**Тема 8.Організація контрольно-ревізійної діяльності**

1.Планування контрольно-ревізійної діяльності.

2.Узагальнення результату в контролі та їх реалізація.

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної діяльності значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державної контрольно-ревізійної служби. При цьому ринок потребує достовірної облікової і звітної інформації про діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності (державних, приватних, комунальних та інших підприємств, асоціацій, концернів, акціонерних і спільних товариств тощо). Тільки об'єктивна обліково-аналітична інформація про діяльність суб'єктів господарювання дає можливість перевірити відповідність діяльності підприємств чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам, які її регулюють.

Таким чином контрольно-ревізійна діяльність відіграє важливу роль в економічному механізмі управління, оскільки координує і погоджує ряд однорідних процесів, виконання яких здійснюється колективом працівників. Вона здійснюється та проводиться у формі ревізій і перевірок, де перевірка – це обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства або їх підрозділів. На відміну від ревізії перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Контрольно-ревізійна діяльність – це сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

Контрольно-ревізійна процедура –це організація перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій і т. ін.

Поряд із цим слід також розрізняти контрольно-ревізійний процес та організацію контрольно-ревізійної діяльності.

Контрольно-ревізійний процес – це послідовна зміна контрольноревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей.

Організація контрольно-ревізійної діяльності – це комплекс заходів, спрямованих на здійснення економічного контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах.

До складових частин контрольно-ревізійної діяльності входять: суб'єкти; учасники; об'єкти; контрольно-ревізійні дії та операції; засоби та способи їх здійснення; результати контрольно-ревізійних дій.

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

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

Контрольно-ревізійні дії – це акти поведінки суб'єкта контрольноревізійної діяльності, направлені на виконання програми ревізії. Ревізійні операції – сукупність взаємопов'язаних контрольноревізійних дій, спрямованих на досягнення цілей ревізії.

Засоби контрольно-ревізійної діяльності – це інформаційнозаконодавча база, яка забезпечує 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.

При цьому розкриттям змісту контрольно-ревізійної роботи є різні узагальнення організаційних моделей контролю та ревізії за визначеними ознаками.

Втім методи, способи, прийоми та техніка контрольно-ревізійної діяльності значною мірою залежать від об'єкта контролю і умов його вивчення. Зміст об'єкта контролю та умови його дослідження визначають вибір і послідовність застосування спеціальних прийомів і методів документального і фактичного контролю під час проведення ревізії.

Одночасно документальна перевірка змісту операцій і процесів є основним заходом документального контролю. Вона проводиться на підставі даних первинних документів, облікових регістрів, звітності і встановлених показників кошторису з метою підтвердження законності, доцільності і достовірності здійснених фінансово-господарських операцій. Документи перевіряються суцільним або вибірковим способом. При суцільному способі перевіряється зміст здійснених операцій за весь ревізійний період, оформлених відповідними документами та відображених у бухгалтерських регістрах і звітності.

Проте найбільш раціональним і економічним є систематизований спосіб перевірки змісту фінансово-господарських операцій, при якому перевірка ведеться за однорідними операціями незалежно від часу їх здійснення. Такий метод дає змогу працівникові контрольно-ревізійного органу вивчити взаємозв'язок окремих операцій за різні періоди часу і підвищує якість та глибину перевірки

. Достовірність фінансово-господарських операцій можна також виявити при формальній і арифметичній перевірці документів.

Під час формальної перевірки встановлюються повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують фінансовогосподарську операцію. При цьому слід засвідчитись у відсутності не оговорених виправлень, підчисток, дописок тексту і цифр та достовірності підписів розпорядників кредитів та посадових осіб. Щоб впевнитись у достовірності підписів у документі, зіставляють підпис у вказаному документі з його підписами в особовій справі чи зразках підпису в інших документах (відомості на отримання зарплати та ін.).

Арифметична перевірка дає змогу виявити правильність підрахунків у документах та виявити зловживання, завуальовані за неправильними арифметичними діями (наприклад, неправильні підсумки у відомостях на виплату зарплати, касових звітах і т. ін.).

Максимальний ефект в контрольно-ревізійній діяльності можна досягти при належній організації і проведенні процедур, пов'язаних з контрольно-ревізійним процесом. Цей процес контролю включає рядпослідовних етапів (стадій) організації і проведення ревізій.

Проте по суті контрольно-ревізійний процес включає два тісно пов'язані між собою етапи: в контрольно-ревізійному органі і безпосередньо на підприємстві. В контрольно-ревізійному органі цей етап процесу контролю включає такі стадії:

планування проведення ревізій та їх індивідуалізацію;

накопичення нормативно законодавчої інформації стосовно ревізій;

комплектування ревізійної групи, підготовку ревізора до проведення ревізій на конкретному підприємстві та вивчення змісту акту попередньої ревізії;

складання програми та планування ревізії і їх затвердження.

У контрольно-ревізійному процесі виділяють такі стадії: організаційну, дослідну та стадію узагальнення і реалізації результатів контролю.

Організаційна стадія включає вибір об'єкта ревізії та її організаційно-методичну підготовку. Вибір об'єкта ревізії зумовлюється нормативними строками проведення контрольних перевірок, а також відхиленням окремих показників роботи підприємств від нормативних (встановлення фактів порушення чинного законодавства, розкрадання .цінностей, стихійні лиха тощо), що зумовлює потребу у невідкладних контрольних діях. Організаційно-методична підготовка ревізії чи перевірки починається з вивчення об'єкту, що перевіряється. Для цього як джерела інформації використовують річну, періодичну бухгалтерську та статистичну звітність, установчі документи, акти попередніх ревізій, документи тематичних перевірок та прийнятих за ними рішень. На підставі проведеного аналізу особливостей фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю керівник бригади розробляє програму перевірки, яку затверджує керівник організації, що призначила ревізію.

Дослідна стадія контрольно-ревізійного процесу здійснюється ревізійною бригадою чи окремим ревізором безпосередньо на об'єкті контролю. Складається ця стадія з двох етапів –переддослідного і дослідного. Переддослідний етап включає процедури організаційного характеру на об'єкті контролю, які спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення ревізії чи перевірки. На цьому етапі проводиться обстеження об'єкта контролю, мета якого полягає увивченні структури підприємства безпосередньо в його підрозділах, місцях зберігання коштів і товарно-матеріальних цінностей та виробничих приміщень. Одночасно вивчають структуру управління підприємством та розподіл функцій управління між керівництвом та іншими службами підприємства. Дослідний етап – це виконання конкретних контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності безпосередньо на підприємстві, у тому числі і з використанням обчислювальної техніки.

Узагальнення результатів контролю полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень в діяльності підконтрольного підприємства. При цьому виявлені недоліки групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють результати в акті ревізії. Завершальним етапом контрольно-ревізійного процесу є реалізація результатів контролю. Ревізійна бригада разом з керівництвом підприємства, де було проведено ревізію, обговорює результати контролю у трудовому колективі. Це дає змогу об'єктивно визначити причини недоліків у діяльності підприємства та розробити проект профілактичних заходів щодо запобігання порушень і недоліків у подальшій роботі підприємства.

Планування ревізії є першим і найбільш важливим етапом організації контрольно-ревізійної діяльності, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання контрольно-ревізійного апарату, правильна організація ревізій та їх ефективність.

Нормативно планування контрольно-ревізійної діяльності базується на Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», відповідно до якого органи державної ревізійної служби проводять ревізії та перевірки за своєю ініціативою не частіше 1 разу на рік. Як правило, між черговими ревізіями чи перевірками має пройти не менше ніж 3 місяці. [2]

Теми і об'єкти для ревізій (перевірок) включаються в плани контрольно-ревізійної роботи відповідно до річного плану основних питань економічної і контрольної роботи Головного контрольноревізійного управління України. На підставі рішення і вказівок обласного контрольно-ревізійного управління, вивчення звітних та інших даних про хід виконання державних та місцевих бюджетів, даних про стан справщодо забезпечення збереження коштів і матеріальних цінностей, узагальнення матеріалів раніше проведених ревізій, на підставі скарг, заяв, звернень про фінансові порушення та зловживання, що надійшли від громадян, правоохоронних органів і органів місцевої влади.

При складанні плану роботи враховується така періодичність:

1) для сільських, селищних і міських Рад народних депутатів по виконанню бюджетів, кошторисів установ, що утримуються на їх бюджетах, комплексно проводяться не рідше 1 разу в рік.

2) виконання кошторисів бюджетних установ, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями, а також ведуть самостійний облік - не рідше 1 разу на два роки. Ці ревізії проводяться працівниками місцевих фінансових органів, контрольно-ревізійних відділів у районах, містах спільно із працівниками відповідних відділів місцевих органів державної влади.

До планів роботи обов'язково долучаються:

1. Централізовані завдання та інші доручення доведені КРУ вищого рангу. При цьому планувати термін проведення ревізій чи перевірки за централізованим завданням треба таким чином, щоб мати не менше як 15 календарних днів для узагальнення і реалізації матеріалів ревізії і перевірок.

2. Доручення і завдання правоохоронних органів і податкових адміністрацій, які підписані, переважно, першими особами органів Прокуратури, МВС, СБУ, ДПА, їх структурних підрозділів та погоджені з контрольно-ревізійним управлінням.

Перевага у черговості виконання ревізій надається за зверненнями саме цими органами.

У планах контрольно-ревізійної діяльності необхідно також передбачити періодичні перевірки виконання рішень, пропозицій, вимог, прийнятих за результатами проведених ревізій. Відповідно до цього у плані контрольно-ревізійної діяльності вказують:

тему ревізії (перевірки); назву об'єкта, його відомчу підпорядкованість;

підставу для включення в план (пункт, номер і дату листа КРУ або конкретного правоохоронного органу, податкової адміністрації);

ревізійний період (місяць і рік попередньої ревізії);

термін виконання (зазначено місяць, коли буде проводитись ревізія щодо виконання централізованих завдань ГоловКРУ, КРУ і т. ін. і доякого числа місяця повинна бути надіслана відповідь за матеріалами ревізії);

планові затрати часу (тривалість ревізії в робочих днях, як правило, не більше 30 робочих днів);

виконавці (планові затрати часу в робочих днях по кожному виконавцю).

Крім перерахованих реквізитів, в плані передбачені ще такі розділи:

А – ревізії і перевірки щодо виконання кошторисів бюджетної установи;

Б – ревізії і перевірки підприємств і організацій;

В – перевірка виконання наказів і рішень, що прийняті за результатами раніше проведених ревізій і перевірок;

Г – організаційна робота.

Зміни у план роботи контрольно-ревізійного відділу вносяться посадовими особами обласного контрольно-ревізійного управління на підставі обґрунтованого подання начальника контрольно-ревізійного відділу за місяць до закінчення поточного півріччя. У змінах вказується номер пункту плану, назва об'єкта, тема і тривалість ревізій, терміни проведення чи об'єкти яких підлягають зміні, та на що буде використано вивільнені людино-дні.

При цьому під час планування контрольно-ревізійні органи повинні дотримуватися ряду принципів, до яких відносяться:

комплексність планування - це взаємозв'язок та узгодженість всіх етапів планування;

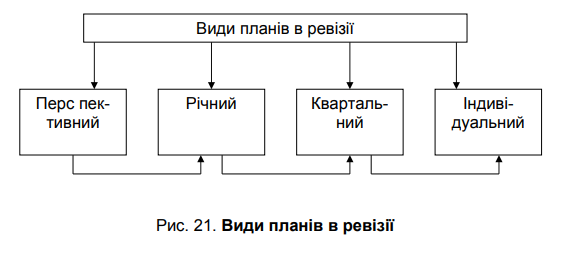
безперервність планування – це встановлення поєднання завдань групі ревізорів та ув'язка етапів планування по термінах та суміжних господарюючих суб'єктах.

оптимальність планування — це варіантність планування для різноманітного вибору оптимального варіанту загального плану та програми ревізії на підставі критеріїв, визначених ревізійною організацією.

За видами планів в ревізії розрізняють (рис. 21):

перспективний план – складається, як правило, на п'ять років і включає заходи з введення більш досконалих форм і методів економічного контролю, удосконалення діючих і розробка нових нормативно-довідникових матеріалів і методичних рекомендацій з питань проведення контрольно-ревізійної роботи, з підготовки іпідвищення 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;



квартальний план – складається за 10-12 днів до початку нового кварталу. Його підписує начальник відділу контрольно-ревізійної служби, затверджує керівник відомства. На відміну від річних, в квартальних планах охоплюється ширше коло показників – зазначаються період, за який проводиться ревізія, обсяг і тривалість ревізії, особи, відповідальні за проведення ревізії;

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.

В процесі проведення ревізії контролер-ревізор має право:

1) ревізувати і перевіряти на підприємствах і в установах грошові та бухгалтерські документи, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження та витрачання коштів, матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей тагрошових сум, цінних паперів, матеріалів, готової продукції і т. ін.;

2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних з ревізією. Припиняти на поточних та інших рахунках в банку розрахункові операції у випадках, коли керівництво об'єкта перевірки перешкоджає працівнику контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;

3) залучати кваліфікованих спеціалістів для проведення експертизи, контрольних запусків сировини у виробництво, обміру;

4) вимагати від керівника об'єкта, що ревізується, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків; у необхідних випадках опечатувати касу, касові приміщення, склади, архіви, а у разі виявлення зловживань - вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії (залишати у справах акт вилучення таких документів);

5) одержувати від НБУ, його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідок про банківські операції і залишки коштів на рахунках, а від підприємств і організацій, в т.ч. недержавних форм власності - довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, що ревізуються;

6) одержувати від службових та матеріально відповідальних осіб, яких перевіряють, письмові пояснення з питань, які виникають в ході ревізії;

7) стягувати в дохід держави кошти, одержані підприємством за незаконними угодами без передбачених законом підстав та з порушеннями чинного законодавства;

8) накладати у випадках, передбачених законодавством, на керівників та інших службових осіб підприємства адміністративні штрафи;

9) застосовувати до підприємства фінансові санкції, передбачені пунктом 7 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [7]

Найбільш повно права, обов'язки та відповідальність контролерівревізорів регламентується законами України "Про державну контрольноревізійну службу в Україні" [2], "Про державну податкову службу в Україні" [7] та Положенням «Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансовогосподарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління» [25].

У ході здійснення контрольно-ревізійного процесу контролерревізор повинен керуватися законодавством України, а також нормативно-правовою документацією (наказами, положеннями, інструкціями) міністерств і відомств, до яких відносяться підприємства, що перевіряються. Контролер-ревізор зобов'язаний правдиво, точно і об'єктивно висвітлювати виявлені ревізією факти по рушень, зловживань із зазначенням конкретних осіб, розміру заподіяної шкоди та причин.

Контролери-ревізори несуть відповідальність за навмисне виправлення результатів перевірки операцій за різними напрямками та видами економічної діяльності, приховування фактів нестач і розтрат цінностей, приписок невиконаних робіт, злочину халатність при виконанні службових обов'язків. Вони також відповідають за порушення службової етики, використання службового становища у корисних цілях. Контролери повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниці. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків він притягується до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Документ (від лат. documentum – свідоцтво) має юридичне значення як доказ законності здійснення операції та правильності записів у регістрах бухгалтерського обліку. Крім цього вивчення документів дає можливість ознайомитись з виробничим процесом, його технологією, виявити допущені порушення і недоліки. Однак у процесі ревізії розглядається та вивчається велика кількість різних документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості і потребує специфічних прийомів їх вивчення. З цією метою розробляється класифікація документів за різними ознаками (рис. 22):

за способом виконання – рукописні, машинописні, топографічні, звукодокументи, фотодокументи, виконані на комп’ютері, малюнки, тощо;

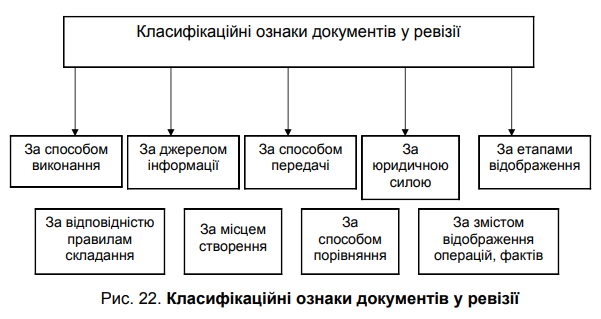
за джерелом інформації – офіційні, приватні;

за способом передачі – відкриті, кодовані;

за юридичною силою – дійсні, недійсні, офіційні, неофіційні;

за етапами відображення – первинні, вторинні, наступні;

за відповідністю правилам складання – доброякісні, недоброякісні;



за місцем створення – внутрішні; зовнішні; в межах компетентності відповідного органу; документи, видані понад повноваження органу;

за способом порівняння – ідентифіковані, не ідентифіковані;

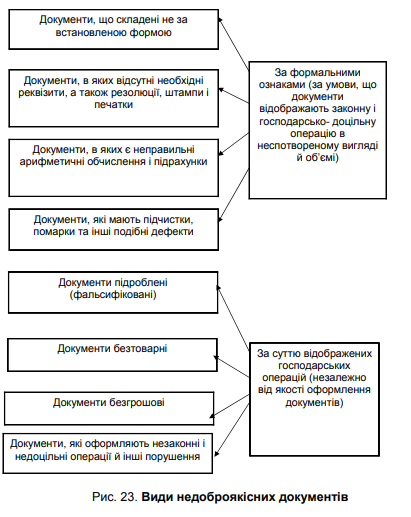
за змістом відображення операцій, фактів – грошові, матеріальні, розрахункові, планові, нормативні, бухгалтерського оформлення.

Не менш важливим є докладніша класифікація документів за відповідністю правилам складання. За якісними ознаками документи поділяються на доброякісні й недоброякісні.

Доброякісним вважається документ, що відповідає вимогам Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, складених за затвердженою формою, у якому заповнені всі необхідні реквізити і в якому правильно відображено виконану господарську операцію.

До недоброякісних відносять документи, які не відповідають переліченим вище вимогам і відображають здійснену операцію у перекрученому вигляді та містять фальшиві факти: наприклад, облікові листи, наряди, де вказано завищені обсяг виконаних будівельномонтажних робіт і одиничні розцінки, тарифи, розряди тощо.

Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та з інтелектуальною підробкою.



Підробленими (фальсифікованими) є документи, які мають підроблені підписи, резолюції, штампи і печатки, заміну текстів і сум, підчистки, приписки, виправлення та інші прийоми підробки з метою приховування фактів розтрат і крадіжок цінностей, безгосподарності, незаконних і недоцільних операцій, окозамилювання тощо.

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

Документи, що містять сліди матеріальної підробки, поділяють на дві групи: документи з частковою підробкою і документи, підроблені повністю.

При частковій підробці в документі можуть бути виявлені зміни тексту (дописки, виправлення), сліди підчисток, травлення тощо.

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

При цьому документ, якого фактично немає, але він видається за існуючий, вважається фіктивним (від лат. fictio – вигадка).

Інтелектуальна підробка - це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані. Наприклад, рахунок підприємства із завищеними цінами або платіжна відомість із завищеною сумою заробітної плати, що нарахована і видана організатору крадіжки або його спільнику. Документи з інтелектуальною підробкою, що містять заздалегідь неправдиві дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково).

Безтоварні – це документи, якими оформлено рух виробничих засобів в той час, як в дійсності вони не надходили, витрачені на інші цілі або взагалі .залишились без руху. Наприклад, рахунки на ніби-то відпущені товари, які були викрадені.

Безгрошові – це оформлені операції з руху грошових коштів, які в дійсності не відбулись. Наприклад, рахунок приватної особи за виконану ним роботу, що додається до авансового звіту, в той час як в дійсності робота не виконана, гроші не виплачені, а привласнені авансоодержувачем, який і склав безгрошовий документ.

На практиці зустрічаються документи частково безтоварні й частково безгрошові.

Наприклад, до частково безтоварних документів можна віднести видаткову накладну на відпуск кормів зі складу тваринницької ферми на відгодівлю телят, у якій поряд із фактично відпущеними кормами числяться й такі, яких бракує у коморі і які списано за домовленістю завідувача складу й завідувача ферми з метою приховування нестачікормів у коморі.

Частково безгрошовою може бути платіжна відомість, виписана під виглядом виплати заробітної плати, у якій одночасно на суму дійсно належної оплати праці дописана сума на оплату праці вигаданих осіб, за рахунок чого списано вкрадену з каси готівку.

При цьому до основних ознак підробки документів відносяться:

підчистка – механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом;

травлення – знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом;

дописка – вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції.

Відповідно до зазначеного ревізор встановлює законність та дійсність документу, доцільність відображеної у документі операції.

Важлива мета пізнання в ревізії – отримання об'єктивної істини про господарські явища, що вивчаються.

Встановлення об'єктивної істини в ревізії об'єднується в наступне триєдине завдання, яке вимагає, щоб:

жодне порушення, якщо воно мало місце, не залишилося невиявленим;

виявлена шкода, по можливості, була відшкодована винними особами;

було попереджено можливість появи аналогічних порушень в майбутньому.

Втім процес пізнання в ревізії носить опосередкований характер, а саме здійснюється шляхом вивчення господарських операцій, фактів минулого, відображених в документах. Цей процес має наступні особливості:

метою пізнання є встановлення законності, ефективності та достовірності здійсненої операції, усунення причин та умов, що сприяють господарським порушенням;

пізнавальна діяльність суб'єкта контролю має юридичну форму та обмежена застосуванням дозволених законом засобів пізнання;

суб'єктами пізнання в ревізійному процесі виступають лише особи, які мають на це відповідні, передбачені законодавством, повноваження;

об'єктами пізнання виступають лише документально підтверджені господарські операції;

пізнання, як правило, є обмеженим і регламентується термінами, встановленими суб'єктом контролю;

пізнання здійснюється за обов'язкової участі зацікавлених осіб;

результатом пізнання є встановлення законності здійснених операцій, осіб, винних у допущенні порушень, розміру збитку, вжиття заходів до його стягнення, обґрунтованість фактів, що фіксуються суб'єктом контролю;

результати пізнання оформлюються відповідним актом, довідкою, висновком тощо.

Будь-який документ підлягає ретельній перевірці. Однак перевірку документів необхідно проводити в комплексі, поєднуючи різноманітні способи їх дослідження. Це скорочує час, підвищує якість та ефективність ревізії.

До основних способів перевірки документів відносяться:

1. Хронологічна перевірка, яка передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених нагромаджувальних відомостях. Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів на різнорідних за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення. Проте перевірка документів у хронологічній послідовності здійснюваних господарських операцій виправдовує себе в умовах застосування меморіально-ордерної форми обліку під час ревізії підприємств, що виконують незначний обсяг роботи.

2. Систематизована перевірка документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок. Особливо ефективна вона при журнально-ордерній формі обліку, коли економічно однорідні первинні документи згруповані й підшиті за окремими журналами-ордерами й рахунками синтетичного обліку. Запис господарських операцій у журналах-ордерах за кредитовою ознакою забезпечує ефективну перевірку списання господарських коштів підприємства і кореспонденції рахунків. При цьому одночасно поєднується наочне узагальнення однорідних господарських операцій і процесів з детальною поглибленою перевіркою їх за первинними документами. Систематизація однорідних операцій у журналах-ордерахсприяє оперативному здійсненню взаємного контролю. Основними прийомами систематизованої перевірки є:

постійний контакт ревізора з господарською дійсністю;

зустрічна перевірка документів і операцій; розгляд господарських процесів, балансів рахунків та різних сфер діяльності в їх взаємозв'язку;

перевірка 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.

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

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

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

Поруч із цим можна також виділити наступні способи перевірки документів:

формальна перевірка – визначається ступень правильності складання документів;

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

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

юридична перевірка має за мету визначити відповідність відображених у документах господарських операцій чинному законодавству. Господарську операцію можна вважати законною, якщо їїзміст не суперечить чинним законам, постановам, нормативним актам;

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

Перевірку бухгалтерських документів і основаних на них записів у облікових регістрах аналітичного обліку здійснюють двома способами: від запису до документа і від документа до запису.

При першому способі за основу беруться облікові регістри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправдувальними документами.

При другому способі, навпаки, за основу береться папка (справа) з виправдувальними документами. Кожний документ у ній, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових регістрах.

Перевірка також може бути суцільною або вибірковою. Суцільним порядком перевіряють касові й банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, доходи й фінансові результати, витрати, непланові втрати, про що зазначається в програмі ревізії або робочому плані ревізора (бригади ревізуючих). Однак, якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізія у цій ділянці діяльності проводиться суцільним способом. Вибірково проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях, розроблювальних таблицях.

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

Розрізняють два види актів – проміжні та загальні.

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

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

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

1) Загальні відомості –вказується підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи, тема ревізії, повне найменування, а не абревіатура підприємства, його підпорядкованість, якщо вона є, повна назва міністерства чи відомства. У цій частині вказується, за який період діяльності даного підприємства проведено ревізію, зазначається, зокрема, за який період проведено суцільним методом ревізію касових, банківських операцій, наводяться прізвища, посади керівників та період, протягом якого вони відповідали за стан бухгалтерського обліку.

2) Виробничо-фінансова діяльність (виконання кошторисів). У цій частині наводиться перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їх виконання, аналізуються фінансові результати або виконання кошторисів, розрахунки з бюджетом, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, відображається правильність виплати готівкою з каси і обґрунтованість безготівкових розрахунків, дотримання норм використання сировини, матеріальнихцінностей, їх збереження тощо.

3) Бухгалтерський облік і звітність. У цій частині аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів. Остаточно результати ревізії узагальнюють і викладають у заключному акті ревізії на основі записів у робочих журналах ревізорів, актів проміжного контролю та розроблених аналітичних таблиць, статистичних розрахунків тощо. Крім цього приймається рішення щодо усунення виявлених недоліків.

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

не пізніше ніж через місяць після закінчення ревізії (перевірки) підприємство, організація подає в перевіряючу установу довідку про усунення виявлених недоліків;

повторно перевіряють достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.