-видаткових документах на дату інвентаризації (навіть якщо це і не на останній день місяця). Порівняльні відомості можуть бути складені як з використанням засобів обчислювальної та іншої оргтехніки, так і вручну.

Після складання порівняльних відомостей їх підписують всі члени інвентаризаційної комісії, працівники бухгалтерії, що вносили до порівняльних відомостей облікові дані. На порівняльній відомості матеріально відповідальна особа робить такий запис: "З виведеними результатами інвентаризації згоден". Відмова матеріально відповідальної особи, у якої була виявлена недостача, підписати результати інвентаризації, оформлюється спеціальним приписом за підписом усіх членів інвентаризаційної комісії та осіб, що були при цьому присутні.

Порівняння облікових і фактичних залишків дає можливість встановити результати інвентаризації. Ці результати можуть бути, як правило, трьох видів:

- фактичні залишки дорівнюють обліковим залишкам - позитивний результат інвентаризації. Однак самі по собі результати збігу ще не дають підстави для висновків про добрий стан зберігання цінностей на даному підприємстві.;
- перевищення облікових залишків над фактичними, тобто недостача;
- перевищення фактичних залишків над обліковими - лишки запасів.

Різниця фактичних і облікових залишків може бути і нереальною, такою, яка виникла внаслідок помилки в бухгалтерському обліку. В таких випадках матеріально відповідальна особа може посилатися на запущеність обліку на підприємстві, а така заява - послужить причиною для призначення судово-бухгалтерської експертизи.

За результатами проведеної інвентаризації видається наказ керівника підприємства, відповідно до якого приймається рішення щодо виявлених розбіжностей. Облікові дані уточнюються згідно з фактичними. Якщо матеріально відповідальна особа не погоджується з недостачею, надані нею пояснення обов'язково вивчаються. В такому випадку необхідно провести повторну інвентаризацію. Крім цього, перевіряється своєчасність та ефективність відшкодування матеріально відповідальними особами сум по недостачах запасів, виявлених за минулі періоди.

Виявлені при інвентаризації розходження фактичної наявності об'єктів майна з даними бухгалтерського обліку, регулюються підприємствами в наступному порядку:

- основні засоби, нематеріальні активи, запаси, грошові кошти і документи, а також інші активи, що виявилися лишками, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності з наступним встановленням причин виникнення лишку і винних в цьому осіб;

- природний убуток цінностей в межах встановлених норм списується за рішенням керівника підприємства, відповідно на витрати операційної діяльності. Норми природного убутку можуть застосовуватись лише в разі виявлення фактичних недостач. При відсутності норм втрати "розглядаються як понаднормова недостача;
- понаднормові недостачі та втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, знищення та псування матеріальних цінностей;
- понаднормові втрати і недостачі матеріальних цінностей, коли винні особи не встановлені або у стягненні матеріальної шкоди з винних осіб відмовлено судом, списуються на витрати звітного періоду.

### ***3.8. Матеріали інвентаризаційної діяльності як об'єкт ревізійного дослідження***

Якщо планом ревізії проведення інвентаризації не передбачено, ревізор за будь-яких обставин повинен оцінити стан інвентаризаційної роботи та перевірити достовірність результатів раніше проведених інвентаризацій.

Перш за все, перевіряється наказ про облікову політику підприємства, в жому повинні бути зазначені види об'єктів та кількість запланованих інвентаризацій. Крім цього, в бухгалтерії, або у голови центральної інвентаризаційної комісії одержується план проведення інвентаризацій за ревізуемий період. Перевірці також підлягають:

- книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій;
- акти контрольних перевірок інвентаризації цінностей; відомості результатів інвентаризації;
- книга реєстрації наказів (накази на проведення інвентаризацій, накази про прийняття рішень за результатами інвентаризацій).

Ревізор повинен перевірити, чи мали місце протягом ревізуемого періоду події, за якими проведення інвентаризації є обов'язковим.

Поряд з цим, ревізор повинен отримати і проаналізувати інформацію про результати останньої інвентаризації, пояснення матеріально відповідальної особи по недостачах, лишках і втратах (бій, брак, псування запасів), з'ясувати причини їх виникнення. Це має значення для полегшення подальшої перевірки документів і підвищення якості ревізії.

Отже, сутність ревізійного дослідження матеріалів інвентаризаційної діяльності полягає в перевірці: стану інвентаризаційної роботи і якості проведених інвентаризацій на підприємствах; виконання плану проведених інвентаризацій; правильності виведення результатів інвентаризацій та відображення їх в обліку, своєчасності та повноти прийнятих заходів щодо усунення виявлених недоліків.

Ревізор, проглядаючи інвентаризаційні описи, повинен звертати увагу на наявність необумовлених виправлень, зроблених в них, особливо на останні рядки, тому що в описах допускаються приписки. Крім того вибірково перевіряється правильність підрахунку натуральних одиниць та підрахунки підсумків.



Шляхом ретельного вивчення матеріалів інвентаризації ревізор повинен встановити обґрунтованість рішень інвентаризаційних комісії та з'ясувати, чи правильно вказані комісією причини недостач, втрат, доцільних заходів, які були прийняті відносно винних в цьому осіб; своєчасність визначення результатів інвентаризації; чи не затримуване порівняння фактичних залишків з даними обліку; чи оформлені результати інвентаризації протоколами комісій та чи затверджені ці протоколи керівником підприємства; чи правильно відрегульовані інвентаризаційні різниці між фактичними залишками та обліковими даними.

Визначаючи правильність списання природного збитку, ревізор повинен керуватися лише існуючими нормами та не виходити за їх межі.

При цьому необхідно встановити, чи правильно розрахований розмір природного збитку за встановленими нормами. Особливо ретельній та суцільній перевірці повинні підлягати всі акти на списання цінностей, за які відповідають матеріально відповідальні та посадові особи. Вивчаючи акти, ревізори повинні звернути увагу на наступне: чи не оформлювались акти комісії зацікавленими в списанні втрат; чи вказуються в актах причини псування та втрат; чи залучаються в необхідних випадках комісіями спеціалісти підприємства; чи правильно виносяться за актами рішення керівництва підприємства.

## **ТЕМА 4. ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ**

*4.1. Поняття юридичної відповідальності.*

*4.2. Види юридичної відповідальності*

*4.3. Кримінальна відповідальність.*

*4.4. Адміністративна відповідальність.*

*4.5. Дисциплінарна відповідальність.*

*4.6. Цивільна відповідальність.*

*4.7. Матеріальна відповідальність: сутність та види.*

*4.8. Поняття матеріальної шкоди та причин виникнення.*

*4.9. Порядок покриття шкоди, заподіяної працівником.*

### **4.1. Поняття юридичної відповідальності**

Юридична відповідальність - це закріплений у законодавстві і забезпечений державою юридичний обов'язок правопорушника зазнати примусового позбавлення певних цінностей, що йому належали. Мету, функції та принципи юридичної відповідальності показано на рис. 4.1.

Відповідальність юридичних осіб є підвидом юридичної відповідальності за суб'єктивним складом.

Підставою для виникнення юридичної відповідальності є правопорушення, яке характеризується: протиправністю; карністю; причинно-наслідковим зв'язком між діянням і негативними наслідками, зумовленими ним.

Правопорушення - це особливий прояв (характер) поведінки, що відступає від виконання вимог норм права в умовах, коли вона мала б будуватися на їх основі, і в зв'язку з цим викликає відповідне реагування з боку держави у вигляді відповідальності, яка застосовується до правопорушника. Правопорушення в умовах законності та правопорядку є єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності.

Склад правопорушення - це сукупність ознак, що відповідно до закону характеризують певне діяння як правопорушення. Ці ознаки характеризують правопорушення з різних боків. Вони можуть бути згруповані за чотирма сталими елементами: об'єкт правопорушення; об'єктивна сторона правопорушення; суб'єкт правопорушення; суб'єктивна сторона правопорушення.

Суттєвим моментом для характеристики правопорушення як діяння зі шкідливими наслідками є з'ясування причинного зв'язку між вчинком і завданою шкодою.

Необхідність встановлення причинного зв'язку між вчинком і наслідком - обов'язкова передумова притягнення до юридичної відповідальності.

Важливим і обов'язковим елементом, що характеризує правопорушення з суб'єктивної сторони, є вина. Без вини немає правопорушення, а, отже, й тієї єдиної підстави, за наявності якої можлива юридична відповідальність.



**Рис. 4.1. Мета, функції та принципи юридичної відповідальності**

Вина проявляється у двох конкретних формах - умисел та необережність.

Ревізор правопорушення не виявляє і в акті ревізії їх не фіксує. Ревізія виявляє відхилення здійснених фактів господарського життя від чинного законодавства (законів, нормативів, положень, інструкцій, стандартів).

Ревізор вини не встановлює, але він зазначає в акті ревізії осіб, причетних до здійснення незаконної операції, а також допущені відхилення при її здійсненні.

Можливість притягнення юридичних осіб до юридичної відповідальності існує з моменту їх державної реєстрації і до моменту виключення з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

Відповідальність підприємств - це зобов'язання юридичних осіб відповідати за свої дії Основними сферами відповідальності підприємств є:

- дотримання зобов'язань перед партнерами і працівниками;

- виконання зобов'язань перед бюджетом;
- дотримання правил ведення операцій з готівкою;
- відповідальність за приховування виручки в іноземній валюті;
- дотримання дисципліни щодо обов'язкових платежів до державних позабюджетних фондів;
- дотримання вимог податкового законодавства;
- відповідальність за якість і безпеку товарів, послуг, робіт;
- дотримання стандартів;
- відповідальність за використання земель та інших природних ресурсів;
- відповідальність за порушення митних правил і процедур;
- відповідальність за шкоду, заподіяну працівникам підприємства тощо.

#### **4.2. Види юридичної відповідальності**

За законодавством України класичними видами юридичної відповідальності є: цивільна, кримінальна, адміністративна та дисциплінарна відповідальності.

Види юридичної відповідальності та їх склад.

Позитивна (перспективна) юридична відповідальність полягає в добросовісному виконанні своїх обов'язків перед суспільством, правовою звою, колективом і окремою особою. Іншими словами, це відповідальне ставлення до виконання обов'язку.

Ретроспективна юридична відповідальність - це специфічні правовідносини між державою і правопорушником, що характеризуються засудженням проти правового діяння і суб'єкта правопорушення, накладанням на правопорушника обов'язку зазнати позбавлення і несприятливих наслідків особистого майнового та організаційного характеру за вчинене правопорушення. Ознаками ретроспективної юридичної відповідальності є:

- а) державно-правовий примус;
- б) негативна реакція держави на правопорушення і суб'єкта, що винний у його здійсненні;
- в) обов'язок правопорушника зазнати несприятливих наслідків за його протиправну поведінку.

#### **4.3. Кримінальна відповідальність**

*Кримінальна відповідальність* - це вид юридичної відповідальності, суть якої полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у формі покарання.

Згідно із законодавством України кримінальній відповідальності і покаранню підлягає лише особа, винна у здійсненні злочину, тобто така, що умисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законом соціально небезпечне діяння. Кримінальна відповідальність виражає офіційну оцінку поведінки особи як злочинну, а її самої - як злочинця.

Кримінальна відповідальність є формою реалізації охоронних кримінально-правових відносин, пов'язаних зі скоєнням злочину. Кириличними фактами, що породжують вказані відносини і цим зумовлюють кримінальну відповідальність особи, є:

- суспільно небезпечна поведінка особи, яка порушує кримінально-

правові норми;

- наявність обвинувачу вального вироку суду, в якому ця поведінка визнана конкретним злочином;
- вступ даного вироку в законну силу.

До посадових осіб суб'єктів підприємницької діяльності та громадян застосовується кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків.

До найбільш поширених способів вищезазначеного злочину належать:

- неподання документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- приховування та заниження вартості об'єкта оподаткування;
- ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у контролюючих органах;
- умисне заниження податкових ставок;
- умисно неправильне обчислення сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів або бази оподаткування;
- обманні маніпуляції з податковими пільгами;
- неналежне виконання або невиконання обов'язків щодо нарахування та утримання обов'язкових платежів фіскальними агентами держави.

Про умисний характер поведінки порушника податкового законодавства можуть свідчити, наприклад, такі обставини:

- складання і використання підроблених документів;
- ведення "подвійного" (офіційного і неофіційного) обліку товарно-матеріальних цінностей;
- наявність в місцях реалізації неоформленої документально продукції;
- не оприбуткування готівки, отриманої за поставлені товари, виконані роботи, надані послуги;
- заниження обсягу реалізованих товарів;
- укладання фіктивних угод;
- відсутність документів, необхідних для складання податкових Декларацій і розрахунків, знищення документів або відмова їх подати;
- приховування від контролюючих органів інформації про рух безготівкових і готівкових коштів;
- не відображення в документах об'єктів оподаткування; необгрунтоване завищення валових витрат;
- неявка протягом встановленого строку зареєстрованого суб'єкта і підприємства до податкового органу для взяття на облік як платника і податків.

Однак найголовніше - це збільшення розміру недоїмки до бюджетів, Я державних цільових фондів, в результаті несплати якої настає кримінальна і відповідальність.

#### **4.4. Адміністративна відповідальність**

*Адміністративна відповідальність* - одна з форм юридичної відповідальності громадян і посадових осіб за здійснення ними! адміністративного порушення або адміністративного проступку. До адміністративної відповідальності притягуються особи, віком старші 16 років. За здійснення адміністративного правопорушення застосовуються

адміністративні стягнення.

*Адміністративне правопорушення* - протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на суспільні відносини, які охороняються законом і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність.

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

Порядок притягнення до адміністративної відповідальності наступний:

1. За результатами перевірки підприємства контролюючим органом складається акт перевірки. Крім того, у разі виявлення осіб, винних у правопорушенні, перевіряючою посадовою особою складається протокол адміністративне правопорушення.

2. Заключним етапом адміністративного провадження є винесення постанови у справі про адміністративне порушення. При цьому обов'язково повинні враховуватися характер правопорушення, ступінь провини порушника, його майновий стан, обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність. Протокол про адміністративне правопорушення є юридичним фактом і єдиною підставою для розгляду і винесення рішення щодо адміністративної справи про правопорушення. У протоколі зазначаються: дата і місце його складання; посада, прізвище, ім'я та по-батькові особи, яка склала протокол; відомості про правопорушника; нормативний акт, який передбачає відповідальність за дане правопорушення; пояснення порушника; інші відомості, необхідні для вирішення справи.

3. Призначений штраф повинен бути сплачений правопорушником у термін, передбачений законодавством.

4. У разі незгоди з постановою про накладання адміністративного стягнення особа, визнана винною в правопорушенні, має право оскаржити цю постанову у вищестоящому органі, прокурора або у суді.

Підставами для притягнення бухгалтера до адміністративної відповідальності є:

- приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків;
- відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку;
- внесення помилкових даних до фінансової або статистичної звітності;
- неподання фінансової звітності;
- несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей; порушення правил ведення касових операцій; перешкода працівникам ДКРС у проведенні ревізій і перевірок; "сприйняття заходів щодо відшкодування винними особами збитку від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності;
- здача готівкової виручки з порушенням термінів, установлених правилами розрахунків і веденням касових операцій;
- приховування посадовою особою підприємства розміру фонду оплати праці, з якого обчислюються внески на соціальне страхування, порушення

встановленого порядку витрачання коштів на соціальне страхування і термінів перерахування внесків до відповідних фондів - несвоєчасне подання або неподання за "встановленою формою бухгалтерських звітів та інших документів з нарахування і сплі внесків на соціальне страхування;

- неподання органам державної статистики даних для проведені державних статистичних досліджень або подання їх недостовірними;

- в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичної документацією, або зі спізнанням, незабезпечення належного стану первинного обліку;

- відсутність податкового обліку або ведення його з порушенні установленого порядку;

- неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків передбачених законом, а також платіжних доручень та перерахування належних до сплати податків, зборів;

- неутримання, неперерахування з бюджету сум податку на доходи фізичних осіб; перерахування податку за рахунок коштів, неповідомлення або несвоєчасне повідомлення податкової інспекції за встановленою формою відомостей про доходи громадян.

Щодо громадян і службових осіб, які вчинили адміністративне правопорушення, можуть застосовуватися такі адміністративні стягнення: адміністративне попередження; штраф; платне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; конфіскація; позбавлення спеціального права; виправні, роботи; адміністративний арешт. Стягнення за адміністративні правопорушення накладається у встановлених законом межах. При цьому враховується наступне: характер вчиненого правопорушення; особа порушника; ступінь його вини; майновий стан; обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність.

Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, має право:

- знайомитися з матеріалами справи\* давати пояснення, подавати докази, заявляти клопотання;

- користуватися юридичною допомогою адвоката при розгляді справи;

- оскаржити постанову у суді.

#### ***4.5. Дисциплінарна відповідальність***

Дисциплінарна відповідальність - вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини. Під дисциплінарною провинною розуміється протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх трудових (службових) обов'язків. Для визнання контролюючим органом поведінки працівника дисциплінарною провинною необхідна наявність її складу, а саме:

- суб'єкта - працівника, який знаходиться в трудових відносинах з власником майна або його уповноваженим органом;

- об'єкта - відносини з приводу дисципліни праці і конкретних службових (посадових) обов'язків працівника;

- об'єктивної сторони - невиконання або неналежного виконання своїх

- службових обов'язків, та нанесення цим шкоди, причинний зв'язок між

- протиправною поведінкою і шкодою;
- суб'єктивної сторони - провини в навмисній формі або через
- необачність.

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

Метою дисциплінарної відповідальності є:

1. забезпечення внутрішнього трудового розпорядку підприємства;
2. виховання як самих порушників трудової дисципліни, так і інших працівників, щоб запобігти порушенням трудової дисципліни з їх боку.

Розрізняють загальну і спеціальну дисциплінарну відповідальність.

*Загальну дисциплінарну відповідальність* несуть працівники за невиконання або неналежне виконання своїх трудових обов'язків, передбачених трудовим договором та правилами внутрішнього трудового і розпорядку.

*Спеціальна дисциплінарна відповідальність* відрізняється від загальної колом осіб, до яких вона застосовується та колом суб'єктів; уповноважених їх застосовувати, порядком оскарження тощо (наприклад, до суддів, державних службовців).

Застосовують наступні дисциплінарні стягнення: зауваження, догана, звільнення з роботи.

За один і той же проступок може бути накладено тільки одне дисциплінарне стягнення. Накладене, дисциплінарне стягнення відображається в наказі, що виданий органом (посадовою особою), яка його застосувала, або усію (наприклад, зауваження) та оголошується винній особі під розписку.

Дисциплінарні стягнення можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку.

#### **4.6. Цивільна відповідальність**

*Цивільна відповідальність* - це встановлені нормами цивільного права юридичні наслідки невиконання або неналежного виконання особою передбачених цивільним правом обов'язків, що пов'язано з порушення і суб'єктивних цивільних прав іншої особи.

Цивільна відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника (боржника) в інтересах іншої особи (кредитора) або держави встановлених законом або договором заходів впливу, що тягнуть для нього негативні, економічно не вигідні наслідки майнового характеру - відшкодування збитків, сплату неустойки (штрафів, пені), покриття шкоди. Цивільна відповідальність носить компенсаційний характер, оскільки її мета - відновлення порушених майнових прав кредитора, і тому розмір відповідальності повинен відповідати розміру нанесених збитків або шкоді, що покривається.

За цивільним законодавством цивільно-правова відповідальність поділяється на такі види:

- договірна - має у своїй основі договір і настає у зв'язку з невиконанням чи неналежним виконанням зобов'язань за договором;
- позадоговірна - настає у випадку заподіяння однією особою іншій особі майнової чи немайнової (моральної) шкоди;
- часткова - покладається на двох або більше осіб, кожна з яких



відповідає перед кредиторами (потерпілим) у рівних частках, оскільки інше не передбачено законом чи договором;\

- солідарна - кожен з боржників відповідає перед кредитором (потерпілим) у повному обсязі. При цьому особа, яка відшкодувала шкоду, заподіяну з вини іншого, має право зворотної вимоги (регресу) до винної особи в розмірі виплаченого відшкодування, якщо інший розмір не встановлено законом. В свою чергу, солідарна відповідальність буває трьох видів:

- основна;
- субсидіарна - договірна додаткова відповідальність, яка настає у випадку, коли основний боржник не виконав свої зобов'язання;
- матеріальна.

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

Матеріальна відповідальність г- це один із видів юридичної відповідальності, яка полягає в обов'язку працівників відшкодувати у встановлених законом межах майнову шкоду, заподіяну з їх вини підприємству, в якому вони працюють.

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

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

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

- наявність прямої реальної шкоди. Під прямою реальною шкодою слід розуміти втрату, погіршення або зниження цінності майна; необхідність для підприємства провести затрати на відновлення, придбання майна та інших цінностей, або зробити зайві виплати;
- здійснення винної протиправної дії (бездіяльності) при виконанні покладених на працівника трудових обов'язків, внаслідок якої була заподіяна шкода. Під протиправною поведінкою слід розуміти невиконання працівником своїх трудових обов'язків, передбачених законодавством, трудовим договором, правилами внутрішньої розпорядку, інструкціями та іншими обов'язковими правилами, а також наказами та розпорядженнями адміністрації;
- доведено причинний зв'язок між діями (або бездіяльністю) працівника і шкодою, що виникла. Відповідальність настає тільки за шкоду, і знаходиться в прямому причинному зв'язку з діями (бездіяльністю) працівника. Причинний зв'язок між протиправною поведінкою, дією або бездіяльністю і завданою матеріальною шкодою враховується при покладенні відповідальності. Вимога про відшкодування матеріальної шкоди може бути задоволена лише тоді, коли протиправна поведінка порушника стала причиною її виникнення. Якщо ж ця шкода виникла з інших причин, то немає підстав вимагати її відшкодування. Поняття "причинний зв'язок" - є філософським. Причинний зв'язок - це об'єктивна категорія, це зв'язок між явищами, що існують реально. До

того ж це завжди конкретний зв'язок явищ, а не лише одна із сторін всезагального взаємозв'язку між явищами;

- визначено протиправну дію або бездіяльність працівника винною дією, яка була здійснена ним як навмисно, так і через необережність. Характерним в даному випадку є те, що працівник передбачав шкідливі наслідки своєї поведінки та свідомо допускав їх настання.

Протиправною є така поведінка (дія або бездіяльність) працівника, коли він не виконує або неправильно виконує свої трудові обов'язки.

Для *умислу* характерним є те, що працівник передбачував наслідки і, свідомо припускав настання таких наслідків. *Необережність* працівника, що спричинила шкоду, характеризується недостатньою передбачливістю під час виконання трудових обов'язків, коли працівник або не передбачав негативних наслідків, або сподівався їх попередити.

За наявності зазначених підстав і умов матеріальна відповідальність може бути покладена незалежно від притягнення працівника до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

На працівників не може бути покладена відповідальність за шкоду, яка відноситься до категорії нормального виробничо-господарського ризику, а також за недержані підприємством прибутки, і за шкоду, заподіяну діями працівника, які були викликані крайньою необхідністю, працівник, який заподіяв шкоду, може добровільно покрити її повністю або частково. За згодою власника або уповноваженого ним органу працівник може передати для покриття заподіяної шкоди рівноцінне майно або поправити пошкоджене.

Якщо ж добровільного відшкодування шкоди не відбудеться, то для роботодавця можливі два шляхи: здійснити стягнення на підставі наказу власника чи уповноваженого ним органу або через суд. Вибір конкретного з цих шляхів безпосередньо залежить від розміру збитку. Якщо розмір шкоди і не перевищує середнього місячного заробітку працівника, то керівництво підприємства може застосувати наказ про стягнення. В інших випадках відшкодування проводиться шляхом подання власником або уповноваженим і ним органом позову до суду з дня виявлення шкоди.

Законодавством передбачено два види матеріальної відповідальності і працівників за завдану шкоду: обмежену і повну. Повна матеріальна і відповідальність поділяється на індивідуальну і колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

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

Обмежена матеріальна відповідальність може бути покладена на працівників та керівників лише при наявності певних дій та передумов.

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

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

Повну матеріальну відповідальність працівники несуть за наступних умов:

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

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

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

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

5) шкода нанесена недостачею, навмисним знищенням чи навмисним шкода, нанесена наймачу при виконанні трудових обов'язків, за який відповідно до чинного законодавства на працівника покладена повна матеріальна відповідальність;

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

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

При спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем, перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ними договір про повну матеріальну відповідальність, *може* запроваджуватися *колективна (бригадна) матеріальна відповідальність*.

#### **4.8. *Поняття матеріальної шкоди та причин виникнення***

Результатом господарських порушень, як правило, є матеріальна шкода. Під матеріальною шкодою слід розуміти зменшення майнових чи майнових благ, що охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику. Наявність шкоду бактеризується зафіксованим документально зменшенням будь-якого майна, що відбувається внаслідок знищення, пошкодження, псування, незаконного витрачання, незаконного призупинення діяльності, результатом якого є недоотримання доходу, невиконання обов'язків, виплата неустойок по договорах тощо.

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

- недостачі грошових коштів, а також товарно-матеріальних цінностей готової продукції понад норм природного убутку;

- повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції;

- виплату заробітної плати понад встановлені розцінки, внаслідок зниження норм виробітку або дописок обсягів виконаних робіт, а така при підвищенні посадових окладів або утриманні працівників, наявні яких не передбачена штатним розкладом;

- незаконно, отримані премії, додаткові винагороди за вислугу років;

- зарплату, виплачену працівникам підприємства за час вимушеного простою;

- відпуск матеріалів, сировини, готової продукції, тварин за заниженими цінами або без оплати;

- передачу окремим особам і підприємствам в користування об'єкти основних засобів без оплати або з оплатою за заниженими цінами;
- нестягнену дебіторську заборгованість, якщо право на її стягнення втрачено через вину працівників підприємства;
- списані на витрати товарно-матеріальні цінності та грошові кошти безтоварними і безгрошовими (підробленими) документами;
- необґрунтовані витрати підприємства, викликані дописками неякісним виконанням робіт, неправильним застосування цін, тарифів розцінок, знижок, надбавок, недотриманням норм витрат, матеріальних ресурсів тощо.

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

Посадові особи - це особи, які постійно здійснюють функції представників влади, а також особи, які займають постійно або тимчасово на підприємствах, незалежно від форм власності, посади, пов'язані з виконання організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків або ті які виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням.

Отже, на практиці причин виникнення нестач, розтрат і крадіжок може безліч, так само, як і винуватців. В таких випадках необхідно довести вину кожного з винуватців.

#### ***4.9. Порядок покриття шкоди, заподіяної працівником***

Покриття шкоди працівниками в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, проводиться за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, керівниками підприємства, установ, організацій та їх заступниками - за розпорядженням вищестоящого (в порядку підлеглості) органу шляхом відрахування із заробітної плати працівника.

Розпорядження власника або уповноваженого ним органу, або вищестоящого (в порядку підлеглості) органу має бути зроблено не пізніше двох тижнів з дня виявлення заподіяної працівником шкоди і звернено до виконання не раніше 7 днів з дня повідомлення про це працівникові. Якщо працівник не згоден з відрахуванням або його розміром, трудовий спір за його заявою розглядається в порядку, передбаченому законодавством.

У решті випадків покриття шкоди проводиться шляхом подання власником або уповноваженим ним органом позову до районного (міського) суду.

Стягнення з керівників підприємства та їх заступників матеріальної шкоди в судовому порядку провадиться за позовом вищестоящого в порядку підлеглості органу або за заявою прокурора.

Звернутися до суду щодо відшкодування працівником матеріальної шкоди підприємство може не пізніше одного року з дня її виявлення.

Порядок відображення результатів інвентаризації наведено в темі 3.

## ТЕМА 5. СПЕЦІАЛЬНІ ПРИЙОМИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ДІЙСНОСТІ

5.1 *Поняття об'єктивної істини в ревізії*

5.2 *Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії*

5.3 *Визначення меж ревізії*

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

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

Жодна здійснена на підприємстві операція не зникає безслідно, а обов'язково відображається у відповідних документах. Саме тут яскравої проявляється дія закону загального взаємозв'язку явищ та загальної властивості відображення матеріального світу, що дає можливість через певний час встановити законність, достовірність та доцільність здійсненої операції.

Здатність системи обліку через документування адекватно відображати факти правопорушень в діяльності підприємства, вчасно на них реагувати, а при наступному контролі - успішно виявляти та вживати відповідних заходів називається *слідоутворюючою функцією обліку*.

Встановлення об'єктивної істини в ревізії об'єднується в наступна 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.

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.

Елементами процесу пізнання об'єктивної істини є:

- послідовне виявлення існування (або не існування) зв'язків в операції, що досліджується;
- складання, уточнення та доповнення на цій підставі певних висновків та пропозицій, які б реально пояснювали існуючі зв'язки;
- наступна документальна перевірка висновків або припущень. Підставою вирішення питання про істину та її пізнання в ревізії є діалектико-матеріалістичне розуміння істини.

При поглибленому вивченні операцій для побудови правильних висновків ревізор використовує методи логіки, філософії, застосовує науковий підхід до планомірної організації і проведення ревізії.

Висновки ревізора про факти порушень є істинними в тому випадку якщо вони ґрунтуються на реальній інформації, яка підтверджена документально.

Більшість критичних зауважень на адресу ревізорів пов'язано з тим, що в ході ревізії ревізори нічого не виявляють та не доводять, не додають до них відомих даних із звітності, які можна проаналізувати без виїзду на об'єкти ревізії. Наприклад, недостатньо зазначити в акті ревізії факт недостачі готівки в касі, слід довести її існування, причини виникнення та причетний до цього осіб. Про саму недостачу можуть знати всі навколо, якщо вона оприлюднена, але як, де, чому вона виникла - цього іноді не знають не тільки ревізори, але й самі матеріально відповідальні особи (якщо вони її не приховують). В такому випадку доведений ревізором факт набуває конкретності та визначеності, що в цілому сприяє виховній меті попередженню недостач в майбутньому, розробці правильних рекомендацій щодо усунення причин та умов, які сприяють виникненню недостач.

Заперечувати можливість встановлення ревізією об'єктивної істини означає ігнорування її основних завдань. Через недотримання цього положення на практиці в більшості випадків призначаються додаткові ревізії судові експертизи, втрачається можливість відшкодувати заподіяну шкоду винні у скоєнні порушень і зловживань особи тривалий час залишаються непокараними.

Одним із засобів встановлення ревізією об'єктивної істини є мисленні ревізора у формі ревізійних версій. Саме вони представляють собою засіб виявлення та документального підтвердження об'єктивної істини.

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

Ревізійна версія – це самостійний, спеціальний прийом вивченню операцій, що застосовується ревізором для пізнання та обґрунтуванні об'єктивної істини. Вона полягає в побудові і перевірці ревізором (при чіткому дотриманні наданих йому прав) припущень про форми зв'язку окремих аспектів досліджуваної операції.

Правильне та цілеспрямоване використання мислення у формі ревізійних

версій сприяє швидкому, повному та об'єктивному вивченню операцій.

Процес мислення у формі версій є способом пізнання об'єктивно існуючих в операції зв'язків, засобом відображення фактичних обставин, що відносяться до минулого. Ревізійна версія є засобом пізнання об'єктивної істини, дає можливість попередньо оцінити наявні у розпорядженні ревизора матеріали і тим самим передбачає подальше спрямування ревізійного дослідження.

Спочатку несвідомо, а потім цілеспрямовано цей засіб використовують ревизори безліч разів в практиці дослідження найрізноманітніших операцій. Сьогодні практично неможливо ефективно провести ревізію без застосування науково-технічних засобів та способів, вироблених наукою про контроль, в тому числі і без застосування ревізійних версій.

Більшість ревизорів володіють прийомами логічного аналізу та оцінки фактів, що перевіряються, але вони не вміють науково будувати ревізійні версії, а потім здійснювати їх поетапну перевірку.

Головне завдання ревизора - вміти скласти початкову версію про факт, що перевіряється. Вона, як правило, виникає миттєво і пов'язана з отриманням первинної інформації про події в ході огляду документів та валізу змісту операцій на підставі ревізійного досвіду, теоретичних знань Ревизора, володіння правилами обліку, організації фінансів, технології виробництва тощо.

Ревізійні версії тісно пов'язані з принципами ревізії, її цілями та функціями, науковою класифікацією операцій та документів в ревізії. Ті ревизори, які починають ревізію, на їх думку, з головного, спираючись на свою ерудицію та досвід, також змушені застосовувати версії. В ході операцій вони перевіряють різні власні думки, припущення, встановлюють нові, раніше невідомі зв'язки та в результаті цього по-своєму їх пояснюють та оцінюють. Але все це вони роблять несвідомо або навмання неточно і не завжди доцільно. Тому в більшості випадків результати їх праці недостовірні, зібраний матеріал не вартий витраченого часу і сил, а висновки не придатні для прийняття законного та ефективного рішення.

Формулювання об'єктивних ревізійних версій передбачає наявність певних умов. Версії можуть виникати на підставі загальних уявлень ревизорі про документи та операції, Що вивчаються, проведених раніше ревізія вивчення досвіду інших ревизорів, а також на підставі роздумів та здорового глузду. Процес побудови версії передбачає вміння ревизора логічні передбачати та здогадуватися, оскільки перехід від невідомого до відомої! відбувається за допомогою інтуїції. Формулювання наукових версій складне ревізійне завдання яке вимагає від ревизора знання практики і теорії ревізії основ обліку та аналізу.

Будь-яка версія, сформульована в ході ревізії, підлягає ретельній перевірці. Діяльність ревизора л побудови версії відрізняється від його роботи з підбору способів та шляхів її перевірки. Але в ревізії обидва види такої відповідальної роботи повинні бути тісно пов'язані між собою.

Версії є підставою для конструювання плану, вибору способів і прийомів перевірки. Рекомендується завжди планувати розгляд версій, чітко визначати в плані питання, які підлягають вивченню, а потім вибирати найефективніші

способи їх перевірки.

### **5.3. Визначення меж ревізії**

Межі ревізії визначаються повнотою вивчення документів, відносяться до виявленого факту порушення. Кожний факт знаходить відображення в багатьох документальних даних. Повноту оприбуткувань продукції, наприклад, можна перевірити в документах на її оприбуткування в документах з нарахування оплати праці, за даними складського обліку тощо. Ревізор повинен добре знати практику бухгалтерського обліку, чітко виявити собі пряме і непряме відображення кожної господарської операції в документах. Без цього його записи з виявленого факту порушення не мають сенсу, оскільки в одному з документів може бути допущена помилка, яку ревізор прийме за зловживання, що в ревізії є неприпустимим. Тут потрібні розвиненість форм логічного мислення ревізора і ґрунтовні знання практики організації та ведення обліку, технології виробництва.

Порівнюючи свої висновки зі встановленого факту з тими документальними даними, які отримані в результаті прямого і непрямого співставлення документів та операцій, спираючись на досягнення науки і практики, ревізор приходять до переконання, що його знання з виявленого факту є достовірними та носять характер об'єктивної істини.

Ревізійна теорія мислення є єдиним критерієм істинності наших знань, тобто критерієм, що дозволяє вважати об'єктивну істину перевіреного факту встановленою, а зібрані для цього документальні підтвердження є достатніми. Проте ревізійна практика як критерій істини є також досить важливою, але недостатньо узагальнена, що серйозно позначається на якості ревізій, що проводяться.

*Об'єктом господарських порушень* є операції з наявності та руху активів-підприємства, які складають основу діяльності об'єкта, що ревізується. Об'єктивну сторону порушення складає конкретне порушення, його результат та причинний зв'язок між діями та результатом. Під суб'єктом порушення розуміють конкретну особу, яка здійснила порушення.

Суб'єктивна сторона порушення характеризується зв'язками, що вказують форму вини особи, що здійснила порушення, його мету та мотиви.

Висновки ревізора про факти порушень є істинними в тому випадку, вони реально обґрунтовані та підтверджені документально.

За своїм значенням ревізорські підтвердження можуть бути прямими та непрямыми. Документальні дані, які безпосередньо підтверджують здійснення факту, називаються прямими, документальні дані, які вказують на можливість або неможливість його здійснення, або які мають визначений зв'язок з ним, називаються непрямыми. Документальні дані по відношенню до одних операцій можуть бути прямими, а по відношенню до інших і непрямыми. Так, наряд на оплату праці є прямим підтвердженням виконання обсягу робіт, але по відношенню до оприбуткування продукції - лише непрямым, оскільки виготовлена продукція могла і не надійти на склад. Разом з тим, непрямі документальні дані представляють собою послідовність підтверджень, напрям



ревізорського пошуку, шляхи встановлення істини. Ревізорські підтвердження також можуть бути первинними, тобто такими, які безпосередньо відображають факт, що вивчається, і *похідними*, тобто такими, які безпосередньо не відображають ситуацію, що перевіряється, а відтворюють її через інші джерела; доброякісними, тобто такими, які містять точну і конкретну інформацію про явище, що перевіряється, або недоброякісними, якщо вони викривляють реальну дійсність або неправильно оформлені; *підтверджуючими*, тобто документальними даними, які підтверджують факти, викладені в листі (заяві) або встановлені ревізором; *спростовуючими* - підтвердження, які ставлять під сумнів факт, що перевіряється ревізором.

Ревізор не може вважати ревізію завершеною до тих пір, поки всі обставини, які мають значення для даного факту не будуть перевірені до встановлення істини, доки у ревізора не буде повної впевненості, що документальних підтверджень достатньо для того, щоб прийти до певних висновків.

## **ТЕМА 6. СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ**

6.1. *Методика ревізії*

6.2. *Способи вивчення фактів, відображених в бухгалтерському обліку*

6.3. *Поняття огляду документів в ревізії*

6.4. *Класифікація документів як об'єкта дослідження в ревізії*

6.5. *Ревізорська класифікація документів*

6.7. *Прийми документального контролю*

6.8. *Формальні ознаки підробок*

### **6.1. Методика ревізії**

**Методика** - це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин. *Методика ревізії* – це сукупність способів і прийомів, що дають можливість провести ревізію системно та в найбільш доцільній послідовності, тобто це система способів, прийомів і правил, призначена для вивчення фактичного стану господарської діяльності підприємств.

*Контрольно-ревізійна процедура* – це певний порядок і послідовність виконання контролерами завдань, передбачених програмою. Вона також включає порядок застосування ревізійних способів і прийомів. *Процедура* ~ це певна дія контролера з організації та перевірки документального факту, події. Способи, що застосовують в ревізії, поділяють на такі групи:

- загальні способи, що застосовуються для ревізії багатьох ділянок діяльності підприємств;
- часткові способи, що застосовуються для ревізії однорідних операцій або окремих ділянок діяльності підприємств,

В залежності від цього методика ревізії поділяють на загальну і часткову. Загальна методика ревізії ґрунтується на застосуванні єдиних правил, підходів, прийомів при вивченні діяльності підприємств всіх галузей економічної діяльності, містить обов'язкові для всіх об'єктів ревізії способи, прийоми, техніку і тактику.

Часткова методика ревізії шляхом узагальнення практики виявлення однорідних порушень, включаючи способи їх здійснення, розробляє особливості ревізії більш вузьких об'єктів.

Загальними правилами побудови методики ревізії є:

аналіз та порівняння інформації про діяльність підприємства за період, що ревізується. Аналіз інформації про фінансову діяльність проводиться з метою визначення фактичних результатів діяльності підприємства, де проводиться ревізія, виявлення неправдивих даних в документах, які є основою для обліку та надання звітності;

об'єктивність і повнота дослідження фактів діяльності підприємства за період, що ревізується. Об'єктивність і повнота полягають у дослідженні всіх даних, що зазначені в документах, наданих для проведення ревізії, чіткій відповідності дій суб'єктів господарювання чинному законодавству;

побудова логічних взаємозв'язків, які передбачають ревізійну оцінку дій відповідно до правил проведення ревізії. Логічний взаємозв'язок полягає в

причинно-наслідковому зв'язку між розпорядженням майном, невідповідністю даних в документах, обліку та звітності фактичним операціям і результатам діяльності, та матеріальними наслідками дій для власників майна та держави;

визначення негативних матеріальних наслідків дій розпорядник майна для власників і держави.

## 6.2 Способи вивчення фактів, відображених в бухгалтерському обліку

При дослідженні фактів господарського процесу, ревізія, як один із основних методів господарського контролю, використовує загальнонаукові методи дослідження, які в ревізійній діяльності застосовуються як способи вивчення таких фактів (рис. 6.1).

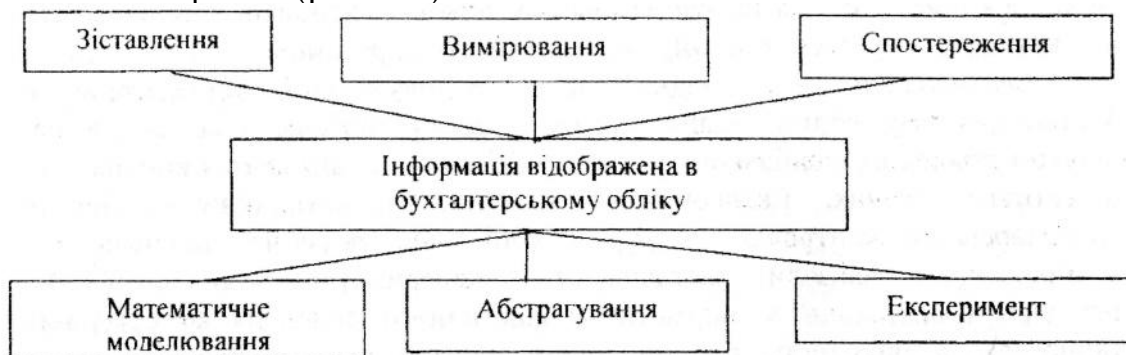


Рис. 6.1. Способи вивчення фактів, відображення в бухгалтерському обліку

*Зіставлення* ~ виявлення спільної і відмінної інформації, що відображена в документах. Зіставлення в ревізії є найбільш поширеним способом вивчення фактів і повинен відповідати двом основним вимогам:

- зіставляти можна лише ту інформацію, між якою існує певний об'єктивний зв'язок. Наприклад, якщо підпис у видатковому касовому ордері платіжних відомостях тощо. Не можна порівнювати заздалегідь не порівнювану інформацію;
- зіставлення повинно проводитись за найбільш вагомими і суттєвими ознаками.

Спосіб зіставлення дозволяє зробити висновок про інформацію, відображену в бухгалтерському обліку, з використанням двох різних прийомів:

- безпосереднього зіставлення інформації, в результаті якого одержується основний достовірний висновок;
- обробки результатів первинного зіставлення.

*Вимірювання* - це визначення числового значення окремих величин, ще фігурують в документах і операціях. В ревізії вимірювання може бути прямим, або непрямим. При *прямому вимірюванні* ревізор отримує результат безпосередньо із самого процесу вимірювання. При *непрямому вимірюванні* необхідна величина визначається математично на підставі інших величин, одержаних ревізором за допомогою прямого вимірювання. Цінність вимірювання в ревізії полягає в тому, що воно дає точне кількісне визначення відомостей про факти, що відображені в бухгалтерському обліку. Застосовується цей спосіб для виявлення недоліків обліку недостач, вживань і

крадіжок.

*Спостереження* - це систематичне, цілеспрямоване сприйняття дій і матеріально відповідальних осіб підприємства, що ревізується. Ревізор в процесі ревізії може спостерігати за тим, коли і як розпочинають та укуть робочий день працівники підприємства, спостерігати за роботою спеціалістів і працівників апарату бухгалтерії тощо. Кінцева мета спостереження - це узагальнення і формулювання висновків про діяльність об'єкта, що ревізується, в цілому та його апарату управління.

*Експеримент* - це спосіб вивчення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку, завдяки якому ревізор активно впливає на неї шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних. Експеримент як один із методичних прийомів господарського контролю поєднує в собі спостереження, зіставлення і вимірювання. Ревізори застосовують експеримент, коли необхідно перевірити відповідність нормативам фактичного списання матеріальних цінностей, правильність тих чи інших переконань спеціалістів, виходу продукції тощо. Експеримент може застосовуватись як в ході ревізії операцій, так і записів в документах. Наприклад, вивчення реквізитів документів (печатки, штампу, підписів, почерку тощо).

*Абстрагування* - це процес відокремлення думок від несуттєвих властивостей, інформації документа, що досліджується, і одночасно виділення однієї або декількох сторін об'єкта, які цікавлять ревізора.

Процес абстрагування має дві стадії:

- перша стадія - відокремлення суттєвого від несуттєвого. Передусім, виділяється найбільш важливе в явищах, що цікавить ревізора, потім встановлюється незалежність явищ, що вивчаються, від певних факторів. Наприклад, якщо виправлені дати на посвідченні про відрядження не пов'язані з використанням транспорту підприємства, то можна вважати цю інформацію несуттєвою;

- друга стадія - виключення несуттєвої інформації з наступною заміною "

- іншою.

*Математичне моделювання* в ревізії - це логічне описання ревізійних дій на підставі знань методики ревізії

*Модель* - це спрощена схема, описання будь-якого явища чи процесу, що відтворює досліджуваний об'єкт та будується для зручності його аналізу.

При складанні математичних моделей конкретного питання ревізії необхідно знати методику її проведення, мати відповідні законодавчі та інструктивні матеріали. Сутність моделювання як способу вивчення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку, полягає у створенні та вивченні моделі об'єкту, що досліджується, поширенні на нього оптимальних рішень.

### **6.3. Поняття огляду документів в ревізії**

Практично у всіх системах внутрішньогосподарського контролю огляд один з наймасовіших прийомів фактичного контролю. З цим прийомом знайома будь-яка людина на побутовому рівні. Наприклад, Ви вирішили обміняти у

встановленому порядку гривні на долари - в цьому випадку Ви з касиром здійснюєте більш чи менш детальний огляд купюр, які обмінюєте.

Огляд - це безпосереднє вивчення компетентною людиною (не тільки ревизором, але й іншим працівником підприємства, наприклад, матеріально відповідальною особою) визначених об'єктів обліку, що виконують ті чи інші конкретні функції (наприклад, грошові кошти, в тому числі іноземна валюта, цінні папери, товарно-матеріальні цінності тощо), а також, якщо це вимагалось, фіксацію важливої інформації про особливості розглянутих об'єктів.

Будучи масовим консольним моментом, огляд також може супроводжуватись, а може і не супроводжуватись складанням спеціального документу, що підтверджує його проведення і який виділяє відмінні риси обліку, що оглядаються. Наприклад, за цінними паперами в якості таких відмінних рис можна назвати вид цінного паперу, найменування його емітента, дату випуску, номінальну вартість тощо. В торгівлі широко практикується огляд таких відмінних рис товарно-матеріальних цінностей, як їх маркування, товарні знаки, в окремих випадках - заводські номери, дата і місце виготовлення тощо.

Засобом відображення явищ об'єктивної дійсності, тобто здійснених операцій, зберігання та передачі інформації є документ. Бухгалтерський документ - це письмове свідчення (доказ) факту здійснення господарського операції або права на її здійснення.

До документів в ревізії відносять будь-який письмовий акт, спеціально виготовлений з метою закріплення відомостей про факти, що здійснилися, які відповідним чином закріплюють факти дійсності. В якості документів ревизором можуть бути прийняті будь-які надані зацікавленими особами письмові відомості, включаючи дані позасистемного обліку, листування особистого характеру тощо. Всі вони можуть підтверджувати, доводити або спростовувати події. Доказова природа документа визначається не техніком його виготовлення та відображення дійсності, а характером і сутністю відображених фактів, які мають значення для ревізії, експертизи, суду тощо.

Огляд документів є основним методичним прийомом ревізії.

Огляд документів - це не тільки ізолюване їх вивчення. З документів робиться ряд висновків та узагальнень, що ґрунтуються на взаємозв'язках різних документів, на їх групуванні, порівнянні та протиставленні.

Перевіряючи первинні документи будь-якого підрозділу підприємств ревизор повинен з'ясувати:

- чи заповнюються первинні документи на бланках типових форм;
- чи не використовується для записів в первинних документах простий олівець;
- чи прокреслюються вільні рядки в первинних документах;
- чи затверджений перелік осіб, які мають право підпису первинних документів;
- чи пронумеровані бланки суворої звітності і чи організовано їх облік;
- чи підлягають первинні документи, які надходять до бухгалтерії обов'язковій перевірці (за формою та змістом);

- кому доручені приймання і перевірка первинних документів;
- чи не приймаються до виконання і оформлення первинні документи, які суперечать законодавству;
- чи мають первинні документи, що пройшли обробку, відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання;
- чи погашаються документи (касові і по нарахуванню заробітної плати) штампом "Отримано" або "Оплачено";
- чи немає в первинних документах і облікових регістрах підчисток і не обговорених виправлень;
- чи правильно здійснюється виправлення помилок в первинних документах;
- чи регламентовано графіком рух первинних документів;
- чи надана виписка з графіку документообігу кожному виконавцю;
- чи забезпечено збереження документів на підприємстві.

При огляді ревізор самостійно визначає не тільки кількість і сутність тих елементів об'єкту, що оглядається, які можуть його зацікавити, виходячи з мети перевірки, але визначає і саму необхідність документального оформлення результатів огляду. Додатково отримана при оглядах інформація потім порівнюється із змістом господарських договорів, рахунків, сертифікатів якості товарів, бухгалтерських документів і записів тощо. За матеріалами такого огляду, в залежності від отриманих результатів, можуть коригуватися визначені облікові дані, виставлятися претензії, складатися акти і передаватися правоохоронним органам.

При огляді документу ревізору необхідно встановити:

- походження документу, час, місце та способи його складання;
- достовірність документу;
- автора (розробника) документу та його зв'язок зі встановленим фактом;
- джерело та сферу ознайомлення автора (розробника) документу;
- дотримання вимог закону та відомчих правил при складанні документу;
- наявність інших даних, що підтверджують його достовірність, точність та повноту.

Ці дані встановлюються під час огляду документу, але можливі й інші шляхи: додаткові запити, вимога оригіналів документу, отримання пояснень і у осіб, що оформили документ тощо.

#### ***6.4. Класифікація документів як об'єкта дослідження в ревізії***

Вивчення документів дає можливість ознайомитись з виробничим процесом, його технологією, виявити допущені порушення і недоліки, а отже і запропонувати версії про можливі способи здійснення і приховання! порушень; встановити коло осіб, які причетні до конкретної виробничої; операції і, можливо, до порушення; намітити те, що потрібно перевірити. Перш за все, ревізору потрібно визначити, з якими конкретно документами потрібно ознайомитись, з яких питань і з якою метою.

В 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 методом фіксації* операцій документи бувають: текстові, аудіо-відео, графічні, схематичні. Текстові документи поділяються на рукописні машинописні, виконані на комп'ютері.

*За змістом інформації* документи поділяють на ті, що містять доступну для перевірки інформацію і ті, що не піддаються перевірці.

*За етапами відображення* інформації документи бувають первинні вторинні та наступні.

До *первинних* відносять документи, які безпосередньо відображають здійснені операції, до *вторинних* - документи, створені на підстав первинних. Документи, які фіксують інформацію з вторинних документів) називають *наступними*.

Така класифікація документів має принципове значення в ревізії. Ревізор, вивчаючи документ, та застосовуючи метод співставлений знає, що будь-яка операція (цифра) не зникає безслідно, вона повинна знайти своє зображення у вторинних і наступних документах.

*За способом порівняння* документи поділяють на ідентифіковані та не ідентифіковані.

Підготовка, здійснення та виявлення ідентифікованих документів складає специфіку проведення ревізії та відрізняє її від інших методів господарського контролю.

*Ідентифікація в ревізії* - це порівняльне вивчення множини документів на предмет їх тотожності та доброякісності з метою формування висновків ревізії про законність та достовірність відображених операцій. Процес ідентифікації полягає в порівнянні документа з його передбаченим відображенням (наприклад, прибутковий касовий ордер та квитанції до нього), або декілька відображень, що виходять від одного документу (наприклад у звіт касира та касова книга).

Поділ документів на ідентифіковані та неідентифіковані має важливе значення для складання плану ревізійних дій на підприємстві, що ревізується, та за його межами, направлення особливого доручення ревізора іншим Ревізором, для підтвердження фактів порушень.

Ідентифіковані документи є найбільш важливим джерелом інформації я Ревізора. Вони є носіями відображеної в них інформації. Наприклад, звіт касира виступає б якості ідентифікованого документу, а касова книга - ідентифікує, тобто відображає одну і ту ж інформацію.

За способом пред'явлення документів для ревізії їх поділяють на ті, що пред'являються адміністрацією підприємства, що підлягає ревізії, зацікавленими особами і ті, якими цікавиться ревізор. Надання документів адміністрацією для ревізії регламентується законодавством. За своїм рішенням зацікавлені особи також можуть надавати будь-які документи в ході ревізії, які повинні бути прийняті ревізором і включені до акту ревізії незалежно від того, мають вони значення для ревізії чи ні. Якщо ці документи повертаються зацікавленим особам, то інформація, яка міститься в них, повинна знайти

відображення в акті ревізії.

*За джерелами відображення* операцій документи поділяються на оригінали, копії, дублікати та виписки. Інформація, яка міститься в оригіналі документу, має більшу достовірність, ніж інформація, яка міститься в копії. Проте, розвиток нової техніки розмноження документів призвів до створення копій повністю ідентичних оригіналу. Що ж стосується копій, виконаним шляхом передрукування на машинці або переписування від руки, то вони повинні детально вивчатись ревізором. Копії можуть бути засвідчені автором, нотаріусом, офіційно завірені. У всіх випадках ревізори повинні детально вивчити копії документів, в сумнівних випадках порівняти їх з оригіналом. Дублікат представляє собою другий примірник документу, який має таку ж юридичну силу, як оригінал.

*За способом відображення інформації* документи поділяють на відкриті та кодовані.

*За місцем створення* документи бувають внутрішнього та зовнішнього оформлення господарських операцій.

*За типом укладачів* документи поділяються на офіційні та неофіційні.

За органами (особами), які створюють документи, їх класифікують на: документи, видані в межах компетенції відповідного органу (особи), документи, видані понад повноваження відповідного органу (особи).

*Офіційними* документами, крім бухгалтерських, в ході ревізії протоколи, різного роду акти, резолюції керівників, доповіді та доповідні записки працівників підприємства, різного роду повідомлення тощо. Кожен з цих документів містить тільки йому властиву інформацію та є об'єктом вивчення в ході ревізії. До *неофіційних* відносять приватні листи, прохання, довіреності на одержанім заробітної плати та цінностей тощо. У випадках такі документи повинні прийматись від зацікавлених осіб і вивчатись ревізором.

*За змістом відображених операцій, фактів та подій* документи класифікують на: грошові, матеріальні, розрахункові, бухгалтерського оформлення, планові, нормативні, адміністративно-управлінські тощо.

### **6.5. Ревізорська класифікація документів**

В процесі огляду документів першим помічником ревізора є засоби і методи, що розробляються криміналістикою і наукою господарського контролю.

Способи, запозичені з тієї чи іншої спеціальної науки і прилаштовані для конкретної мети в поєднанні із розробленою на практиці методикою виявлення, вилучення і дослідження слідів порушень, стають ревізійними і входять до складу науки господарського контролю. Для цього ревізору необхідно розрізняти деякі поняття.

Під *сукупністю документів* слід розуміти масу документів, яким характерні певні загальні властивості, суттєві для їх характеристики. Наприклад, документи з оприбуткування грошей, товарно-матеріальних цінностей тощо. Розрізняють генеральну і вибіркочну сукупність документів. Ознакою сукупності називають її елемент, що підлягає вивченню ревізором.



Ознака документів характеризує властивість елементів сукупності. Ознаки документів поділяються на: а) кількісні, які виражаються безпосередньо числом (видача коштів під звіт (гри.), списання цементу (ц) тощо); б) атрибутивні, які не піддаються кількісному вираженню (назва документу, номер, дата, назва підприємства тощо).

Всі документи, з якими працює ревізор, можна класифікувати на доброякісні та недоброякісні (рис. 6.2).

Наведена класифікація документів дає можливість розробити наукові основи огляду документів і серед великої сукупності інформації безпомилково виявити недоброякісні документи.

*Доброякісний документ* - це первинний документ, що відповідає діючим законам, вимогам та положенням про документи і записи і бухгалтерському обліку.



**Рис. 6.2. Ревізорська класифікація документів**

*Недоброякісним* вважається документ, що не відповідає вимогам і відображає здійснену операцію у спотвореному вигляді. Недоброякісні документи є фальсифікованими. Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та з інтелектуальною підробкою.

*Матеріальна підробка* - це зміна змісту оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та інших способі (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підроблення розпискою про отримання по ній грошей тощо). Ревізору складно встановити подібні факти. Якщо ж у документі видно сліди підчисток, виправлень інших підробок, то вони повинні вилучатися ревізором для експертизи.

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 тексти (дописки, виправлення), сліди підчисток, травлення тощо.

Документи, *підроблені повністю*, можуть бути виготовлені на викрадених бланках інших підприємств, містити підроблені посадових осіб тощо.

*Інтелектуальна підробка* - це складання і видача документа, правильного 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 нібито 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 і роботу, що додається до авансового звіту, в той час як в дійсності робота неї виконана, гроші не виплачені, а привласнені авансоодержувачем, який і склав безгрошовий документ.

На практиці часто зустрічаються частково безтоварні і частково безгрошові документи. До перших може бути віднесена накладна на відпуск у виробництво матеріалів зі складу, в якій поряд з дійсно відпущеними матеріалами зазначені й такі, яких не вистачає на складі і які списуються за домовленістю комірника з начальником цеху для приховування нестачі матеріалів на складі. Частково безгрошовими є, наприклад, видатковий касовий ордер, виписаний на суму дійсних витрат плюс сума раніше викраденої з каси готівки»

Таблиця 6 1

**Ознаки та способи виявлення підчисток, травлень, дописок**

№ з/п	Види підробок	Поняття підробок-	Основні ознаки підробок:	Спосіб виявлення
1	2	3	4	5
1	Підчистка	Підчистка - це механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або . вирізання гострим предметом (лезом, ножом, голкою	Порушення структури верхнього шару паперу; зменшення та товщини паперу в місці підчистки; наявність в місці підробки залишків фарбника та фрагментів знищеного тексту; розлив чорнильних штрихів на місці підчистки; пошкодження захисних сіток, знаків, штрихів, що знаходяться поблизу	Безпосередній огляд документу як неозброєним оком, так і за допомогою оптичних прикладів

2	Травлення	Травлення - це знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом	Матов? плями на папері, жовтуватою (бурого) відтінку локалізовані ділянки білого паперу; зміна відтінку кольорового паперу та захисної сітки; зміна кольору і розлив	Огляд документів
3	Дописка	Дописки - це вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції, наприклад, для збільшення або зменшення кількості цінностей, грошових коштів тощо	Звужені або збільшенні проміжки між словами, буквами, цифрами в порівнянні з іншим текстом: при піднятті або заниженні закінчення слова чи рядка	Виявлення і незвичайного розміщення тексту

Підроблені документи можуть бути дійсними і недійсними. Недійсним називають документ, що втратив свою силу на момент надання (наприклад, чек на отримання грошей або довіреність, строк дії яких минув). Підробленими можуть бути й документи, не пов'язані безпосередньо з оформленням господарських операцій. Наприклад, підроблений паспорт, диплом про закінчення вищого навчального закладу тощо. Такі документи не є об'єктом дослідження ревізора.

Підробки, крім наведеної класифікації, поділяються на здійснені посадовими та приватними особами.

Посадова підробка - це внесення посадовою особою до офіційних документів (з корисливою метою або з інших мотивів) заздалегідь неправдивих даних, підчисток або позначення іншою датою, складання та видача неправдивих документів або внесення до облікових реєстрів заздалегідь неправдивих записів. За допомогою посадової підробки часто робляться спроби приховати розтрата, розкрадання тощо.

*Підробка, що здійснюється приватними особами* - це підробка посвідчення або іншого документа, що видається державою або підприємством, на підставі якого надаються будь-які права або скасовуються обов'язки.

### **6.6. Прийоми документального контролю**

Прийоми документального контролю застосовують до бухгалтерських документів, записів в облікових реєстрах, даних звітів і балансів, до статистичних та оперативних матеріалів. Об'єктом документального контролю є інформація, що характеризує здійснені господарські операції.

*Формальна перевірка* передбачає встановлення повноти і правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ; дозволяє переконатись, що для оформлення даної

господарської операції використано бланк необхідної форми. Її застосовують з метою виявлення фактів підробки та дописувань в документах, виправлення Цифрових даних та зміни реквізитів.

Належним чином оформлений документ повинен мати всі відомості необхідні для обґрунтування облікових записів, для контролю за здійснюваними господарськими операціями і для одержання вичерпних відомостей про ці операції.

При формальній перевірці виявляється наявність і достовірність тих Реквізитів, які передбачені для даного типу документів. Реквізити документа - це найважливіші відомості про певні господарські факти, явища і процеси що характеризують певні властивості цих фактів.

На кожному підприємстві діють визначені правила веденні документації. Одні з них є загальними для всіх підприємств (наприклад ведення бухгалтерської документації), інші діють в межах окремих відомости (наприклад, зі зберігання документації і відповідальності за зберігання бухгалтерських документів розробляється на самому підприємстві і затверджується її керівником або уповноваженими на це особами). Крім того, законодавством з бухгалтерського обліку передбачено, що документи, які є підставою для записів в бухгалтерському обліку, повинні складатися своєчасно, як правило, в момент здійснення операції, доброякісно та містити достовірні дані.

Документ, оформлений належним чином, повинен відповідати таким вимогам:

- записи у документах потрібно робити чорнилом темного кольору, за допомогою друкарської машинки або комп'ютерної техніки;
- в документах як в текстовій частині, так і в цифрових даних недопустимі виправлення шляхом підчистки. Помилки, допущені в документах, виправляються чорнилом, при цьому закреслюється: неправильний запис і надписується правильний текст чи сума.) Закреслювати треба так, щоб можна було прочитати закреслене. Виправлені в документах помилки повинні бути обумовлені і стверджені підписом особи, що зробила виправлення;
- в деяких документах, а саме: касових і банківських документах, дорученнях то що, виправлення не допускається. Касовий, банківський документ, в якому допущені помилки, анулюється і замість нього виписується новий;
- текст і цифри в документі повинні бути чітко та зрозуміло написані;
- незаповнені рядки (пробіли) в бланку повинні бути прокреслені;
- сума в грошових документах зазначена прописом і цифрами;
- в документі повинні бути розбірливо зроблені підписи із зазначенням посади особи, що підписалася.

Якісна система документування і обліку повинна будуватися на наступних принципах: документи і записи повинні мати безперервну нумерацію для того щоб полегшити виявлення відсутніх документів, а за необхідності - пошук необхідних документів; документи повинні складатися в

момент здійснення операції або відразу ж після цього; повинні бути достатньо простими, доступними для розуміння, уніфікованими для багатоцільового використання, маги продуману структуру для їх правильного оформлення.

Отже, формальною перевіркою встановлюють наявність доброякісних та недоброякісних документів.

*Арифметична перевірка* - це перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями.

Нормативно-правова перевірка полягає у вивченні господарських операцій з точки зору їх відповідності різним нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинним законам. Сутність та межі такої перевірки багато в чому залежать від тину операцій, що перевіряються-нарахування і виплата заробітної плати, списання витрат на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), застосування норм природного убутку тощо.

Експертну перевірку застосовують при дослідженні документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученням аудитора, ревізора. Експерт покликаний дати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка лежить від наданих йому матеріалів, правильного формування поставлених йому питань. За результатами експертної перевірки складається висновок експерта з повними та конкретними відповідями на питання, поставлені ревізором.

Експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну, і спрямована на виявлення підрбок в документах, встановлення реальності документу і реквізитів та записів, які містяться в ньому.

За результатами експертної оцінки складається висновок з повними та конкретними відповідями на питання, що поставлені ревізором.

*Економічною перевіркою* встановлюють доцільність господарським операцій шляхом з'ясування, яку ж користь, економічну вигоду вони надають, чи були складені економічно обґрунтовані розрахунки і які отримані кінцеві результати.

*Логічна перевірка* здійснюється за допомогою співставленні фактичних результатів з аналогічними або взаємопов'язаними даними документів, дозволяє виявити приховування розкрадань, приписки виконаного обсягу робіт та інші зловживання.

*Зустрічна перевірка* - це співставлення двох примірників одного і того ж документу, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства.

Отже, зустрічна перевірка полягає у порівнянні двох примірників одного і того ж документу або двох документів, що пов'язані між собою єдністю операцій і знаходяться на різних підприємствах, які ведуть розрахунки (постачальник і покупець), або в двох частинах одного підприємства (склад і цех), або ж записів в облікових регістрах двох різних організацій. Зустрічна перевірка є одним з ефективних методів встановлення реальності і правильності

відображення в документах різних господарських операцій та інших обставин.

На відміну від зустрічної перевірки, при застосуванні прийомів взаємного контролю порівнюються різні за своїм найменуванням ті характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій. Так, порівнюються прибутково-видаткові документи, які безпосередньо фіксують рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів з іншими документами, що відображають ті ж операції, але в інших аспектах; порівнюються дані про товарно-матеріальні цінності з даними про тару, в якій вони перевозились; порівнюються дані бухгалтерського і оперативного обліку, а також бухгалтерські документи з перепустками на вивезення продукції; порівнюються дані первинних документів з даними облікових реєстрів; перевіряється взаємозв'язок між кореспондуючими рахунками тощо.

При проведенні взаємної перевірки виявляються ознаки безтоварних і безгрошових операцій; наявності та реалізації сторонніх товарів; створення неврахованих лишків матеріалів, готової продукції, товарів, грошей; необґрунтованого нарахування заробітної плати, а також ознаки розкрадання і зловживання, що приховуються шляхом внесення до облікових реєстрів записів, які не підтверджуються документами, і складанням неправдивих бухгалтерських проводок тощо.

При аналітичній перевірці звітності та балансів вивчається відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку зведеним відомостям (балансу), що відображають здійснені факти. Тобто, ревизор шляхом розкладання загальних даних на часткові (аналітичні) вивчає та порівнює їх. За допомогою цього прийому ревизор отримує детальну інформацію про суми, які його цікавлять в звітності. Наприклад; при вивченні у звітності статті дебіторської заборгованості ревизор може глибше вивчити терміни такої заборгованості, щоб переконатися, чи вони не перевищують законодавчо встановлені.

Зміст контрольного порівняння полягає в перевірці, кількісної формації про рух однорідних запасів за між інвентаризаційний період, шляхом додавання до залишку товару на початок інвентаризаційного періоду кількості товарів, які надійшли за період, що перевіряється, і віднімання задокументованого витрачання.

Хронологічна перевірка руху цінностей застосовується ревизором тоді, коли він має дані про розкрадання товарно-матеріальних цінностей, а при проведенні інвентаризації розбіжностей не виявлено. За допомогою такої перевірки виявляють: невраховані товарно-матеріальні цінності, завищення цін, кількості (маси) товарно-матеріальних цінностей, що відпускаються; наявність товарно-матеріальних цінностей, які на підприємство, що ревізується, не надходили та їх відпуск стороннім підприємствам.

### **6.7. Формальні ознаки підробок**

Способи виявлення підробок в документах різноманітні, тому що неможливо передбачити всі види зловживань з документами. Ревизор не виступає в якості експерта-криміналіста, але він є фахівцем з обліку, який добре

обізнаний з правилами та обов'язковими вимогами щодо оформлення господарських операцій первинними документами. Тому він зобов'язаним звертати увагу на будь-які відхилення та порушення порядку оформлення документів. Є ряд формальних ознак, які не свідчать самі по собі про зловживання але, разом з тим, повинні привертати увагу ревізора до документа і бути сигналом для перевірки операції, яка оформлена цим документом. До таких ознак відносять:

1. *Відсутність при виконавчому документі розпорядження*, що дає підставу для оформлення цього документа. Наприклад, відсутність вимоги на видачу в цех матеріалів зі складу при наявності видаткової накладної складу, за якою матеріал вважається відпущеним в цех.

2. *Відсутність при розпорядчому документі виконавчого документа*. Подібні випадки зустрічаються, коли з невідомих причин не здійснене зловживання, яке повинно було бути оформлене двома документами: розпорядчим та виконавчим. Так, наприклад, по одному зловживанню про виробіток неврахованої продукції і про її реалізацію через торговельну мережу в справах фабрики, де така продукція виготовлялась, було виявлено розпорядження начальника відділу збуту про відпуск цієї продукції на адресу магазину. Однак, це розпорядження з ряду причин не було виконано, і як наслідок, при розпорядчому документі не було виконавчого - про відпуск продукції магазину.

3. *Складання документа з порушенням встановленої форми*.

Наприклад, складання довіреності не за встановленою формою. Складання

довіреності не на стандартному бланку часто викликане бажанням приховати від контролю бухгалтерії незаконну операцію, що здійснена за допомогою такої довіреності.

4. *Незаповнення всіх необхідних реквізитів в документі* (номеру) дати, найменування підприємства тощо). Відсутність номера і дати документа може означати повторне використання раніше проведеного, старого документа, навмисно складеного без номера та дати. Відсутність адрес установ та осіб може означати неправдивий характер рахунків, актів, нарядів тощо, складання їх від імені вигаданих осіб або організацій; спроба перевірити відсутню на рахунку адресу в більшості випадків призводить до виявлення вигаданого характеру особи (організації) або встановлення відсутності їх в даний момент.

5. *Взаємна невідповідність окремих реквізитів документа*, наприклад, невідповідність назви підприємства, вказаній в штампі та на печатці; номера і дати (великий номер з початку року або, навпаки, малий номер в кінці року), внутрішні протиріччя у змісті документа.

6. *Недооформлення документа*, наприклад, відсутність в ньому підписів посадових осіб. Наприклад, рахунок на відпущений підприємством роздрібною торгівлі товар виявився без підпису бухгалтера; ревізором виявлено, що по цьому рахунку, який навмисно не надано для підпису, був оприбуткований товар.

7. *Оформлення документу зайвими реквізитами* наявність на документі резолюцій та надписів про дозвіл в такій кількості, яка не вимагається при звичайному оформленні документа. Особа, що здійснює підробку, прагне приховати внутрішню невідповідність документа зовнішнім ознакам законності та обґрунтованості.

8. *Відсутність необхідних додатків до документів:* первинних документів - при зведеній відомості; підстав для розрахунку – при відповіднім розрахунковій відомості тощо. Відсутність додатків свідчить про два можливих явища: або документів взагалі не було, і, як наслідок, зведена відомість була складена без відповідної підстави, або підроблені документи вилучені, повторно використані та знаходяться при іншому ордері. Особливої поширені випадки неповноти наявних додатків, не виявлені тому, що ревізори не здійснив арифметичної перевірки. Так, наприклад, при відомості на видачу заробітної плати немає табелів деяких працівників. Ревізором було виявлено, що ці особи були фіктивними, підписи у відомості підробленими, а гроші, випсані на їх ім'я, привласнені.

9. *Сумарна невідповідність основного документу і додатків до нього.* Наприклад, загальна сума, що вказана в зведеному документі, не відповідає частковим сумах в доданих до нього первинних документах.

При ревізії підзвітних сум було виявлено, що до авансових звітів агента з постачання додані документи на суми, що не співпадають із записами в авансових звітах. В подальшому було встановлено, що, знаючи про майбутню ревізію, агент разом з бухгалтером замінили підроблені документи, що були раніше додані до авансових звітів, документами, що були отримані від інших підзвітних осіб.

10. *Розбіжності в змісті декількох примірників одного і того ж документу.* Наприклад, при прийманні підписки на газети і журнали агенті Укрпошти в примірниках квитанцій, що видаються на руки передплатників вказав дійсно прийняті суми і строк підписки. В тих же примірниках квитанцій, які здавалися до бухгалтерії, термін підписки і відповідно суми агентом зменшувались, а різниця привласнювалась.

11. *Підписання документа особами, що не мають на це права.* Так, видатковий касовий ордер і платіжна відомість на виплату заробітної плати будівельникам були підписані не керівником підприємства, що має право першого підпису, а виконробом і бухгалтером, які разом привласнили кошти, випсані на ім'я вигаданих осіб.

12. *Підробка підписів, наявність різного роду підчисток, не обумовлених виправлень тексту тощо.* Підчистки, виправлення тексту, не обумовлені при підписанні документу, часто свідчать про те, що вони внесені до тексту документа після його підписання. Всі ці порушення, як і підробка підпису, можуть бути встановлені ревізором.

Жодна із зазначених ознак сама по собі не свідчить про зловживання, але повинна привертати увагу ревізора до операції, яка оформлена таким документом. Будь-який дефектний документ підлягає ретельній перевірці шляхом аналізу операції, яка ним оформлена. Також необхідно пам'ятати, що



коли в злочинах беруть участь працівники бухгалтерії, Перевірка первинних документів ускладнюється, оскільки бухгалтери намагаються правильно скласти документ та приховати зловживання безпосередньо спотворенням записів в облікових регістрах. Це викликає необхідність аналізу бухгалтерських записів.

### **6.8. Способи перевірки документів**

Документи можна досліджувати наступними способами:

1. Хронологічним – перевірка документів за всіма розділами і операціями без попереднього їх групування чи систематизації операцій. В цьому випадку ревізор досліджує документи за датами складання.

2. Систематизованим, який полягає в перевірці документів за кожним розділом окремо (наприклад, касові операції, операції по рахунках в банку тощо). Систематизована перевірка господарських операцій вимагає розгляду документів, регістрів та записів як за принципом однорідності господарських операцій, що перевіряються, так і за принципом їх комплексності та взаємозв'язку.

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 регістрів 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.

3. Комбінованим - дослідження документів поєднує хронологічний і систематизований способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші - за економічно однорідними операціями.

4. Вибірковим, який полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Документальні перевірка первинних документів здійснюється і одночасно з перевіркою облікових регістрів за цими господарськими операціями в наступній послідовності: від первинного документу до балансуй або від балансу до первинного документу (рис. 6.4).

В першому випадку перевірка здійснюється за схемою: первинні документи → зведені документи (звіти матеріально відповідальних осіб, виписки банку тощо) → аналітичні регістри підприємства → зведені журнали; → Головна книга → звітність. В другому випадку перевірка здійснюється за такою схемою: звітність → Головна книга → зведений журнал → аналітичні регістри по підприємству (складах) → зведені документи (звіти, матеріально відповідальних осіб, виписки банку) →

первинні документи.

В практиці ревізійної роботи той чи інший порядок перевірки документів не регламентований. Вибір порядку перевірки достовірності документів відбувається при складанні програми ревізії або завдання ревізора. Проте ревізори, як правило, це питання вирішують на місці проведення ревізії.

Встановивши, що господарська операція дійсно відбулась, потрібно з'ясувати чи законна вона, тобто чи не суперечить діючим законам і вказівкам вищестоящої організації; перевірити, чи не перебільшили грошові і матеріальні витрати на цю належних за нормативами, кошторисами, планами, лімітами. Перше з'ясовують шляхом юридичної перевірки. Кожне порушення потрібно вивчити і кваліфікувати з юридичної точки зору, тобто визначити його характер, встановити причинний зв'язок між ним і діями посадових осіб (причому точно розмежувати відповідальність керівників і виконавців операції), вказати, який саме закон порушено.



**Рис. 6.4. Послідовність вивчення документів в ревізії**

Як показала практика, ефективність ревізії залежить від того, наскільки ревізор знає законодавство, інструкції і накази вищих органів, орієнтується { правових питаннях, вивчив особливості структури і функції підприємства діяльність якого ревізується, умови його роботи, характер зв'язків державними підприємствами, установами і приватними особами, зіставляти факти порушень і недочетів з умовами, що сприяли їх виникненню і діями керівників та виконавців.

## **ТЕМА 7. СПОСОБИ РЕВІЗІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ**

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

*7.2. Ревізійне дослідження господарських операцій*

*7.3. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах*

*7.4. Перевірка стану облікової політики*

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

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

*Господарська операція* є бухгалтерським терміном і означає результат облікової інтерпретації фактів господарського життя. В свою чергу, факт господарського життя виражає стан, дію або подію, що підтверджують чи змінюють склад активу, пасиву, або активу та пасиву одночасно.

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

Так, факт (від лат. factum - зроблене) - здійснене, невігадане; те, що об'єктивно існує і є підставою для формування будь-якого висновку або служить перевіркою будь-якої пропозиції. Подія представляє собою точно визначений момент часу, який відповідає початку або завершенню конкретної операції. Явище (філософське поняття) - це конкретні події, властивості або процеси, які виражають внутрішні сторони дійсності і представляють форму прояву і виявлення певної суті. Операція представляє собою зв'язок між двома подіями і характеризується деякою тривалістю; вона не може розпочатися, доки не настала подія, яка їй передуює. Операція - це окрема завершена частина діяльності.

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

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

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

Системний підхід в ревізії дозволяє, з одного боку, поділити складні.

Для ревізора ситуації на складові (аж до постановки конкретних питань, що мають апробовані способи вирішення), а з іншого - зберегти їх єдність.

Успішне застосування системного підходу в ревізії залежить від наступних умов:

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

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

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

Вирішення конкретного завдання застосування способів дослідженні операцій передбачає:

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

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

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

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

Достовірність операції визначається повнотою і правильністю її оформлення відповідно до діючих правил ведення бухгалтерського обліку.

Під достовірністю операції розуміють ступінь або рівень адекватного відображення нею об'єктивно здійснених явищ, подій або процесів, повного і безпомилкового відображення їх суті.

## **7.2. Ревізійне дослідження господарських операцій**

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

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

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

*Об'єктом порушення* є встановлена система, порядок і техніка здійснення операцій з господарськими ресурсами підприємства і джерелами їх формування, що складають основу господарської ланки економічної діяльності. В якості предмету порушення виступають грошові кошти і майно підприємства, а також наявні в нього природні багатства: земля, ліс, рибні запаси, корисні копалини тощо.

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

Господарські порушення поділяються на два види;

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

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

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

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

На основі вивчення складу і структури порушень, їх проявів, наука про контроль робить узагальнення, формулює напрями емпіричних досліджень, систематизує результати досліджень, спрямованих на попередження порушень. Поняття "попередження", тобто профілактика, визначається діяльністю, щодо попередження негативних явищ, які можуть виникати.

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

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

### **7.3. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах**

В ряді випадків зловживання, що здійснюються за участю облікових працівників, приховуються шляхом складання неправильної кореспонденції рахунків.

Найбільш часто в практиці ревізійної роботи зустрічаються наступні порушення.

1. Складання кореспонденції рахунків без будь-яких документів чи довідок бухгалтерії.

2. Заздалегідь неправильне складання кореспонденції рахунків.

3. Складання без документальної стернової кореспонденції без необхідності

4. Складання односторонніх стернуючих проводок при ручних формах ведення обліку.

5. Складання бухгалтерських проводок не за період здійснення господарської операції, а через деякий час.

6. Повна відсутність кореспонденції рахунків у документах.

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

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

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

бухгалтерська проводка неправильно складена, хоча правильно перенесена до Головної книги;

сума з журналу перенесена на неналежний рахунок (наприклад, замість того, щоб записати в дебет рахунку дебіторів, сума відноситься в кредит рахунку кредиторів);

сума помилки, зробленої в дебеті одного або декількох рахунків,

покривається рівною за величиною сумою помилки, що зроблена в кредиті інших рахунків.

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

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

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

1. Відсутність необхідних записів в картках аналітичного обліку, в накопичуваних відомостях, в регістрах обліку, в Головній книзі або контрольному журналі.

2. Відсутність аналітичного обліку по балансових рахунках, за якими його ведення є обов'язковим.

3. Відсутність аналітичного обліку на позабалансових рахунках.

4. Наявність кредитового сальдо по активних і дебетового сальдо по пасивних рахунках.

5. Відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені планом рахунків.

6. Наявність записів без документів.

7. Наявність неправильних облікових записів.

8. Заздалегідь неправильний підрахунок підсумків і переносів з однієї сторінки облікового регістру на іншу.

9. Неузгодженість в записах одних і тих же операцій в різних облікових регістрах.

10. Невідповідність рознесення в регістри аналітичного обліку даних за правильно складеною проводкою.

11. Безпідставні і необумовлені виправлення в облікових регістрах.

12. Повна відсутність оборотів і сальдо в облікових регістрах.

13. Зміна та знищення записів шляхом підчисток та виправлень.

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

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

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

17. Невідповідність звітних даних записам в облікових регістрах.
18. Закриття рахунків здійснено без розноски в реєстри обліку.
19. Вибіркова перевірка по дебету або кредиту рахунку.

#### **7.4. Перевірка стану облікової політики**

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

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

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

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

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

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

Завдання ревізії облікової політики наступні:

- встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план



рахунків бухгалтерського обліку;

- проаналізувати та оцінити загальні і конкретні елементи облікової політики.

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

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

Як правило, облікова політика підприємства виступає об'єктом ревізії. До ознак порушення облікової політики, на які повинен зважати ревізор, відносять:

- відсутність на підприємстві наказу керівника про облікову політику;
- не розкриття у наказі про облікову політику обраного підприємством варіанту законодавчо встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку;
- невідповідність початкових залишків балансових рахунків обліковій політиці, що обрана підприємством;
- надання права підпису наказів іншій особі, крім керівника, не відображено в організаційно-розпорядчих документах керівника підприємства;
- зміна облікової політики протягом звітного року;
- зміна облікової політики у наступних звітних роках, що не відображено в пояснювальній записці до річного звіту підприємства;
- недотримання законодавчо встановлених оцінок активів;
- непроведення у бухгалтерському обліку коригування сум зносу малоцінних необоротних матеріальних активів у поточному році в разі зміни облікової політики;
- відсутність ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (за виключенням звіту про рух грошових коштів);
- недотримання умов визначення дебіторської заборгованості.

## ТЕМА 8. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

8.1. *Поняття ревізорської кваліфікації*

8.2. *Якості творчого мислення ревізора*

8.3. *Загальна характеристика професії ревізора*

8.4. *Престиж ревізора.*

8.5. *Професійна культура ревізора.*

### **8.1. Поняття ревізорської кваліфікації**

В умовах ринкових відносин нові завдання контролю в правовій державі на перше місце висувають кадрову проблему. *Кадри контролю* - це працівники апарату управління, які виконують функцію контролю. Успіх діяльності ревізійної ланки, стиль її роботи значною мірою залежать від складу співробітників.

До кадрів, які виконують функції господарського контролю, відносяться:

- працівники апарату управління, які здійснюють керівництво і, відповідно, контроль як його обов'язковий елемент,
- особи, які виконують функцію контролю поряд з іншими функціями управління;
- особи, які спеціалізуються на виконанні тільки функцій контролю.

Кадрове забезпечення контрольно-ревізійних служб залежить від багатьох умов; правильності визначення штатної чисельності, укомплектованості штатів, професійної підготовки ревізорів, підвищення їх кваліфікації тощо.

Контрольна діяльність в умовах ринкових відносин набуває зовсім іншого характеру - із необхідності виявляти, знаходити недоліки та невідповідність діяльності підконтрольного об'єкта чітким вказівкам та рішенням керівництва, вона перетворюється на роботу з вивчення, аналізу, порівняння інформації, що сприяє підвищенню якості діяльності того чи іншого господарюючого суб'єкта, його дій в межах закону.

*Кваліфікацією ревізора* називають ступінь його вміння і придатності до виконання контрольно-ревізійної роботи. Її визначають набутими знаннями, вміннями, досвідченістю і професійними навичками. При виконанні різних контрольних функцій до ревізорів висуваються і різні вимоги щодо обсягу знань, вмінь і навичок в роботі. Наприклад, різними будуть вимоги до ревізора, старшого ревізора, керівника ревізійного відділу або управління. Рівень знань повинен бути вищий у тих ревізорів, які обіймають вищу посаду в контрольно-ревізійному апараті.

В основу визначення ревізорської кваліфікації покладено принцип Розподілу виконання ревізорами робіт за певними ознаками. Для цього всі сумісні в ревізорській діяльності роботи розбивають на три групи залежно від: 1) рівнів складності та достовірності; 2) відповідальності; 3) умов виконання. Чим вища складність роботи, що визначається кількістю різного роду ревізорських процедур, які входять до неї, і потрібна при її виконанні достовірність, чим відповідальніша робота і важчі умови, за яких вона

виконується, тим вища група цієї роботи і тим вища повинна бути кваліфікація ревізора, оскільки точніші, складніші та відповідальніші контрольні процедури вимагають від ревізора більшого обсягу знань, вмінь, професійного досвіду тощо.

Деталізований перелік і опис всіх контрольних-ревізійних дій, що зустрічаються в практиці, з поділом їх на групи, залежно від вказаних вище ознак і з характеристикою вимог, яким повинен відповідати ревізор на даній конкретній посаді, носить назву *кваліфікаційної характеристики працівника* контрольної-ревізійної служби.

Рівень кваліфікації ревізора повинен визначатися тим, наскільки його підготовка проявляється в діяльності, як застосовуються отримані ним знання в ході проведення ревізій. Велике значення для діяльності ревізора має рівень бухгалтерських, економічних і правових знань. Головною передумовою досягнення ревізором належної професійної кваліфікації є отримання ним бухгалтерської освіти та наявність схильності до контрольної-ревізійної діяльності. Навряд чи можливо серйозно говорити про якість ревізій, що проводяться особами, які не можуть очолювати облікову роботу на підприємствах, що ними ревізуються.

Набуття ревізором відповідної кваліфікації залежить від терміну роботи на цій посаді, деякою мірою від видів виконуваної контрольної-ревізійної роботи, освіти і характеру попередньої роботи. Спостерігається певний зв'язок між освітою, характером попередніх занять і ступенем інтенсивності набуття ревізорами професійної кваліфікації.

Високий рівень кваліфікації поступово переходить в майстерність, яка характеризує досконалість в здійсненні ревізорської діяльності.

*Майстерність* передбачає таке володіння вміннями і навичками застосування законів, інструкцій, положень і наказів, таку їх "відпрацьованість", яка поєднує процес з'ясування цілей вивчення операцій та документів і швидкий підбір способів і прийомів їх досягнення. Майстерність - це високий рівень кваліфікації, пізнання не того, що лежить на поверхні, в проникненні а суть досліджуваних явищ, в глибинні господарські процеси, це швидка і точна обліково-правова і економічна оцінка явищ, що підлягають перевірці.

## **8.2. Якість творчого мислення ревізора**

Головна зброя ревізора - думка, що ґрунтується на фундаментальних знаннях і вмінні ревізувати. Велике значення для його мислення мають і такі якості його розуму, як глибина і ширина, мобільність і швидкість, самостійність і цілеспрямованість, критичність і гнучкість. Зупинимось детальніше на якостях творчого мислення ревізора.

Проблемний характер вивчення письмової інформації. Ця якість виявляється в умінні ревізора знайти і виділити факти, що підлягають ретельному вивченню, дослідженню, виявленню проблемних ситуацій там, де багатьом здається, що їх там немає, що в операціях, які вивчаються, все легко і просто.

Оперативність мислення - це поєднання розумових процедур ревізора з його спостережливістю і увагою, це гнучкість і оперативність застосування різних способів і прийомів в ході перевірки фактів, виявлення і вивчення господарських порушень більш простим шляхом, в короткі строки і якісно; вміння якнайшвидше розв'язувати завдання, швидко оцінювати ситуацію і вживати необхідних заходів.

Динамічність мислення полягає в умінні ревізора швидко і творчо орієнтуватися в інформації, що вивчається, за тривалий період (рік, два), запам'ятовувати, на що саме звернути увагу, від чого слід абстрагуватися, швидко охопити необхідне коло операцій, що вивчаються, і зважити обставини, якими слід розумно керуватися, висуваючи і перевіряючи ревізійні версії.

4. Широта мислення - вміння ревізора охоплювати широке коло питань і фактів, застосовуючи знання з різних галузей науки та практики. Широта ревізійного мислення виявляється в продуктивності його творчої роботи при вивченні різних питань. Ця якість необхідна ревізору в ході ревізії, і тим більше в процесі вивчення відомих фактів розкрадань, привласнень і зловживань, де потрібна велика різнобічність, раціональне застосування професійних знань і попереднього досвіду. Ревізор повинен мати масштабне мислення, що дозволяє немов би програвати варіанти перевірки не в одному напрямі, не одним відомим в ревізії прийомом, а по всьому ланцюгу здійснення господарських операцій, застосовуючи сукупність способів і прийомів. Для цього вимагаються глибокі професійні знання, без яких сучасний ревізор не може передбачити хід ревізійного пошуку.

5. Глибина мислення – вміння ревізора якнайглибше проникати у суть фактів, зрозуміти зміст того, що трапилось, передбачити найближчі та віддалені, прямі та побічні результати явищ і дій. Глибина ревізійного мислення проявляється в умінні ревізора виявити суттєві властивості, зв'язок і відношення між фактами, що вивчаються. Конкретним вираженням глибини мислення є вміння поєднання ревізором "аналізу і синтезу, індукції і дедукції". Ревізор не повинен залишати без уваги кожний, навіть ледь помітний зв'язок в операціях, що перевіряються; особливо при перших кроках огляду документів, вивченні сутності фактів, ретельно з'ясовувати причини виявлених відхилень, поступово набуваючи все нових і нових знань.

6. Сміливість, оригінальність і обґрунтованість висунення ревізійних версій в ході ревізії і їх безпомилкове вирішення. Ревізор, володіючи такими якостями, дуже швидко може конструювати найбільш вірогідні версії перевірки тих чи інших фактів, проаналізувати і безпомилково зупинитися на найбільш достовірних. Ці якості в процесі ревізійної праці постійно удосконалюються і перевіряються.

7. Логічність ревізійного мислення полягає в правильній послідовності процесу мислення, суворості ревізійних роздумів, умінні робити узагальнюючі висновки із багатьох і різних документальних фактів. Можна рекомендувати таку приблизну схему побудови моделі ревізійного мислення: а) визначення завдань і черговості їх осмислення (висування версій і їх перевірка ревізійними діями); б) визначення джерел документальної інформації, способів і прийомів

вирішення завдань з урахуванням додатково отриманої інформації (аналіз фактів, побудова системи непрямих і прямих документальних підтверджень, враховуючи протиріччя в них і пояснення зацікавлених осіб).

8. Критичність, неупередженість і об'єктивність ревізорського мислення. Цих якостей ревізори повинні дотримуватися протягом всього ревізійного процесу. Вони виступають як би основою процесу мислення, без чого ревізор не може встановити об'єктивну істину і матеріали ревізії в такому випадку перетворюються на спірні, недоведені, що потребують додаткового вивчення та перевірки,

9. Самостійність - вміння ревізора ставити мету і завдання, а також шляхи їх реалізації без сторонньої допомоги.

10. Цілеспрямованість - вольова спрямованість ревізорського мислення на розв'язання певного завдання, здатність тривалий час тримати його у відомості, а також послідовно, планомірно думати над його розв'язанням.

11. Гнучкість - вміння ревізора розглядати явища з різних точок зору, встановлювати їх залежність і зв'язки; перебудовувати на ходу власну Дальність і змінювати прийняті рішення відповідно до нової ситуації:

Отже, контроль - це і наука, і мистецтво. Міра, якою ревізор пізнав цю науку, оволодів цим мистецтвом і є, передусім, основою його кваліфікації.

### **8.3. Загальна характеристика професії ревізора**

Спочатку наведемо визначення поняття "ревізор". *Ревізор* - це спеціаліст, який має ревізійні знання, причому не загальні відомості з бухгалтерського обліку і економіки, а професійні, тобто фундаментальні та спеціалізовані знання.

Фундаментальними називають, знання, що дають розуміння внутрішніх закономірностей діяльності підприємств. Вони складаються з твердих знань усіх важливих економіко-правових понять і категорій.

Спеціалізованими називають конкретні ревізійні знання, що використовуються для потреб того чи іншого виду ревізійної роботи.

Отже, ревізор - це спеціаліст, який використовує свої знання на практиці; тобто має навички щодо складання ревізійних документів, виконання всіх дій та операцій із застосуванням необхідних засобів і способів у ревізійному процесі, які належать до його професійної компетенції.

Розглянемо основні характеристики ревізійної професії: - це гуманна професія, тобто спрямована, насамперед, на забезпечення контролю діяльності підприємств;

- це соціально значуща професія, тому що пов'язана з державою і діяльністю підприємств, важливими соціальними явищами; при цьому ревізори часто мають значні владні повноваження;
- це високоінтелектуальна професія, оскільки повинна охоплювати різноманітні сфери життя суспільства з урахуванням складних заплутаних фінансово-господарських проблем;
- це точна професія, тобто вона є діяльністю, яка спирається на конкретні юридичні факти при точному дотриманні законодавства для отримання

конкретного результату;

- ця професія має організований характер, тому що завдання ревизора полягає в організації ревізійного процесу, виконання обов'язків, використання прав;
- ця професія має велику свободу і самостійність, оскільки без них неможливо вирішити складні нестандартні ситуації, які виникають у діяльності ревизора, але ця свобода повинна перебувати в межах закону;
- це відповідальна робота, оскільки завжди пов'язана з юридичними та фізичними особами, і помилки виключає.

Поняття ревізійної професії застосовується незалежно від того, яку конкретну роботу виконує ревизор; воно дає змогу охарактеризувати всі важливі якості професії ревизора. Разом з тим види ревізійної роботи відрізняються за змістом, конкретними функціями, професійними якостями. Тому від професії ревизора необхідно відрізнити спеціальності, з яких вона може складатись. Основні ревизорські спеціальності - ревизор-бухгалтер, ревизор-економіст, ревизор-технолог, ревизор-інвентаризатор тощо.

Спеціалізація - важлива гарантія якісної ревізії, яка створює можливість, по-перше, правильно і кваліфіковано вирішувати ревізійні питання, по-друге, перевіряти з різних сторін обґрунтованість ревізійних рішень.

#### **8.4. Престиж ревизора**

Права і обов'язки ревизора є важливим елементом, що характеризує його соціальний статус. Більшість умов престижу ревизора гарантують йому суспільство і держава. Проте і людина повинна робити все, що від неї залежить, для підтримання цього престижу на належному рівні. Це означає, соціальний статус ревизора, його престиж пов'язаний з тією роллю і положенням контролю, які відводяться йому в державному устрої. Він характеризується соціальною та економічною значимістю, з особливостями функціонування ревізійних органів у порівнянні з іншими органами, що здійснюють контрольну діяльність. Крім того, престиж (авторитет) ревизора визначається його соціальною роллю як посадової особи, яка виступає від імені державного органу і одночасно громадянина, що володіє сукупністю визначених прав і обов'язків перед суспільством. Щодо професії ревизора престиж означає вплив, повагу, якими користується особа, яка здійснює контрольну діяльність.

Основними умовами, що сприяють зростанню престижу ревизора, є: а) єдність системи контролю та функції контролю, як особливого виду державної і громадської діяльності; б) особливе положення контрольного-ревізійного органу - незалежного і підпорядкованого тільки відповідно до закону визначеному органу державної влади; в) спрямованість ревізійної діяльності на охорону національного багатства, виявлення і попередження крадіжок, безгосподарності і марнотратства. Це сприяє тому, що громадяни оцінюють можливість і корисність ревізійної діяльності особисто для себе і всіх членів суспільства.

Громадська думка засуджує порушення ревизором норм моралі значно суворіше, ніж особами інших професій. Пояснюється це передусім тим, що в ревизорах бачать людей, соціальна значимість професії яких полягає в справі

збереження народного надбання і боротьби з розкраданнями, зловживаннями і безгосподарністю. Освіта, досвід і майстерність спеціаліста-ревізора лише тоді вважаються дійсно цінними, коли вони поєднуються з його глибокою моральною зрілістю. Той, хто збирається стати ревізором, передусім повинен мати уявлення про професійну і громадянську честь.

До умов, які сприяють підвищенню престижу професії ревізора, відносять також рівень професійної підготовки. Ревізор повинен робити ставку не тільки на свої власні сили, але головним чином на свідому і активну допомогу працівників підприємства, яке ревізується.

### **8.5. Етика ревізора**

Професійна етика - це історично складена сукупність моральних норм, звичаїв і правил, що характеризують поведінку людей визначених професій. Вона існує лише в тих видах діяльності, які носять постійний характер, мають свої традиції, елементи морально-психологічного плану, що склалися, цим вимогам цілком відповідає і ревізійна діяльність.

Наука про господарський контроль формує ряд положень, що вимагають особливих, підвищених вимог до моральних якостей контролерів. Ревізійна етика закріплює і відображає в практичному плані високий ступінь регламентації багатьох сторін моральної діяльності ревізорів. Значна частина етичних положень знаходить правове закріплення в інструкціях, положеннях і рекомендаціях з організації і здійснення ревізій.

Ревізійна етика як система спеціальних знань про мораль ревізора вивчає область свідомості і поведінки ревізорів, моральних відносин і закономірностей їх формування. Професійна зрілість ревізора характеризується не тільки визначеною сумою знань, вмінь і навичок, але включає і відповідний рівень морального розвитку особистості, опанування нею моральних вимог своєї професії.

Бухгалтер-ревізор - посадова особа внутрішньовідомчого контролю. На нього покладено проведення ревізії діяльності підприємств.

Перед бухгалтером-ревізором поставлене відповідальне завдання – не тільки виявляти недоліки в діяльності підприємства, але й вміти їх своєчасно усувати.

Головним обов'язком ревізора є проведення детальної ревізії та оформлення її висновків високоякісним актом. Виявляючи факти та відображаючи їх в акті ревізії, ревізор повинен бути принциповим та об'єктивним. Від його оцінки стану справ залежить правильність, конкретність та оперативність рішення керівника організації, що призначила ревізію, за матеріалами ревізії та перевірки. У тих випадках, коли ревізор не згоден з рішеннями за матеріалами його ревізії, він зобов'язаний довести свою думку до відома керівника вищої організації.

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

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

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

Ревізор проводить ревізії за завданням керівника організації у суворій відповідності до чинного законодавства, наказів та інструкцій. Результати проведення ревізії оформлюються спеціальним актом за підписами: перевіряючого, керівника і головного бухгалтера підприємства, на якому відбулася ревізія. За матеріалами ревізії ревізор складає проект висновків пропозицій.

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

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

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

Для вирішення спеціальних та вузькотехнічних питань (визначення фізико-хімічних властивостей товару, якості проектно-технічної документації, виконаних інженерно-технічних робіт тощо) ревізор має право залучати працівників відповідних спеціальностей, спеціалістів-експертів. Це в обов'язковому порядку узгоджується з керівником підприємства.

### ***8.6. Професійна культура ревізора***

*Культура* як історичне явище означає сукупність матеріальних і духовних цінностей, створених і створюваних людством, а також сукупність усіх видів перетворювальної діяльності, за допомогою якої формуються ці цінності. Розвиток культури залежить від змін соціально-економічних формацій і характеризується рівнем оволодіння людством силами природи, а також рівнем розвитку кожної окремої людини і людства в цілому. Разом з тим культура має певну самостійність щодо змін своєї матеріальної основи. Така самостійність виявляється у спадкоємності та взаємодії культур різних народів.



Поняття "професійної культури" тісно пов'язане з поняттям "культура праці". Однак вони не ідентичні. Коли йдеться про будь-яку працю, у тому ; числі некваліфіковану, повсякденну, де не потрібні спеціальні знання, то тут доцільно вживати термін "культура праці". Але це поняття може означати і кваліфіковану працю, пов'язану зі спеціалізацією, професіоналізмом, виробничою діяльністю. Це означає, що культура праці охоплює й професійну культуру, тобто перше поняття ширше, ніж друге.

Професійну діяльність ревізора характеризують такі категорії: професійна орієнтація, професійне самоствердження, професійна майстерність, талант, соціальні почуття, професіоналізм, продуктивна діяльність тощо. Наприклад, професійне самоствердження ревізора не може відокремлюватися від культурного й морального стану суспільства.

Отже, професійна культура ревізора покликана визначити межі поширення моральних норм на службову діяльність; затверджувати загальнолюдські цінності, українські національні традиції та звичаї, теоретично обґрунтувати їх необхідність, сутність та специфіку вияву на практиці, відображати норми службової поведінки працівників, піддавати її критичному ціннісному аналізу, сприяти доцільному вибору тих чи інших правил взаємовідносин та принципів професійної моралі.

*Духовна культура ревізора* - це ступінь засвоєння ревізором норми природного права, оволодіння сукупністю духовних надбань людства у галузі науки, освіти, мистецтва та практична реалізація цих цінностей у його професійній діяльності.

Структурними елементами духовної культури ревізора повинні бути:

- філософське знання законів Всесвіту;
- інтелектуальне осмислення історії людства, народних традицій, релігії, художньої літератури, мистецтва;
- дотримання норм вищої правничої етики;
- використання загальнолюдських цінностей у правовому полі.

Духовну культуру ревізора як сукупність видів культур визначають такі принципи: державність, моральність, інтелектуальність, людяність, глибинність, синтез культурних здобутків людства, безмежність, пріоритет духовного над матеріальним.

Під *національною культурою* ревізора розуміється знання культурно-правової спадщини української нації, прав нації, усвідомлення політико-правової мети української нації, засвоєння культури мовлення та їх впровадження у професійну діяльність. Чинниками національної культури ревізора є державна українська мова, мовлення (слово), режим мовлення та етикет.

*Політична культура* - це система знань про політику, вміння реалізувати ці знання, а також реально втілювати їх у життя. Політичній культурі належить важливе місце у професійній культурі ревізора, оскільки його діяльність стосується таких важливих політичних сфер, як держава і підприємництво.

*Моральна культура ревізора* є результатом становлення власної гармонії між досягнутим максимальним рівнем вищої моральності й активним

використанням моральних норм у контрольно-ревізійній діяльності. Культура поведінки ревізора повинна відповідати його високій моральній свідомості, під якою розуміється не лише службова, а й побутова поведінка. Ревізор завжди і всюди має бути носієм морально-правових норм, виступати творцем нових моральних цінностей у контролі, пропагувати і доводити на власному прикладі, що будувати життя треба за моральними законами.

*Правова культура ревізора* - це знання облікових та економічно-правових теорій, чинного законодавства, вміння і навичок їх реалізувати, а також дотримання правил проведення ревізії.

*Психологічна культура ревізора* – це органічна єдність психологічної освіченості (знань, навичок, прийомів аутотренінгу, саморегуляції тощо), волі, відповідних професійно-психологічних якостей, які здійснюють ефективний вплив на розв'язання правових ситуацій.

Психологічна культура для ревізора має велике практичне значення. Передусім вона визначає його мислення та ділове мовлення, що дає змогу зрозуміти своє місце в суспільстві та серед колег, де можливі зверхність, формальне ставлення до справи. Крім цього, психологічна культура активізує свідомість, розвиває почуття, забезпечує ревізору розумну (обгрунтовану, виважену) дію його волі.

Інтелектуальна культура ревізора - це знання законів логіки, вміння її використовувати у вивченні господарських операцій, здатність ревізора приймати логічно обгрунтовані рішення, забезпечувати їх підтвердження.

## **ТЕМА 9. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОФОРМЛЕННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

*9.1. Матеріали, що узагальнюють результати контрольно-ревізійної роботи*

*9.2. Документи, що узагальнюють ревізорську діяльність*

*9.3. Порядок і техніка оформлення результатів ревізійного процесу*

*9.4. Вимоги до оформлення матеріалів*

*9.5. Висновки ревізора*

*9.6. Аналіз та оцінка матеріалів ревізії*

*9.7. Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання*

*9.8. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності*

### ***9.1. Матеріали, що узагальнюють результати контрольно-ревізійної роботи***

Контроль може здійснюватися різними методами: шляхом проведення ревізії, перевірки, інвентаризації, аналізу господарської діяльності, аудит лабораторного аналізу сировини і матеріалів, контрольного придбання товарів, контрольного обміру виконаних робіт, контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво тощо.

В контролі можуть брати участь, ревізори, економісти, фінансисти, будівельники, енергетики, інспектори тощо. Контроль може здійснювати одна особа або декілька осіб (бригада, група контролерів). Кожен з них може застосовувати певний метод контролю, а також може одноособове оформлювати результати здійсненого контролю або надавати інформацію керівнику групи чи бригади контролерів, який, оформлює матеріали комплексної (загальної) перевірки.

Найпоширенішим методом господарського контролю є ревізія, яка здійснюється шляхом вивчення відповідними фахівцями фактів та документів. Вона може бути одноособовою або комплексною, залежно від цього її результати будуть оформлюватися по-різному.

#### **Перевірка**

Наслідки перевірки оформлюються довідкою відповідних фахівців, доповідною або службовою запискою, протоколами або описами, актом вільної форми або іншими документами залежно від суб'єктів контролю, її здійснюють, та об'єктів, що перевіряються.

Так, наприклад, протокол про бюджетне правопорушення - це документ, яким засвідчується факт недотримання бюджетного процесу його учасниками. Протокол складається посадовими особами Міністерства фінансів України, органів Державного казначейства України, органів державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів, виконавчих органів міських, районних, селищних та сільських рад, які згідно із законодавством уповноважені здійснювати контроль та проводити перевірки дотримання порядку складання, розгляду, затвердження, усунення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету.

Протокол оформлюється на підставі довідок, що складаються за результатами перевірок, проведених відповідно до законодавства, і засвідчують факт бюджетного правопорушення, та матеріалів звітності, за аналізом яких виявлено бюджетні правопорушення У разі складання акту ревізії протокол не оформлюється. Обстеження

Обстеження може - проводитись в ході ревізії або застосовуватись як самостійний метод контролю. Тому результати оформлюються довідкою, актом, а також із застосуванням технічних засобів: фотографування, відео зйомки. Так, наприклад, акт обстеження оформлюється наступним чином (зразки 9.2, 9.3).

Зразок 9.2.

АКТ  
обстеження магазину (філіалу, ларьку) № \_\_\_\_  
від « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_р.

Головним ревізором \_\_\_\_\_ на основі посвідчення № \_\_ від « \_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_ р. в присутності здійснено обстеження торговельного підприємства (ларьку, складу). В результаті обстеження встановлено:

1. Магазин має касові апарати \_\_\_\_\_ шт.  
їх стан \_\_\_\_\_ .
2. При перевірці касових операцій встановлено \_\_\_\_\_
3. Своєчасність надання касової і товарної звітності \_\_\_\_\_
4. Наявність книг скарг і пропозицій (оформлення, своєчасність надання  
відповідей на скарги) \_\_\_\_\_
5. Стан оформлення вітрин, зберігання товарів в торговельному залі і  
складських приміщеннях, тари, протипожежні заходи, охорона \_\_\_\_\_
6. Своєчасність оприбуткування товарів (участь членів бригади), порядок  
обліку товарів на складах, дотримання встановленого порядку оформлення  
наявних надень перевірки документів
7. Дотримання нормативу товарних запасів \_\_\_\_\_
8. Наявність товарів уповільненої реалізації, браку, бою (сума, строк  
зберігання, вимірник) \_\_\_\_\_
9. Дотримання правил торгівлі за новими формами обслуговування
10. Стан основних засобів малоцінного інвентарю, господарських  
матеріалів \_\_\_\_\_
11. Дотримання положення про колективну матеріальну відповідальність,  
строки надання відпусток \_\_\_\_\_
12. Остання інвентаризація – результати \_\_\_\_\_
13. Інші зауваження, виявлені при обстеженні \_\_\_\_\_
14. Пропозиції з усунення недоліків \_\_\_\_\_

Підписи:

Ревізор \_\_\_\_\_

Директор (зав магазином, ларьком, складом)

ІНСПЕКЦІЯ ПРОДЕРЖЕНЕРГОНАГЛЯДУ  
Міністерство палива  
та енергетики України

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Назва споживача \_\_\_\_\_

Відомча належність \_\_\_\_\_

Адреса \_\_\_\_\_

Телефон \_\_\_\_\_

Директор \_\_\_\_\_

### АКТ

Акт складений інспектором енергонагляду \_\_\_\_\_

(прізвище, ім'я, по батькові)

В присутності представника підприємства в особі \_\_\_\_\_

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Про те, що при перевірці підприємства з \_\_\_\_\_

Виявлено: \_\_\_\_\_

Термін виконання: \_\_\_\_\_

### ПРИПИС

На підставі положення про Держенергонагляд енергоінспекція  
відділення енергонагляду рекомендує керівництву \_\_\_\_\_

(назва підприємства, організації)

Усунути виявлені при обстеженні недоліки в зазначені терміни \_\_\_\_\_

Акт склав \_\_\_\_\_

(підпис інспектора держнагляду)

При обстеженні був присутній \_\_\_\_\_

(підпис представника підприємства)

З актом ознайомився головний енергетик \_\_\_\_\_

Головний інженер підприємства \_\_\_\_\_

Аудитор фіксує застосовані ним прийоми і способи перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки в робочих документах. До робочих документів включається інформація, необхідна для правильного проведення та узагальнення результатів аудиту.

Залежно від тривалості взаємовідносин аудитора і підприємства клієнта робочі документи поділяють на:

- постійні - містять інформацію, що стосується аудиту окремих питань, які повторюються з року в рік (копії установчих та реєстраційних документів тощо);
- поточні - містять інформацію, яка стосується аудиту поточних періодів діяльності клієнта (каса, банк, реалізація тощо).

Робочу документацію слід вести своєчасно: до початку, в ході та по завершенню аудиту. До моменту надання аудиторського висновку господарюючому суб'єкту всю робочу документацію необхідно належним чином обробити та оформити, щоб надати йому юридичної сили.

Метою складання аудиторського висновку є надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту, достовірність і неупередженість інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта (зразок 9.4).

Зразок 9.4

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК**  
незалежної аудиторської фірми "РАДА Лтд"  
(Ліцензія серії АБ № 04.06.96 р.) за результатами аудиторської перевірки  
відкритого акціонерного товариства  
**"МІЖНАРОДНИЙ КОМЕРЦІЙНИЙ БАНК"**  
згідно з угодою №8 від 01.06.2001 р.

м. Київ

07.05.2000 р.

Ми перевірили баланс ВАТ "Міжнародний комерційний банк" на 01.01.2002 р., що додається і відповідний звіт про прибутки і збитки, які характеризують зміни фінансового стану за 2001 р. по операціях фінансово-господарської діяльності ВАТ "Міжнародний комерційний банк".

Відповідальність за цю звітність несе керівництво банку. До наших обов'язків входить підтвердження достовірності за даними аудиторської перевірки цієї звітності.

Перевірку здійснено відповідно до нормативів аудиту, що діють в Україні, згідно з і якими ми спланували та провели аудиторську перевірку з метою підтвердження доказів того, що фінансові звіти банку, який перевіряється, не містять суттєвих помилок. Ми перевірили інформацію що підтверджує цифровий матеріал, який покладено в основу звітності.

Під час аудиторської перевірки проаналізовано бухгалтерські принципи, які використовувались банком, розглянуто принципи оцінки матеріальних статей балансу, засновані керівництвом банку і звітності, в цілому. Ми вважаємо, що зібраної під час перевірки інформації достатньо для складання висновку.

Невідповідності, які встановлені під час перевірки, усунуті станом на 13.03.2002 р., і про що свідчать бухгалтерські виписки. Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ банку, що перевіряється, в цілому і не викривлюють його дійсного фінансового становища.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчать про відповідність) здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає вимогам законодавчих 11 нормативних актів

України та НБУ, відділ внутрішнього аудиту банку УІ своїй роботі керується положенням про внутрішній аудит та затвердженим керівництвом банку планом робіт.

Фінансова звітність складена за дійсними обліковими даними і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан на 11.12.200x р. за результатами операцій період з 01.01.0x р. по 31.12.0x р.

Сума оголошеного прибутку з урахуванням коригуючи проволоч склала 1018тис.грн. Місцезнаходження банку: м Київ, Контрактова пл. 4.

Директор аудиторської" фірми "РАДА Лтд" (сертифікат Б № 000236)

Окрім основних видів аудиторських висновків про перевірену фінансову звітність, існують висновки спеціального призначення. Такі висновки складаються за результатами виконання спеціальних аудиторських завдань за ініціативою самого господарюючого суб'єкта або за дорученням інших органів в установленому законом порядку.

#### *Лабораторні аналізи*

Результати цього прийому контролю оформлюються висновком лабораторії, який підписується особами, що проводили аналізи і затверджується печаткою підприємства, якому належить лабораторія. У висновку повинно бути зазначено посилання на підставу проведення лабораторного аналізу.

#### *Контрольне придбання*

Результати контрольного придбання документально оформлюють актом з висвітленням фактів, що мають відношення до справи, подробиць обману покупців. В ході цього оформлення у відповідних осіб вимагають письмове пояснення. До підсумкового документу включають (якщо це доречно) фразу про те, що в ході перевірки маси чи міри нічого не було розлите або розсипано.

#### *Контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт*

Результати контрольного обміру заносяться до відомості перерахунку вартості робіт та до акту контрольного обміру, що попередньо готується на підставі документів за рахунками замовників.

#### *Контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво*

Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво оформлюються проміжним актом, в якому зазначається склад комісії, характеристика сировини і матеріалів, кількість зворотних і кінцевих відходів, нормативні витрати матеріалу та відхилення від норм, фактичний вихід готової продукції, деталей та напівфабрикатів,

#### *Контрольне приймання продукції*

Дослідження операцій на місці оформлюється актом, в якому зазначається склад комісії, що проводила контрольне приймання, підстави для його проведення, загальні результати тощо.

Отримання письмових пояснень і довідок.

## **9.2 Документи, що узагальнюють ревізорську діяльність**

Важливе значення в ревізії мають такі принципи, як раптовість, активність, безперервність, гласність та ін. Але не менш важливу роль для реалізації цих принципів відіграє письмове закріплення дій ревізора.

Письмове оформлення результатів ревізії - одне з найважливіших завдань. Своєчасне і якісне оформлення ревізорських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення ревізії. Документи, що підтверджують виконання ревізором програми ревізії, і вимоги інструкції про техніку її проведення, є засобом фіксації виявлених фактів і правил їх підтвердження.

Оформлення ревізійних документів не можна розглядати як технічний прийом. Процедури проведення ревізії сприяють найбільш повному вивченню сутності письмових фактів, їх змісту і законності. Засоби фіксації результатів ревізії і сутність виявлених ревізією фактів нерозривно пов'язані між собою. Без передбачених інструкцією ревізійних документів немає ревізійного процесу, немає ревізії, а звідси і відсутня їх сутність.

Особливість підтвердження фактів в ревізії полягає в тому, що ревізор на підставі виявлених порушень (відхилень) робить висновки, які слід у встановленому порядку і належним чином закріпити (зафіксувати) в акті ревізії, а речові докази, наприклад, підроблені документи, що збережені та вилучені, додати до акту ревізії. Без цього виявлені в ході ревізії порушення чи зловживання не мають ревізійного підтвердження.

Обов'язкове складання ревізорських документів в ході ревізії необхідне і для тих висновків, до яких приходить ревізор, наприклад, про неповне оприбуткування грошей в касі, недостачу основних засобів на підприємстві тощо. Без відповідних документів не можна сформулювати висновки з будь-якого факту, встановленого ревізією.

Матеріали ревізії за змістом інформації про законність та ефективність діяльності обревізованих підприємств мають значення первинних або похідних джерел підтвердження виявлених фактів порушення. До *первинних* ревізорських документів відносяться такі, які фіксують встановлений факт, подію, явище на момент їх виявлення, а до *похідних* - за основу яких беруться дані, що містяться в інших документах.

Практикою вироблено багато ревізорських документів - близько 50 різних найменувань, які умовно можна поділити на основні (обов'язкові) і допоміжні.

До *основних* ревізорських документів відносять такі, що складаються в ході кожної-ревізії і містять інформацію про всі питання, що перевіряються, фіксують і закріплюють виконані ревізорські дії і підтвердження, відображають рух матеріалів ревізії. Основні ревізорські документи наведені нижче.

*Плани, завдання і програма ревізії* - документи, що складаються в ході підготовки і проведення ревізії та визначають коло діяльності ревізора (програма комплексної ревізії господарської діяльності, план проведення комплексної ревізії, оперативний план проведення інвентаризацій).

*Акти* - документи ревізорського оформлення, в яких посадова особа, що проводить ревізію, фіксує порядок і результати ревізійних дій. У зв'язку з



виконанням багатьох контрольних процедур в ревізійній практиці складається більше 10 різних актів. В залежності від характеру таких дій акти поділяються на:

*Основний акт ревізії* – найважливіший документ, що узагальнює результати ревізії. В ньому фіксується стан господарської діяльності підприємства, відображаються виявлені недоліки та порушення діючих законів, положень, інструкцій, випадки зловживань, крадіжок і недостач, а також і позитивні сторони його роботи, застосування прогресивних прийомів і методів організації виробництва, праці тощо. Різновидом основного акту ревізії є акт комплексної ревізії. Його складають у тому випадку, якщо в ревізії брали участь відповідні спеціалісти.

*Часткові (проміжні) акти ревізії* - це документи, якими оформлюють результати інвентаризації грошових коштів, запасів, а також взаємної звірки розрахунків з покупцями та постачальниками, різними дебіторами та кредитором. В них відображають виявлені недостачі, розкрадання або розбіжності в розрахунках після дослідження документів, бухгалтерських записів і проведення зустрічних перевірок. В часткових актах слід відобразити пояснення посадових осіб, відповідальних за ділянку роботи, що перевірялась. Часткові акти підписують ревізор, бухгалтер і матеріально відповідальна особа. Форма таких актів залежить від характеру операцій і питань, що перевіряються. Зафіксовані в проміжному акті порушення, зловживання стисло викладаються у загальному акті ревізії, а проміжний акт розглядається як документ, що їх підтверджує.

*Разові акти ревізії* – документи, в яких відображають результати дослідження документів і операцій, проведених експериментів, а також окремі факти порушень та зловживань, які не знайшли відображення в часткових актах ревізії.

*Інвентаризаційні описи* - це документи, що складаються в момент проведення інвентаризації і підтверджують фактичну наявність активів на певну дату та інших об'єктів, що підлягають інвентаризації. Інвентаризаційні описи оформлюються інвентаризаційною комісією за встановленими формами. Форми інвентаризаційних описів різноманітні у зв'язку з тим, що об'єкти, які в них записуються, мають неоднакову характеристику.

*Пояснення* - письмовий документ, складений відповідальними особами на вимогу ревізора у виправдання або підтвердження фактів, що перевіряються. Пояснення також складаються, коли матеріально відповідальна особа відмовляється підписати акт ревізії.

*Обов'язкові вказівки ревізора* - це документ, який складається ревізором з метою усунення причин і умов, що сприяють виникненню господарських порушень.

*Висновки ревізора* - це документ, який завершує ревізійний процес складанням висновку про встановлені ревізією факти. В них підводяться підсумки ревізії, викладається сутність виявлених фактів і формулюються причини їх виникнення. Висновки складаються ревізором, який проводив ревізію, і підлягають обов'язковому затвердженню керівником ревізійного

органу. Законодавчо не передбачено складання висновків ревізора, однак практика свідчить про їх необхідність.

*Рішення за матеріалами ревізії* - це основний документ органу, що призначив ревізію, який зобов'язаний в 20-денний строк вжити заходи щодо усунення порушень, виявлених ревізією; і притягнути до відповідальності винних осіб.

*Рішення ревізійного органу* - це документ, який складається з метою усунення порушень, виявлених ревізією, притягнення винних осіб до відповідальності або використання на інших підприємствах позитивного досвіду роботи, виявленого в процесі ревізії.

Накопичувальні відомості (описи) ревізора - це документи, які накопичують встановлені факти невірних та протизаконних витрачання засобів, порушення фінансової і штатної дисципліни, недоліки в організації бухгалтерського обліку та складанні звітності, інші порушення, якщо вони не були оформлені частковими або разовими актами ревізії.

Однорідні за характером та часто повторювані порушення групуються у відомостях порушень, які можуть складатись за видами порушень і за об'єктом вивчення.

Результати зустрічної перевірки оформлюються актом, в якому відображаються розбіжності, встановлені за кожною партією окремо, з посиланням на відповідні документи та причини, зазначаються особи, які винні в оформленні фіктивних документів, а також вартість цих матеріалів.

Для виявлення реальної, простроченої, спірної, претензійної та безнадійної дебіторської заборгованості на дату останнього балансу можна рекомендувати складання відомості, що охоплює балансові рахунки № 36, 37 (зразок 9.5).

Зразок 9.5

### ВІДОМІСТЬ

дебіторської заборгованості станом  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. (тис. грн.)

Назва дебіторів	Сума	Дата виникнення заборгованості	За що	Заходи, прийняті щодо стягнення заборгованості

Підсумкові дані цієї відомості в узагальненому вигляді відображаються в акті ревізії із зазначенням конкретних фактів, що спричинили виникнення ненормальної дебіторської заборгованості, та винних у цьому осіб.

*Довідки спеціалістів, які брали участь у ревізії*, складаються у разі залучення до ревізії сторонніх осіб-спеціалістів з окремих питань.

Фотознімки виступають документами в деяких випадках, наприклад, при виявленні фактів безгосподарності зберігання обладнання, техніки та іншого

майна, причому фотознімок повинен відображати факт безгосподарності та осіб, які беруть участь у перевірці.

*Таблиці, розрахунки, схеми* - документи, які складає ревізор в обґрунтування перевірених ним фактів, подій, явищ.

За допомогою таблиць оформлюють результати хронологічного (поопераційного) аналізу однорідних операцій, контрольного порівняння тощо. Правильність списання природного убутку оформлюють розрахунками, розміщення матеріалів - схемою тощо.

*Допоміжними* називають ті види документів, які залежно від конкретних обставин, виявлених фактів порушень і зібраних в ході ревізії матеріалів не обов'язково складаються по кожній ревізії. Допоміжні документи сприяють прийняттю правильних рішень ревізором і органом, який призначив ревізію, забезпеченню прав учасників ревізійного процесу, виконанню ними своїх обов'язків, своєчасному і належному виконанню ревізійних дій, збереженню речових доказів. Вони, як обов'язкові, також важливі і повинні складатись з урахуванням конкретних обставин.

До допоміжних документів відносять наступні.

*Розписка* - документ, який складається в довільній формі посадовою або матеріально відповідальною особою і додається до матеріалів ревізії, з метою уникнення непорозумінь.

*Зобов'язання* - документ, що надається особою, яка заподіяла шкоду, ревізору або адміністрації підприємства про добровільне погашення боргу або шкоди.

*Окреме доручення* - документ, на підставі якого ревізор в період проведення ревізії доручає іншому ревізійному органу виконати необхідні ревізійні дії, а також просить надати йому допомогу в проведенні окремих ревізійних дій.

*Письмове повідомлення* - документ, що складається ревізором для виклику зацікавлених осіб для участі їх в інвентаризації, обстеженні, експерименті, ревізії.

*Лист про вимогу пояснень* - документ, який відправляється ревізором відповідним особам з вимогою надати із зазначених питань у визначений строк письмове пояснення.

*Претензії, позовні заяви* - документи, що складаються ревізійним органом з метою надання допомоги з відшкодування збитків підприємству, на якому була проведена ревізія.

*Скарга на рішення за матеріалами ревізії* - це документ, який виходить від зацікавлених в результаті ревізії осіб, або самого ревізора, внаслідок незгоди з прийнятим рішенням за результатами ревізії.

У вигляді робочого документу повинні бути оформлені всі суттєві питання, пов'язані з вивченням системи комп'ютерної обробки даних та дії ревізора по вивченню цієї системи.

Ревізор в робочій документації повинен відобразити оцінку можливостей використання програмного забезпечення, специфіка якого може суттєво вплинути на обсяг необхідних ревізійних процедур.

При проведенні ревізії в умовах автоматизованої обробки облікової інформації ревізорам до індивідуальних завдань рекомендується включати питання з перевірки програми, правильності обробки інформації тощо. Дані цих перевірок повинні знайти відображення у відповідних розділах акту ревізії.

### **9.3. Порядок і техніка оформлення результатів ревізійного процесу**

Оформлення та використання результатів ревізії важливий етап ревізійної діяльності.

Одним з найважливіших і найсуттєвіших документів ревізії є її акт. Він складається в усіх випадках виявлення порушень чинних законодавчих і нормативних актів, зловживань і приписок, серйозних недоліків у веденні обліку і звітності, коли державі завдано збитки тощо - тобто за наслідками заподіяної шкоди. Якщо ж недоліків в роботі підприємства не виявлено, то складається довідка. Довідка про результати перевірки повинна містити перелік обов'язкових реквізитів, таких, як: дата складання довідки; назва підприємства, що перевіряється; ідентифікаційний код; перелік органів, представники яких брали участь у перевірці, із зазначенням їх прізвищ, імен, по батькові, посад і спеціальних відомостей про посадових осіб підприємства, яке перевіряється; дані про реєстрацію платника податків в органах державної влади і в податкових органах; інформація про юридичне і фактичне місцезнаходження підприємства. Крім того, у довідці зазначається спосіб проведення, перевірки за ступенем охоплення нею первинних документів (суцільний або вибірковий), а також інформація про те, що в ході перевірки не виявлено фактів порушення встановленого порядку обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів. Довідка підписується працівниками контролюючого органу і посадовими особами підприємства.

Всі факти в акті ревізії викладаються таким чином, щоб по кожному з них можна було мати документально підтвержені відповіді на наступні запитання (див. зразок 9.):

- що порушено (інструкція, стандарт, наказ, постанова тощо посиланням на пункт, параграф і зміст порушення);
- хто порушив (із зазначенням посадових або матеріально відповідальних осіб);
- час порушення (дата або період здійснення порушень, або зловживання);
- спосіб порушення;
- чим викликано порушення (причини і умови, які сприяли порушенню);
- розмір нанесеного збитку.

## Схема опису виявлення фактів порушень а акті ревізії

Факт порушення	Послідовність опису в акті ревізії	
Недостача готівки в касі в сумі 270 грн.	Що порушено?	- порушено п. 31 Положення про ведення касових операцій. Не забезпечено збереженість грошових коштів на підприємстві
	Хто порушив?	- касир М.А. Мішина
	Коли порушено?	- недостач виникла за період з 1 лютого по 1 жовтня 2007 р.
	Як порушено?	- порушено п. 36 Положення про ведення касових операцій, інвентаризація касової готівки за період з лютого по жовтень 2007р. не проводилась
	Що спричинило порушення?	- відсутність контролю з боку головного бухгалтера за роботою касира
	Які наслідки порушення?	- підприємству завдано збитків в сумі 270 грн
	Скільки погашено збитку під час ревізії?	- 270 грн.
	Які недоліки усунуто під час ревізії?	- касира М.А. Мішину звільнено із займаної посади, головного бухгалтера С.Ч. Сич притягнуто до дисциплінарної відповідальності

Ревізор підприємства ВАТ "Ілона"

\_\_\_\_\_

(підпис)

Сас О.О:

За об'єктивність і правдивість фактів, що наводяться в акті, за точність кожної цифри ревізор несе відповідальність у встановленому законодавством порядку.

За змістом акту можна судити не тільки про результати ревізії, але й про якість роботи самого ревізора. Акт ревізії не тільки є способом відображення недоліків, порушень та зловживань, але й важливим документом, на підставі якого вищі органи дають оцінку роботи підприємства, на якому проведено ревізію, роблять висновки про діяльність його відповідальних осіб і розробляють препозиції щодо покращання діяльності підприємства.

Побудову основного акту ревізії доцільно здійснювати відповідно до програми ревізії, найкраще розробити акт за наступною структурою і послідовністю викладення матеріалів дослідження (див. зразок 9.7).

## АКТ

*Ревізії господарської діяльності*

---

(назва підприємства)

від "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_\_р.

м. Тернопіль

Розділ I. Загальна (вступна) частина.

Розділ II. Ревізія перевірки виконання прийнятих рішень за матеріалами попередніх ревізій.

Розділ III. Ревізія виконання основних показників діяльності підприємства.

Розділ IV. Результати вивчення документів господарських операцій підприємства. 1. Ревізія виробничих операцій, накладних витрат та собівартості. 2. Ревізія витрачання фонду заробітної плати та розрахунків з робітниками і службовцями.

3. Ревізія постачальницьких операцій та операцій з матеріальними активами.

4. Ревізія збутової діяльності та руху запасів.

5. Ревізія грошових коштів, розрахунків та інших активів

6. Ревізія операцій з довгостроковими та поточними зобов'язаннями.

7. Ревізія фінансової діяльності та результатів.

8. Ревізія операцій з необоротними активами та фінансовими інвестиціями.

9. Ревізія операцій з власним капіталом і забезпеченням зобов'язань Розділ

V. Результати перевірки заходів з усунення крадіжок та марнотратства. Розділ VI Результати перевірки стану обліку та звітності.

Розділ VII. Результати перевірки виконання спеціальних завдань.

Додатки до акту ревізії.

Ревізор

---

(підпис)

Директор

---

(підпис)

Головний бухгалтер

---

(підпис)

*Розділ I* Вступна частина. Містить загальні дані, необхідні для осіб, які користуються актом. Тут зазначаються найменування і підпорядкованість підприємства, що ревізується, склад ревізійної групи (бригади), на підставі якого документу проведена ревізія, за який період, прізвище та ініціали керівника та головного бухгалтера підприємства, що ревізується, тривалість їх роботи, на яких ділянках діяльності підприємства проведено Суцільну перевірку документів і операцій, а на яких - вибіркова, ким і за який період проведено попередню ревізію.

Порядок оформлення вступної частини акту наведено нижче (див. зразок 9.8).

Зразок 9.8

### АКТ

Комплексної ревізії господарської діяльності \_\_\_\_\_  
(назва підприємства)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. м. Тернопіль

Ревізійною бригадою у складі \_\_\_\_\_  
(ППП керівника і членів ревізійної бригади)

проведено комплексну ревізію діяльності за період з «\_\_» \_\_\_\_\_ 200 р.  
по «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

#### **Підстави для проведення ревізії**

Наказ № \_\_\_\_ від «\_\_\_» 200\_\_ р. та програма проведення ревізії,  
затверджена \_\_\_\_\_  
(ким, коли)

Особи, відповідальні з діяльність підприємства Ревізія проводилась з  
участю осіб, відповідальних за діяльність підприємства.

Директор \_\_\_\_\_, який працює  
(прізвище, ім'я, по батькові)

З «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. до «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_, який працює  
(прізвище, ім'я, по батькові)

З «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. до «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Ревізію розпочато «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Ревізію закінчено «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

*Розділ II* Висвітлюються результати перевірки виконання вказівок та пропозицій по матеріалах попередньої ревізії. Тут наводяться факти невиконання пропозицій за результатами попередньої ревізії із зазначенням, з чиєї вини та за яких причин це було допущено.

*Розділ III.* Викладається коротка характеристика результатів виконання 1 основних показників бізнес-плану. Перевірка не повинна обмежуватися встановленням фактичного виконання планових показників, а повинна супроводжуватися поглибленим вивченням підсумків роботи та встановленням

причин, що призвели до тих чи інших недоліків в роботі, і порушень та зловживань.

*Розділ IV.* Відображаються результати перевірки документів та операцій за їх видами: виробничі, постачальницько-збутові, грошові, Щ розрахункові тощо. Першими описують найбільш значні, характерні факти порушень та зловживань. В кожній частині цього розділу акта ревізії викладаються результати перевірки у матеріально відповідальних осіб. Такі перевірки оформлюють проміжними актами.

*Розділ V.* Зазначаються недоліки в роботі підприємства, що ревізується, пов'язані з марнотратством, крадіжками та недостачами. Тут конкретно з наводиться суть виявлених недоліків: незадовільний підбір кадрів матеріально відповідальних працівників; відсутність контролю за їх роботою, недотримання термінів та порядку контрольних інвентаризацій; несвоєчасне відшкодування шкоди, спричиненої розтратами, крадіжками; незадовільна організація охорони та пропускної системи тощо.

*Розділ VI.* Описуються відхилення від нормального стану обліку, і порушення встановлених правил обліку та діючих стандартів, факти недоброякісності документів та звітності тощо, але акт не нагромаджується детальним описом організації та ведення обліку.

*Розділ VII.* Викладаються результати перевірки спеціального завдання ревізора.

Акт повинен відображати недоліки, порушення та зловживання, виявлені ревізією. Позитивні сторони та досягнення в роботі підприємства, яке ревізується, що заслуговують поширення, доцільно висвітлювати в окремих доповідних записках на ім'я керівника організації, що проводить ревізію.

Підписують акт керівник ревізійної групи (ревізор), керівник та головний бухгалтер підприємства, відомства, що перевіряється.

Акт централізованої бухгалтерії, яка обслуговує ряд бюджетних установ, підписується керівником ревізійної групи, керівником органу, при якому створено централізовану бухгалтерію, та головним бухгалтером. До підписання акту ревізії з його змістом повинні бути ознайомлені керівники установ, у фінансовій діяльності яких виявлено недоліки та порушення фінансової дисципліни, що вони повинні засвідчити підписами та дати пояснення окремо по кожному з виявлених недоліків і порушень.

Кінцевою датою написання акту, як правило, є останній робочий день проведення ревізії (перевірки), зазначений у посвідченні на її проведення. У зв'язку з можливими затримками в підписанні акту ревізії слід письмово оформити передачу акту на підпис керівникові підприємства, що ревізується, який у такому випадку буде нести відповідальність за порушення встановленого терміну його підписання.

Акт ревізії може бути переданий ревізором на підпис службовою запискою приблизно наступного змісту (зразок 9.9).



Керівнику \_\_\_\_\_  
(назва підприємства, що ревізується)

### СЛУЖБОВА ЗАПИСКА

\_\_\_\_\_ (прізвище, ініціали)

Направляю при цьому два примірники акту ревізії, що проведена мною в підпорядкованому Вам підприємств і прошу оформити їх підписами згідно \_\_\_\_\_

(постанова, інструкція тощо та дата їх прийняття)

і в термін, встановлений \_\_\_\_\_ (назва інстанції)

Якщо по акту будуть заперечення, прошу надати їх у письмовій формі одночасно з підписаним актом ревізії не пізніше трьох днів з цієї дати.

Ст. ревізор \_\_\_\_\_ К. С. Мех  
(підпис)

Службова записка передається під розписку керівнику або головному бухгалтеру підприємства, що ревізується, на другому примірнику.

Загальний акт підписується особами, які брали участь у проведенні ревізії, а також керівником та головним бухгалтером об'єкта, що ревізувався. Останні не можуть відмовитися від підписання акту. Якщо ж виникають будь-які незгодження (заперечення чи зауваження), керівник, головний бухгалтер або інші особи, які підписують акт, в день його передачі підписують його з відповідними застереженнями перед своїми підписами, передаючи його ревізоріві, або ж надсилають керівнику організації, яка проводила ревізію, мотивуючи заперечення і пояснення з приводу всіх зазначених в акті помилок та неточностей.

Не пізніше п'яти робочих днів з дня підписання акту головний бухгалтер або директор повинні подати органам КРУ з приводу зауважень письмові пояснення чи заперечення. Якщо протягом цього терміну пояснення чи зауваження не надійдуть, то контрольно-ревізійний підрозділ має право здійснити відповідні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії або перевірки (передати матеріали до правоохоронних органів, винести рішення про фінансові санкції та адміністративні штрафи тощо).

Всі суперечності по акту дозволяється вирішувати та уточнювати на місці ревізії. Обґрунтовані заперечення та зауваження повинні бути враховані ревізором. У відповідних випадках вносяться належні поправки до акту ревізії.

Якщо до друку акту посадовими особами подано пояснення, які докорінно змінюють зміст виявлених порушень, то ревізор зобов'язаний внести їх до акту, але за умови документального підтвердження таких пояснень або заяв наслідками перевірки.

Після підписання акту ревізії ревізор готує проект обов'язкових вказівок щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів.

Матеріали ревізії (перевірки) після підписання акту ревізії (перевірки) розглядаються та приймаються від ревізорів керівником відповідного підрозділу, контрольно-ревізійної служби. У разі необхідності може бути призначено повтору ревізію (перевірку).

#### ***9.4. Вимоги до оформлення матеріалів ревізії***

Законодавством України передбачено основні вимоги щодо оформлення акту ревізії, зокрема, повинна дотримуватись об'єктивність, зрозумілість і вичерпність опису виявлених актів і даних; не допускається включення до акту ревізії різного роду висновків, пропозицій та непідтверджених даних про діяльність об'єкту, що ревізується.

Акт ревізії готується і пишеться не для ревізорів та, в більшості випадків, не для фахівців, а його читають керівники різних рівнів, працівники правоохоронних органів, матеріально відповідальні особи та інші зацікавлені в результатах ревізії особи. Тому правильне тлумачення фактів, які викладаються в акті ревізії, має велике значення.

У загальному вигляді вимоги, які пред'являються до складання ревізорських документів, можна сформулювати так:

а) відповідність ревізорського документа тому нормативному акту, яким передбачено його складання, як за назвою і формою, так і за змістом;

б) логічність, стислість і зрозумілість ревізорського документа. Всі питання в документі повинні викладатися послідовно, так, щоб кожне нове речення впливало з попереднього або було логічно пов'язане з ним, щоб не зустрічались несподівані документи, висновки, які не відповідають тексту. В документі необхідно уникати зайвих слів;

в) чіткість тексту і однозначність суджень забезпечать одноманітність розуміння змісту документа;

г) грамотність і культура оформлення ревізорського документа. Документ повинен бути написаний грамотно не тільки в загальноприйнятому розумінні з дотриманням правил граматики і синтаксису, але й економічно і юридично грамотно, тобто відповідно до сучасних досягнень обліку, фінансів, статистики, економіки і права. Виявлені порушення описуються в акті ревізії просто, дохідливо, без зайвого застосування спеціальної; термінології. Неприпустимим є вживання таких виразів, як "недбалість", "дільці" тощо, скорочення слів, наприклад, замість "дебет рахунку" писати "Д-т рахунку", замість "прибутковий касовий ордер" - "ПКО" і т.д. Якість документа визначається також тим, наскільки розбірливо і акуратно він і написаний, правильно і впорядковано розміщений в ньому текст.

Формулювання в акті повинні мати лаконічний характер і бути тактовними. Не потрібно вживати терміни, які носять характер юридичної і кваліфікації дій посадових осіб: "розтрата", "привласнення", "злочин", "зловживання", "антидержавна практика", "злочинна діяльність", "халатність",

"винний", "привласнення", "допущено навмисне", "безгосподарність", "злочин", "зловживання", "розкрав кошти", "сфабрикував", "шахрай". Адже винність у привласненні, зловживанні може бути встановлена тільки судом.

В акті ревізії ревізори не повинні кваліфікувати, оцінювати дії окремих посадових осіб, зокрема, "розкрав кошти", "привласнив державне майно", "сфабрикував", "злочинець", "шахрай" тощо.

Подібний стиль викладення акту ревізії є неправильним, так як заздалегідь передбачає кваліфікацію протизаконних дій, перешкоджає оформленню матеріалів ревізії та прийняттю рішень по них. Необхідно пам'ятати, що оцінку дій винних осіб дає орган підприємства, на якому проводилась ревізія, а також правоохоронні органи. Ревізор, посилаючись на відповідні документи, в акті повинен зафіксувати лише факти, на підставі яких можна було б зробити відповідні висновки.

При написанні акту ревізор повинен користуватися наступною термінологією: "недостача", "лишок", "перевитрата", матеріальна шкода", із зазначенням "їх розмірів і обставин, за яких вони виникли; "порушення закону, наказу, інструкції", з поясненням, який пункт або стаття закону, наказу, інструкції порушено.

*Недостача* - це невідповідність фактичної наявності активів даним бухгалтерського обліку, що може виникнути через природний убуток, помилки, допущені працівником або обліковим апаратом, а також в результаті привласнення працівником довірених йому активів. Ревізор повинен з'ясувати причини недостачі, встановити осіб, винних в її утворенні, та застосувати заходи щодо покриття нанесеної шкоди. За недостачу довірених працівнику активів (понад встановлених граничних норм втрат) передбачено матеріальну відповідальність.

*Лишок* - перевищення фактичної наявності грошових коштів, матеріальних запасів у порівнянні з бухгалтерським обліком.

*Перевитрата* – перевищення витрачання грошових коштів і матеріальних витрат у порівнянні з встановленим планом (нормативом). Перевитрати збільшують витрати виробництва та собівартість продукції і визначаються співставленням планових (нормативних) і звітних даних.

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

Акт повинен бути чисто та чітко написаний чорнилами або віддрукований. Будь-які помарки та необумовлені виправлення не допускаються.

В актах ревізії діяльності суб'єктів підприємництва, складених контролюючими органами, перевіряючі допускають такі недоліки:

- не посилаються на методи, якими користувались при перевірці, не відображають послідовно, якими способами та прийомами були виявлені результати перевірки даних бухгалтерського обліку;
- відривають окремі документи від бухгалтерського обліку всіх операцій фінансово-господарської діяльності, односторонньо висвітлюють

окремі елементи зловживань;

- не дають цифрової аргументації даним бухгалтерського обліку;
- підбирають матеріал не в повному обсязі з фактів зловживання, а тільки окремі документи, відриваючи їх від даних бухгалтерських реєстрів;
- викладають дані, які не мають документального відображення в бухгалтерському обліку;
- не складають конкретних висновків з фактів зловживання;
- описують дані, які не мають відношення до виявленого факту порушення;
- поверхово використовують методи, прийоми та способи перевірки даних бухгалтерського обліку;
- не в повному обсязі виконують свої функції, а саме: не проводять інвентаризації запасів, в той час як це є основою при встановленні фактів недостач та лишків, а також при приховуванні прибутків від оподаткування;
- не звертають увагу керівників підприємств, що ревізуються, на необхідність того, щоб дані бухгалтерського обліку відповідали чинному законодавству.

У зв'язку з такими недоліками актів ревізій значно збільшуються строки проведення слідства та судово-бухгалтерської експертизи, марно витрачаються державні кошти.

Для того, щоб акт перевірки був доброякісним, аргументованим, послідовним, доступним працівникам правоохоронних органів необхідно:

- описувати методи перевірки тієї чи іншої групи документів;
- проводити при необхідності інвентаризацію фактичних залишків запасів;
- використовувати ті методи бухгалтерського обліку, які прийняті на об'єкті, що ревізується;
- проводити аналіз даних бухгалтерського обліку в цілому, рекомендувати вносити коригування даних бухгалтерського обліку,
- наводити в порівняльних таблицях дані бухгалтерського обліку підприємства, що ревізується, з даними, які отримані при перевірці;
- розрахунки, наведені в порівняльних таблицях, необхідно підтвердити нормативними документами;
- робити висновки тільки при встановленні розходжень між обліковими даними і даними перевірки.
- З метою усунення зазначених недоліків та покращення якості ревізійних матеріалів необхідно:
- викладені в акті ревізії порушення підтверджувати тільки справжніми документами або належно оформленими виписками з цих документів, а також їх копіями;
- неправильне зберігання майна, техніки, незадовільний стан будівель, території підприємства підтверджувати фотознімками, підписаними відповідними робітниками підприємства, що ревізується;

- до актів ревізій додавати протизаконні розпорядження, записки на протизаконний відпуск та отримання запасів;
- довідки, які характеризують ділянку, що перевіряється, повинні підписувати керівники підприємств і ті особи, у підпорядкуванні яких знаходяться джерела, що стали підставою для складання довідки;
- порушення, які не можна підтвердити документами, підтверджувати проміжним актом;
- щоденно обробляти, формулювати та записувати виявлені факти порушень, недоліків та зловживань;
- в акті ревізії вказувати способи виявлення недочетів, лишків, псування та безгосподарності, а також думки відповідальних за порушення осіб, а у висновках - точку зору ревізора з цих фактів;
- в актах більш чітко класифікувати причини виявлених порушень та вказати осіб, які з позиції бухгалтерського обліку відповідають за це;
- матеріали ревізії оформлювати в ході підготовки до і в процесі ревізії; застосовувати друковані форми - бланки, що сприяє більш повному і точному дотриманню порядку проведення ревізій (друковані тексти роз'яснюють права і обов'язки різних осіб, які приймають участь в ревізії, дають можливість дотримуватися послідовності ревізорських дій), спрощує і прискорює процес ревізії.

### **9.5. Висновки ревізора**

За результатами ревізії керівник ревізійної групи розробляє висновки і пропозиції. Висновки повинні ґрунтуватися тільки на фактах, що викладені в акті про проведення ревізії, а пропозиції виходити з цих висновків.

Якщо в акті ревізії описуються лише факти виявлених порушень, то у висновках ревізора - його думка, сформована на всебічно проаналізованих фактах, судження про існуючі зв'язки між фактами, їх ревізорська оцінка. Саме думка, судження та оцінка фактів ревізором на підставі спеціальних бухгалтерських та ревізорських знань мають суттєве значення. Висновки, ревізор складає самостійно, без будь-якого втручання і підписує їх тільки він. Однак висновки, за які ревізор несе відповідальність, як посадова особа, повинен затверджувати керівник ревізійного органу або відомства, який дає їм остаточну оцінку.

Висновки не повинні повторювати зміст акту ревізії. В них дається оцінка основних порушень, встановлених ревізією, і описується, в чому конкретно полягає виявлене порушення. Висновки повинні бути цілком обґрунтовані діючими законами, інструкціями і постановами. В процесі ревізії слід також усунути виявлені незначні недоліки і порушення в господарській діяльності і бухгалтерському обліку. Пропозиції по актах повинні бути розгорнутими, давати ясні та суттєві положення з виявлених недоліків із зазначенням строку їх виконання і конкретних виконавців.

Отже, висновки повинні розкривати причини і наслідки основних фактів порушень та зловживань.

Пропозиції за результатами ревізії повинні базуватися на висновках, бути

конкретними і чіткими. В них слід вказувати, що повинно бути зроблено і яким шляхом, хто є відповідальним і які строки виконання.

Висновки та пропозиції за результатами ревізії надаються керівнику організації, який призначив ревізію. Він розглядає результати ревізії та приймає рішення щодо усунення недоліків та порушень, покриття матеріальної шкоди, притягнення до відповідальності винних осіб.

Після підписання і отримання заперечень і пояснень ревізор складає висновки та пропозиції.

Щодо організаційних висновків (адміністративні стягнення, звільнення працівників, причетність яких встановлюється актом документальної ревізії), то питання про них вирішується керівництвом підприємства за пропозицією ревізора.

З метою підготовки наказу або іншого рішення за наслідками ревізії, спрощення підготовки звітів про контрольно-ревізійну роботу та для здійснення контролю за виправленням порушень на момент закінчення ревізії необхідно скласти узагальнюючу цифрову довідку (розшифровку збитків і донарахувань).

У разі виявлення ревізією прихованих і занижених платежів до бюджету складається рішення за встановленим зразком щодо їх стягнення із застосуванням фінансових санкцій. Це рішення передається для виконання до відповідної податкової адміністрації. Надалі ревізор має відслідковувати процес повного й своєчасного відшкодування збитків, завданих державі.

Існує цікавий досвід складання висновків в різних країнах світу. Так, ревізійно-бухгалтерський висновок в Німеччині складається з тексту та додатків. Додатки до доповіді складаються виключно з кінцевого балансу, рахунку прибутків та збитків, оборотної відомості та відомості звірки залишків грошових коштів. Сам висновок поділяється на наступні складові частини: пропозиція про обстеження, правове положення підприємства, система обліку і перелік бухгалтерських книг, метод та обсяг обстеження, ревізійні зауваження, загальні підсумки балансу і рахунки прибутків та збитків, аналіз рахунків балансу, аналіз рахунку прибутків та збитків, кінцеві положення.

Побудова та форма ревізійного висновку в американській практиці в значній мірі відрізняються від німецької практики. Так, як і в Німеччині, висновки американських аудиторів складаються з тексту та додатків, але кількість останніх, а, головне, їх характер суттєво відрізняється. Текст висновку в Америці поділяється на наступні частини: вступ, аналіз результатів оперативної роботи, аналіз рахунків балансу, метод і обсяг обстеження, висновок.

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

Матеріали ревізії, як правило, надаються ревізором керівнику і контрольно-ревізійної служби.

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

- 1) виконання ревізором програми ревізії;

2) способів і прийомів, що застосовуються для доведення фактів порушень і зловживань, відображених в акті ревізії;

3) достовірності і доказовості висновків ревізії.

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

Вивчення ревізійних матеріалів є контрольно-ревізійному органі полягає в наступному:

- аналіз достатності даних для складання ревізійних висновків за об'єктами дослідження, що є в матеріалах ревізійної справи;
- економічний аналіз даних, що відносяться до предмету ревізії;
- визначення фактичних показників реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), доходу і прибутку від різних видів діяльності в абсолютних показниках і аналіз відхилень;
- визначення механізму невідповідності первинних документів даним бухгалтерського обліку і звітності, здійсненим операціям і фактичним показникам;
- визначення та обчислення податків, які не сплачені до бюджету, в причинно-наслідковому зв'язку з механізмом невідповідності первинних документів даним бухгалтерського обліку і звітності, здійсненим операціям і фактичним показникам.

При вивченні матеріалів ревізії необхідно знайти відповіді на наступні запитання:

1. Які факти порушень і зловживань виявлені ревізією?

2. Як обґрунтувати причини і умови, що сприяли виникненню порушень, і чи всі вони виявлені?

3. Хто з посадових осіб здійснив порушення, чи є дані, які дозволяють підозрювати в порушенні інших осіб?

4. Чи точно з'ясовано причини порушень?

5. Чи визначено розмір матеріальної шкоди, що була спричинена порушеннями, та чи є потреба в уточненні, відшкодуванні шкоди?

6. Чи є дані, які ставлять під сумнів якість ревізійних матеріалів, чи не допущено при ревізії порушення правил поведінки зацікавлених осіб?

7. Чи обґрунтовані висновки ревізора?

8. Чим підтверджуються встановлені факти, які з них можна вважати достовірними, а які потребують додаткової перевірки?

9. Чи всі необхідні документи додані до акту ревізії, яких документів не вистачає, чи зазначено, де вони знаходяться?

Аналізуючи наведені питання, керівник ревізійного органу одночасно дає їм оцінку. Якщо наведені в акті порушення розглядаються як зловживання, то потрібно з'ясувати обґрунтованість висновків ревізора, для чого слід встановити:

а) на підставі яких даних ревізором зроблено висновки і чи

підтверджуються вони документально?

б) якими способами ревізії встановлено факти зловживань, чи правильно вони були застосовані?

в) чи містить акт ревізії суперечності?

г) чи оскаржують зацікавлені особи висновки ревізора і чи правильно ревізор їх спростував?

При аналізі та оцінці похідних документів важливо переконатися в тому, що відомості, які в них містяться, підтверджені документально. Відсутність деяких оригіналів документів для пояснення зацікавлених осіб ускладнює розгляд матеріалів ревізії. В цьому випадку потрібно вимагати їх доповнення, а при необхідності повертати матеріали ревізії для оформлення ревізору. Коли в матеріалах ревізії є дані лише про незначні господарські порушення, за якими можуть бути приховані зловживання, і якщо висновки ревізора викликають сумнів, то бажано провести додаткову ревізію, а потім виносити рішення за її матеріалами. При розгляді матеріалів ревізії необхідно встановити, чи залучались в будь-якій формі до участі у ревізії особи, службова діяльність яких ревізувалась: чи володіють ревізори тими чи іншими спеціальними якостями, чи були використані всі необхідні матеріали, чи не перевищували ревізори своїх повноважень.

При аналізі та оцінці висновків ревізора і його пропозицій необхідно встановити правильність складання ревізором висновків, їх достовірність, об'єктивність і обґрунтованість.

*Обґрунтованість висновків* гарантується незацікавленістю ревізора в результатах ревізії, а також правом зацікавлених осіб бути присутніми при здійсненні ревізії і дати пояснення ревізору.

*Обґрунтованість висновків* ревізора вивчається щодо правильності отриманих ревізором - вихідних даних для ревізії, повноти застосування методики дослідження, правильності посилання ревізора на існуюче положення при обґрунтуванні тих чи інших фактів. У випадку неспівпадання висновків ревізора і матеріалів ревізії необхідно з'ясувати причини. Для перевірки обґрунтованості висновків ревізії велике значення мають додані до акту пояснення зацікавлених та інших осіб. Необхідно, перш за все, встановити, чи за всіма фактами порушень і зловживань, які були виявлені ревізією, отримано пояснення, які потім детально аналізуються, з'ясовується, чи погоджуються зацікавлені особи з висновками ревізора, чим вони пояснюють факти порушень та зловживань. Якщо зацікавлені особи оскаржують висновки ревізора, то необхідно детально вивчити їх скарги, в яких можуть міститись зауваження щодо правильності проведеної ревізії. Якщо висновок ревізора наданий не по всіх поясненнях або він не достатньо чіткий, від ревізора вимагаються додаткові висновки.



### **9.7. *Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання***

Завершальний етап ревізії - реалізація її матеріалів. Від цього безпосередньо залежить ефективність ревізій, які проводяться. Ревізія може виявити значні порушення і зловживання з боку керівників підприємств, інших посадових і матеріально відповідальних осіб або незначні порушення та упущення в господарській діяльності. Залежно від характеру виявлених фактів застосовується наступна форма реалізації ревізійних матеріалів: 1) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди ревізуючими в ході ревізії; 2) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення ревізії органом, який призначив ревізію. Обидві форми тісно взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Усунути виявлені в ході ревізії порушення і відшкодуватись заподіяна підприємству шкода може такими шляхами: а) при виявленні зловживань ревізор передає матеріали ревізії в прокуратуру; б) при виявленні дебіторської заборгованості або недостач ревізор через керівництво підприємства, що ревізується, або прокурора звертається з позовом до суду; в) в ході виявлення господарських порушень ревізор інформує про них для нього вказівки про усунення встановлених порушень, повідомляючи одночасно про це керівника, який призначив ревізію; г) в кінці ревізії ревізор складає проект наказу керівника підприємства про усунення виявлених ревізією порушень та відшкодування заподіяної шкоди, який додається до матеріалів ревізії і є обов'язковим до виконання для всіх працівників підприємства; д) результати ревізії ревізор доповідає колективу підприємства, на якому проведено ревізію.

Головним в діяльності ревізорів є складання заходів щодо усунення виявлених недоліків. Неправильно повідомляти керівників підприємств, що ревізуються, про виявлені недоліки лише в момент підписання акту. Їх необхідно інформувати про виявлені порушення постійно.

Ревізор має право в ході ревізії давати керівникам підприємств, що ревізуються, обов'язкові для них вказівки про усунення порушень, цю мають місце, одночасно інформуючи про це керівника, який призначив ревізію. В ході ревізії він також може ставити, питання про звільнення від роботи осіб, у яких на підставі перевірених документів встановлено значні недостачі, лишки тощо; пред'являти до таких осіб вимоги про відшкодування завданої ними шкоди; передавати проміжні акти ревізії слідчим органам; рекомендувати керівнику підприємства усунути в господарській діяльності або в обліку окремі недоліки, які обумовили або можуть викликати невиробничі втрати, псування активів, розкрадання тощо. Описуючи в акті ревізії виявлені зловживання, слід зазначати, які з них усунені в ході ревізії.

Якщо ревізор виявив документально обґрунтовані зловживання або розкрадання, то він може передати матеріали ревізії в прокуратуру. Матеріали про недостачу майна незалежно від того, чи встановлені причини такого порушення, передаються до слідчих органів протягом п'яти днів через керівника ревізованого підприємства. Нижче наведено зразок заяви до прокуратури про притягнення матеріально відповідальної особи до кримінальної відповідальності.

У випадку, коли матеріально відповідальні особи не погодились з окремими висновками, ревізії, вони підписують складені ревізорами документи з обговоренням того, що вони надали пояснення з питань, які викликали суперечності. Ці пояснення є складовою частиною матеріалів ревізії. Повну відмову матеріально відповідальної особи від підписання документів ревізор оформлює актом про відмову, який засвідчується підписами осіб, що були присутні при цьому.

У разі, коли матеріально відповідальна особа не з'явилася для участі з інвентаризації, що проводилася в присутності представників місцевих органів влади, то ревізор, який пред'являє через керівництво підприємства позов, повинен довести, що матеріально відповідальна особа погодилась брати участь в інвентаризації. Таким доказом може бути копія повістки з розпискою матеріально відповідальної особи в її отриманні. Цей документ також додають до матеріалів ревізії.

При закінченні ревізії ревізор повинен скласти проект наказу директора підприємства (рішення правління товариства) про усунення виявлених ревізією недоліків і повне стягнення завданої підприємству шкоди. Документи по реалізації матеріалів повинні мати конкретний характер, в них слід чітко зазначити винних в допущених порушеннях і зловживаннях, заходи, прийняті щодо їх усунення, розмір шкоди, яка підлягає стягненню з кожної винної особи, строки її погашення і особи, відповідальні за виконання наказу (рішення). Наприклад, про виявлені в ході ревізії недоліки ревізор може інформувати керівництво підприємства спеціальною доповідною запискою. Доповідні повинні мати таку назву, яка б розкривала їх зміст, наприклад: "Про серйозні недоліки в збереженні запасів ЗАТ "Зоря", (Про зловживання при реалізації продукції в цеху № 2). В записках ревізори повинні обов'язково викладати конкретні рекомендації з покращання господарської діяльності, усунення недоліків, покарання конкретних винних осіб.

Попереджувальне значення доповідних записок значною мірою залежить від аргументації виявлених недоліків. При цьому необхідно не тільки сказати про порушення з посиланнями на законодавство, але і вказати, яку відповідальність повинна нести винна особа, і на підставі якого законодавчого акту.

Не рекомендується реалізовувати матеріали ревізії лише після приїзду ревізорів до вищого органу, де складається проект рішення. До цього слід вдаватися лише у виключних випадках, коли вжиті на місці ревізії заходи є недостатніми або необхідно притягнути до відповідальності керівництво підприємства, на якому проводилася ревізія. В усіх інших випадках достатньо до акту ревізії додати виданий по підприємству наказ або прийняте правлінням товариства рішення про усунення виявлених ревізією недоліків.

Звісно, не всі недоліки та порушення можна усунути в процесі ревізії.

Іноді потрібно розробити конкретні заходи та рекомендації із залученням для цієї мети спеціалістів підприємства, що ревізується, та працівників контролюючої організації.

Проект рішення, що складається ревізійним органом, повинен бути

лаконічним, не повторювати матеріалів ревізії, а в якості прикладів повинен включати лише окремі найбільш важливі факти, які повинні містити критичну оцінку господарської діяльності, стану обліку, праці окремих осіб. Пропозиції повинні бути короткими і конкретними, містити вказівки стосовно того, що повинно бути зроблено, в який термін та хто відповідатиме за виконання пропозицій. У заключній частині наказу (листа) необхідно вказати: "Про вжиті заходи та виконання цього наказу (листа) повідомте до такого-то терміну". Проекти рішень за матеріалами ревізій складаються в усіх випадках на підприємстві, що ревізується, або у відомстві. Їх повинні складати і ревізійні комісії господарських товариств.

Якщо ревізією не виявлено порушень або вони є незначними, то рішення по цій ревізії можна не виносити. В цьому випадку ревізор складає довідку, яку затверджує керівник, що призначив ревізію.

Основна форма попереджувальної ревізійної роботи - складання рекомендацій для підприємств, що ревізуються, в яких вказуються недоліки є організації бухгалтерського обліку, плануванні та контролі. Ці рекомендації дозволяють дати керівникам повне уявлення про порушення на Підприємстві, форми та методи приховування порушень та способи боротьби з ними. Інша форма попереджувальної діяльності ревізора - складання довідок-оглядів по проведених ревізіях. В них зазначаються умови, які сприяють здійсненню порушень, способи приховування в обліку недостач та лишків. Узагальнення та аналіз таких довідок допомагають ревізійним органам розкривати обставини, які сприяють розкраданням, розробляти рекомендації щодо усунення недоліків у веденні бухгалтерського обліку, плануванні та контролі.

Прийняття рішення за матеріалами ревізії є заключною стадією перевірки, але не останньою - необхідно встановити контроль за виконанням прийнятого рішення. Від нього залежить ефективність проведеної ревізії. При цьому застосовуються такі **форми контролю**:

- виїзд ревізора на місце для перевірки виконання пропозицій за результатами ревізії. Якщо пропозиції виконані, складається службова записка, а якщо ні - акт;
- обревізоване підприємство надає письмові повідомлення, доповідні, звіти та довідки про виконання пропозицій та рішень. Така інформація повинна одразу ж бути перевірена;
- керівники відомства особисто перевіряють виконання прийнятих рішень, результати оформлюються актом або довідкою;
- за даними періодичної та річної звітності, єдина методологія складання якої дозволяє шляхом її аналізу контролювати виконання багатьох рекомендацій та вказівок за матеріалами ревізій та перевірок;
- перевірка виконання рішень при черговій ревізії. Ця форма є обов'язковою, однак вона менш ефективна, оскільки чергова ревізія проводиться через рік, два роки;
- постановка на контроль найбільш важливих рішень, в яких зазначено, що на ревізійний орган покладено наступний контроль;
- заслуховування звітів керівників підприємств про хід виконання

рішень відомств за матеріалами проведених ревізій.

У тих випадках, якщо на об'єкті, що ревізується, не забезпечується усунення виявлених порушень, керівник, який призначив ревізію, надсилає керівництву цього об'єкта пропозиції щодо повного відшкодування виявлених збитків і дає пропозиції, як запобігти фактам порушень або зловживань.

При виявленні серйозних порушень фінансової дисципліни, розкрадань коштів і матеріальних активів та інших зловживань матеріали ревізій передаються правоохоронним органам і одночасно порушується питання про усунення винних у зловживанні осіб із займаних ними посад. Якщо за фактами зловживань не може бути порушено кримінальної справи, на винних у здійсненні таких зловживань накладається адміністративне стягнення.

Ревізор у переліку обов'язкових вказівок, що направляються керівнику перевіреного підприємства, встановлює термін подання інформації про хід виконання рекомендацій. Матеріали ревізії контролюються до повного відшкодування виявлених збитків та перерахування до бюджету або до Державних цільових фондів донарахованих платежів, а також стягнення заподіяної шкоди.

Контрольно-ревізійній службі надано право застосовувати штрафні санкції за порушення законодавства з фінансових питань, а саме:

- штраф, від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян накладається за приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до бухгалтерської або статистичної звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації коштів і матеріальних активів, порушення правил ведення касових операцій, створення перешкод працівниками Державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

- штраф від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян накладається за ті самі дії, вчинені особою, на яку протягом року були накладені адміністративні стягнення на одне з правопорушень, зазначених у попередньому пункті.

Не пізніше, ніж через один місяць після закінчення ревізії, підприємство подає до контрольно-ревізійного відділу довідку про усунення виявлених порушень. Достовірність цієї інформації перевіряється одним з членів ревізійної бригади.

У справах органу контрольно-ревізійної служби залишаються другі примірники актів та інших матеріалів ревізії (перевірки), які передані правоохоронному органу.

Матеріали, які передаються до слідчих органів, згідно з описом, повинні містити: лист (в якому має бути викладено коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка), в чому полягає суть порушень, зловживань, які закони та їх статті порушено, розмір заподіяних збитків, як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями,

прізвища й посади винних осіб; акт ревізії (перший примірник); оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийнято правоохоронними органами; пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення дня перевірки обставин скоєння зловживань; інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних активів; акти контрольних обмірів виконаних ремонтних і будівельних робіт, якими встановлено відхилення від актів приймання-передачі, їх виконання; висновки ревізорів за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень за актом, опис документів, що додається до супровідного листа. При цьому в справах контрольно-ревізійного підрозділу повинні бути залишені: другий або третій примірник акт) ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації по виявлених порушеннях і зловживаннях, копії основних документів, які це підтверджують.

Додатки до заяви повинні бути пронумеровані (кожний лист окремо) і прошнуровані. До заяви необхідно додати перелік (опис) прикладених документів із зазначенням їх назви.

Якщо до заяви додаються не оригінали (справжні документи), а їх копії, то вони повинні бути належним чином засвідчені.

Кваліфіковано провести ревізію, об'єктивно й принципово обґрунтувати кожний факт, що наведений в акті ревізії, - важлива і відповідальна частина ревізійної роботи. Однак цим ревізія не завершується. Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних у їх здійсненні притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень в подальшій діяльності господарюючого суб'єкта.

### ***9.8. Ефективність контрольно-ревізійної діяльності***

Ефективність контрольно-ревізійної роботи багато в чому залежить від рівня кваліфікації ревізорів, які повинні мати добру теоретичну підготовку, значний практичний досвід, глибокі знання життя, вміння орієнтуватися в найскладніших ситуаціях; розглядати виявлені факти в розрізі загальнодержавних задач. Сучасному ревізору одних лише бухгалтерських знань недостатньо. В зміст поняття спеціальних ревізорських знань включається: теорія контролю і галузева ревізія, теорія та галузевий облік, аналіз господарської діяльності, бухгалтерська експертиза, кримінологія та криміналістика, тобто сукупність знань, які отримано в результаті спеціальної підготовки.

Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей. Ефективність контролю залежить від: точного визначення його завдань; правильного планування роботи; участі в ньому усіх служб управління; від використання в комплексі різних видів, форм та методів контролю; систематичного підвищення ділової кваліфікації кадрів; чітко налагодженої інформації про чинність законодавчих актів; правильної взаємодії контролюючих та

правоохоронних органів; налагодження зв'язків відомчих контролерів з органами КРУ; дійового контролю за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами контролю; постійного вивчення передового досвіду організації ревізійної роботи і її розповсюдження; удосконалення методики здійснення контролю.

Критеріями ефективності контролю є також фактори, які призначені для визначення ступеня досягнення поставлених цілей: а) витрати часу на здійснення контролюючим менше витрачається суспільно корисної праці, тим більш ефективним вважається контроль); б) витрати коштів на здійснення контролю (вони повинні бути мінімальними); в) організаційні витрати, які характеризуються кількістю людей, яких відривають від продуктивної праці для здійснення контролю (чим менше засідань, рад, зборів витрачається на контроль, тим він ефективніший); г) кількість та цінність інформації для потреб управління, яка отримується в результаті контролю.

Поряд з визначенням загальної ефективності контрольно-ревізійної діяльності можна оцінювати ефективність проведених ревізій за допомогою такої моделі: а) чи усунено виявлені раніше господарські порушення; б) чи притягнуто порушників до відповідальності; в) чи відшкодовано нанесену підприємству матеріальну шкоду; г) чи вжито заходи з попередження виявлених порушень. В найбільш зальному вигляді ефективність проведених ревізій можна представити як співвідношення правильно і неправильно проведених ревізій. Використання таксо показника вимагає перевірки та оцінки кожного акту проведеної ревізії.

## ЗМІСТ

### ТЕМА 1. РЕВІЗІЯ ЯК МЕТОД ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Історія розвитку ревізійної справи.....	3
1.2. Поняття ревізії.....	4
1.3. Предмет ревізії.....	5
1.4. Об'єкти ревізії.....	6
1.5. Система ревізії.....	7
1.6. Мета, завдання, функції та принципи ревізії.....	7
1.7. Класифікація ревізій.....	8

### ТЕМА 2. КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИЙ ПРОЦЕС: ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ

2.1. Поняття контрольно-ревізійного процесу.....	12
2.2. Види планів в ревізії.....	12
2.3. Часові межі в ревізії.....	14
2.4. Система контрольно-ревізійної діяльності.....	14
2.5. Етапи підготовки до ревізії.....	15
2.6. Організація проведення ревізії на підприємстві.....	17
2.7. Ревізійний процес та його учасники.....	19
2.8. Учасники ревізійного процесу.....	19
2.9. Планування ревізійного процесу.....	20
2.10. Вивчення документів, операцій та записів в облікових регістрах та звітності.....	21
2.11. Тактичні прийоми отримання пояснень.....	22

### ТЕМА 3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

3.1. Поняття, завдання, об'єкти та суб'єкти інвентаризації.....	24
3.2. Умови обов'язкового проведення інвентаризації.....	25
3.3. Принципи інвентаризації.....	26
3.4. Організація інвентаризації.....	28
3.5. Підготовка до інвентаризації.....	27
3.6. Технологічна стадія інвентаризації.....	29
3.7. Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації.....	30
3.8. Матеріали інвентаризаційної діяльності як об'єкт ревізійного дослідження.....	32

### ТЕМА 4. ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

4.1. Поняття юридичної відповідальності.....	34
4.2. Види юридичної відповідальності.....	36
4.3. Кримінальна відповідальність.....	36
4.4. Адміністративна відповідальність.....	37
4.5. Дисциплінарна відповідальність.....	39
4.6. Цивільна відповідальність.....	40
4.7. Матеріальна відповідальність: сутність та види.....	41

4.8.Поняття матеріальної шкоди та причин виникнення.....	43
4.9.Порядок покриття шкоди, заподіяної працівником.....	44
<b>ТЕМА 5. СПЕЦІАЛЬНІ ПРИЙОМИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТІВ ДІЙНОСТІ</b>	
5.1.Поняття об'єктивної істини в ревізії.....	45
5.2.Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії.....	46
5.3.Визначення меж ревізії.....	48
<b>ТЕМА 6. СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ</b>	
6.1. Методика ревізії.....	50
6.2.Способи вивчення фактів, відображених в бухгалтерському обліку.....	51
6.3.Поняття огляду документів в ревізії.....	52
6.4.Класифікація документів як об'єкта дослідження в ревізії.....	54
6.5.Ревізорська класифікація документів.....	56
6.6.Прийми документального контролю.....	59
6.7.Формальні ознаки підробок.....	62
6.8. Способи перевірки документів.....	65
<b>ТЕМА 7. СПОСОБИ РЕВІЗІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ</b>	
7.1. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії.....	67
7.2.Ревізійне дослідження господарських операцій.....	69
7.3.Перевірка достовірності записів в облікових регістрах.....	70
7.4.Перевірка стану облікової політики.....	72
<b>ТЕМА 8. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b>	
8.1.Поняття ревізорської кваліфікації.....	74
8.2.Якості творчого мислення ревізора.....	75
8.3.Загальна характеристика професії ревізора.....	77
8.4.Престиж ревізора.....	78
8.5.Професійна культура ревізора.....	79
8.6.Професійна культура ревізора.....	80
<b>ТЕМА 9. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОФОРМЛЕННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ ІНФОРМАЦІЇ</b>	
9.1.Матеріали, що узагальнюють результати контрольно-ревізійної роботи....	83
9.2.Документи, що узагальнюють ревізорську діяльність.....	88
9.3.Порядок і техніка оформлення результатів ревізійного процесу.....	92
9.4.Вимоги до оформлених матеріалів.....	98
9.5.Висновки ревізора.....	101
9.6.Аналіз та оцінка матеріалів ревізії.....	102
9.7.Форми реалізації матеріалів ревізії та контроль їх виконання.....	105
9.8.Ефективність контрольно-ревізійної діяльності.....	109