**2 Модуль. Контрольно-ревізійна діяльність.**

**Тема 7.Ревізія : поняття і зміст.**

1.Зміст і класифікація ревізії.

2.Особливості проведення ревізій за зверненням правоохоронних органів

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

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

 Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко – це метод документального контролю фінансово-господарської діяльності підприємства за дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку та звітності; спосіб документального виявлення недостач, розтрат, привласнення коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [45, с. 189];

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

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

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

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

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

неусвідомлення окремими працівниками необхідності ощадливості і збереження власності;

не завжди ефективний попередній і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних служб;

 недоліки у підборі кадрів матеріально відповідальних осіб, низька якість інвентаризацій, недосконалість системи . матеріальної відповідальності тощо.

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

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

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

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

 Поруч із цим й перелік основних завдань ревізії (рис. 18) як самостійного розділу науки про економічний контроль та практичної діяльності вказують на доцільність визначення її як способу. Отже ревізія – це документальний спосіб перевірки діяльності суб’єкта господарювання з точки зору дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності та якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел.

Предмет ревізії – документально відображена в системі обліку економічної 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.

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

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

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

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

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

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

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

Суб’єкти ревізії – зовнішні та внутрішні органи контролю.

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

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

 у межах різних господарських операцій;

в залежності від підпорядкованості суб’єкта господарювання:

 у фінансових органах, в бюджетних установах, в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, на підприємствах і в організаціях державної та комунальної власності, в недержавному секторі економіки.

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



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

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

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

принцип безперервності, сутність якого полягає в тому, щорозпочаті ревізійні дії повинні вестись активно і безперервно до повного виявлення фактів порушень, відшкодування виявленої матеріальної шкоди, притягнення винних осіб до відповідальності;

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

принцип гласності –передбачає, що про проведення ревізії після пред'явлення повноважень ревізорами широко оголошується; принцип оцінки фактів, виявлених ревізією. Дія цього принципу дає можливість ревізору вільно висловлювати свою думку щодо причин виявлених недоліків і, незалежно від мотивів зацікавлених осіб, самостійно оцінювати ті чи інші факти, законність та обґрунтованість дій зацікавлених осіб; принцип ревізійної незалежності, який забезпечує такий порядок використання інформації, при якому в основі висновків про розглянуті за сутністю факти лежать дані про них, які особисто сприймаються ревізором і документально встановлюються ним в межах існуючих норм.

В економічній літературі існує кілька концепцій і ознак, за якими класифікуються ревізії. Втім найбільш поширеними є ознаки, які представлені За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

планові, які здійснюються за наперед розробленим і затвердженим планом;

позапланові – проводяться у строки, не передбачені планом, коли виникає необхідність перевірити діяльність окремих підприємств;

перманентні – проводяться постійно у структурних підрозділах з певною періодичністю апаратом виробничого об'єднання чи підприємства. Дещо відокремлено у цьому переліку стоять ревізії, що здійснюються за поданням правоохоронних органів. Підставою для проведення таких ревізій є постанова прокурора або слідчого, винесена в ході розслідування кримінальної справи, а також доручення органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Державної податкової адміністрації, Служби безпеки України, підписаних керівниками цих органів, начальниками підрозділів або їх заступниками.



Залежно від відомчої підпорядкованості об'єктів та суб'єктів контролю ревізії поділяються на:

 відомчі, що проводяться працівниками контрольно-ревізійної служби міністерства, відомства чи об'єднання на підпорядкованих їм підприємствах;

внутрішньогосподарські – здійснюються працівниками підприємства чи організації, які перевіряють діяльність внутрішніх структурних підрозділів;

позавідомчі, що проводяться органами державного, громадського та незалежного контролю в межах законодавчо наданих їм повноважень;

змішані, що здійснюються спільно представниками державних, відомчих та громадських контролюючих органів.

За змістом і призначенням ревізії поділяють на:

 тематичні – ревізії переважно з окремого питання (теми). Вони охоплюють максимальну кількість підприємств (перевірка стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності);

 вибіркові – проводяться в невеликих за обсягом роботи підприємствах, а також під час часткових ревізій за участю одного чи двох ревізорів.

Вибіркові ревізії відрізняються від тематичних тим, що конкретизують періоди і об'єкти контролю, вибрані для перевірки окремих видів ресурсів, господарських процесів або операцій.

Різновидом вибіркових ревізій є ревізії з ініціативи правоохоронних органів;

комплексні, які включають усі види контролю й охоплюють виробничу та господарсько-фінансову діяльність підприємств, при цьому здійснюються документальна ревізія, економічний аналіз, перевірка оперативної роботи тощо. Крім цього комплексну ревізію можна визначити як один із різновидів заключного контролю, що ґрунтується на системному вивченні економіки підприємства, дослідженні взаємозв'язків між фінансово-економічними показниками та технікою, технологією і організацією виробництва, перевірки фінансової, податкової та звітної дисципліни.

Залежно від ланковості поширення контрольно-ревізійних дій ревізії поділяються на:

галузеві, при яких перевіряють діяльність підприємств усієї галузі;

наскрізні, коли ревізують діяльність усіх підприємств однієї ланки управління (територіального об'єднання, холдінгової компанії та ін.);

одноланкові – перевіряється фінансово-господарська діяльність однієї окремої господарської ланки – підприємства чи організації.

В залежності від повторюваності контрольних дій ревізії можуть бути:

первинні. Тобто ревізія здійснюється згідно із затвердженим планом, і документи в цьому випадку досліджуються вперше;

повторні – призначаються в тих випадках, коли необхідно перевірити висновки первинної ревізії, а саме, коли первинна ревізія була проведена поверхово, її висновки необґрунтовані, при її проведенні були відсутні матеріально відповідальні особи та в інших випадках;

 додаткові – призначаються у випадках, коли необхідно доповнити висновки первинних та повторних ревізій, а також виявити нові обставини, що не були розкриті попередніми ревізіями.

Залежно від організації виконання контрольних дій виділяють бригадну та індивідуальну форми організації ревізійної роботи.

За бригадною формою дії виконує група спеціалістів різних професій та сфер діяльності, що організаційно оформлені в тимчасову бригаду контролерів для здійснення конкретної перевірки.

За індивідуальною формою організації усі контрольні дії виконуються одним ревізором.

Ревізія, що призначається за зверненням правоохороних органів, є ефективним засобом збирання доказів (її сутність полягає у документальній перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства з метою встановлення законності та доцільності проведених господарських операцій), способом документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів та матеріальних цінностей, виявлення економічних злочинів попередження фінансових зловживань. [57]

Тільки проведення ревізій дає можливість повно та документально встановити всі суттєві обставини зі справ про розкрадання майна, розтрату коштів, ухилення від сплати податків, шахрайство з фінансовими ресурсами тощо.

Ревізії господарюючих суб’єктів за дорученням правоохоронних органів можуть проводитись незалежно від кількості раніше проведених на цьому підприємстві ревізій.

Обов’язок проведення ревізій за зверненням правоохоронних органів, відповідно до Закону „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, покладається в основному на органи державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС).[2]

Під терміном „правоохоронні органи”, за зверненням яких контролюючі органи проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях всіх форм власності, слід розуміти органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки та підрозділи податкової міліції. [57]

Під зверненням правоохоронних органів розуміються постанови слідчих або прокурорів, а також вимоги, доручення чи прохання керівників органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, підрозділів податкової міліції, органів державної податкової служби в Україні та Координаційного комітету у боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України (далі правоохоронні органи).

Доручення правоохоронного органу – це письмове звернення правоохоронного органу адресоване органу ДКРС і прийняте ним до виконання, в якому міститься одне з положень:

1. вимога на проведення ревізії (перевірки) за постановоюпрокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи;

2. вимога, прохання на проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

3. прохання про виділення спеціалістів для участі у ревізії (перевірці) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

4. вимога про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на не підконтрольному підприємстві, в установі, організації. [57]

Під постановою прокурора (слідчого) розуміють мотивований документ про рішення, прийняте слідчим чи прокурором під час проведення в ході розслідування кримінальної справи ревізії (перевірки).

 За зверненням правоохоронних органів органи ДКРС проводять ревізії (перевірки) на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, а також у суб’єктів господарювання щодо використання позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів або цивільного використання коштів державних позабюджетних фондів.

 Ревізії (перевірки) суб’єктів підприємницької діяльності, організацій, що не входять до складу підконтрольних органів ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводяться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії чи перевірки, винесеної в ході розслідування кримінальної справи, а також Координаційного комітету у боротьбі з корупцією, організованою злочинністю при Президентові України.

Ревізії, що призначаються за зверненням правоохоронних органів, значно відрізняються від планових ревізій.

При проведенні планових ревізій перевірці підлягає вся фінансовогосподарська діяльність або окремі її ділянки, що входять до компетенції відповідного органу за попередньо розробленою програмою.

При цьому конкретні завдання не ставляться.

 Прокурор або слідчий, вимагаючи проведення ревізії, ставить перед ревізором конкретні завдання, повязані з конкретною справою, що знаходиться в його впровадженні. Найбільш характерні відмінності ревізії, що проводиться за зверненням правоохоронних органів, від планової ревізії наведені в таблиці 2.



Органи ДКРС не приймають до виконання звернення правоохоронних органів щодо:

1. визначення доцільності законодавчих актів;

2. визначення доцільності складення господарських договорів;

3. перевірки стану розрахунків між субєктами господарювання, спірні питання стосовно яких вирішуються в претензійно-позовному порядку;

4. проведення економічних та інших експертиз;

5. інші питання, які не входять до компетенції органів ДКРС.

У процесі ревізії взаємодія уповноваженого представника правоохоронного органу з ревізором здійснюється у напрямках:

 1. забезпечення раптовості проведення окремих ревізійних

процедур;

2. визначення і застосування найефективніших методів перевірки, виходячи із даних і документів, які зібрані правоохоронними органами до початку ревізії, а також у ході її проведення;

3. узгодження щодо проведення зустрічних перевірок, маючи на увазі можливість злочинних зв’язків між підприємствами, посадові особи яких завчасно „попереджені” , зможуть вжити заходи до приховування або знищення слідів зловживань;

4. забезпечення чергового виклику посадових, матеріальновідповідальних та інших осіб, діяльність яких перевіряється, для одержання пояснень, переслідуючи мету, щоб певні особи передчасно не дізналися про викрите зловживання;

5. забезпечення збереження документів, в яких містяться дані про обставини порушень справи і фінансово-господарської діяльності з боку певних осіб тощо.

Основними вимогами, що висуваються до осіб, які беруть участь у проведенні ревізій за зверненням правоохоронних органів, є компетентність, професіоналізм, об’єктивність і неупередженість.

Ревізору слід пам’ятати, що він виконує службове доручення й підпорядковується керівнику контролюючого органу.

 Ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарську діяльність на предмет наявності порушень і несе визначену законодавством відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення.

Посадовим особам контролюючих органів слід мати на увазі, що ніхто з представників правоохоронних органів не має права втручатися в роботу ревізора, зобов’язувати його до здійснення тих чи інших контрольних заходів, впливати на оцінку результатів ревізійних дій.