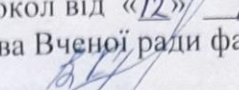


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

Затверджено
Вченою радою факультету
протокол від «12» / 10 2022 №3
Голова Вченої ради факультету

В.М. Краєвський

Конспект лекцій

з навчальної дисципліни «Теорія фінансово-господарського контролю»
для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
(денної та заочної форми навчання)


галузь знань _____ 07 «Управління та адміністрування»
(шифр і найменування галузі знань)

спеціальність _____ 071 «Облік і оподаткування»
(код і найменування спеціальності)


освітньо-професійна програма «Облік, податковий аудит та бізнес-аналітика»
Статус дисципліни: обов'язкова

Ірпінь – 2022

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Теорія фінансово-господарського контролю» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 17.08.2022 р. протокол № 7.

Укладач  А.В. Лісовий, д.е.н., професор

Розглянуто і схвалено кафедрою аудиту та економічного аналізу,
протокол від 30.09 2022 р. № 3/1

Завідувач кафедри  А.В. Лісовий, д.е.н., професор

1. Тема лекційного заняття „Сутність і функції фінансово-господарського контролю”

Мета лекції

Метою вивчення даної лекції є з'ясування поняття контролю та його сутності, змісту фінансово-господарського контролю як важливої складової єдиної системи економічного контролю; розгляд мети, завдання, функцій, предмету, об'єктів та суб'єктів фінансово-господарського контролю, його значення в процесі управління.

План лекційного заняття

1. Поняття контролю та його сутність.
2. Основні історичні віхи розвитку контролю.
3. Основні віхи розвитку контрольно-ревізійних органів.
4. Економічний контроль: завдання та складові.
5. Об'єкт та предмет фінансового контролю.
6. Господарський контроль: об'єкт та предмет.
7. Об'єкт та предмет фінансово-господарського контролю.
8. Функції фінансово-господарського контролю.

1.1. Поняття контролю та його сутність

Слово контроль має французьке походження: “controle” – перевірка або спостереження з метою перевірки. Французьке “controle” утворилося від латинських: “contra” – протидія, “role” – міра впливу. Тобто можна визначити зміст слова контроль як протидію чомусь небажаному.

В широкому розумінні: **контроль** – це сукупність процесів за допомогою яких забезпечується спостереження за керованим об'єктом з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів і вжиття заходів з усунення та ліквідації негативних явищ.

Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його настанови. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях від заданих параметрів з метою усунення цих відхилень і недопущення їх у майбутньому.

Мета контролю – об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя; виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей.

Основне завдання контролю – виявити фактичний стан справ об'єкта контролю, порівняти його з нормативним відповідно до чинного законодавства, здійснити необхідний коригуючий вплив.

Значення контролю:

- утвердження законності, демократії в суспільстві;
- попередження правопорушень, зловживань;
- виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;
- захист і збереження власності.

1.2. Основні історичні віхи розвитку контролю

Історія розвитку людства свідчить про те, що контроль був притаманний усім суспільно-економічним формаціям. Звичайно, його суть, форми і соціально-економічна ефективність на різних ступенях суспільного розвитку були різними.

Перші вияви контролю відносяться до матріархату і патріархату, де родина, плем'я було головним виробничим осередком. Цей осередок базувався на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці.

На цьому етапі суспільного розвитку спочатку виник примітивний облік, недосконалої форми, як засіб контролю за кількістю заготовлених і спожитих продуктів. Такий контроль охоплював невелике коло господарських операцій з землею та худобою, заготівлею продуктів та їх споживанням і служив засобом регулювання виробництва і розподілу життєвих благ.

Контроль за розподілом благ в первісному суспільстві здійснювався на засадах демократизму. Однак відсутність товарно-грошових відносин давала можливість здійснювати тільки кількісний контроль простих господарських процесів.

За умов рабовласницького ладу, де основу виробничих відносин складають особиста власність рабовласників на засоби виробництва та рабів, все ширшого розвитку набуває обмін, виникає торгівля, з'являються гроші, створюється торговий і лихварський капітал. Відповідно до цього й контроль здійснюється вже не тільки за кількістю заготовлених і вироблених продуктів, а й за процесом розвитку торгівлі.

В такому суспільстві контроль перетворюється на засіб управління і сприяння експлуатації, він також оберігає приватну власність рабовласників. Тому особливого значення в цей період набув державний облік та контроль. Наприклад, в стародавньому Єгипті за 4 - 3 тисячі років до нашої ери облік здійснювався, передусім, при дворах фараонів.

Наступний етап розвитку контролю пов'язаний з феодальним устроєм суспільства. При цьому в перший період розвитку феодалізму досягнутий рівень обліку в рабовласницькому суспільстві був тимчасово втрачений.

Поступове відродження та розвиток контролю припадає на XI-XIII століття – період утворення великих світових торгових центрів (Венеції та Генуї). Надалі відбувається трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Цьому сприяло піднесення товарного виробництва, розвиток внутрішньої та зовнішньої торгівлі, розвиток банківської діяльності (XIV-XVIII ст.). На цей період історії розвитку контролю також припадає підготовка перших спеціалістів, видання перших спеціалізованих книжок – італійця Луки Пачолі (1494 р.), голландців – Яна Імпіна (1543 р.) і Сімона ван Стевіна (1607 р.); Французів – Жака Саварі (1675 р.) і Матьє де ла Порта (1712 р.) та ін. За часів феодалізму відбувається поділ контролю на зовнішній і внутрішній, набуває особливого значення контроль за розрахунками між купцями і банками, а також за наявністю і рухом торгового капіталу.

Надалі розвиток контролю здійснюється у напрямку прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку торгових і банківських операцій, різних видів господарської діяльності. Так, наприклад, на початок XVII століття (1621) в Росії було створено Спеціальний Наказ рахункових справ (міністерство). На нього покладався підрахунок державних доходів та витрат за книгами всіх інших центральних Наказів та установ, надавалося право вимагати звіти з виконання виданих асигнувань, вимагати пояснення до Звіту від посадових осіб та міст тощо.

Законодавчим актом, що регламентував порядок облікових записів та внутрішній контроль в торгівельних підприємствах, був Військовий статут Петра I, виданий у 1716 р, в якому виділявся спеціальний розділ під назвою «Про купецькі книги і грамоти».

У XVIII ст. видається цілий ряд відомчих інструкцій про порядок ведення обліку та здійснення контролю в державних установах. З середини XIX століття до 50-х років XX століття відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень, а саме: бухгалтерський облік, статистика. Пізніше застосовується системний та комплексний підхід до вивчення контролю, який як наука набуває сучасних рис.

Саме зміна форм власності, виробничих відносин та розвиток державності є основними важелями, під впливом яких і відбувався розвиток контролю.

1.3. Основні віхи розвитку контрольно-ревізійних органів

Перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тис. років тому, а

в Кореї – близько 1,3 тис. років назад. У Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великої Британії – 1120 р., Палата рахунків Франції – 1318 р., Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 р. Автономні інститути аудиту виникли в Пруссії у 1714 р. (Генеральна палата рахунків), у Чехії – в 1761 р. (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині – в 1768 р. (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі – у 1808 р. (Головна рахункова палата Варшавського князівства), в Іспанії – у 1828 р. (Суд рахунків), у Туреччині – у 1862 р. (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії – у 1864 р. (Вищий суд аудиту).

На початок другої половини ХХ століття в процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема в питанні піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 году було створено міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (The International Journal of Government Auditing) та на Офіційному сайті в Інтернеті (Intosai.org). Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та других практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Крім цього, у Жовтні 1977 року на ІХ Конгресі Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Presepts). Хоча з точки зору міжнародного права Лімська декларація до застосування необов'язкова, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичності країнах, зокрема:

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

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю, до яких відносяться:

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

1.4. Економічний контроль: завдання та складові

Контроль виявляється в усіх сферах суспільного життя. Нараховується величезна кількість різновидів контролю залежно від сфери, в якій він здійснюється (соціальний, екологічний та ін.). Контроль в економічному житті суспільства називається економічним.

Економічний контроль — це сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами.

Роль та значення економічного контролю в сучасних умовах виявляються через наступні завдання, які він виконує:

- 1) забезпечує практичними рекомендаціями виробництво життєво необхідних благ для задоволення потреб людей;

2) усуває диспропорції і негативні явища в суспільстві і запобігає їх повторенню, а також сприяє раціональній організації виробничих відносин і оптимальному використанню продуктивних сил;

3) здійснюється на всіх без винятку підприємствах, в установах та організаціях, кожного разу маючи на меті забезпечення ефективної та законної їх діяльності;

4) впливає через систему управління на успішне виконання планів економічного і соціального розвитку, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігає непродуктивним витратам і збиткам, зміцнює господарські зв'язки, стимулює дотримання господарського і трудового законодавства, забезпечує збереження власності;

5) передбачає систематичне спостереження за фінансовим станом підприємства, конкурентоспроможністю його продукції на внутрішньому і світовому ринках;

6) за його результатами розробляють заходи, що сприяють більш ефективному господарюванню, дотриманню принципу соціальної справедливості в розподілі результатів праці залежно від внеску кожного працівника.

Отже, зміст економічного контролю в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні процесу розширеного відтворення валового національного продукту і соціально-економічних відносин відповідно до конституційних норм і законодавчих правил.

Економічний контроль має **складові**, які наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Складові економічного контролю

Так, загальноекономічний контроль має прояв лише виключно на макрорівні. При цьому господарський та фінансовий контроль проявляються на мікрорівні, в усіх галузях та на всіх підприємствах, установах і організаціях. Через це дослідження фінансового та господарського контролю як окремих найважливіших складових економічного контролю потребує ретельної уваги. Детально фінансовий контроль та господарський контроль будуть розглянуті в наступних питаннях даної теми.

1.5. Об'єкт та предмет фінансового контролю

Сучасний стан національної економіки, розповсюдження її тінізації, стрімке зростання економічних правопорушень саме у сфері фінансової діяльності підприємств, установ, організацій обумовлюють необхідність контролю за розподілом та перерозподілом фінансових ресурсів, а також за законністю та правильністю формування даних про фінансовий стан певного господарюючого суб'єкта. Забезпечити це покликаний фінансовий контроль.

Фінансовий контроль – це контроль за законністю та правильністю розподілу й перерозподілу фінансових ресурсів в економічній сфері, а також контроль за законністю надання інформації про фінансовий стан підприємства в розрізі всіх передбачених показників.

Мета фінансового контролю – встановлення правильності та законності фінансової діяльності господарюючого суб'єкта в частині створення, розподілу, перерозподілу та використання його фінансових ресурсів.

Фінансовий контроль передбачає ретельну перевірку всіх аспектів фінансової діяльності і має прояв на всіх без винятку господарюючих суб'єктах. Це зумовлено тим, що всі без винятку господарюючі суб'єкти здійснюють фінансову діяльність.

Об'єктом фінансового контролю є фінансова діяльність господарюючого суб'єкта.

Предметом фінансового контролю є контроль усіх напрямів фінансової діяльності господарюючого суб'єкта, а саме:

- 1) грошові кошти підприємства;
- 2) розрахунки підприємства з контрагентами (покупцями, замовниками, постачальниками та підрядниками);
- 3) розрахунки з оплати праці;
- 4) розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами;
- 5) фінансовий результат діяльності;
- 6) операції з капіталом підприємства;
- 7) операції по реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тощо.

Джерелами інформації при здійсненні фінансового контролю виступають дані фінансового обліку та фінансової звітності підприємства.

Фінансовий контроль проявляється в усіх формах, притаманних економічному контролю залежно від форми власності об'єкта контролю.

Так, на *державних підприємствах та в бюджетних установах* фінансовий контроль здійснюється у формі **ревізії (інспектування)**.

На *приватних підприємствах* – у формі **незалежного аудиту**.

У бюджетних установах в частині виконання ними бюджету проводиться **бюджетний контроль**.

Поточний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів здійснюється у формі **казначейського контролю**.

На державних підприємствах та в бюджетних установах в частині *ефективності використання бюджетних коштів* проводиться **державний аудит**.

На всіх без винятку підприємствах у частині *законності та правильності розрахунку та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів* здійснюється **податковий контроль**.

Крім того, для здійснення *поточного фінансового контролю* створюються *внутрішні підрозділи підприємств*. У цьому випадку фінансовий контроль проводиться у вигляді **внутрішнього контролю**.

У *банківських установах* з метою забезпечення законності, правильності та ефективності їх діяльності здійснюється **контроль і аудит у банках**.

1.6. Господарський контроль: об'єкт та предмет

Економіка України складається з таких галузей, як промисловість, сільське

господарство, будівництво, торгівля, транспорт і т. і. Кожна галузь складається з окремих підприємств і організацій. До них відносяться заводи, фабрики, шахти, фермерські господарства, торгові підприємства тощо, створені для отримання прибутку та задоволення суспільних потреб шляхом здійснення власної діяльності.

Будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням і використанням послуг, називається господарською діяльністю.

Господарська діяльність складається з господарських процесів, які діляться на господарські операції. У свою чергу, забезпечують здійснення господарських операцій господарські засоби підприємств та їх джерела.

Наприклад, на виробничому підприємстві (фабриці, заводі) характерними операціями є операції по закупівлі сировини та інших матеріалів, які в сукупності складають процес заготівлі. Операції з виготовлення виробів з сировини та інших матеріалів складають процес виробництва, а операції з продажу виготовлених виробів є складовою частиною процесу реалізації.

Кожне підприємство веде господарську діяльність за розробленим ним планом чи по встановленим для нього державним планом.

Господарська діяльність кожного підприємства вимагає належного керування та забезпечення ефективності. Забезпечити це здатний належний господарський контроль.

Господарський контроль – це контроль за законністю та ефективністю господарської діяльності підприємства, установи, організації.

Метою господарського контролю є встановлення правильності та законності господарської діяльності, а також виявлення резервів підвищення її ефективності.

Об'єктом господарського контролю є господарська діяльність господарюючого суб'єкта.

Предметом господарського контролю є контроль господарських процесів і їх результатів, а також контроль окремих господарських операцій.

Активи, власний капітал та зобов'язання у процесі здійснення господарської діяльності знаходяться в постійному русі, чинять кругообіг, який складається з трьох господарських процесів:

1) процес постачання (є першою стадією кругообігу активів, де гроші перетворюються в предмети праці, які утворюють виробничі запаси. Придбані підприємством предмети праці на цій стадії вже надійшли у сферу виробництва, але вони ще не приймають безпосередньої участі у виробничому процесі). У процесі постачання об'єктами господарського контролю є затрати на придбання засобів, обсяг їх заготівлі, розрахунки з постачальниками;

2) процес виробництва (із сфери обігу засоби переходять у сферу виробництва. На цій стадії засоби праці, предмети праці та праця, вступаючи до взаємодії, створюють готовий продукт, призначений до реалізації. Процес виробництва найбільш важливий та складний процес, у ході якого відбувається формування собівартості продукції, завершується він випуском готової продукції). У процесі виробництва об'єктами господарського контролю виступають витрати на виготовлення продукції, наявність і рух готової продукції.

3) процес реалізації (збуту) (заклучна стадія кругообігу. На цій стадії готова продукція реалізується споживачам, виникають розрахункові відносини з покупцями. Результатом процесу реалізації є дохід, отриманий від реалізації продукції. За процесом реалізації знову йде процес постачання, виробництва і т. і.). На стадії реалізації об'єктами господарського контролю є витрати, пов'язані з відвантаженням і реалізацією продукції.

Джерелами інформації при здійсненні господарського контролю виступають дані господарського обліку, первинні документи та фінансова звітність підприємства.

1.7. Об'єкт та предмет фінансово-господарського контролю

Фінансово-господарський контроль – це контроль за фінансовими операціями та господарськими процесами з метою встановлення їх законності, правильності та доцільності, в усіх галузях національної економіки і в різних формах залежно від форми власності підконтрольного об'єкта.

Фінансово-господарський контроль становить систему нагляду наділених контрольними функціями державних і суспільних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, об'єднань, установ, організацій, інших підрозділів матеріального виробництва і невиробничої сфери з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності їхньої діяльності, встановлення законності, достовірності й доцільності господарських і фінансових операцій, збереження державної власності, виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва і зростання доходів державного бюджету.

Метою фінансово-господарського контролю є сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці у підприємницькій діяльності для одержання максимального прибутку.

Фінансово-господарський контроль зосереджений на таких **основних завданнях**:

- виявлення внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності виробництва (зростання обсягів виробництва і реалізації продукції, зниження витрат сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів та інших витрат);
- забезпечення виконання планів наповнення державного і місцевого бюджетів;
- контроль за економним і доцільним використанням державних коштів та попередження порушень і зловживань у їхньому використанні;
- запобігання недостачам, розтратам, крадіжкам державного, колективного і приватного майна;
- перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності, боротьба з приписками й іншими фальшуваннями звітних даних.

Основні завдання органів державного контролю:

- перевірка дотримання порядку реалізації державної політики контролю за використанням підприємствами та організаціями коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, стану обліку і звітності;
- прийняття обов'язкових до виконання підприємствами та організаціями рішень за фактами порушень фінансової дисципліни,
- звертання в інтересах держави до судів і арбітражних судів;
- періодичне проведення планових перевірок, однак не рідше одного разу на три роки;
- встановлення адміністративної відповідальності за недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, за невиконання вимог державних контрольних органів щодо усунення порушень;
- систематичне інформування органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування про факти порушень фінансової дисципліни і внесення пропозицій щодо забезпечення їх усунення та притягнення винних до відповідальності.

Сутність фінансово-господарського контролю, окрім його поняття, також характеризується суб'єктами його здійснення, об'єктами та методами.

Суб'єкти фінансово-господарського контролю – це зовнішні та внутрішні органи контролю. Кожній формі фінансово-господарського контролю відповідає окремий суб'єкт контролю.

Об'єктом фінансово-господарського контролю виступають різноманітні здійснені на підприємстві господарські і фінансові операції, факти, які формують певні господарські процеси та мають відповідне документальне відображення.

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 предметом фінансово-господарського контролю.

1.8. Функції фінансово-господарського контролю

В цілому ФГК виконує такі основні функції: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу:

Профілактична функція полягає в тому, що у ринковому середовищі контролю підлягає вся господарсько-фінансова діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

Мобілізуюча функція полягає в тому, що у процесі контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання.

Розглядаючи функції ФГК детальніше, можна виділити наступні (рис. 1.2):



Рис. 1.2. Функції фінансово-господарського контролю

Питання для самоперевірки

1. Суть, мета, основне завдання та значення контролю.
2. Які Ви знаєте основні історичні віхи розвитку контролю?
3. Які Ви знаєте основні віхи розвитку контролюючих органів?
4. Коли створено INTOSAI?
5. Діяльність міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI.
6. Лімська декларація. У якому році прийнята?
7. Мексиканська декларація. У якому році прийнята?
8. Економічний контроль: роль, значення, зміст, завдання та складові.
9. Об'єкт, предмет та джерела інформації фінансового контролю.
10. Які є форми фінансово-господарського контролю?
11. Господарський контроль: об'єкт та предмет.
12. Мета, завдання, суб'єкти, об'єкт та предмет фінансово-господарського контролю.
13. Функції фінансово-господарського контролю.
14. Зв'язок навчальної дисципліни "Теорія фінансово-господарського контролю" з іншими дисциплінами.

Літературні джерела: / 27, 28, 29, 30, 31, 38, 39, 40, 41, 42, 43/

2. Тема лекційного заняття

„Система фінансово-господарського контролю та її основні елементи”

Мета лекції

Метою лекції є розгляд системи фінансово-господарського контролю та її основних елементів, потрібно ознайомитися з поняттям системи фінансово-господарського контролю, вивчити складові цієї системи, взаємовідносини між елементами системи контролю, контрольний процес та його стадії, принципи організації та здійснення фінансово-господарського контролю.

План лекційного заняття

1. Суть системи фінансово-господарського контролю в Україні.
2. Нормативно-правове регулювання фінансово-господарського контролю в Україні.
3. Основні фактори організації та проведення фінансово-господарського контролю.
4. Основні принципи фінансово-господарського контролю.
5. Контрольний процес та його стадії.
6. Організація і проведення фінансово-господарського контролю в комп'ютерному середовищі.
7. Ефективність фінансово-господарського контролю та шляхи його удосконалення.

2.1. Суть системи фінансово-господарського контролю в Україні

При створенні різних систем контролю, визначальним критерієм є об'єкт контролю. Включення до системи контролю об'єкта означає, що система повинна бути унікальною і створюватися для кожного конкретного об'єкта контролю. Надзвичайно важливим є також чітке визначення ролі і місця суб'єкта контролю. Роль суб'єкта контролю визначається тим, що об'єкт управління, що не знаходиться під контролем суб'єкта управління, стає некерованим і досягнення поставлених завдань практично стає неможливим.

Тому систему фінансового контролю можна уявляти як взаємопов'язану сукупність контролюючого суб'єкта, контрольних дій та контрольованого об'єкта.

І. Б. Стефанюк запропонував модель системи фінансово-господарського контролю, яка включає такі елементи:

- контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) – це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають в оточуючому господарському середовищі;
- контрольні дії – це операції порівняння (зіставлення) показників діяльності підконтрольного суб'єкта з певною нормою (нормами), здійснювані контролюючими суб'єктами з метою знаходження й блокування відхилень від цих норм;
- підконтрольний об'єкт (об'єкт контролю) – це фізична чи юридична особа, на певний вид діяльності якої спрямовуються контрольні дії;
- предмет контролю – це конкретний вид діяльності (певні фінансово-господарські операції) підконтрольного суб'єкта, на які спрямовуються контрольні дії контролюючого суб'єкта.

Система фінансово-господарського контролю в Україні складається з таких елементів: суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють), принципи контролю; методи контролю; процес контролю; прийняття рішень за результатами контролю.

Суб'єктами фінансово-господарського контролю є:

- органи державної влади, яка відповідно до конституційних положень поділяється на законодавчу, виконавчу, судову;
- незалежні аудиторські фірми;
- громадські організації, партії;
- власники.

Система органів, які контролюють фінансово-господарську діяльність в Україні, досить численна та різноманітна. Ця система, як і вся економіка країни, перебуває сьогодні в процесі реформування та становлення. Дати характеристику діяльності усіх органів контролю в рамках даної теми немає можливості. Функції ж основних з них будуть розглянуті у темі 6.

Більшість органів контролю є державними організаціями. Державний економічний контроль здійснюють органи загальної та спеціальної компетенції за фінансово-господарською діяльністю не підлеглих їм підприємств. Згідно з чинним законодавством, органи, що контролюють окремі сторони діяльності підприємства, виконують повноваження тільки в межах своєї компетенції, яка визначається нормативно-правовими актами України. Підприємства мають право не виконувати вимоги цих органів, якщо ці вимоги виходять за межі їх повноважень.

Такими контролюючими державними органами в Україні є:

- Верховна Рада України та місцеві органи самоврядування;
- Президент України та його адміністрація;
- Кабінет Міністрів України і місцеві державні адміністрації;
- правоохоронні органи (Міністерство юстиції та Міністерство внутрішніх справ, прокуратура, суд і арбітражний суд);
- державні спеціалізовані служби (Державна аудиторська служба, Державна податкова служба, Державна казначейська служба, Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів, Фонд державного майна та ін.);
- органи фінансово-кредитної системи (Національний банк України та комерційні банки).

Основні принципи розподілу повноважень різних гілок державної влади закріплені у Конституції України та прийнятих на її основі законах, які уточнюють функції окремих державних органів, у тому числі і контрольні. Питання про відповідність прийнятих законів та інших нормативно-правових актів Конституції України вирішує Конституційний Суд України.

Як вже зазначалося, важливим елементом системи контролю є об'єкт контролю. У сфері державних фінансів об'єктом контролю виступають процеси формування і використання фінансових ресурсів державного сектору.

Зміна контролюючої системи під впливом сучасних соціально-економічних трансформацій безпосереднім чином торкнулася об'єктів фінансово-господарського контролю у напрямі їх суттєвого ускладнення. Становлення ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури, принципів їх використання, а також принципів кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків. В цих умовах з'явилося багато нових об'єктів фінансово-господарського контролю, які потребують належної уваги з боку держави.

Разом з тим запровадження принципово нових економічних відносин суттєво обмежує вплив фінансово-господарського контролю на соціально-економічні процеси, а також і на підконтрольні об'єкти порівняно з тим, яким він був за умов адміністративно-командної економіки. Так, розвиток ринкових відносин суттєво обмежує охоплення фінансово-господарським контролем таких підконтрольних об'єктів, як процеси формування і використання фінансових ресурсів підприємств, організацій недержавної форми власності. Держава не втручається у формування доходів і їх розподіл та витрачання на приватизованих підприємствах чи інших нових економічних утвореннях.

Враховуючи, що одним із головних завдань контролюючих органів є здійснення контролю за збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, контролером при проведенні перевірки підприємства чи організації необхідно з'ясувати:

- скільки і яких рахунків відкрито в установах банку, ретельно перевірити касу, касові і банківські операції, при необхідності звірити в установах банків їх виписки, окремі грошові та інші документи, які знаходяться на підприємстві, з такими ж документами в установах банку і переконатись у їх ідентичності і достовірності;

- стан розрахунків за відпущену продукцію (надані послуги тощо), звернувши особливу увагу на дебіторську заборгованість із тривалим строком її утворення, за якою недостатньо вживались заходи щодо погашення, а також на товари (продукцію), які тривалий час перебувають у дорозі, товари відвантажені, але не оплачені в строк, товари на відповідальному зберіганні, ретельно вивчити суми дебіторської заборгованості, за якою минули строки позову і суми якої списані на збитки, чи вживались заходи щодо стягнення цієї заборгованості;

- правильність списання сировини на виготовлення продукції, а також норм втрат готової продукції при транспортуванні і зберіганні; у разі необхідності провести контрольний запуск сировини у виробництво за участю спеціалістів;

- повноту оприбуткування виготовленої продукції, чи не виготовлялась продукція, прихована від обліку;

- наявність договорів про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами;

- дотримання діючих положень щодо проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей та регулювання інвентаризаційних різниць, якість проведених на підприємстві інвентаризацій, у разі необхідності – організувати проведення інвентаризації (повної чи за окремими найменуваннями) товарів, матеріалів, готової продукції тощо; чи не допускалось перекриття недостач у одних матеріально відповідальних осіб лишками в інших;

- наявність заборгованості внаслідок недостач, розтрат і крадіжок, яка рахується на бухгалтерському обліку підприємства, причини їх утворення, які вживалися заходи щодо відшкодування цієї заборгованості;

- зовнішньоекономічну діяльність підприємства; обсяг експортних та імпорتنих операцій за відповідний період, у тому числі бартерних; правильність застосування цін і тарифів при здійсненні цих операцій, своєчасність розрахунків за ними, чи не допустило

керівництво підприємства незаконного відкриття валютних рахунків за кордоном, утримання на них валюти, прихованої від обліку; а також чи не вжито заходів щодо повернення з-за кордону сум валюти, яка тривалий час не була повернута в Україну;

– правильність відображення фінансових результатів в обліку, своєчасність, повноту і правильність перерахування до бюджету належних йому платежів, правильність ведення і достовірність бухгалтерського обліку і звітності. Стан бухгалтерського обліку потрібно перевіряти на всіх етапах перевірки, тобто при перевірці кожного без винятку питання накопичувати та узагальнювати виявлені недоліки для ґрунтовного висвітлення їх в акті перевірки.

Залежно від мети, перевірці підлягають й інші напрями фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації в частині дотримання чинних нормативних актів.

Важливу роль у забезпеченні дійового фінансово-господарського контролю відіграє методика контролю, яка являє собою сукупність методів контролю, що використовуються у певному конкретному випадку. Необхідно правильно вибирати методичний інструментарій контролю, враховувати його адекватність предмету контролю, об'єктивність, надійність, орієнтацію на комплексність, оперативність і якість контролю. Детальніше методика фінансово-господарського контролю буде розглянута в темі 4.

Наступним елементом системи фінансово-господарського контролю є процес контролю. Процес контролю — це діяльність суб'єктів контролю, спрямована на гарантоване досягнення найефективнішими засобами поставленої мети шляхом реалізації певних завдань контролю і застосування відповідних принципів, методів контролю.

Існують різні підходи до виділення стадій процесу контролю, наприклад, а) встановлення параметрів, норм функціонування, оцінка відхилень від встановлених параметрів і норм; б) встановлення стандартів контролю, оцінка його ефективності та здійснення коригуючих дій. Детальніше етапи процесу контролю будуть розглянуті в наступному підрозділі 2.4 цієї теми.

Для подальшого розвитку і вдосконалення системи фінансово-господарського контролю слід передбачити:

- прийняття низки законодавчих і нормативно-правових актів, що регулюватимуть організаційну побудову системи фінансово-господарського контролю, її функціонування і розвиток;

- забезпечення ефективного формування і використання фінансових ресурсів державного сектору економіки і досягнення на цій основі економічного зростання;

- формування координаційних інститутів у складі системи фінансово-господарського контролю для встановлення ефективної взаємодії між суб'єктами контролю, що запобігатиме виникненню неконтрольованих частин фінансової сфери, а також паралелізму і дублювання при здійсненні контролю.

- чітке окреслення підконтрольних об'єктів та забезпечення повного їх охоплення контролем;

- розроблення і затвердження державних стандартів, що врегульовують здійснення фінансово-господарського контролю в різних секторах економіки;

- урізноманітнення форм, видів фінансово-господарського контролю, впровадження новітніх методик здійснення фінансово-господарського контролю.

2.2. Основні фактори організації та проведення фінансово-господарського контролю

Як свідчить досвід країн з розвинутою економікою, незважаючи на посилену боротьбу правоохоронних органів, криміногенність не зменшується, а лише змінює свої форми, навіть удосконалюється. Зміна форм власності, розвиток відносин приватної власності послаблює одні кримінальні фактори, але посилює інші та створює нові.

Для соціалістичного періоду розвитку України були характерні такі форми і методи отримання тіньових доходів, як:

- приписки, значне розкрадання державних матеріальних, технічних, фінансових ресурсів, дрібні крадіжки на виробництві, підпільна підприємницька і виробнича діяльність;

- невідображення в обліку фактично випущеної продукції та наданих послуг на державних підприємствах;

- зловживання і порушення у роздрібній торгівлі й громадському харчуванні;

- перепродаж дефіцитних товарів;

- неофіційне, а тому й нелегальне надання побутових послуг;

- корупція;

- кримінальний промисел.

В умовах ринкових перетворень, зростанню економічної злочинності сприяють такі фактори, як низький рівень правової свідомості вітчизняних підприємців, нестабільність податкового законодавства, злочини у сфері оподаткування та інші. Одним із видів зловживань є “перекачування” коштів державного бюджету, державних організацій на користь приватних підприємницьких фірм, незаконна приватизація державної власності.

Розвиток ринкових відносин веде до появи таких видів економічних злочинів, як зловживання капіталовкладеннями, спекуляції з цінними паперами, зловживання депозитними коштами, хибні банкрутства, маніпуляції з кредитними ресурсами, порушення прав споживачів (необ’єктивна реклама, збут недоброякісної продукції тощо); злочини, пов’язані з фінансовою системою (приховування прибутку, ухилення від сплати податків, махінації з державними фінансовими ресурсами), комерційні хабарі, комп’ютерна злочинність, незаконне вивезення капіталу за кордон та багато інших.

Цим негативним явищем необхідно протиставити вдосконалення системи фінансово-господарського контролю на основі розвитку його методологічних засад, методичного забезпечення контрольно-ревізійної роботи, поліпшення організації й координації дій контролюючих органів.

На організацію і здійснення фінансово-господарського контролю впливають різноманітні фактори. Умовно їх можна розділити на:

- зовнішні (безпосередньо не пов’язані з фінансово-господарським контролем, проте визначають основні умови його організації та здійснення);

- внутрішні (безпосередньо пов’язані з фінансово-господарським контролем, визначають особливості, технологію та алгоритми його організації і здійснення).

Зовнішні фактори:

- особливості системи господарювання (у т.ч. економічні відносини власності);

- рівень розвитку системи управління (мікро- та макро- аспекти);

- соціально-економічна ситуація;

- рівень розвитку правової системи;

- рівень розвитку системи обліку та звітності.

Внутрішні фактори:

- рівень розвитку теорії, методології і технології фінансово-господарського контролю;

- рівень організації, матеріально-технічного, методичного забезпечення фінансово-господарського контролю;

- рівень розвитку системи підготовки і перепідготовки кадрів, професійно-кваліфікаційний рівень спеціалістів з проведення фінансово-господарського контролю.

2.3. Основні принципи фінансово-господарського контролю

Фінансово-господарський контроль, як наука, має свої принципи – норми, яких потрібно дотримуватися при здійсненні контролю.

Головними принципами господарського контролю є:

- плановість – порядок, строки, обсяги перевірки плануються;

- раптовість – контроль здійснюється раптово, що підвищує його ефективність;

- системність – при проведенні контролю розглядаються всі сторони його об'єкта;
- регулярність – контроль здійснюється постійно, безперервно, відповідно до характеру і властивості діяльності;
- законність – контролюючі органи повинні діяти відповідно до норм законів, забезпечуючи охорону інтересів суспільства і громадян;
- об'єктивність – правдиве, повне й об'єктивне проведення контролю і подання його результатів;
- конкретність – перевірка конкретних явищ і подій;
- незалежність – неприпустимість будь-якого силового, матеріального та морального впливу на суб'єкт контролю;
- гласність – результати контролю доводяться до відома підприємства, яке перевірялося, вищих органів управління, а у необхідних випадках – до засобів масової інформації. При цьому потрібно коректно дотримуватися принципів конфіденційності та збереження комерційної таємниці;
- ефективність та дієвість – своєчасне виявлення порушень та оперативне забезпечення їх виправлення;
- всеосяжність – поширення контролю на всі сфери суспільної діяльності та на всю систему господарювання;
- науковість – при проведенні контролю застосування досягнень науки і техніки та передового досвіду;
- економічність – здійснення контролю з найменшими затратами праці та коштів;
- повнота – детальне вивчення всіх фактів, що мають відношення до об'єкта контролю.

2.4. Контрольний процес та його стадії

Відповідно до методики проведення комплексної перевірки економічної та комерційної діяльності контрольний процес складається з 5 етапів:

- 1) організація і підготовка до проведення комплексної перевірки;
- 2) проведення перевірки;
- 3) оформлення результатів перевірки;
- 4) прийняття рішення за результатами проведеної перевірки;
- 5) організація контролю за виконанням рішень за матеріалами перевірки.

1. На першому етапі: відповідно до строків, передбачених планом проведення перевірки, керівник контрольного органу за 3-5 днів до початку перевірки зобов'язаний видати наказ про її проведення. Начальник контрольного органу на цьому етапі повинен правильно визначити тему перевірки, її тривалість, створити ревізійну групу, призначити її керівника, розглянути і затвердити програму перевірки, запропонувати контролерам ознайомитись з відповідними нормативними документами, розглянути необхідність залучення галузевих спеціалістів, а також забезпечити контролерів необхідними бланками актів, довідок і т.д.

Керівнику ревізійної групи одночасно з наказом про призначення перевірки дається програма комплексної перевірки, в якій, крім конкретних завдань, базуються ділянки роботи, які підлягають суцільній перевірці. Якщо до часу призначення перевірки в контрольному органі є матеріали про факти порушень на об'єкті перевірки (недостачі, крадіжки і т.д.), то вони також передаються керівнику групи.

Склад ревізійної групи встановлюється залежно від тривалості періоду перевірки та самої програми.

Підготовка перевірки починається із ознайомлення з діяльністю об'єкта, що підлягає перевірці. На цьому етапі ознайомлюються із діяльністю об'єкта перевірки, вивчають відповідні нормативно-інструктивні матеріали, складають робочі плани.

Тривалість підготовки до перевірки – не більше 2 днів. Перший день присвячується ознайомленню з особливостями виробничої і фінансово-господарської діяльності

підприємства. Другий день необхідний для вивчення нормативних документів та проведення інструктажу.

2. Важливим другим етапом проведення перевірки є організаційна робота на об'єкті. Починається перевірка з моменту прибуття ревізійної групи на підприємство і пред'явлення керівником групи своїх повноважень на проведення перевірки. Керівник ревізійної групи на місці здійснює організаційну роботу, яка полягає в уточненні і конкретизації завдань, передбачених програмою перевірки. На цьому етапі начальник контрольного органу в разі необхідності повинен подати контролерам додаткову методичну допомогу з питань перевірки, а також контролювати виконавську і трудову дисципліну підлеглих, в т.ч.: вихід на об'єкт, а при виникненні суперечностей між перевіряючими і керівником об'єкта, що перевіряється, розв'язувати ті суперечності. Начальник контрольного органу має розглядати і вирішувати по суті звернення керівника ревізійної групи чи керівництва підприємства, що перевіряється, з питань перевірки, в т.ч. щодо продовження чи скорочення її терміну. Планова тривалість перевірки становить не більше ніж 30 робочих днів, а в окремих випадках на підставі письмових обґрунтувань керівника групи термін перевірки може бути продовжений. На початковій стадії комплексної перевірки рекомендують перевіряти виконання заходів з усунення недоліків в роботі, виявлених попередньою перевіркою, ознайомитись із змістом наказів, листуванням, актами перевірок і т.д.

Закінчивши організаційну стадію комплексної перевірки, ревізійна група приступає до виконання своїх обов'язків відповідно до своїх робочих планів.

3. Документальне оформлення результатів перевірки протягом ревізійного процесу. Практика показала, що кваліфіковано провести перевірку, об'єктивно й принципово обґрунтувати кожний факт, що наведений в акті перевірки – важлива і відповідальна частина ревізійної роботи. Перевірка вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень надалі. За умови виявлення перевіркою грубих порушень чинних нормативних актів, контролер має встановити обсяг заподіяної матеріальної шкоди, знайти причини допущених порушень та винних у цьому конкретних осіб, вказати, на підставі чийого письмового розпорядження їх заподіяно (номер і число наказу, листа, резолюції, грошового документа і ким його підписано). Відповідно до діючого законодавства, від кожної винної у зловживанні особи треба отримати відповідне письмове пояснення з вичерпними, точними й обґрунтованими поясненнями фактів, що відображені в акті. Після викладення кожного факту порушень необхідно обов'язково назвати документи, що підтверджують цей запис і додаються до акту. У разі виявлення зловживань ревізор має одержати від посадових осіб підприємства, установи або організації, що перевіряється, копії документів, які свідчать про зловживання, а у разі необхідності – вилучити потрібні йому документи до закінчення перевірки, залишивши у справах акт про вилучення документів та їхні копії. Копії оригіналів документів контролер отримує лише за умови, якщо сам зміст документа є доказом факту порушень. Кожна копія документа має бути завірена печаткою та підписом посадової особи підприємства, установи чи організації, що ревізується. Відповідно до діючого законодавства копія з оригіналу знімається у двох примірниках. Другий примірник копії зберігається разом з актом у справах контрольного органу, перший примірник копії разом із матеріалами перевірки передається до правоохоронних органів.

Як правило, за результатами документальної перевірки ревізором складається акт – двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки перевірки фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи чи організації, наведено перелік фактів виявлених порушень та хиб у їхній роботі.

Форма складання акта затверджується відомчими положеннями й інструкціями. Розрізняють два види актів — проміжні та загальні.

За проміжними актами оформляються результати інвентаризації коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами й кредиторами, результати контрольного запуску сировини у виробництво, їх складають і тоді, коли виявлене порушення чи зловживання може бути приховане, або коли на підставі виявлених фактів треба вжити термінових заходів, щоб усунути порушення чи притягти до відповідальності винних у здійсненні зловживань осіб. Проміжні акти підписуються контролерами, які проводять перевірку та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за ту ділянку, де здійснюється перевірка. Проміжні акти складаються також і за результатами перевірок кас. Такі акти підписуються контролером, головним бухгалтером і матеріально відповідальними особами (касиром).

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

1) Загальні відомості. У цій частині вказується підстава для проведення перевірки, склад ревізійної групи, тема перевірки, повне найменування, абрєвіатура підприємства, його підпорядкованість, якщо вона є, повна назва міністерства чи відомства. У цій частині вказується, за який період діяльності даного підприємства проведено перевірку, зазначається, зокрема, за який період проведено суцільним методом перевірку касових, банківських операцій, наводяться прізвища, посади керівників та період, протягом якого вони відповідали за стан бухгалтерського обліку. У загальній частині акта наводиться дата початку й закінчення перевірки. Крім того, зазначається, ким і коли проводилась попередня перевірка, чи усунуто виявлені нею порушення і які перевірки було після неї здійснено. У цій частині акта наводяться відомості про те, як підприємство, що перевіряється, виконує пропозиції щодо усунення хиб, згаданих у попередньому акті перевірки, про відшкодування заподіяних збитків, оформлення позовів чи подання матеріалів до слідчих органів, поліпшення обліку, окремо вказується на ті вади, для усунення яких не було вжито належних заходів.

2) Виробнича-фінансова діяльність (виконання кошторисів). У цьому розділі акта наводиться перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їх виконання. аналізуються фінансові результати або виконання кошторисів, розрахунки з бюджетом, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, відображається правильність виплати готівкою з каси і обґрунтованість безготівкових розрахунків, дотримання норм використання сировини, матеріальних цінностей, їх збереження тощо. У логічній послідовності відповідно до програми перевірки і з дотриманням суворої об'єктивності у цій частині акта чітко, стисло й лаконічно описуються усі перевірені за наявними на підприємстві, в установі чи організації документами факти порушень або зловживань. При цьому не можна записувати до акта різні висновки, пропозицій та непідтверджені документами дані про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що перевіряється. Забороняється також вносити до акта (довідки) дані слідчих матеріалів та посилатися на свідчення посадових осіб, які вони дали слідчим органам. В актах (довідках) не можна давати кваліфікаційну оцінку щодо дій окремих посадових осіб, при складанні цих документів необхідно також уникати таких висловлювань, як "привласнив", "розікрвав кошти,", "сфабрикував", "злочинець", "шахрай", "недбалість", "зловживання", "злочин" тощо. Ці висловлювання є прерогативою слідчих і судових органів. У цій частині загального акта можуть бути виділені окремі розділи залежно від галузевої специфіки діяльності об'єкта, що перевіряється. Такими розділами можуть бути: перевірка каси і касових операцій; перевірка операцій за рахунками у банках та інших коштів; перевірка кредитних операцій; перевірка основних засобів; перевірка розрахунків з оплати праці й соціального страхування; перевірка збереження і руху матеріальних цінностей; перевірка

операцій з формування й використання прибутку; перевірка достовірності обліку та звітності.

3) Бухгалтерський облік і звітність Тут аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів. Якщо під час проведення перевірки стає зрозуміло, що матеріали перевірки передаватимуться до слідчих органів, то незалежно від того, проводитиметься чи не проводитиметься слідство за наслідками перевірки, при складанні загального акта у ньому необхідно зазначити кожний факт, кожний епізод зафіксованих порушень чи зловживань. Якщо ж встановлено достатньо велику кількість ідентичних порушень, що мають однорідні ознаки (за винятком обсягів збитків, періоду їх заподіяння), можна застосувати шаблонне за змістом формулювання суті порушення. Як показала практика у загальному акті небажано наводити численних планових і звітних показників, а також дрібних порушень, що їх було усунуто під час проведення перевірки. Кожне внесене до акта виправлення має бути засвідчене підписами особи, яка проводить перевірку, керівника та головного бухгалтера об'єкта, що перевіряється. Один примірник акта перевірки дається керівнику перевіреного підприємства з його підписом на першому примірнику акта. Як правило до загального акта додаються проміжні акти, описи та відомості. Пояснення додаються лише до першого примірника загального акта, що залишається в особи, яка проводить перевірку. Загальний акт підписується особами, які брали участь у проведенні перевірки, а також керівником та головним бухгалтером об'єкта, що перевіряється. Якщо ж виникають які-небудь незгодження, керівник і головний бухгалтер підписують акт із відповідним застереженням, даючи його контролерові, або ж надсилають керівникові організації, яка проводить перевірку, мотивуючи заперечення і пояснення з приводу усіх зазначених в акті хиб і порушень. У випадку, якщо керівником, головним бухгалтером підприємства, Установи чи організації за актом перевірки було подано письмові заперечення, то контролер-ревізор (керівник ревізійної бригади) має зробити за ними письмові висновки. Якщо матеріально відповідальними особами до надрукування акта подано пояснення, які докорінно міняють зміст виявлених порушень, то контролер зобов'язаний внести їх до акта, але за умови документального підтвердження таких пояснень або заяв за наслідкам перевірки. У згаданих випадках контролер повинен ретельно перевірити правильність обґрунтувань, доказів та фактів, що викладені у поясненнях, зауваженнях або запереченнях посадових осіб (за необхідності здійснити додаткову їх перевірку) і скласти письмовий висновок, текст якого узгоджується із безпосереднім керівником контролера й затверджується керівником контрольного органу або його заступниками. Бувають випадки коли, ігноруючи встановлене правило, керівник разом із головним бухгалтером або самостійно відмовляється підписати акт без мотивованих заперечень або претензій до контролера. Це не повинно непокоїти контролера, якщо він об'єктивно, професійно й сумлінно виконав завдання щодо проведення перевірки. Крім зазначених у цьому акті мотивів, контролер пропонує директору протягом п'яти днів надіслати свої заперечення на адресу посадової особи, яка призначила перевірку. Може статися й так, що директор не прийме такої пропозиції. Однак за наявності акта про відмову підписати загальний акт останній на судовому розгляді матеріалів перевірки вважається підписаним незалежно від наявності заперечень, бо порушення заносяться до акта на підставі бухгалтерських документів.

4. Прийняття рішень за матеріалами перевірки. Після підписання акту перевірки контролер у 15-денний термін готує проект обов'язкових вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів. Матеріали кожної перевірки протягом 15 днів після її завершення розглядаються й приймаються від контролерів керівниками контрольних органів або їхніми заступниками. Для підготовки наказу або іншого рішення за наслідками перевірки, спрощення підготовки звітів та для здійснення контролю за виправленням порушень на момент закінчення перевірки треба скласти узагальнюючу цифрову довідку (розшифрування збитків і донарахувань).

У деяких випадках матеріали перевірок виносяться на обговорення в колективах перевірених підприємств, організацій, установ та оприлюднюються у засобах масової інформації. У тому випадку, якщо перевіркою виявлено приховані та занижені платежі до бюджету готується рішення за встановленим зразком щодо їх стягнення із застосуванням фінансових санкцій. Це рішення передається для виконання до відповідної податкової інспекції. Надалі контролер має відстежувати процес повного й своєчасного відшкодування завданих державі збитків.

У тому випадку, якщо на об'єкті, що перевіряється, не забезпечується усунення виявлених порушень, керівник, який призначив перевірку, надсилає керівництву цього об'єкта пропозиції щодо повного відшкодування виявлених збитків і подає пропозиції, як запобігти порушенням або зловживанням. Відповідно до законодавства інформація про виявлені порушення надається: Головним офісом Держаудитслужби України – до Кабінету Міністрів України, Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, до міністерств, інших центральних відомств; управліннями Держаудитслужби в областях – Головному офісу Держаудитслужби України, міністерствам, іншим центральним відомствам, обласним, районним державним адміністраціям, керівним органам місцевого підпорядкування; органи ДПС України працюють аналогічно.

У тих випадках, якщо виявлені серйозні порушення фінансової дисципліни, розкрадання коштів і матеріальних цінностей та інші зловживання матеріали перевірок передаються до слідчих органів і одночасно порушується питання про усунення із займаних посад винних у зловживаннях осіб. А у тому разі, якщо за фактами зловживань не може бути порушено кримінальної справи, на винних у здійсненні таких зловживань накладається адміністративне стягнення. Найоптимальнішим, звичайно, є варіант забезпечення відшкодування виявлених збитків під час перевірок. На жаль, за нинішніх економічних умов, коли існує заборгованість із виплатою заробітної плати, коли немає коштів на рахунках підприємств, установ та організацій, дуже часто неможливо безпосередньо під час перевірки забезпечити відшкодування виявлених збитків та здійснити перерахування до бюджету належних йому платежів. Як правило, контролер у переліку обов'язкових вимог, що висувуються до керівника перевіреного підприємства, установи чи організації, обумовлює термін подання інформації про хід виконання цих вимог, а потім здійснює перевірку виконання вказівок безпосередньо на підприємстві. Матеріали перевірки контролюються до повного відшкодування виявлених збитків або донарахованих платежів до бюджету. Відповідно до законодавства робітники і службовці несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків (ст. 130, 132, 133, 134, 135 Кодексу Законів України про працю).

Застосування фінансових санкцій здійснюється незалежно від причин, через які сталося заниження суми податку, платежу, внеску до податкових Декларацій, розрахунків. Для застосування фінансових санкцій не має значення і наявність наміру в діях відповідних працівників, платників. Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення (ст. 164²) 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 фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності – тягнуть за собою накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за подібне правопорушення – тягнуть за собою накладення штрафу від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Сума штрафу визначається начальником територіального органу Держаудитслужби або його першим заступником на комісії у присутності порушників із використанням протоколів, складених контрольними підрозділами, які проводили перевірку.

5. Контроль виконання рішень за матеріалами перевірки. Як правило, на п'ятому етапі перевірки проводиться організація контролю за виконанням рішень за результатами комплексної перевірки. Ефективність комплексної перевірки залежить не тільки від якості проведення, але і від самої організації контролю за виконанням рішень, прийнятих за її результатами. В практичній роботі використовують різні способи контролю за виконанням рішень за результатами комплексної перевірки, зокрема: не пізніше ніж через місяць після закінчення перевірки підприємство, організація подає до контролюючого органу довідку про усунення виявлених недоліків; повторно перевіряють достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.

2.5. Організація і проведення фінансово-господарського контролю в комп'ютерному середовищі

Значний прогрес досягається в контрольній роботі за рахунок широкого використання комп'ютерної техніки й сучасних інформаційних технологій як безпосередньо при здійсненні контрольних заходів, так і при обробці, зберіганні й передачі інформації. Це дозволяє підвищити якість роботи контролерів, скоротити час й ресурси, необхідні для виконання поставлених завдань.

Переваги застосування комп'ютерної техніки й інформаційних технологій в контрольній діяльності:

- зменшення обсягу даних, які обробляються вручну;
- економія часу на виконанні нескладних, однотипних операцій, наприклад, порівняння фактичних даних з плановими (нормативними), перевірка проміжних і кінцевих підсумків;
- здійснення в автоматичному режимі перевірки тотожності чи взаємоузгодженості показників різних форм фінансової звітності;
- зберігання і багаторазове використання великого обсягу даних;
- отримання інформації про відхилення;
- швидкий доступ до і пошук необхідної інформації;
- можливість пристосування інтерфейсу програми до потреб користувача;
- гнучкість і можливість оновлення інформаційних систем, портативність технічних приладів.

Умови практичного використання комп'ютерної техніки й інформаційних технологій в роботі суб'єктів контролю:

- наявність сучасних технічних засобів й відповідного програмного забезпечення, за допомогою яких на належному рівні можна реалізувати завдання контролю в комп'ютерному середовищі;
- наявність розроблених алгоритмів, моделей формування, обробки, передачі і зберігання інформації;
- вміння контролерів працювати з персональним комп'ютером, іншими технічними приладами, знання інформаційних систем і технологій, прикладних програм.

Комп'ютерні інформаційні системи (КІС) мають велике значення для організації діяльності суб'єктів контролю, дозволяють значно спростити здійснення внутрішнього контролю за виконанням контролерами своїх посадових обов'язків. Так, складання планів, програм перевірок, ведення обліку об'єктів контролю, обліку й контролю виконання робіт суттєво спрощуються в умовах автоматизації обробки даних. Під час планування

використовується інформація тривалого зберігання, яку легко отримати, обробити, використати за допомогою комп'ютерів. У цей спосіб можна зберігати великі масиви даних, здійснювати пошук інформації за заданими критеріями, систематизувати показники, змінювати вхідні дані тощо.

Для ефективної організації роботи контролера необхідно створити автоматизоване робоче місце, що передбачає наявність:

- комп'ютера й інших технічних пристроїв;
- програмного забезпечення;
- довідкової бази нормативних документів, інших доречних відомостей;
- бухгалтерських програм, які часто застосовуються об'єктами контролю;
- набору автоматизованих прийомів контролю, алгоритмів, моделей, схем, інструктивно-методичного забезпечення роботи контролера.

Програмне забезпечення діяльності суб'єктів контролю представлено двома основними групами:

- пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення;
- спеціальні інформаційні системи контролю.

Група пакетів прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення включає широкий набір готових універсальних програм, з якими повинен вміти працювати контролер. За функціональним призначенням і застосуванням їх у контрольній роботі виділяють такі підгрупи:

- текстові редактори;
- табличні редактори;
- графічні редактори;
- правові бази даних і довідники;
- спеціалізовані статистичні пакети загального призначення;
- бухгалтерські програми та їх окремі модулі;
- програми економічного аналізу та їх окремі модулі;
- програми електронного документообігу;
- системи підтримки прийняття рішень та експертні системи.

Організація контролю на підприємствах, що ведуть комп'ютеризований облік.

Експлуатаційні можливості комп'ютерної техніки й інформаційних технологій створюють передумови для автоматизації контрольного процесу. Вони дозволяють здійснювати контроль змісту господарських операцій шляхом використання програмно-методичних прийомів поточного контролю, перевірки достовірності економічних даних на усіх стадіях технологічного процесу їх обробки. При проведенні контролю в умовах комп'ютерної обробки даних зберігаються його мета, завдання, основні методичні прийоми. Однак комп'ютерне середовище суттєво впливає на зміст контрольного процесу, його алгоритми, перебіг, на особливості дослідження систем обліку і внутрішнього контролю зокрема та фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю загалом.

Характерними змінами для систем обліку і контролю у випадку автоматизації їх функціонування є:

- можливість використання електронних первинних документів поряд з традиційними паперовими;
- зберігання нормативно-довідкових показників, іншої інформації у пам'яті комп'ютера;
- застосування форми обліку, що зорієнтована не на традиційні підходи ведення обліку, а на прогресивні методи формування вихідної інформації за запитом користувачів, забезпечення її достовірності, доречності;
- поєднання синтетичного й аналітичного обліку;
- поєднання систематичного і хронологічного обліку;
- підвищення оперативності і зручності використання облікової та звітної інформації.

Бухгалтерські програми, які використовуються суб'єктами господарювання, повинні відповідати таким вимогам:

- простота введення записів про господарські операції, формування бухгалтерських проведення;
- багаторівневий аналітичний облік;
- можливість складання різних звітів, аналітичних відомостей з різним ступенем деталізації та узагальнення;
- здійснення ручного й автоматичного заповнення документів, звітності;
- формування і друк бланків, документів;
- наявність алгоритмів розрахунків, можливість їх перегляду, редагування;
- мобільність і доступ до програми з різних АРМ за умови дотримання вимог інформаційної безпеки;
- санкціонування доступу й авторизація користувачів;
- наявність текстового, табличного і графічного редакторів;
- сумісність з іншими програмами, які застосовуються в роботі працівників об'єкта контролю.

Об'єкт контролю повинен надати контролеру доступ до КІС. Поряд з цим можуть бути надані матеріали на паперових носіях.

Застосування обчислювальної техніки суттєво змінює систему джерел інформації про об'єкти, які контролюються. Інформація може фіксуватись на паперових носіях, або ж бути збереженою і передаватись на електронних носіях. При цьому контролер повинен знати, як отримати й обробити дані, що містяться у електронному вигляді. Доцільно також при проведенні контрольного заходу на об'єкті, де працюють в умовах КІС, залучати спеціаліста з комп'ютерних систем та інформаційних технологій, аби підвищити ефективність та забезпечити успішність перевірки.

Особливості (основні напрями і ділянки) контролю в умовах автоматизації обліку:

- оцінка законності придбання і використання бухгалтерського програмного забезпечення, його ліцензійності;
- оцінка надійності КІС, ступеня захисту, порядку доступу, з'ясування прав, повноважень працівників, схеми розташування АРМ і взаємозв'язків між ними;
- перевірка правильності і надійності алгоритмів розрахунків, що застосовуються;
- з'ясування можливостей формування з використанням програмного забезпечення необхідних для контролера реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, відомостей, звітів, інших документів;
- вивчення схеми і порядку організації комп'ютерної обробки інформації.

Загалом перевіряють саму КІС та інформацію (за формою і змістом). Контроль здійснюють на рівні реквізитів з метою уникнення механічних помилок (тип, шаблон, діапазон), а також з'ясовують, чи дотримано технологічного процесу обробки інформації, що передбачає неможливість виконання наступної процедури без належного завершення попередньої. Відтак оцінивши надійність та ефективність КІС, приступають до перевірки даних, які відображають результати господарських операцій, фінансово-майновий стан об'єкта контролю, його грошові та матеріальні потоки, розрахунки з контрагентами, працівниками і державою, планові й фактичні показники роботи тощо (залежно від завдань, які визначають напрям та особливості проведення конкретного контрольного заходу).

В ході перевірки необхідно вивчити й оцінити систему документообігу об'єкта контролю, порядок формування, реєстрації, зберігання, обробки документів, трансформації первинних даних в систему записів на рахунках бухгалтерського обліку. Доцільно встановити місця виникнення первинної інформації, ступінь автоматизації її збору та обробки, надійність.

Контролеру потрібно враховувати, що застосування комп'ютерної техніки та інформаційних технологій для ведення бухгалтерського обліку на об'єкті контролю

великою мірою впливає на ризик появи помилок, відхилень, порушень в обліку. При чому дія автоматизації окремих процесів та операцій проявляється у двох напрямках: ризик помилок і порушень може підвищуватись і знижуватись.

Ризик появи помилок і відхилень в обліку

підвищується при:

- децентралізації електронної мережі;
- географічній віддаленості АРМ;
- недостатньому рівні знань працівників об'єкта контролю в галузі інформаційних систем й технологій;
- відсутності чи незадовільному рівні внутрішнього контролю за ефективністю роботи КІС об'єкта, діяльність якого перевіряється.

знижується при:

- застосуванні ліцензійних програмних продуктів з автоматизації обліку, сучасних технічного обладнання та інформаційних технологій;
- застосуванні єдиного середовища комп'ютерної обробки даних і межах діяльності об'єкта контролю, його філій, підрозділів, дочірніх підприємств;
- наявності й ефективності внутрішнього контролю за станом КІС;
- наявності розробленої політики щодо КІС, плану і стратегії її розвитку;
- наявності висококваліфікованого персоналу.

2.6. Ефективність фінансово-господарського контролю та шляхи його удосконалення

Ефективність фінансово-господарського контролю – досить складне поняття, що характеризується різними критеріями, оцінюється рядом показників, на формування яких впливають різноманітні соціальні, економічні, правові та інші фактори. До останнього часу загальне поняття ефективності фінансово-господарського контролю, критерії, показники і методи його визначення ще мало досліджені, хоча мають велике значення. В практиці постійно виникає потреба визначення ефективності фінансово-господарського контролю.

Якщо під **ефективністю** загалом розуміється досягнення результату з найменшими затратами часу, сил та засобів, то під ефективністю контролю мається на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є наслідком контролю. Проте на сучасному етапі з контролем відбуваються певні негативні трансформації. Як зазначають окремі автори, іде підміна одного результату іншим: інтенсивність роботи, що визначається за кількістю проведених перевірок контрольних органів, підміняє ефективність контролю як певного виду діяльності, результату цього контролю.

Критерієм оцінки ефективності контролю повинні бути його професійні експертні рекомендації. Якщо суб'єкт контролю виявив певні порушення, він зобов'язаний не тільки вжити заходи до винних, але й вказати на шляхи усунення цих недоліків, їх попередження в майбутньому. З іншого боку, визначальною умовою ефективності контролю є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень. Позитивним проявом належного здійснення контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та зловживань.

При визначенні ефективності фінансово-господарського контролю перш за все треба зупинитись на **критерії економічності**. Він необхідний при плануванні, організації, здійсненні перевірок суб'єктами контролю. Зокрема, необхідно збалансувати витрати часу, матеріальних, фінансових і трудових ресурсів відповідно до потреб, умов. Недотримання цього критерію призводить до перевитрат, зниження якості та ефективності роботи органів контролю, дублювання дій тощо.

Економічність фінансово-господарського контролю може бути оцінена шляхом урахування показників, які характеризують витрати, що пов'язані із здійсненням контролю. Вони включають кількість перевіряючих і чисельність працівників

підприємств, що перевіряються; час для проведення контрольного заходу; витрати на утримання контролюючих органів у цілому і на оплату праці їх працівників; обсяг ресурсів, передбачених для конкретного контрольного заходу та ін.

Економічність фінансового контролю може бути забезпечена шляхом удосконалення організації фінансово-господарського контролю, зокрема, на наукових засадах з орієнтацією на кращий досвід у цій сфері; оптимального розподілу функцій між різними контролюючими органами та чіткої координації їх діяльності. Для цього, насамперед, необхідним є адекватне нормативно-правове забезпечення.

Наступними критеріями ефективності фінансового контролю є його **якість та результативність**. Вони визначаються ступенем реалізації мети і завдань контролю, впливом суб'єктів контролю на діяльність підконтрольних об'єктів. Проявом цього є, наприклад, економія ресурсів, оптимізація господарських процесів та операцій, зменшення кількості випадків порушень і зловживань, відшкодування завданих збитків, відсторонення і притягнення до відповідальності винних осіб.

При оцінці ефективності фінансово-господарського контролю також можна зважати на такі показники: кількість проведених ревізій та перевірок, прийнятих щодо них і реалізованих рішень. Але при цьому слід пам'ятати, що екстенсивний характер контролю не завжди є позитивним, оскільки це може призвести до збільшення формальних, поверхових перевірок, що не завжди супроводжуються фактичним усуненням недоліків і порушень. Разом з тим, не слід ігнорувати показник кількості перевірок, тому що він свідчить про систематичність контролю, завантаження контрольного органу, його активність та ініціативність.

При визначенні ефективності фінансово-господарського контролю також повинен враховуватись **соціальний критерій**. Він виражається у впливі фінансово-господарського контролю на суспільні та економічні відносини, пов'язані, насамперед, з різними формами власності, нагромадженням та розподілом капіталу, забезпеченням умов для розвитку підприємництва, створенням стабільної правової бази економічної системи як на мікро-, так і на макрорівнях. Це стосується також скорочення масштабів тіньової економіки, забезпечення рівномірного і своєчасного надходження коштів до бюджету, що в кінцевому результаті веде до загального суспільного добробуту. Отже, з часом соціальний ефект повинен стати домінуючим показником функціонування фінансово-господарського контролю в Україні.

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань фінансово-господарського контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення його теорії, методології та організації, уточнення відповідно до особливостей розвитку економіки мети, завдань і об'єктів контролю, функцій його суб'єктів. Тобто наукова складова є вирішальною у практиці.

Потребує вдосконалення система матеріального стимулювання праці контролерів, яка повинна ґрунтуватися на сукупності показників якості контрольної роботи. Система матеріального стимулювання повинна бути налаштована на якість, загальні критерії і оцінки роботи, на результати виконання централізованих завдань контролюючих органів, Мінфіну, доручень керівних і правоохоронних органів, планових робіт відповідно до програм фінансово-господарського контролю, одночасно передбачати чітко визначений індивідуальний фактор. Досвід зарубіжних країн свідчить, що ефективна праця працівників державних і аудиторських контролюючих органів повинна оплачуватися належним чином.

Важливою умовою підвищення ефективності фінансово-господарського контролю є кадрове забезпечення контролюючих органів. Тільки укомплектованість працівниками, які мають спеціальну освіту, досвід контрольної роботи, може забезпечити високу якість контролю.

Важливим фактором, що безпосередньо впливає на ефективність фінансово-господарського контролю, є удосконалення кадрової політики контролюючих органів. Це,

насамперед, розвиток та удосконалення системи підготовки кадрів для ФГК, а також підвищення їх кваліфікації через курси, семінари, конференції з обміну досвідом, із залученням до складних перевірок, очолюваних найбільш досвідченими працівниками, фахівцями-практиками з правоохоронних, фінансових, митних, приватизаційних, контролюючих органів. У програмах і тематичних планах цих форм навчання акцент треба робити на аналізі конкретних фактів порушень, на методичних прийомах, що були застосовані для викриття зловживань, на відпрацюванні технології проведення ревізій і перевірок за пріоритетними напрямками контролю. В процесі такого навчання фахівці зможуть оволодіти всіма тонкощами контролю, практична сторона яких не знайшла відображення в підручниках і навчальних посібниках.

Підвищення ефективності фінансово-господарського контролю багато в чому залежить від якості його планування. Вже на стадії планування закладаються передумови дієвості і результативності контролю.

Для визначення ефективності роботи контролюючих органів треба всебічно проаналізувати їхню діяльність за певні періоди. Це передбачає:

- а) перевірку та дотримання встановленої періодичності перевірок;
- б) обговорення результатів перевірок, ефективність навчання, обмін досвідом, перепідготовку кадрів;
- в) порівняння загальних результатів за певний період з результатами попереднього періоду (рік з роком, півріччя з півріччям і т. д.), визначення динаміки показників роботи;
- г) визначення виявлених сум додаткових доходів, що повинні надійти до бюджету та державних цільових фондів, виявлених та відшкодованих незаконних витрат, розкрадань, недостач тощо в розрахунку на одну перевірку та одного ревізора в контролюючих органах;
- г) підготовку контролерами-ревізорами оглядових листів з прикладами про застосування найбільш дієвих і результативних методичних прийомів при проведенні ревізій та перевірок, а також про роботу щодо забезпечення повного відшкодування виявлених перевірками незаконних витрат, розкрадань, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей;
- д) здійснення заходів за матеріалами перевірок, підготовку пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, відшкодування збитків, заподіяної шкоди.

В умовах ускладнення економічних відносин, розширення сфер економічної діяльності в Україні суттєво підвищується кількість інформації, яку необхідно враховувати в процесі фінансово-господарського контролю. За таких умов практично неможливо здійснювати достовірний фінансовий контроль “в ручну”. Отже, необхідною умовою підвищення ефективності фінансово-господарського контролю є його автоматизація, шляхом розробки та впровадження сучасних комп’ютерних інформаційно-аналітичних технологій здійснення контролю.

Ефективно фінансово-господарський контроль може здійснюватися лише за умови його належного нормативно-правового забезпечення. Тому ще одним важливим напрямком підвищення ефективності фінансово-господарського контролю є удосконалення системи його правового регулювання.

Питання для самоперевірки

1. Що являє собою система фінансово-господарського контролю в Україні та які її елементи?
2. Перерахуйте органи загального контролю, які контролюють фінансово-господарську діяльність в Україні.
3. Які органи здійснюють спеціалізований контроль в Україні?
4. Нормативно-правове регулювання фінансово-господарського контролю в Україні.

5. Назвати основні фактори організації та проведення фінансово-господарського контролю.
6. Які принципи фінансово-господарського контролю?
7. Перерахувати та охарактеризувати стадії контрольного процесу.
8. Організація і проведення фінансово-господарського контролю в комп'ютерному середовищі.
9. Організація контролю на підприємствах, що ведуть комп'ютеризований облік.
10. В чому полягає ефективність фінансово-господарського контролю та які шляхи її підвищення?
11. Які є критерії оцінки ефективності фінансово-господарського контролю?

Літературні джерела: / 28, 29, 30, 31, 38, 41, 42/

3. Тема лекційного заняття „Види та форми фінансово-господарського контролю”

Мета лекції

Метою лекції є вивчення класифікаційних ознак видів фінансово-господарського контролю, основних та спеціалізованих разових форм здійснення контролю різними суб'єктами фінансово-господарського контролю.

План лекційного заняття

1. Види фінансово-господарського контролю
2. Суб'єкти контролю в Україні та їх функції.
3. Форми економічного контролю.
4. Спеціалізовані разові форми здійснення контролю.

3.1. Види фінансово-господарського контролю

Фінансово-господарський контроль поділяється на ті ж самі основні види, що й економічний контроль. З рис. 3.1 випливає, що економічний контроль поділяють за різними класифікаційними ознаками.

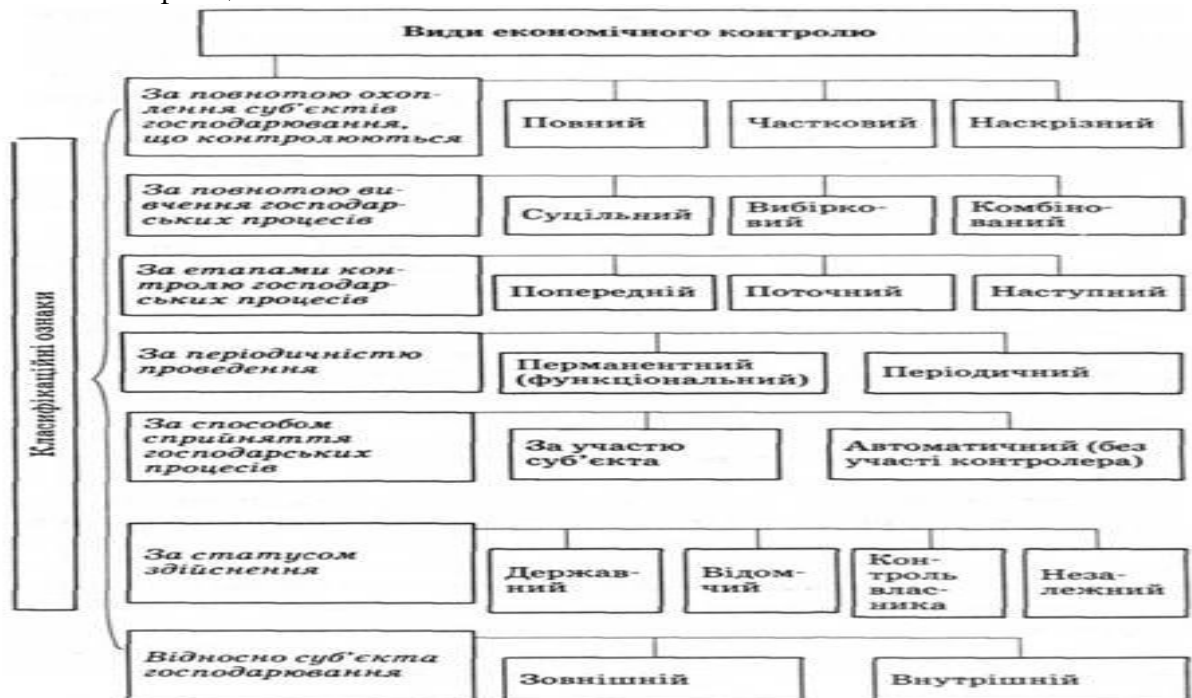


Рис. 3.1. Види економічного контролю за класифікаційними ознаками

Так, за повнотою охоплення суб'єктів господарювання, що контролюються, економічний контроль ділиться на:

- *повний*, який охоплює всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта, що вивчається, всі ділянки його роботи та види здійснених операцій;

- *частковий*, коли перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій, вивчається один або декілька аспектів діяльності підприємства (наприклад, виробництво, споживання, збут тощо), певні види операцій (касові, розрахункові тощо), або зберігання і правильність використання окремих видів сировини, товарів, підзвітних сум, готівки тощо;

- *наскрізний*, який проводиться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї асоціації (об'єднання).

За повнотою вивчення господарських процесів:

- *суцільний*, коли перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, у яких відображені факти господарювання за весь період, що контролюється;

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

- *комбінований*, у ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша – вибіркоким способом.

За етапами контролю господарських процесів:

- *попередній*, здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Він застосовується переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій. Перед тим як виписати видатковий касовий ордер на видачу підзвітної суми, бухгалтерія підприємства перевіряє наявність грошей, доцільність витрат, відповідність їх потребам за нормами тощо;

- *поточний* (оперативний), який здійснюється в процесі виробничо-господарської діяльності по всьому ланцюжку ієрархії управління та спрямований на попередження можливих відхилень у виробничому процесі. Поточний контроль здійснюється, в основному, службами внутрішньогосподарського контролю. Його завдання – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Наприклад, товар може бути виданий покупцю після попередньої оплати, здійсненої через банк. Тим самим підприємство перевіряє законність господарських операцій, раціональність витрачання коштів, матеріальних цінностей, запобігає випадкам безгосподарності й зловживань;

- *наступний* (ретроспективний) контроль здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного звітного періоду. Його мета – встановити правильність, законність та економічну доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти безгосподарності й крадіжок. За його результатами розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків та усунення причин та умов їх виникнення.

За періодичністю проведення, економічний контроль, у свою чергу, розділяється на:

- *перманентний*, який триває безперервно, постійно;

- *періодичний* – контроль який здійснюється через певні проміжки часу, повторюється час від часу.

За способом сприйняття господарських процесів:

- *за участю суб'єкта контролю*, який здійснюється безпосередньо перевіряючими особами;

- *автоматизований*, який проводиться з використанням комп'ютерної техніки та інформаційних технологій.

За статусом здійснення:

- *державний*, який здійснюється державними контролюючими органами;
- *відомчий*, який проводиться певним відомством на підпорядкованому об'єкті;
- *контроль власника*, який проводиться власником на власному підприємстві;
- *незалежний*, який проводиться незалежними приватними суб'єктами контролю.

Відносно господарюючого суб'єкта, економічний контроль поділяють на:

- *зовнішній*, що здійснюється суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, діяльність якого контролюється;
- *внутрішній*, який здійснюється органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією, спостережною радою тощо). Внутрішній контроль спрямований в основному на те, щоб перевірити законність здійснення операцій та стан збереження державного майна з метою недопущення його розкрадання.

За інформаційним забезпеченням фінансово-господарський контроль поділяють на:

- документальний контроль, що полягає у встановленні суті та достовірності господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному й статистичному обліку. Так, за даними первинної документації, обліку та звітності контролюють виконання планів виробництва і реалізації продукції, її собівартості та рентабельності.
- фактичний контроль полягає у встановленні реального (дійсного) стану об'єкта за допомогою зважування, лічби, вимірювання, лабораторних аналізів тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, нематеріальні активи, готову продукцію.

Фактичний і документальний контроль взаємопов'язані, а тому сукупне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

3.2. Суб'єкти контролю в Україні та їх функції

Відповідно до чинного законодавства фінансово-господарський контроль за суб'єктами господарювання і власності в Україні поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника.

Державний контроль здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата України; Державна податкова служба України; Державна аудиторська служба України; Державна казначейська служба України, Фонд державного майна України; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державна служба статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України.

Спеціалізовані органи контролю: Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів (Держпродспоживслужба), Національна поліція України, Державна служба України з надзвичайних ситуацій та інші.

Муніципальний контроль здійснюють місцеві Ради народних депутатів та їх комісії, відповідно до законодавства про місцеві ради та органи місцевого самоврядування. Комісії місцевих рад контролюють виконання планів соціального розвитку і бюджетів регіонів, стан обліку і звітності на підприємствах, в організаціях та установах, які є комунальною власністю.

Незалежний контроль – аудиторський – організовується на госпрозрахункових засадах. Суб'єктами незалежного контролю є аудитори та аудиторські фірми, які на договірних платних засадах перевіряють достовірність звітних даних, стан бухгалтерського обліку, надають консультаційні послуги. Аудиторський (зовнішній) контроль призначений для об'єктів недержавної форми власності.

Контроль власника: відомчий (міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання) і внутрішньогосподарський (власники підприємств, бухгалтерська і фінансово-економічна служба підприємств).

Рахункова палата України, створена відповідно до Конституції України, організовує і здійснює контроль:

- за своєчасним виконання дохідної та видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів;

- за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначає ефективність і доцільність видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;

- за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науковотехнічного спеціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля, використання об'єктів права державної власності, які не підлягають приватизації;

- за додержанням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям;

- за використанням іноземних кредитів;

- за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України й позабюджетних фондів в установах Національного банку України;

- за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів тощо.

Державна податкова служба України та її органи на місцях контролюють додержання законодавства про податки, правильність обчислення і своєчасність внесення до бюджету податків інших платежів.

Державна аудиторська служба України та її органи на місцях контролюють дотримання фінансової дисципліни, правильність і законність витрачання коштів із державного бюджету суб'єктами господарювання незалежно від форм власності.

Державна казначейська служба України і її підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їхніх кошторисів.

Фонд державного майна України (далі – Фонд) здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності Фонд підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в інших містах і районах України Фонд створює регіональні відділення.

Основними функціями Фонду є реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств у процесі приватизації, створення спільних підприємств, укладання договорів з посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації і видача ліцензій посередникам; вжиття заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації, проведення інвентаризацій загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок ефективності його використання тощо.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України контролює виконання планів економічного і соціального розвитку країни, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від доведених завдань і вживає заходи щодо попередження їх.

Міністерство фінансів України та його місцеві органи здійснюють контроль за своєчасним виконанням державного бюджету, затвердженого Верховною Радою України, надходженням коштів та їх видатками і цільовим витрачанням.

Міністерство праці та соціальної політики України контролює дотримання законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях національної економіки, тарифних угод з оплати праці, розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення тощо.

Державна служба статистики України контролює за даними звітності збалансованість ринку товарів, наявність товарних, матеріальних, трудових та інших

ресурсів, здійснює вибіркові контрольні переписи ресурсів, перевіряє забезпечення достовірності державної звітності.

Антимонопольний комітет України запобігає утворенню монопольного становища на ринку підприємців, що обмежує конкуренцію певного товару та призводить до порушення ринкових відносин у виробництві й реалізації окремих видів товарів, до недоброякісної конкуренції в підприємницькій діяльності.

Національний банк України відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" та згідно зі статутом контролює наявність грошей в обігу, використання кредитів за цільовим призначенням, дотримання касової дисципліни, правил розрахунків, правильність витрачання коштів з бюджету, здійснює емісію грошей, контролює діяльність комерційних банків шляхом проведення перевірок і ревізій, видає інструкції, положення з касових, кредитних і валютних операцій тощо.

Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів (Держпродспоживслужба) та її органи на місцях здійснюють державний контроль за дотриманням підприємствами і громадянами законодавства про захист прав споживачів, інших нормативних актів з питань торгівлі та надання послуг населенню, здійснює перевірку безпосередньо на підприємствах промисловості, торгівлі, громадського харчування.

Національна поліція України здійснює контроль за дотриманням законодавства і нормативних актів всіма громадянами України. Вона також перевіряє дотримання власниками транспортних засобів і водіями правил дорожнього руху на шляхах України.

Державна служба України з надзвичайних ситуацій контролює дотримання антипожежних правил підприємцями і населенням, вживає профілактичні заходи щодо запобігання пожежам та іншим надзвичайним ситуаціям, а в разі їх виникнення – здійснює їх ліквідацію.

Муніципальний економічний контроль здійснюється відповідно до Закону України "Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве регіональне самоврядування" за дотриманням проєктів будівництва об'єктів житлово-комунального господарства. Комісії з питань планування, бюджету та фінансів здійснюють контроль за виконанням планів та програм економічного і соціального розвитку й бюджету.

Незалежний аудиторський контроль (зовнішній) на договірних платних засадах перевіряє достовірність звітних даних, балансів і водночас надає консультаційні послуги з питань обліку, фінансів, економіки тощо. Такий контроль призначений здебільшого для об'єктів недержавного сектору економіки.

Відомчий контроль здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств і відомств, що фінансуються за рахунок бюджету, підпорядковується як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству чи відомству. Його основна функція – детальний контроль за правильністю витрачання бюджетних коштів. На відомчий фінансовий контроль відповідно до чинного законодавства покладений обов'язок періодичного проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підлеглих відомству чи міністерству підприємств.

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств. Відповідно до Закону України "Про підприємства в Україні" основна відповідальність за організацію фінансового контролю на кожному підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника в особі держави, колективу акціонерів, орендарів та ін., які несуть повну відповідальність за раціональність використання власних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Контроль має дискретний характер (відокремлений, відособлений, перервний).

3.3. Форми економічного контролю

Поряд з наявністю широкого спектра видів, економічний контроль має власні

форми.

Форма економічного контролю – це сукупність методів та засобів дослідження підконтрольного об'єкта, які застосовують для вивчення фінансово-господарської діяльності конкретної установи, організації чи підприємства у даний час.

До речі, до того часу, поки Україна не набула незалежності, економічний контроль проявлявся лише в формі державного контролю (ревізії). Але стрімкі процеси роздержавлення власності, які почали відбуватись в національній економіці після 1991 року, спричинили виникнення нових форм власності та істотно нових видів діяльності.

Почалось зростання кількості господарюючих суб'єктів різних форм власності. Як наслідок, крім державного контролю, почали з'являтися нові форми економічного контролю і тому сьогодні економічний контроль проявляється через широкий спектр форм, наведених на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Форми економічного контролю

3.4. Спеціалізовані разові форми здійснення контролю

При необхідності можуть бути призначені наступні спеціалізовані разові форми здійснення контролю:

- обстеження – ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці й технікою безпеки. Виявляють при цьому позитивні й негативні сторони діяльності підприємства. Результати обстеження оформляються доповідними записками, довідками, висновками, пропозиціями.

- розслідування – специфічний спосіб контролю, який застосовують судово-слідчі органи для встановлення точної суми заподіяної шкоди і винних осіб. Результати розслідування оформляються протоколами і постановами.

- економічний аналіз – спосіб виявлення впливу факторів на результати діяльності підприємства. Він дозволяє за зведеними матеріалами і звітами оцінити фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період часу з метою виявлення невикористаних резервів підвищення якості продукції та зниження її собівартості.

- судово-бухгалтерська експертиза – спосіб економічного дослідження конфліктної ситуації в господарській діяльності, що стали об'єктом розслідування правоохоронними органами.

Питання для самоперевірки

1. Які види фінансово-господарського контролю за класифікаційними ознаками?
2. Які суб'єкти контролю в Україні та їх основні функції?
3. Перерахуйте суб'єкти здійснення державного та спеціалізованого контролю.
4. Хто є суб'єктами здійснення муніципального контролю?
5. Хто є суб'єктами здійснення незалежного контролю?
6. Хто здійснює відомчий контроль?
7. Хто проводить внутрішньо-господарський контроль?
8. Що таке обстеження?
9. Що таке розслідування?
10. Що являє собою економічний аналіз як спеціалізована разова форма контролю?
11. Що таке судово-бухгалтерська експертиза?
12. Попередній (перспективний) контроль та його переваги.
13. Поточний (оперативний) контроль та його переваги.
14. Наступний (ретроспективний контроль). Його переваги та недоліки.

Літературні джерела: /28, 30, 31, 38, 39, 42, 43/

4. Тема лекційного заняття

„Метод і методичні прийоми фінансово-господарського контролю”

Мета лекції

Метою лекції є розгляд поняття методу контролю, загальнонаукових методичних прийомів і способів фінансово-господарського контролю, специфічних прийомів документального та фактичного контролю, організації і порядку проведення інвентаризацій.

План лекційного заняття

1. Метод фінансово-господарського контролю.
2. Загальнонаукові методи.
3. Способи і прийоми натурального (візуального) контролю.
4. Способи і прийоми документального контролю.
5. Інвентаризація та її види.

4.1. Метод фінансово-господарського контролю

Метод фінансово-господарського контролю розглядається як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають дослідженню. Методи фінансово-господарського контролю є єдиними для всіх його форм (аудиту, ревізії та т. і.). Методи фінансово-господарського контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні.

До *загальнонаукових методів* відносяться ті методи, які використовуються багатьма науками. Загальнонаукові методи включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз і **функціонально-вартісний аналіз**.

Специфічні методи – це методи, сформовані під впливом теорії та практики і спрямовані на вирішення спеціальних завдань у ході перевірки.

Всю сукупність специфічних методів контролю систематизують по двох групах:

1. Способи і прийоми натурального (візуального) контролю;
2. Способи і прийоми документального контролю.

4.2. Загальнонаукові методи

Аналіз (від грец. – розкладання) – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Синтез (від грец. – сполучення, складання, поєднання) – прийом вивчення об'єкта в цілісності, у взаємозв'язку його частин. У контролі синтез пов'язаний з аналізом, дає змогу об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Індукція (від лат. – наведення) – прийом дослідження, за якого загальний висновок складають на основі вивчення не всіх ознак, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від окремого до загального (наприклад, перевірку дебіторської заборгованості здійснюють спочатку за даними аналітичного, а потім – синтетичного обліку).

Дедукція (від лат. – виведення) – дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових, тобто роблять висновок від загального до окремого. Наприклад, перевірку витрат обігу спочатку проводять за даними синтетичного, а потім – аналітичного обліку.

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується в контролі.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні досліджуваного об'єкта на його аналог, модель, що має істотні ознаки оригіналу. У контролі застосовують організаційні моделі проведення контрольного процесу – стандарти, нормативи, тарифи.

Абстрагування (від лат. – відриваю) – прийом відволікання. Методом абстрагування переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (наприклад, перевіряють стан трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства і, абстрагуючись, роблять висновки в цілому по підприємству).

Конкретизація (від лат. – густий, твердий) – дослідження об'єктів у всій різнобічності їх реальної, а не абстрактної дійсності. Системний аналіз — вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Цей прийом у контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка включає проектування й синтез складних систем у процесі

дослідження їх функціонування (оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

4.3. Способи і прийоми натурального (візуального) контролю

Основними способами і прийомами натурального (візуального) контролю є:

- фактичний огляд (обстеження) об'єктів господарювання в натурі;
- інвентаризація;
- контрольні обміри;
- аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів;
- запуск сировини у виробництво;
- лабораторний аналіз;
- експертна оцінка;
- тестування (фактичне опитування осіб).

Дані способи доцільно застосовувати у взаємозв'язку, а також з різними прийомами і способами документального контролю.

Фактичний огляд (обстеження) – це перевірка стану та правильності використання і експлуатації господарських об'єктів: складських приміщень, ангарів і місць зберігання техніки, робочих місць, а також стану трудової дисципліни, чисельного складу персоналу підприємства та ін. Застосування цього прийому дозволяє установити порушення правил зберігання продукції і майна на складах і в сховищах, невідповідність складських приміщень вимогам зберігання в них матеріальних цінностей, недотримання правил експлуатації і зберігання техніки та виявити інші недоліки і порушення. Перевірку дотримання трудової дисципліни і використання робочого часу працівниками підконтрольного підприємства проводять безпосередньо на робочих місцях шляхом вибіркового спостереження, хронометражу і фотографій робочого часу. Така перевірка дозволяє виявити неявки і запізнення на роботу, ступінь зайнятості працівників, факти їх використання на інших посадах, не за фахом, простоїв через незадовільну організацію виробничого процесу. Зіставленням штатної чисельності по платіжних відомостях і наявності працівників на робочих місцях можуть бути виявлені випадки включення у відомості підставних осіб. Прийом фактичного огляду (обстеження) допомагає визначити напрями глибшої документальної перевірки тих операцій, які виконуються на конкретних виробничих місцях з порушеннями.

Інвентаризація – це спосіб фактичної перевірки наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також контролю за їх збереженням. Більшість випадків нестач, крадіжок, розтрат виявляється за допомогою інвентаризації.

Контрольний обмір дозволяє зіставити фактичний обсяг робіт з тим, що відображений у документах. За допомогою контрольного обміру можна установити факти завищення обсягу робіт, списання зайвих матеріальних цінностей, безпідставне нарахування заробітної плати. Цей прийом використовують найчастіше при перевірках будівництва як господарським, так і підрядним способом. На сільськогосподарських підприємствах специфічною його формою є контрольні доїння корів, збирання яєць, стриження овець, забої худоби, які проводять для перевірки повноти оприбуткування продукції та її якості. Контрольні обміри робіт, як і інвентаризацію, потрібно здійснювати за участю галузевих спеціалістів. За результатами контрольного обміру ревизор складає акт і відомість перерахунку вартості робіт. Ці документи підписують ревизор, представники замовника та підрядника.

Аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів характерний тим, що внаслідок хронологічного аналізу господарських операцій є можливість виявити відхилення від нормального обороту матеріальних цінностей або грошових коштів і як наслідок встановити перекручення даних про залишки, визначені після здійснення кожної операції. Найбільший ефект цей

прийом дає у випадках, коли матеріально відповідальна особа несвоєчасно робить записи в касовій книзі, картках складського обліку чи лімітно-забірній карті.

Контрольний запуск сировини у виробництво дозволяє проконтролювати фактичне використання сировини, правильність визначення норм її витрачання. Його суть полягає в тому, що певну партію сировини переробляють у присутності комісії; зважують кількість одержаної з неї продукції і встановлюють фактичний вихід з одиниці сировини, який зіставляють з даними обліку у відповідних документах і бухгалтерських реєстрах. За допомогою цього прийому визначають повноту оприбуткування продукції (соків, плодоовочевих консервів, борошна, олії) та обґрунтованість списання сировини на фактичну кількість оприбуткованої продукції.

Цей спосіб контролю є ефективним засобом виявлення випадків необґрунтованого списання сировини і матеріалів на випуск продукції як за завищеними нормами, так і понад встановлені норми. Результати контрольного запуску оформляються актом, який підписують ревізор, технолог і працівники підприємства. Якщо під час ревізії виникає потреба у висновку спеціаліста з питань якості товарно-матеріальних цінностей, готових виробів або доброякісності проектно-кошторисної документації на будівництво чи ремонт якого-небудь об'єкта, то фахівець запрошується за згодою керівника контролюючої організації і підприємства, яке перевіряється. Сировина, матеріали, готова продукція тощо можуть бути направлені ревізором на експертизу або лабораторний аналіз для визначення якості.

Експертизу або лабораторний аналіз проводять з метою визначення якості сировини, готової продукції, товарів тощо. Лабораторний аналіз використовують для визначення якості і складу сировини, матеріалів, готової продукції, дотримання рецептури виготовлення консервів, страв у їдальнях, дитячих закладах тощо, а також технічних умов і державних стандартів при виготовленні непродовольчих товарів (цегли, черепиці, швейних виробів та ін.). Він дозволяє виявити факти недовкладення продуктів у казан, погіршення якості продукції через порушення рецептури виготовлення плодоовочевих консервів, привласнення дорогих компонентів (спецій, цукру, олії тощо). Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія надає висновок, який ревізор ураховує при визначенні результатів контролю. Лабораторний аналіз проводять спеціальні лабораторії та спеціалісти-технологи. На сільськогосподарських підприємствах здійснюють лабораторний аналіз вмісту жиру в молоці, цукру у цукрових буряках та ін.

Експертну оцінку використовують для визначення якості виконання окремих робіт на високому професійному рівні висококваліфікованими спеціалістами-експертами. Експертизи проводять для оцінки проектно-кошторисної документації, будівельних, ремонтних робіт, уточнення діагнозу хвороб тварин тощо. Їх поділяють на різні види: Інженерно-технічні, технологічні, бухгалтерські та ін. При цьому кримінологічне дослідження документів має особливе значення, в результаті якого виявляють фіктивну інформацію в документах або фіктивні документи в цілому, оскільки згідно із законодавством за оформлення таких документів винних притягають до кримінальної відповідальності. Ознаками фіктивних документів можуть бути: підчистки, виправлення цифр, тексту, дописування цифр попереду чи позаду реального числа тощо. При уважному огляді документа за допомогою лупи можна помітити порушення структури паперу (шорохуватість, втрата глянце); потоншення паперу в місцях витирання інформації; інший колір пасти або іншу товщину цифр чи тексту порівняно з основним текстом; різницю в почерку або надрукованому тексті, пошкодження друкарських ліній чи тексту; наявність – плям, розпливи пасти, чорнила, згущення тексту в рядках і т. п. При неможливості довести фальсифікацію документів на місці контролери сумнівні документи вилучають із підшивки і направляють на експертизу в правоохоронні органи з дотриманням встановленого порядку вилучення документів.

Тестування (фактичне опитування) службових і матеріально відповідальних осіб проводять з метою одержання необхідної інформації або уточнення окремих моментів, що виникають у процесі перевірки. При цьому контролерам важливо продумати перелік питань, їх послідовність за змістом і характером, дати відчутти клієнту, що контролеру вже відомі факти, стосовно яких ведеться мова, зробити спробу викликати на відвертість співбесідника тощо. Тестування може бути усним або письмовим.

4.4. Способи і прийоми документального контролю

При проведенні перевірок широко використовують прийоми і способи документального контролю. Однак дослідження документів – процес трудомісткий і складний. Основними прийомами документального контролю є:

- економічний аналіз;
- перевірка документів за формою і змістом (їх огляд);
- нормативна перевірка;
- математична перевірка;
- поопераційна (хронологічна) перевірка;
- перевірка бухгалтерського обліку;
- зіставлення документів;
- письмові пояснення;
- письмові запити;
- камеральні перевірки.

Економічний аналіз показників виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств під час ревізії особливо необхідний. Виявлення відхилень на основі аналізу є цінним само по собі, бо дозволяє дати оцінку виконання планових завдань, дотримання нормативів, з'ясувати причини і кількісний вплив факторів на фактичні розміри показників і в кінцевому підсумку виявити резерви та закономірності (тенденції) економічного розвитку підприємства. Тільки за допомогою глибокого аналізу можна з'ясувати причини невиконання завдання з реалізації продукції, отримання прибутків, встановити фактори, які впливають на збільшення чи зменшення затрат тощо.

Перевірка документів за формою і змістом передбачає виявлення дотримання правил оформлення документів, достовірності і законності відображених у них господарських операцій. Оглядаючи документ, встановлюють, чи складений він за затвердженою формою, чи заповнені всі необхідні реквізити; перевіряють наявність підписів посадових, матеріально відповідальних осіб, правомірність цих підписів; виявляють необумовлені виправлення, підчистки, помарки тощо. Порушення встановлених правил у багатьох випадках пов'язані з підркобою документів. Щоб з'ясувати цей факт, перевіряють відображені в них операції з точки зору законності й економічної доцільності: встановлюють відповідність здійсненої операції чинним законам, постановам, рішенням зборів, правлінь, рад, інструкціям; правильність застосування норм, тарифів, окладів, лімітів та інших нормативів витрат коштів, сировини, матеріалів, палива тощо, а також доцільність придбання різних матеріальних цінностей з урахуванням спеціалізації підприємства, плану матеріально-технічного постачання, реальних потреб та ін. Логічним аналізом досліджуваних документів можна встановити об'єктивність і можливість виконання господарських операцій взагалі або у вказаних у документі розмірах. Наприклад, зазначення перевезеного вантажу в дорожніх листах у розмірах, що перевищують вантажопідйомність автомобілів, списання продукції на реалізацію в розмірах, що перевищують технічні можливості тари, тощо. Проте при безпосередньому огляді (читанні) окремих документів можливість виявлення реальності, достовірності та законності операцій обмежена, оскільки навіть досвідчений і висококваліфікований спеціаліст не в змозі запам'ятати велику кількість нормативів. Крім того, цей прийом не має бажаних наслідків й з інших причин.

Суть **нормативної перевірки** полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. Нормативна перевірка документальної інформації також забезпечує визначення правильності використання норм, розцінок тарифів, ставок оподаткування доходів, нормативів на списання природних втрат та ін. За допомогою нормативів виявляють перевитрати матеріальних цінностей, коштів, факти безгосподарності, нераціональне використання майна, порушення податкового законодавства, зіставленням фактичного оприбуткування продукції з нормами виходу контролюють повноту оприбуткування плодовоовочевих соків, консервів, спирту та ін. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства.

Паралельно з дослідженням правильності списання сировини і матеріалів, нарахування оплати праці, повноти оприбуткування продукції відповідно до норм, перевіряють реальність і обґрунтованість самих норм і нормативів з урахуванням способів організації та технології виробництва продукції і виконання робіт, розвитку науково-технічного прогресу. Використання застарілих, необґрунтованих норм призводить до нераціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, розміри яких із вказаних причин визначають у процесі перевірок.

Математична перевірка включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів. Зокрема, перевіряють підсумки розрахунково-платіжних відомостей, різних звітів, журналів-ордерів та інших бухгалтерських реєстрів, правильність визначення суми податків у податкових деклараціях та інших розрахунках. Причиною виявлених таким способом помилок можуть бути не тільки технічні прорахунки, а й навмисне викривлення інформації в незаконних корисливих цілях.

Суть **поопераційної (хронологічної) перевірки** полягає в аналізі щоденного поопераційного руху матеріальних цінностей з урахуванням залишків. Наприклад, залишок цукру на перше грудня по книзі складського обліку становить 400 кг, 5 грудня оприбутковано 2000 кг, 7 грудня видано 2600 кг. З наведених даних видно, що видано цукру 7 грудня більше, ніж було в наявності за даними обліку (400 кг + 2000 кг). Така невідповідність у господарських операціях може пояснюватися наявністю не облічених залишків, які утворились у результаті обважування, недооприбуткування матеріальних цінностей, фіктивного, в завищених розмірах, їх списання, несвоєчасного відображення в обліку надходження матеріальних цінностей тощо. Цей спосіб використовують у тих випадках, коли є заяви, скарги на окремих матеріально відповідальних осіб і встановити порушення чи зловживання іншими прийомами не вдається.

Перевірка правильності відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку. При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах за одним і тим самим документом, необґрунтованих документами додаткових чи сторнованих записів на рахунках бухгалтерського обліку. Тільки досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дозволяє ревизору виявити такі приховані зловживання, як крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей.

Найефективнішим прийомом перевірки документів є їх **зіставлення** в різних варіантах: різних примірників взаємопов'язаних документів, документів оперативного, статистичного обліку з бухгалтерськими, виконавчих і розпорядчих документів, первинних і похідних. Широко використовують зіставлення різних примірників документів. По внутрішніх операціях вони знаходяться в різних підрозділах, а по зовнішніх в різних організаціях, установах і на підприємствах. Отже, виникає потреба у так званих зустрічних внутрішніх і зовнішніх перевірках. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини. Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів. Таке зіставлення дозволяє виявити факти внесення змін у лімітно-забірні карти на списання будівельних, ремонтних матеріалів, у відомості витрат кормів (дописування у вільних колонках не використовуваних фактично кормів), у рахунки-фактури – заміни дефіцитних товарів менш цінними, завищення ціни і заниження кількості товарів тощо. Для проведення зовнішньої зустрічної перевірки ревізорам надано право звертатись в установи банку, інші підприємства й організації. Ефективним є зіставлення різних документів, взаємопов'язаних між собою по відображенню виконаних господарських операцій. Так, щоб перевірити повноту оприбуткування коштів, одержаних у банку, потрібно зіставити виписку банку з прибутковим касовим ордером і касовою книгою. При перевірці і достовірності нарахування оплати праці розрахунково-платіжні відомості зіставляють з обліковими листами на виконання робіт, нарядами, табелями обліку робочого часу, з документами, які відображують оприбуткування продукції і виконання робіт (реєстрами на оприбуткування зерна, щоденниками на оприбуткування овочів, плодів, дорожніми листами, актами приймання робіт та ін.).

Зіставленням виконавчих і розпорядчих документів (доручення на одержання матеріальних цінностей і накладна на їх оприбуткування, наказ на виплату премій і платіжна відомість тощо) можна встановити, що розпорядження виявилось невиконаним, або навпаки, проведена виплата коштів, видача матеріалів здійснені без дозволу. Це може свідчити про зловживання, порушення фінансової дисципліни, зокрема, про знищення виконавчих документів, виписку безтоварних накладних, перевищення повноважень окремими особами та ін.

При зіставленні первинних і похідних документів може з'ясуватися що в похідних документах відображені дані, відсутні в первинних, або навпаки; в первинних і похідних документах одні й ті ж операції відображені в різних обсягах (наприклад, у касовому ордері зазначена оплата за послуги 200 грн., а в касовій книзі – 400 грн.). Такі розходження можуть свідчити про знищення первинних документів, викривлення інформації, безпідставного списання коштів і матеріальних цінностей тощо.

Слід зазначити, що даний прийом не завжди використовують повною мірою при ревізіях, аудиті та інших зовнішніх перевірках, тому ефективність контролю знижується. Перевірка первинних і похідних документів (наскрізна перевірка) повинна охоплювати всі стадії формування інформації: первинний документ – групувальні відомості, реєстри – виробничі звіти або звіти про рух матеріальних цінностей – бухгалтерські реєстри (журнали-ордери, машинограми, книги) – звіти кварталні та річні.

Існують й інші варіанти зіставлення документів. Знання документальних джерел інформації та їх взаємозв'язку необхідна умова забезпечення високої результативності використання прийому зіставлення документів

Письмові пояснення – це спосіб виявлення причин та умов виникнення порушень, уточнення окремих питань, які виникли в процесі перевірки, а також остаточного доказу і

визнання вини матеріально відповідальних та службових осіб з приводу нестач, псування матеріальних цінностей, привласнення їх, встановлення розміру матеріального збитку, який підлягає відшкодуванню. Матеріально відповідальні особи, керівники виробничих підрозділів, спеціалісти зобов'язані давати контролерам такі пояснення, якщо в них виникла необхідність під час перевірок. Письмові пояснення підкладають до першого примірника актів ревізій і перевірок. Письмові пояснення матеріально відповідальних і посадових осіб потрібні для виявлення причин допущених порушень і винних осіб. Пояснення сприяють допоміжному з'ясуванню обставин і умов порушень та недоліків, реальності господарських операцій і достовірності фактів зловживань.

Письмові запити направляють у різні установи, організації (лабораторії, науково-дослідні інститути, правоохоронні органи та ін.), а також окремим особам для з'ясування деяких питань і одержання додаткової інформації про об'єкт контролю. Їх оформляють самі контролери або відповідні органи управління, які призначили перевірку.

Камеральні перевірки здійснюють органи контролю при прийманні звітів, податкових декларацій та інших фінансових розрахунків безпосередньо на місці здавання документів. При цьому широко використовують такий прийом, як тестування. Контролери з'ясовують, як визначалися відповідні показники, перевіряють їх взаємозв'язки, проводять математичну перевірку, особливу увагу звертають на знання нових положень законодавчих і нормативних актів, у своїх робочих зошитах роблять замітки з приводу сумнівних моментів для наступного їх уточнення при виїздах на об'єкти перевірок. Даний прийом особливо широко використовують податкові інспекції.

Перевірка виконання прийнятих рішень виконання законів, указів, постанов, положень, інструкцій, розпоряджень, наказів органічно поєднується як у фактичному, так і в документальному контролі.

Вищенаведене свідчить, що практика виробила багато різноманітних прийомів і способів контролю. Завдання полягає в тому, щоб у конкретній ситуації вибрати найкращий з них, пам'ятаючи, що високий ефект забезпечує поєднання різних прийомів і способів та використання їх у системі.

4.5. Інвентаризація та її види

Головні причини, які не дають можливості гарантувати точну відповідність фактичної наявності майна і зобов'язань підприємства даним бухгалтерського обліку, – це вплив природних чинників, природні втрати внаслідок зміни температури, вологості, псування; порушення чинних правил приймання, зберігання та відпуску цінностей (крадіжка, обважування, прорахунки, пересортування, відсутність вимірювальних приладів, їх похибки тощо); недоліки у доборі матеріально-відповідальних осіб; неточності в обліку контрагентів (постачальників, покупців);

Основними завданнями інвентаризації є виявлення фактичної наявності матеріальних запасів, нематеріальних активів, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, обсягів незавершеного виробництва в натурі; підрахунок надлишку або нестачі 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, що не використовуються; перевірка дотримання умов та порядку збереження запасів та грошових цінностей, а також ефективності експлуатації основних засобів; встановлення реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, виробничих запасів, цінних паперів, фінансових вкладень, грошових коштів, дебіторської і кредиторської заборгованостей.

Об'єктами інвентаризації є майно та зобов'язання. Майно включає необоротні та оборотні активи.

Інвентаризації класифікують за певними ознаками.

1. За обсягом інвентаризації:

- повна – охоплює усі засоби, кошти і розрахунки підприємства, вона проводиться одночасно в усіх матеріально-відповідальних осіб;
- часткова – охоплює один вид засобів або проводиться в окремої відповідальній особи.

2. За способом проведення перевірки:

- суцільна – перевіряється фактична наявність усіх без винятку цінностей;
- вибіркова (несуцільна) – перевіряється фактична наявність окремих видів цінностей, здебільшого дефіцитних або надто коштовних).

3. Залежно від організації контролю:

- планова інвентаризація – передбачена планом контрольно-ревізійної роботи і здійснюється у запланований термін;
- позапланова, що проводиться у неплановано (стихійне лихо, крадіжка, вимоги судово-слідчих органів).

4. За часом проведення:

- періодична (місячна, квартальна, піврічна);
- річна інвентаризація.

Відповідальність за проведення інвентаризації несе керівник підприємства. Кількість їх, дати проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, самостійно визначаються підприємством, окрім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Відповідно до “Порядку подання фінансової звітності” (затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р., № 419) проведення інвентаризації є обов'язковим за таких обставин:

- у разі передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства на акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводиться не раніше 1 жовтня звітного року. 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;
- у разі зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- за приписом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожеж чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- під час передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі) при ліквідації підприємства;
- в разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або одержання від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені зазначені претензії.

Питання для самоперевірки

1. Що таке метод фінансово-господарського контролю? Які є загальнонаукові та

специфічні методи контролю?

2. Які є способи і прийоми натурального (візуального) контролю?
3. Які є способи і прийоми документального контролю?
4. Які способи контролю більш ефективні: документального чи фактичного контролю?
5. Що таке інвентаризація?
6. Які є види інвентаризації?
7. Що таке планова інвентаризація?
8. Що таке позапланова інвентаризація?
9. Які можуть бути результати інвентаризації? Порядок їх документування.
10. Яким нормативно-правовим актом регулюється порядок здійснення інвентаризації?

Літературні джерела: /27, 28, 30, 31, 38, 42, 43/

5. Тема лекційного заняття Незалежний контроль, його характеристика та функції

Мета лекції

Метою лекції є визначення місця та ролі аудиту в системі фінансово-господарського контролю, ознайомлення з організацією аудиторської діяльності в Україні та її регулюванням, розгляд умов сертифікації аудиторів України, системи їх прав та обов'язків.

План лекційного заняття

1. Виникнення та розвиток аудиту у системі фінансово-господарського контролю.
2. Зміст і функції аудиторського контролю.
3. Класифікація організаційних форм аудиторського контролю.
4. Організація аудиторської діяльності в Україні.

5.1. Виникнення та розвиток аудиту у системі фінансово-господарського контролю

За історіографічними джерелами можна стверджувати, що аудит як незалежний фінансовий контроль має багатовіковий період розвитку. Контроль господарської діяльності пов'язаний із виникненням обліку у державах, розташованих у долинах річок Ніл, Тигр і Євфрат, де облік вели на папірусі, а в подальшому – на папері. Так, при I і II династіях у Стародавньому Єгипті (3400-2980 рр. до н. е.) через кожних два роки провадилися інвентаризації рухомого і нерухомого майна. При IV династії періодична інвентаризація була замінена поточною (перманентною). Метою її була перевірка достовірності розподілу хліба та інших продуктів харчування. Контроль господарської операції здійснювався трьома особами – один відмічав на папірусі кількість цінностей, які передбачалися до відпуску; другий – проставляв поряд фактичний відпуск і, нарешті, третій – порівнював кількість виданих продуктів з нормами, виявляв відхилення. Уже на зорі зародження цивілізації контроль за господарськими процесами формувався як незалежний від безпосередніх виконавців та на документуванні господарських процесів.

У Стародавній Греції особлива увага надавалася контролю збереження власності, зокрема, майна (інвентаря). Крадіжку греки розглядали як матеріальну шкоду. Тому створювали такі умови, за яких державі була вигідна нестача цінностей у матеріально відповідальних осіб. Проте важливо, щоб у розкрадача було чим погасити нестачу, тому на посади з матеріальною відповідальністю призначали лише осіб багатих, спроможних внести велику заставу або представити впливових поручителів. Нестача цінностей покривалася із закладу або майна матеріально відповідальної особи або його поручителів,

причому якщо нестача кваліфікувалася як розкрадання, то відшкодування її проводилося у десятикратному розмірі. Звідси інше розуміння контрольного прийому інвентаризації як засобу перевірки цінностей у натурі.

Поняття раптової інвентаризації було чуже грекам. Більше того, ініціатива інвентаризації мала виходити від матеріально відповідальної особи, яка після здавання звіту повинна потурбуватися про докази його достовірності. Цей підхід відповідає сучасному договірному аудиту, коли власник, керівник підприємства за угодою з аудитором замовляє контрольну перевірку з питань, що потребують незалежного висновку аудитора.

В Афінах були спеціальні чиновники і контролери, до обов'язків яких входило складання звітів про доходи і видатки держави та їх контроль.

Фінансовий облік і контроль були в руках десяти обраних населенням осіб, до функцій яких входили облік і контроль усіх державних доходів і видатків, проведення інвентаризацій рухомого і нерухомого майна.

Гроші зберігали дуже своєрідно. Так, на кожний вид доходів був окремий глечик, якому присвоювали буквенний індекс. На конкретні витрати можна було брати гроші тільки із чітко визначеного глечика. При цьому ключ від каси знаходився у чиновника, а від приміщення, де зберігалася документація, - в іншого чиновника-контролера. Ключі мали нумерацію і обмінюватися ними заборонялось. Як бачимо, це елементи обособлення і незалежності аудитора-контролера, які застосовуються у сучасному фінансово-господарському контролі.

Характерним є контроль за сплатою податків. Документи з сплати податків розподілялися і зберігалися за строками. Чиновники, що збирали податки, отримуючи гроші, викреслювали платників із списків, отже, залишалися лише несплачені платежі. Так, у Греції зародився прийом лінійного (позиційного) запису, який застосовується у сучасному обліку і фінансово-господарському контролі.

Звітність подавалася у встановлені строки періодично, звіти контролювалися, причому спочатку державні чиновники складали за первинними документами паралельний звіт і зіставляли його з поданим. У цьому подібність до аудиторського контролю, запровадженого у податкових органах України.

В Афінах звітність мала публічний характер (це також передбачено законодавством України). Звіти храмів, державних установ записували на мармурові або бронзові дошки і виставляли у народних зборах, в огорожах храмів, вздовж шляхів.

Істотно, що великі філософи Греції приділяли належну увагу обліку та контролю. Так, Аристотель у "Політесі" чітко розмежував облікові та контрольні функції, причому розглядав ревізію як частину контролю. Це був новий підхід: ревізор рівноправний із головним бухгалтером і незалежний від нього. Як бачимо, незалежність аудиту сягає глибокої давнини.

У розвинених країнах незалежний аудит є провідною формою фінансового контролю. Порівнюючи законодавство різних країн у галузі організації аудиту, можна виявити певну подібність, яка полягає у тому, що скрізь є нормативні акти про обов'язковий аудит річної фінансової звітності певних суб'єктів підприємництва, встановлені кваліфікаційні вимоги до аудиторів на право зайняття аудиторською діяльністю.

Розвиток аудиторської справи сприяв створенню великих транснаціональних аудиторсько-консультативних фірм, які мають свої філії і представництва у багатьох країнах:

- Ernst & Young (Ернст енд Янг);
- KPMG (Кей-Пі-Ем-Джі);
- PricewaterhouseCoopers (ПрайсвотерхаусКуперс);
- Deloitte & Touche (Делойт енд Туш).

Спеціалістів із аудиту у різних країнах називають по-різному: у США – громадськими бухгалтерами; в Англії та англосаксонських країнах – ревізорами або присяжними бухгалтерами; у Німеччині – контролерами господарства, контролерами книг; у країнах СНД – аудиторами, фахівцями з обліку й аудиту. Незважаючи на різне найменування фахівців із аудиту, всі вони виконують такі функції:

- проводять незалежний фінансовий контроль соціальних та економічних програм на стадії їх проектування та виконання;

- перевіряють діяльність господарюючих суб'єктів та відображення її в обліку та звітності з метою запобігання зловживанням і помилкам у сплаті податків до державного та місцевих бюджетів, громадських та державних фінансових фондів;

- складають об'єктивні (незалежні) висновки про результати перевірки, а також надають консультативні послуги з питань маркетингу, менеджменту, бухгалтерського обліку, звітності тощо.

5.2. Зміст і функції аудиторського контролю

В 1993 р. в Україні був прийнятий Закон «Про аудиторську діяльність», який визначав правові засади здійснення аудиторської діяльності і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. 21 грудня 2017 року прийнятий новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який вступив у силу з 1 жовтня 2018 р.

Закон визначає аудит як перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит здійснюється незалежними особами — аудиторами (від лат. auditor – слухач-учень, якого призначив вчитель для вислуховування уроків інших учнів, перевіряючий) або аудиторськими фірмами.

Аудиторські перевірки можуть проводитися з ініціативи керівництва або власників, засновників, господарюючого суб'єкта. Крім того, для певного переліку підприємств і організацій діючим законодавством встановлений обов'язковий аудит, це зокрема для: акціонерних товариств, банків, інвестиційних компаній, інших небанківських фінансових установ, які здійснюють залучення коштів громадян або залучення чи торгівлю цінними паперами, бірж, страхових компаній, кредитних спілок, недержавних пенсійних фондів.

Затрати на проведення аудиторських перевірок суб'єкти господарювання відносять на валові витрати.

Крім проведення контрольної роботи, аудиторські послуги можуть надаватися у вигляді консультацій з питань організації бухгалтерського обліку, проведення фінансово-господарської діяльності згідно з діючим законодавством, у тому числі податковим.

Аудиторські фірми — це комерційні організації, і тому всі свої послуги вони виконують за плату, розмір якої обумовлюється в договорі між замовником і аудиторською організацією.

Державна податкова служба України та її органи на місцях мають право вимагати від деяких підприємств при поданні річних звітів про фінансово-господарську діяльність представляти висновки (акти) про перевірку аудиторами (аудиторськими фірмами) достовірності бухгалтерського обліку і звітності. Аудиторські висновки відповідно до законодавства України мають право вимагати від підприємств установи Національного банку України при наданні кредитів, використанні державного фінансування їх діяльності. Цим же правом користуються комерційні банки, органи державної статистики з питань їх компетенції.

Аудиторська перевірка проводиться з використанням аудиторських стандартів (норм аудиту), розроблених практикою у країнах із розвинутою економікою. Аудиторські стандарти – це основні принципи виконання аудиторських процедур. Вони мають

виконуватися незалежно від умов, в яких проводиться аудит. До аудиторських стандартів включають пояснення і норми аудиту, що є керівництвом до виконання аудиторських процедур, застосування їх до окремих об'єктів перевірки, підготовки аудиторських звітів.

В аудиторській практиці виділилися два основних напрями діяльності:

- приватний аудит;
- аудит за законом.

Під терміном "приватний аудит" розуміють аудит, який здійснюється за замовленням заінтересованої сторони, за домовленістю, незалежно від того, чи передбачена така перевірка законом.

Аудит за законом (обов'язковий) є необхідною мірою захисту інтересів засновників (акціонерів, власників капіталу) і держави від навмисного викривлення у звітності показників підприємницької діяльності. Кожне акціонерне товариство за законом зобов'язане щороку запрошувати кваліфікованого аудитора для перевірки своїх бухгалтерських рахунків.

Характер і масштаби приватного аудиту залежать в основному від заінтересованості клієнта. Масштаби аудиту за законом чітко визначені і змінювати їх ні директори, ні акціонери, ні навіть самі аудиторів компанії-клієнта не мають права.

5.3. Класифікація організаційних форм аудиторського контролю

Аудиторський контроль – аудит – залежно від завдань замовника виконує функції попереднього (запобіжного), перманентного (оперативного), ретроспективного (післяопераційного) і стратегічного видів фінансово-господарського контролю.

Аудит має єдиний предмет і метод з іншими видами контролю, тому використовує ті самі джерела інформації, методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури, які застосовуються у процесі фінансово-господарського контролю. При цьому висновки аудиту на поставлені запитання обґрунтовуються всіма видами доказів, які мають підтвердження достовірними документальними даними бухгалтерського обліку.

Разом з тим аудит відрізняється від інших форм фінансово-господарського контролю передусім організаційними принципами і класифікаційними ознаками.

Класифікацію аудиторського контролю суб'єктів господарювання подано на рис. 5.1.

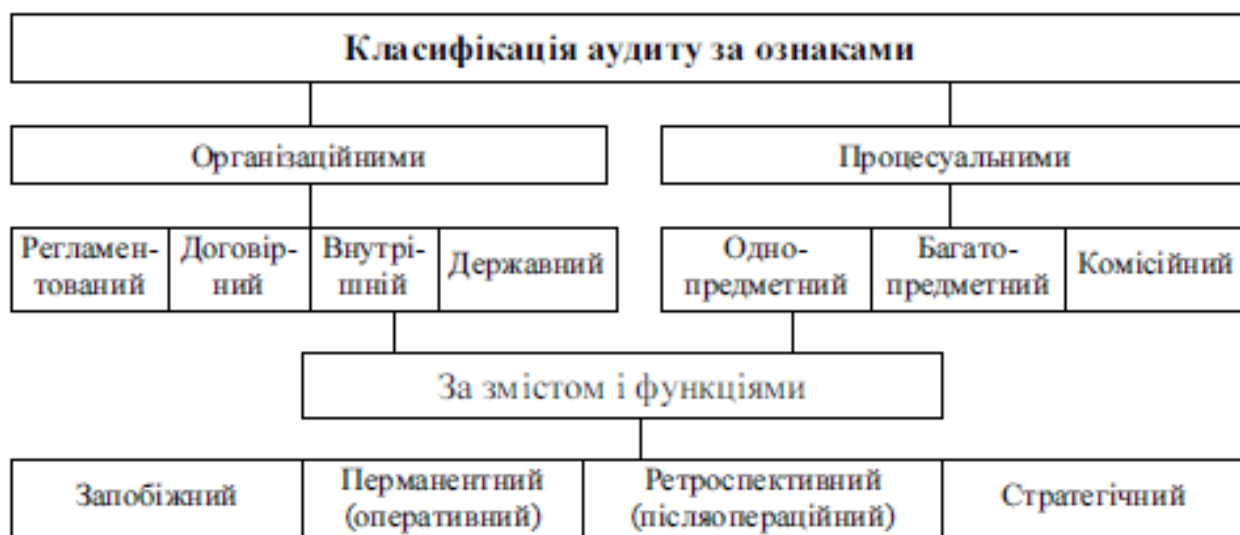


Рис. 5.1. Класифікація аудиторського контролю суб'єкта господарювання

За організаційними ознаками аудит поділяють на регламентований, договірний, внутрішній (відомчий) і державний.

1. Регламентований – проведення його регламентується законодавством і нормативними актами, де визначено категорії підприємців, які підлягають обов'язковому аудиту, наприклад, за даними річного звіту про фінансово-господарську діяльність перед

поданням його у строки, встановлені органами державного управління; при одержанні банківського кредиту – обов'язкове представлення позичальником висновку аудитора. Перед емісією цінних паперів емітент зобов'язаний згідно з правилами Національного банку України подати висновок аудитора про його фінансовий стан.

Зокрема, за даними бухгалтерського обліку, балансу і фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності у висновку аудитора повинні знайти відображення такі показники:

- загальний розмір прибутку та джерела його формування;
- сума сплачених податків;
- прибуток, який підлягає розподіленню між акціонерами;
- розмір капіталізованого прибутку;
- сума прибутку, що відраховується до резервного фонду;
- інші напрями використання прибутку (підлягають розшифруванню).

2. Договірний – об'єкт аудиту, обсяг робіт та період і строки їх виконання обумовлюються угодою між суб'єктами господарської діяльності та аудиторською організацією.

3. Внутрішній (відомчий) – проводиться власником залежно від потреб управління маркетингом, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству. Запроваджується він як на підприємствах, так і в середині компаній, концернів та ін.

4. Державний – аудиторські підрозділи Державної податкової служби, які безпосередньо у платників податків (юридичних і фізичних осіб) перевіряють стан обліку господарських операцій та відображення їх у фінансовій звітності, повноту і своєчасність нарахування та сплати податків до державного і місцевих бюджетів, фінансових фондів тощо. Аудиторські підрозділи функціонують також у системі Державної аудиторської служби та Рахункової палати. На них покладено узагальнення правопорушень і недоліків у використанні бюджетних коштів.

За процесуальними ознаками, тобто участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організацій, аудит поділяють на однопредметний, багатопредметний (комплексний), комісійний.

1. Однопредметний – досліджуються питання одного виду аудиту – платоспроможності, емісії цінних паперів та ін.

2. Багатопредметний – комплексний аудит стратегії управління маркетингом, виконання національних програм, тому в них беруть участь фахівці різних спеціальностей, а також різних аудиторських фірм. Комплексний аудит може здійснюватися локально, коли кожний аудитор досліджує питання, що стосуються його компетенції (предмета). Свої висновки вони передають замовнику для узагальнення і комплексної оцінки залежно від його потреб.

3. Комісійний аудит проводиться кількома фахівцями різних спеціальностей, але однієї аудиторської фірми, тому узагальнення роблять в одному висновку, який підписують усі аудиторів, що брали у ньому участь. Цей аудит здійснюється, як правило, аудиторськими фірмами, що призначають одного з аудиторів керівником.

За змістом і функціями аудит поділяється на: запобіжний, перманентний, ретроспективний, стратегічний.

1. Запобіжний – це аудит, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до їх виникнення, тобто на стадії підготовки технології виробництва, проведення маркетингових операцій тощо. Проводиться він здебільшого внутрішнім аудитом, який діє у структурі підприємства як спеціальний підрозділ.

2. Перманентний – це аудит, який проводиться безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Метою його є забезпечення менеджерів інформацією про відхилення виробничих процесів від заданих параметрів, фінансова стабільність у маркетинговій діяльності, конкурентоспроможність виготовленої

продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зарубіжному ринках. Перманентний аудит здійснюється внутрішнім аудиторським підрозділом підприємства або зовнішнім аудитом на договірних засадах.

3. Ретроспективний – це аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій за минулий період. Проводиться він зовнішніми аудиторськими фірмами.

4. Стратегічний — це аудит, який вивчає питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу. Передусім це стосується маркетингової діяльності.

5.4. Організація аудиторської діяльності в Україні

Перед аудиторами ставляться високі професійні вимоги. Аудитор повинен мати кваліфікаційний сертифікат, який засвідчує його кваліфікаційну придатність, а також ліцензію, тобто дозвіл на заняття аудиторською діяльністю. Сертифікацію і ліцензування аудиторської діяльності в Україні здійснює Аудиторська палата.

При проведенні перевірок аудитори самостійно визначають форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду. Аудитори мають право отримувати всі необхідні документи для проведення перевірок, а також пояснення до них. Крім того, можуть перевіряти наявність грошових коштів, майна, інших цінностей. Поряд з цим аудитори зобов'язані належним чином надавати аудиторські послуги, повідомляти власників, замовників про виявлені недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності, зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту.

З метою забезпечення об'єктивності і неупередженості в проведенні аудиторських перевірок діючим законодавством забороняється проведення аудиту аудитором, який має особисті майнові інтереси, прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється, або є членом керівництва, засновником чи працівником (те ж саме — по відношенню до дочірніх підприємств, філій). Результати проведеної аудиторської перевірки оформляються аудиторським висновком, який є офіційним документом, що засвідчений підписом та печаткою аудитора або аудиторської фірми. В ньому повинен бути зроблений висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України, яка згідно з законодавством є неурядовим органом. Метою діяльності Аудиторської палати є створення системи незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який дає об'єктивну оцінку фінансового стану підприємств і сприяє раціональному господарюванню та своєчасно запобігає банкрутству власника, забезпечує достовірний контроль за доходами і видатками власників та одночасно оберігає інтереси держави. Палата видає кваліфікаційні сертифікати аудиторам на право здійснення аудиторської діяльності; веде реєстр аудиторів України та їх фірм.

Через аудиторські фірми палата впливає на фінансово-господарський контроль діяльності підприємств, банків, громадських і приватних суб'єктів господарювання та інших видів підприємницької діяльності всіх форм власності; надає їм аудиторські послуги з питань методології бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього аудиту і ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та інші за договорами із замовниками на платній основі.

Через систему аудиту Аудиторська палата може узагальнювати невикористані резерви поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємств та вживати заходи щодо використання їх, а у разі потреби подає до державних органів управління пропозиції щодо використання резервів у національній економіці.

Аудиторська палата розробляє нормативи і методичні рекомендації на проведення аудиту, атестує і видає кваліфікаційні сертифікати на право здійснення аудиторської діяльності, проводить роботу з підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів, здійснює

облік аудиторських фірм і аудиторів, контролює їхню діяльність, вивчає ринок аудиторських послуг для задоволення його попиту, розглядає суперечки між аудиторами та замовниками послуг з питань якості та своєчасності проведення аудиту.

Аудитор не має права розголошувати інформацію про діяльність підприємства, яке він перевіряє, за винятком випадків виявлення кримінальних злочинів і недодержання податкового законодавства. Аудитор несе матеріальну відповідальність за навмисне викривлення результатів аудиторської перевірки, передбачену законодавством і договором.

Відповідальність аудиторської фірми конкретизується статутом, умовами договорів із замовниками, а також контрактами між аудитором і аудиторською фірмою.

Питання для самоперевірки

1. Які є етапи розвитку аудиту у системі фінансово-господарського контролю?
2. Дайте перелік та надайте коротку характеристику діяльності аудиторських компаній Великої четвірки.
3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.
4. Які основні завдання Органу суспільного нагляду та яка його структура?
5. Які основні завдання Аудиторської палати України та яка її структура?
6. Зміст і функції аудиторського контролю.
7. Класифікація організаційних форм аудиторського контролю.
8. Яка особливість організації аудиторської діяльності в Україні?
9. Як здійснюється сертифікація та ліцензування аудиторської діяльності в Україні?

Літературні джерела: /28, 29, 31, 38, 40, 41, 43/

6. Тема лекційного заняття „Система внутрішньогосподарського контролю в Україні”

Мета лекції

Метою лекції є ознайомлення з внутрішньогосподарським контролем, його завданнями та функціями, уточнити відповідальність за організацію та проведення внутрішнього фінансово-господарського контролю, розглянути особливості функціонування служби внутрішнього аудиту.

План лекційного заняття

1. Мета та основні завдання внутрішнього аудиту.
2. Особливості організації внутрішнього аудиту.
3. Особливості проведення внутрішнього аудиту.
4. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту.
5. Внутрішньогосподарський контроль.

6.1. Мета та основні завдання внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва.

Метою здійснення внутрішнього аудиту є:

- перевірка фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання бюджетних коштів та збереження державного майна, економного

використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

- забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;

- вжиття заходів до запобігання фінансовим порушенням.

Головним завданням підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівникові об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;

- удосконалення системи управління;

- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;

- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Основними завданнями при проведенні внутрішнього аудиту є:

- аналіз обґрунтованості бюджетних запитів, дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни;

- збереження і цільове використання бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів;

- збереження і раціональне використання державного майна;

- аналіз ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів, своєчасності документального оформлення господарських операцій;

- виявлення причин непродуктивних витрат і втрат, мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

- економічний аналіз стану підприємств, установ та організацій, результатів виконання виробничих та фінансових планів;

- оцінка правильності ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, своєчасності та повноти відображення в обліку фінансових, кредитних та розрахункових операцій, а також законності їх здійснення, виконання зобов'язань перед бюджетом і кредиторами;

- оцінка дотримання порядку формування, встановлення та застосування цін і тарифів;

- аналіз стану виконання заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених попередньою перевіркою;

- оцінка дотримання встановленого порядку закупівлі товарів (робіт, послуг) за державні кошти;

- аналіз виконання інших завдань з питань, визначених наказами керівників міністерств, інших центральних органів виконавчих влади відповідно до їх специфіки.

Відповідно до «Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001, у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади створені і функціонують підрозділи внутрішнього аудиту.

Об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних

установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

За рішенням керівника центрального органу виконавчої влади підрозділи внутрішнього аудиту створюються в його територіальних органах та бюджетних установах в межах штатної чисельності їх працівників.

Чисельність відповідних підрозділів визначається з урахуванням:

- наявності (відсутності) у центральному органі виконавчої влади територіальних органів, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

- кількості та обсягів фінансування бюджетних програм, які виконуються розпорядниками бюджетних коштів відповідно до покладених на них функцій;

- кількості адміністративних послуг, надання яких пов'язане з виконанням центральним органом виконавчої влади, його територіальними органами та бюджетними установами функцій і завдань;

- кількості контрольних-наглядових функцій.

У разі неможливості утворення підрозділу призначається посадова особа, на яку покладаються повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту.

6.2. Особливості організації внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит проводиться згідно з планами, що формуються підрозділом, затверджуються керівником центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи та оприлюднюються на їх офіційному веб-сайті. Копія затвердженого плану (змін до нього) надсилається до Мінфіну.

Строк проведення внутрішнього аудиту не повинен перевищувати 45 робочих днів.

Внутрішній аудит проводиться відповідно до стандартів, затверджених Мінфіном.

На посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади або його територіального органу призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за ступенем магістра та стаж роботи не менше 5 років.

На посаду керівника підрозділу бюджетної установи призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за ступенем магістра та стаж роботи на керівних посадах підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності не менше одного року.

Керівник підрозділу підпорядковується і звітує безпосередньо керівнику центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, може входити до складу колегії такого органу (інших дорадчих органів).

Керівник підрозділу забезпечує:

1) планування, організацію та проведення на належному рівні внутрішнього аудиту;

2) подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів;

3) підготовку та своєчасне подання звіту про результати діяльності підрозділу або зведеного звіту про результати діяльності підрозділу відповідно до вимог та стандартів внутрішнього аудиту;

4) проведення моніторингу виконання (врахування) рекомендацій за результатами проведення внутрішнього аудиту;

5) здійснення заходів щодо врахування рекомендацій, наданих Мінфіном за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу центрального органу виконавчої влади координує діяльність підрозділів територіального органу та бюджетної установи, а також надає пропозиції щодо забезпечення належної якості проведення внутрішнього аудиту такими підрозділами.

Працівники підрозділу повинні мати економічну або юридичну вищу освіту за ступенем молодшого бакалавра або бакалавра.

6.3. Особливості проведення внутрішнього аудиту

Підрозділ внутрішнього аудиту відповідно до покладених на нього завдань, виконує наступні функції:

- 1) проводить оцінку:
 - ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
 - ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
 - ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
 - якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
 - стану збереження активів та інформації;
 - стану управління державним майном;
 - правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
 - ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи;
- 2) проводить за дорученням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аналіз проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання;
- 3) планує, організовує та проводить внутрішні аудити, документує їх результати, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації, а також проводить моніторинг врахування рекомендацій;
- 4) взаємодіє з іншими структурними підрозділами центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, іншими державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;
- 5) подає керівнику центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторські звіти і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень;
- 6) звітує про результати діяльності відповідно до вимог та стандартів внутрішнього аудиту;
- 7) виконує інші функції відповідно до його компетенції.

Права, обов'язки та відповідальність посадових осіб підрозділів внутрішнього аудиту міністерств й інших центральних органів виконавчої влади та їх територіальних органів такі ж, як і структурних підрозділів Держаудитслужби України.

Крім того, працівники підрозділу внутрішнього аудиту мають право:

- 1) на повний та безперешкодний доступ до документів, інформації та баз даних, які стосуються аудиторських завдань, включаючи інформацію з обмеженим доступом, що надається в установленому законодавством порядку;
- 2) проводити анкетування, опитування та інтерв'ювання працівників центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи за їх згодою, готувати запити та отримувати від юридичних осіб необхідну інформацію для проведення внутрішнього аудиту;
- 3) ініціювати перед керівником центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи залучення експерта для забезпечення виконання аудиторського завдання;

- 4) визначати цілі, обсяг, методи аудиту і ресурси, які необхідні для виконання кожного аудиторського завдання;
- 5) проводити за рішенням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи позапланові внутрішні аудити.

Працівники підрозділу зобов'язані:

- 1) дотримуватися вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів з відповідних питань;
- 2) не розголошувати інформацію, яка стала їм відома під час виконання покладених на підрозділ завдань, крім випадків, передбачених законодавством;
- 3) невідкладно інформувати керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи про ознаки шахрайства, корупційних діянь або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, з наданням рекомендацій щодо вжиття необхідних заходів;
- 4) уникати та не допускати виникнення конфлікту інтересів відповідно до закону.

У разі виникнення обставин, які перешкоджають проведенню працівниками або керівником підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків, втручання у їх діяльність посадових або інших осіб центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, працівники підрозділу або керівник підрозділу письмово інформують про це Мінфін для здійснення заходів відповідно до законодавства.

6.4. Узагальнення та систематизація результатів ревізій та перевірок

Керівник центрального органу виконавчої влади, його територіального органу чи бюджетної установи для проведення на належному рівні внутрішнього аудиту забезпечує:

- 1) надання підрозділу повного та безперешкодного доступу до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;
- 2) комплектування підрозділу з урахуванням вимог, добір кадрів відповідної кваліфікації з високими діловими, професійними та моральними якостями, систематичне підвищення їх кваліфікації та навчання;
- 3) створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту шляхом затвердження планів та підписання звітів, надання достатнього строку для проведення внутрішнього аудиту, своєчасного розгляду аудиторських звітів і рекомендацій;
- 4) вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів;
- 5) розгляд рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту, наданих Мінфіном, а також здійснення відповідних заходів за результатами їх розгляду.

Звіт про результати діяльності підрозділу у центральному органі виконавчої влади або зведений звіт про результати діяльності підрозділів в центральному органі виконавчої влади, його територіальних органах та бюджетних установах подається Мінфіну двічі на рік (до 20 січня та до 20 липня).

Керівник територіального органу чи бюджетної установи забезпечує подання звіту про результати діяльності підрозділу керівникові центрального органу виконавчої влади в установленій ним строк.

Датою подання звіту або зведеного звіту вважається дата його реєстрації в Мінфіні.

У разі надходження звернення від Мінфіну центральний орган виконавчої влади подає протягом 10 робочих днів інформацію про результати внутрішнього аудиту та інші відомості, що стосуються його проведення.

Мінфін проводить оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади, його територіального органу чи бюджетної установи не частіше ніж один раз на рік у порядку, встановленому Мінфіном.

6.5. Внутрішньогосподарський контроль

Внутрішньогосподарський контроль є системою постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів.

Особливе значення має внутрішньогосподарський контроль на підприємствах, де зосереджується велика маса цінностей. Він здійснюється безпосередньо на підприємстві відповідними службами, що дає можливість своєчасно виявляти недоліки при здійсненні операцій, вживати заходів щодо їх усунення. У зв'язку з цим внутрішньогосподарський контроль є постійно діючою функцією управління на підприємствах, дієвим засобом сприяння збереженню цінностей і коштів. Він сприяє їх збереженню та економному використанню.

Такі вимоги може виконати тільки своєчасно і глибоко проведений контроль. В іншому випадку він не зможе вчасно виявити недоліки у процесі діяльності на підприємстві. Своєчасний, дієвий і оперативний внутрішньогосподарський контроль дає змогу не тільки вчасно з'ясувати недоліки і хиби в діяльності підприємств (об'єднань) та їх підрозділів, але й виявити невикористані резерви для підвищення ефективності діяльності. Його контрольні функції спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємств і об'єднань, виявлення і використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії, запобігання непродуктивним витратам і втратам, нестачам і розкраданням цінностей.

Особливо великі завдання покладено на внутрішньогосподарський контроль у забезпеченні збереження цінностей на об'єктах підприємства. Це пояснюється тим, що на цих підприємствах обертається і зберігається велика кількість цінностей і сировини. У зв'язку з цим важливо підвищити ефективність контролю у боротьбі з безгосподарністю і марнотратством, нестачами і крадіжками. У першу чергу необхідно посилити поточний контроль із боку керівників і спеціалістів підрозділів об'єднань і підприємств, а також працівників бухгалтерського обліку. Контроль, який здійснюється в процесі господарської діяльності, найбільш оперативний.

Практика свідчить, що на тих підприємствах, де налагоджені поточний внутрішньогосподарський контроль, інвентаризаційна діяльність, забезпечується ощадливістю і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішньогосподарський контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Тому з метою посилення контролю особливу увагу необхідно надати перевірці економічної ефективності і доцільності операцій об'єднання і його підприємств.

Контроль поточної господарської діяльності не завжди здійснюють комплексно, об'єднаними зусиллями ревізорів, економістів та інших спеціалістів об'єднань і підприємств. Цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку, технологію виробництва.

На конкретному прикладі можна показати періодичність контролю операцій під час надходження, виробництва і реалізації продукції і сировини. У таблиці 8.1 визначені джерела інформації, періодичність її формування при надходженні, відвантаженні і реалізації продукції та визначена періодичність здійснення процедур контролю. Зокрема, дані таблиці показують, що в більшості випадків контроль здійснюється під час документального оформлення операцій, а рух готової продукції і сировини на підприємстві контролюється безперервно.

Таблиця 6.1

Періодичність контролю процесу заготівель сировини,
виробництва і реалізації продукції

Джерела інформації	Періодичність та частота формування інформації		Періодичність і частота контролю інформації		
	Систематично		Епізодично	Безперервно	Епізодично
	За зміну	Безперервно			
Документи про надходження продукції з виробництва	+	+	+	+	+
Наряди на відвантаження продукції покупцям зі складів на виробництво			+		+
Звіти про виробництво продукції, її відпуск та оприбуткування на складі		+		+	+
Документація на відпуск і реалізацію продукції зі складів	+	+		+	+
Облікові реєстри про реалізацію продукції			+		+

Згідно з даними таблиці 6.1 частота формування джерел інформації суттєво впливає на періодичність контролю. Наприклад, за графіками надходження сировини від постачальників можна безперервно контролювати ці операції.

Контролювати вірогідність нарядів можна як під час відпуску продукції, так і після закінчення цієї операції. Те саме можна сказати і про контроль інших джерел інформації. Але незалежно від періодичності і частоти формування інформація майже у всіх випадках контролюється як безперервно, так і періодично. Однією з умов підвищення оперативності контролю є вивчення господарських операцій і процесів під час їх здійснення, що потребує постійного спостереження за ними.

Для підвищення оперативності контролю на об'єднаннях і підприємствах важливе значення мають правильна організація обліку цінностей у місцях зберігання продукції, раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів. Для цього необхідно, щоб керівники об'єднань і підприємств ґрунтовно знали суть і зміст господарських операцій, всебічно аналізували їх та впливали на виконання договорів щодо постачання і реалізації продукції.

Для підвищення ефективності контролю необхідно не тільки забезпечувати його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частинах з відображенням конкретних причин відхилень. Прикладом можуть бути машинограми відхилення (відхилення під час відпуску продукції та її реалізації покупцям і т. д.).

Оперативність контролю залежить не тільки від виконання його функцій головними бухгалтерами, але й іншими працівниками обліку, які витрачають набагато більше часу на виконання контрольних функцій, ніж на ведення обліку. Чим складніші господарські операції і процеси (а це цілком і повністю стосується сфери виробництва і реалізації продукції), тим більше часу доводиться витрачати на здійснення контрольних функцій. Для підвищення оперативності бухгалтерського контролю важливо не тільки щоденно відображати у звітності надходження і видатки продукції, але й слідкувати за її

раціональним використанням, дотриманням режиму економії і зміцненням господарської діяльності.

Оперативність контролю багато в чому залежить від дієвості обліку операцій у відповідних відділах об'єднань і підрозділів. Такий облік дає можливість систематично контролювати операції надходження і реалізації продукції та сировини. Керівники і спеціалісти структурних підрозділів підприємств іноді контролюють цю діяльність розрізнено, неплановірно і несистематично. Для усунення цих недоліків потрібно складати плани поточного контролю на підприємствах, щоб протягом кожного місяця систематично контролювати господарські операції та процеси. У них дуже важливо передбачати тематичні перевірки виконання прийнятих рішень та інші питання.

Розподіл контрольних функцій господарських операцій між окремими службами і працівниками об'єднань і підприємств можна простежити за даними, наведеними у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

Розподіл контрольних господарських операцій з виробництва і реалізації продукції на підприємстві

Об'єкти, операції і процеси, які підлягають контролю	Обов'язки служб і працівників підприємства щодо здійснення контролю			
	Бухгалтерія	Технологи	Економічний відділ	Відділ кадрів
Продукція на об'єктах її зберігання	+	+		
Виробничі операції	+	+	+	
Реалізація продукції	+	+	+	
Грошові і розрахунково-кредитні операції	+		+	
Витрати і результати господарської діяльності	+		+	
Звітність (баланс і звітні таблиці та форми) і т. д.	+	+	+	+

З наведених даних видно, що бухгалтерська служба охоплює постійним контролем всі об'єкти, операції і процеси. Інші ж підрозділи при виконанні контрольних функцій ще не забезпечують постійного спостереження за всіма об'єктами, операціями і процесами. Наприклад, контрольні функції технологічного і економічного відділу охоплюють 50 % усіх об'єктів, операцій і процесів. Роль відділу кадрів у забезпеченні збереження державної власності хоч і значна, але носить другорядний характер. Його контрольні функції охоплюють менше 12,5 % усіх об'єктів, операцій і процесів.

Фінансово-господарський контроль на підприємствах може здійснюватись на різних рівнях управління. Залежно від періодичності здійснення процедур контролю на підприємстві, послідовності і стадій їх виникнення фінансово-господарський контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний.

Попередній контроль передуює фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству.

В умовах ринкової економіки об'єктом попереднього контролю є комерційні угоди, договірні зобов'язання, цінні папери (акції, сертифікати, векселі тощо) та інші виробничі, переробні, реалізаційні, розрахункові операції та операції з попереднього оформлення відповідних документів. У сучасних умовах важливу роль відіграє попередній контроль

під час прийняття управлінських рішень, коли потрібно завчасно оцінити операції із заготівлі, виробництва, реалізації, розрахунків і т. д. з точки зору їх законності, доцільності й економічності. Він дозволяє заздалегідь усунути конфліктні ситуації, які можуть негативно вплинути на діяльність підприємства, або ліквідувати умови, які породжують ці ситуації. Органи управління повинні здійснювати контроль під час розпоряджень щодо здійснення цих чи інших операцій (на видачу грошей, проведення розрахунків, відпуск цінностей, виробництво продукції і тощо).

Попередній контроль здійснюють також банківські установи під час розгляду ними платіжних документів (чеків, векселів, платіжних вимог та платіжних доручень) на тій стадії, коли операції за цими документами ще не здійснились. Попередній контроль можуть здійснювати відповідні органи на стадії розробки нормативів витрачання сировини під час її переробки, розгляду обґрунтованості прогнозування показників фінансово-господарської діяльності.

У зв'язку з тим, що попередній контроль передують здійсненню операцій, він є найбільш ефективним, дозволяє попереджувати недоліки, безгосподарність і марнотратство і може здійснюватись під час складання нормативів, кошторису, при розробці норм витрат і витрат сировини та готової продукції, плануванні прибутків. Попередній контроль здійснюють і працівники обліку під час оформлення операцій, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, розрахунковими, грошовими та іншими операціями.

Поточний контроль на підприємствах здійснюється на стадії завершення тих чи інших господарських чи фінансових операцій на певних ділянках виробництва, зберігання та реалізації продукції. За його допомогою здійснюється також системний та оборотний зв'язок між суб'єктом та об'єктом управління. Це дозволяє своєчасно впливати на негативні операції з метою їх усунення. Поточний контроль з боку керівників і фахівців бухгалтерських служб підприємств має особливе значення під час оформлення та аналізу грошових, розрахункових, виробничих та інших операцій, підписання документів і надходження їх до бухгалтерії. Для цього керівники підприємств та їх відділів зобов'язані не формально підписувати документи, а глибоко вникати в їх зміст, аналізувати суть фінансово-господарських операцій та показників. Це дає змогу перевірити економічну доцільність та обґрунтованість цих операцій і впливати на ефективність роботи підприємств.

Технологічний поточний контроль здійснюють інженери, технологи (інженери-технологи) за технологією виробництва, якістю сировини і продукції відповідно до стандартів і технічних умов.

Як попередній, так і поточний контроль здійснюють в основному керівники підприємств та їх фахівці під час виконання ними своїх функціональних обов'язків, виходячи з того, що контроль є функцією управління. Важливе значення при цьому має попередній і поточний бухгалтерський контроль за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємств, який здійснює бухгалтерська служба на підставі документів, які надходять до неї. Але для підвищення ефективності поточного бухгалтерського контролю бухгалтерська служба повинна здійснювати контроль не тільки під час надходження та обробки документів, а й на стадії здійснення господарських операцій. Зокрема, бухгалтерія контролює повноту, своєчасність і правильність оприбуткування матеріалів та продукції, розрахункові операції. Поточний контроль операцій з виробництва продукції дає змогу своєчасно виявити порушення норм витрат сировини при її переробці, дотримання технології виробництва.

Наступний контроль здійснюється шляхом проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього і поточного. Але наступний контроль характеризується більш повним і

глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні, і це дає можливість забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Питання для самоперевірки

1. Яка мета та основні завдання внутрішнього аудиту?
2. Що є об'єктом внутрішнього аудиту?
3. Особливості організації внутрішнього аудиту.
4. Які вимоги до посади керівника підрозділу внутрішнього аудиту?
5. Які професійні вимоги до посади внутрішнього аудитора?
6. Особливості проведення внутрішнього аудиту.
7. Яким документом здійснюється узагальнення результатів внутрішнього аудиту та які вимоги до його складання?
8. Що являє собою внутрішньогосподарський контроль?
9. Які є напрями здійснення внутрішнього аудиту та їх характеристика?
10. Які нормативно-правові акти регулюють організацію та методикку здійснення внутрішнього аудиту?
11. Які є організаційні регламенти відділу внутрішнього аудиту?

Літературні джерела: /28, 29, 31, 38, 39, 41, 43/

7. Тема лекційного заняття „Організація, планування та здійснення контролю в системі Державної аудиторської служби України”

Мета лекції

Мета лекції: розглянути інспектування як одну з основних форм фінансово-господарського контролю, права, обов'язки та відповідальність ревізора, порядок проведення інспектування органами Державної аудиторської служби України, складання плану і програми проведення інспектування, основні вимоги до акту ревізії та порядок його складання, заходи щодо усунення виявлених порушень та недоліків, контроль за виконанням прийнятих рішень за матеріалами інспектування.

План лекційного заняття

1. Система органів державної аудиторської служби України.
2. Головні завдання Держаудитслужби України.
3. Основні функції органів Держаудитслужби.
4. Повноваження органів Держаудитслужби.
5. Проведення ревізій органами Держаудитслужби.

7.1. Система органів державної аудиторської служби України

Після здобуття Україною незалежності постала потреба у забезпеченні належного рівня державного фінансового контролю за станом управління та використанням ресурсів держави. І у 1993 році було прийнято Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”.

Указом Президента України від 27 серпня 2000 року № 1031 „Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи” Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

Відповідно до Указу Президента України від 09 грудня 2010 року № 1085/2010 „Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано в Державну фінансову інспекцію України (Держфінінспекцію).

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 868 "Про утворення Державної аудиторської служби України" Держфінінспекцію реорганізовано в Державну аудиторську службу України (Держаудитслужбу).

До складу органів Державної аудиторської служби України належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи: Північний офіс Держаудитслужби, Північно-східний офіс Держаудитслужби, Південний офіс Держаудитслужби, Західний офіс Держаудитслужби, Східний офіс Держаудитслужби.

Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи є юридичними особами публічного права, вони мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки та рахунки в органах Державної казначейської служби України.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держаудитслужби України, є Бюджетний кодекс України, Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" тощо.

7.2. Головні завдання Держаудитслужби України

Головними завданнями органу Держаудитслужби є здійснення державного фінансового контролю за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;
- ефективним використанням коштів і майна;
- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно;
- дотриманням бюджетного законодавства, та законодавства про закупівлі;
- діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Державний фінансовий контроль забезпечується Держаудитслужбою через проведення:

- державного фінансового аудиту;
- інспектування;
- перевірки та моніторингу закупівель.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і

достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органу Держаудитслужби не проводиться.

Контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється шляхом проведення моніторингу закупівлі у порядку, встановленому [Законом України](#) "Про публічні закупівлі", проведення перевірки закупівель, а також під час державного фінансового аудиту та інспектування.

Перевірка закупівель у замовників проводиться за місцезнаходженням юридичної особи, що перевіряється, чи за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка, і полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі. Результати перевірки закупівель викладаються в акті перевірки закупівель.

Моніторинг закупівлі здійснюється за місцезнаходженням органу державного фінансового контролю.

7.3. Основні функції органів Держаудитслужби

Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань, здійснює наступні функції:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Кабінетові Міністрів України;

2) здійснює контроль у:

- міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно;

- суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;

3) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель;

4) здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

- досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;

- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

- дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

- дотриманням законодавства про державні закупівлі;

- веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;

- усуненням виявлених недоліків і порушень;

5) проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності підконтрольних установ;

6) проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ;

7) сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору економіки, визначеними в установленому порядку;

8) вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм надалі, а саме:

- проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм надалі;

- подає зазначені рекомендації та пропозиції Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, іншим державним органам, органам місцевого самоврядування та керівникам підконтрольних установ;

- здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій;

9) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

- вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

- звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

- передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь;

10) забезпечує участь представників Держаудитслужби в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

11) здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

12) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України і Мінфіну звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

13) здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держаудитслужби;

14) інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері;

15) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

16) здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до компетенції Держаудитслужби;

17) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби виконують покладені завдання та функції в межах своїх повноважень на відповідній території, крім функцій, зазначених в пунктах 10, 12, 13, 16.

7.4. Повноваження органів Держаудитслужби

Держаудитслужба для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку:

1) залучати вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій за погодженням з їх керівниками до виконання окремих робіт, а також для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців, а також громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, у тому числі відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ;

3) отримувати інформацію про стан та рух коштів державного бюджету від Казначейства;

4) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до її компетенції;

5) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

6) перевіряти під час державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур державних закупівель, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу під час державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків;

9) отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають під час здійснення державного фінансового контролю;

10) отримувати від підприємств, установ та організацій, що контролюються, завірені копії, витяги з документів (у тому числі електронних), які свідчать про порушення законодавства;

11) вилучати під час проведення ревізій у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду - вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який засвідчується підписами представника органу Держаудитслужби та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишенням копій зазначених документів таким підприємствам, установам, організаціям;

12) отримувати від Національного банку і його установ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами, довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями. Отримання від банків інформації, що становить банківську таємницю, здійснюється у порядку та обсягах, встановлених законом;

13) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів іноземних держав за додатковою інформацією про порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

14) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

15) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

16) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

17) надавати міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, державним органам, іншим підконтрольним установам обов'язкові до розгляду пропозиції та рекомендації щодо усунення причин і умов, які призвели (можуть призвести) до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності підконтрольних установ, а також отримувати від зазначених органів інформацію про розгляд таких пропозицій та рекомендацій;

18) призупиняти в межах повноважень, передбачених законом, бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень законодавства;

19) вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, якщо отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

20) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених з порушенням законодавства, у судовому порядку

стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

21) накладати у випадках, передбачених законом, адміністративні стягнення;

22) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

23) у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір в установленому законодавством порядку;

24) брати в установленому порядку участь у засіданнях колегій міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади з питань стану фінансово-бюджетної дисципліни.

Міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби мають зазначені права, крім прав, зазначених у пунктах 13 та 15.

7.5. Проведення ревізій органами Держаудитслужби

Плановою виїзною ревізією вважається ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія.

Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника відповідного органу державного фінансового контролю не частіше одного разу на календарний рік.

Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів.

Позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) підконтрольною установою подано у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державного фінансового контролю під час проведення планової чи позапланової виїзної ревізії, в якій міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії;

2) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою, якщо підконтрольна установа не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державного фінансового контролю протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

3) проводиться реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи;

4) у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю;

5) у разі, коли вищестоящий орган державного фінансового контролю в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчестоящим органом державного

фінансового контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів. Позапланова виїзна ревізія в цьому випадку може ініціюватися вищестоящим органом державного фінансового контролю лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящего органу державного фінансового контролю, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або у випадку повідомлення їм про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду. Позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал.

Позапланові виїзні ревізії суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені цим Законом до підконтрольних установ, проводяться органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, документи, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду – інші відомості.

Рішення про вилучення оригіналів фінансово-господарських та бухгалтерських документів, арешт коштів на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах можуть прийматися лише судом.

Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів.

Тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати 15 робочих днів.

Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії.

Обмеження у підставах проведення ревізій, визначені цим Законом, не поширюються на ревізії, що проводяться на звернення підконтрольної установи, або ревізії, що проводяться після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, про підозру у вчиненні ними кримінального правопорушення відповідно до Кримінального процесуального кодексу України.

Посадові особи органу державного фінансового контролю вправі приступити до проведення ревізії за наявності підстав для їх проведення, визначених цим та іншими законами України, та за умови надання посадовим особам підконтрольних установ, інших суб'єктів господарської діяльності під розписку:

1) направлення на ревізію, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державного фінансового контролю, мета, вид, підстави, дата її початку та дата закінчення ревізії, посади, звання та прізвища посадових осіб органу державного фінансового контролю, які проводитимуть ревізію. Направлення на ревізію є дійсним за умови наявності підпису керівника органу державного фінансового контролю, скріпленого печаткою органу державного фінансового контролю;

2) копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, в якому зазначаються підстави проведення такої ревізії, дата її початку та дата закінчення, а у разі проведення ревізії щодо суб'єктів господарської діяльності, не віднесених цим Законом до підконтрольних установ, - також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Ненадання цих документів посадовим особам підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності або їх надання з порушенням вимог, встановлених частиною чотирнадцятою цієї статті, є підставою для недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії.

Проведення ревізій органами державного фінансового контролю не повинно порушувати нормального режиму роботи підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності.

Зустрічні звірки, які проводяться органами державного фінансового контролю, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби у їх проведенні на підставі направлення, виписаного керівником органу державного фінансового контролю.

7.6. Права, обов'язки та відповідальність державних аудиторів

Державний аудитор – це посадова особа, що уповноважена органом Держаудитслужби виконувати контрольні функції щодо проведення ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності.

Права державного аудитора:

- ревізувати й перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження й витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей;

- мати безперешкодний доступ на склади, у сховища, виробничі й інші приміщення для їх обстеження;

- залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних та ремонтних робіт;

- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризацій основних фондів, тмц, грошей і розрахунків, опечатувати каси, склади, архіви, а у разі виявлення підробок — вилучати необхідні документи, залишаючи в справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

- одержувати від банків необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів;

- пред'являти керівникам, іншим посадовим особам вимоги щодо усунення виявлених порушень;

- стягувати в дохід держави кошти підприємств, отримані за незаконними угодами та з порушенням чинного законодавства;

- накладати на керівників та інших службових осіб адміністративні стягнення;

Обов'язки державного аудитора :

- суворо дотримуватися Конституції України, законів України;

- у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій

- володіти комплексом способів і прийомів контрольно-ревізійної роботи;

- об'єктивно викладати виявлені факти порушень і зловживань;

- надавати допомогу працівникам підприємства, яке ревізується, в усуненні виявлених недоліків;

- брати участь у розробці заходів щодо усунення виявлених недоліків;

- доповідати керівництву підконтрольного підприємства про результати ревізії;

- перевіряти повноту і своєчасність виконання рекомендацій за результатами попередньої ревізії.

Ревізор несе відповідальність за:

- своєчасність, належну якість ревізії;

- об'єктивність викладання її результатів;

- повне або часткове приховування виявлених порушень і зловживань або їх заниження; правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізії.

Дії або бездіяльність посадових осіб органу державного фінансового контролю можуть бути оскаржені в судовому або адміністративному порядку.

Орган державного фінансового контролю забезпечує розгляд скарг на дії або бездіяльність своїх посадових осіб в адміністративному порядку не пізніше як у місячний строк з моменту їх надходження.

Подання скарги в адміністративному порядку не припиняє оскаржуваної дії посадових осіб органу державного фінансового контролю.

Питання для самоперевірки

1. Яка структура та історія розвитку державної аудиторської служби України?
2. Які є форми здійснення контролю Держаудитслужбою?
3. Що таке державний фінансовий аудит?
4. Що таке інспектування?
5. Що таке перевірка закупівель та моніторинг закупівель?
6. Які головні завдання Держаудитслужби України?
7. Які основні функції органів Держаудитслужби?
8. Які повноваження органів Держаудитслужби?
9. В чому особливість розведення панових та позапланових ревізій органами Держаудитслужби?
10. Які права, обов'язки та відповідальність державних фінансових інспекторів та державних аудиторів?
11. Які нормативно-правові акти регламентують діяльність органів Держаудитслужби України.

Літературні джерела: /28, 30, 31, 39, 41, 43/

8. Тема лекційного заняття „Організація, планування та здійснення контролю в системі Державної податкової служби України”

Мета лекції

Мета лекції: розглянути податковий аудит як форму фінансово-господарського контролю, права, обов'язки та відповідальність ревізора-інспектора, порядок проведення податкових перевірок органами Державної податкової служби України, складання плану і програми проведення податкової перевірки, основні вимоги до акту перевірки та порядок його складання, заходи щодо усунення виявлених порушень та недоліків, контроль за виконанням прийнятих рішень за матеріалами податкової перевірки.

План лекційного заняття

1. Система органів контролю державної податкової політики.
2. Порядок проведення податкових перевірок органами Державної податкової служби України.
3. Порядок застосування фінансових санкцій та стягнення податкової заборгованості.
4. Оскарження рішень ДПС України.
5. Податкова міліція: функції, права, обов'язки.

8.1. Система органів контролю державної податкової політики

Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

ДПС у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України, постановами Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Основними завданнями ДПС є:

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- державної політики у сфері державної митної справи;
- державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

До системи органів ДПС відносять: ДПС України (головний офіс), територіальні органи ДПС в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції (ДПІ), а також митниці та митні пости.

До складу органів ДПС входять спеціальні підрозділи з боротьби із податковими правопорушеннями (податкова міліція).

ДПС очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Міністра фінансів.

Голова ДПС має заступників, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним Міністром фінансів на підставі пропозицій Голови ДПС.

Державні податкові органи виконують такі основні функції управління державними фінансами у сфері оподаткування:

1. Функція обліку та звітності:

- облік платників податків;
- облік надходжень податків;
- облік інших платежів до бюджетів;
- облік платежів до цільових державних фондів;
- затвердження форм податкової звітності.

2. Функція контролю:

- контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства;
- контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

3. Функція регулювання:

- застосування заходів з урегулювання встановлених порушень;

- здійснення заходів, що регулюють відповідальність порушників законодавства у сфері оподаткування;

- здійснення правоохоронних заходів;

- здійснення заходів із запобігання організованій злочинності.

4. Аналітична функція:

- аналіз податкових надходжень;

- прогнозування податкових надходжень.

5. Комунікативна функція: проведення роз'яснень податкового законодавства серед платників податків.

Окрім вказаних, додаткові функції покладаються на головний офіс ДПС України, а саме: організація, інструктивне та методичне забезпечення податкової роботи, а також контроль за діяльністю податкових органів усіх рівнів.

8.2. Порядок проведення податкових перевірок органами Державної податкової служби України.

Податкові перевірки поділяються *на планові і позапланові виїзні перевірки*.

Плановою виїзною перевіркою вважається перевірка платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати ним податків та зборів, яка передбачена у плані роботи органу ДПС і проводиться за місцезнаходженням такого платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка.

Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків за письмовим рішенням керівника відповідного органу ДПС не частіше одного разу на календарний рік.

Право на проведення планової виїзної перевірки надається лише у тому випадку, коли платнику податків не пізніше ніж за десять днів до проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення перевірки.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу ДПС і проводиться за наявністю хоча б однієї з таких обставин:

- якщо даний платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу ДПС протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту:

- за наслідками перевірок інших платників податків;

• якщо виявлено недостовірність даних, що містяться у податковій декларації, поданій платником податків;

• у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків;

- платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

- платник податків подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу ДПС під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

- проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства;

- стосовно платника податків у порядку, встановленому законом, податковою міліцією заведено оперативну-розшукову справу;

- у разі, коли вищий орган ДПС в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу ДПС здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або висновків акта перевірки, складеного нижчим контролюючим органом, та виявив їх невідповідність вимогам законів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків та зборів. Позапланова виїзна перевірка в цьому випадку може ініціюватися вищим органом ДПС лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб або службових осіб нижчого органу ДПС, які проводили планову або позапланову виїзну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

- платником подано декларацію з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень.

Позапланова виїзна перевірка може здійснюватися лише на підставі рішення суду. Орган ДПС, який ініціює проведення позапланової виїзної перевірки, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої перевірки та дати її початку і закінчення, склад осіб, які будуть проводити таку перевірку, документи, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої перевірки, інформацію про вид та кількість перевірок, проведених органами ДПС щодо суб'єкта господарської діяльності та наслідки таких перевірок за попередні 3 роки, а також на вимогу суду – інші відомості.

У розгляді питання про надання дозволу на проведення позапланової виїзної перевірки мають право брати участь представники суб'єкта господарської діяльності. Повідомлення про місце, дату та час розгляду питання про надання дозволу на проведення позапланової виїзної перевірки направляється не пізніше ніж за три робочі дні до дати такого розгляду.

Позапланова виїзна перевірка здійснюється за рішенням керівника податкового органу, яке оформляється наказом.

Тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 20 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів.

Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 10 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів.

Продовження термінів проведення планової виїзної перевірки можливе на термін не більше як 10 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів.

Продовження термінів проведення позапланової виїзної перевірки можливе на термін не більше як 5 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва – 2 робочих дні.

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків, визначені Законом, не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться після порушення кримінальної справи проти платника податків, що перевіряється, відповідно до кримінально-процесуального законодавства.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами ДПС, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків, що знаходяться в їх провадженні.

Посадові особи органу ДПС можуть починати проведення планової або позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення та за умови надання платнику податків під розписку:

- направлення на перевірку, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу ДПС, мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та дата закінчення перевірки, посади, звання та прізвища посадових осіб органу ДПС, які проводитимуть перевірку. Направлення на перевірку є дійсним за умови наявності підпису керівника органу ДПС, скріпленого печаткою;

- копії наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, в якому зазначаються підстави її проведення, дата її початку та дата закінчення.

Ненадання цих документів платнику податків або їх надання з порушенням вимог, встановлених Законом, є підставою для недопущення посадових осіб органу ДПС до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

Проведення перевірок органами ДПС не повинно порушувати нормального режиму роботи платника податків.

У разі заподіяння шкоди внаслідок порушення працівниками органів ДПС прав платників податків, встановлених законами України, а також вимог щодо проведення перевірок платник податків може звернутися до суду із заявою про відшкодування матеріальної та моральної шкоди. При цьому суб'єкти малого підприємництва звільняються від сплати державного мита.

8.3. Порядок застосування фінансових санкцій та стягнення податкової заборгованості

До платників податків і зборів, що порушують податкове законодавство, застосовують фінансові санкції як засіб покарання за допущене порушення. До фінансових санкцій належать:

- **стягнення донарахованих сум податків і зборів** – це отримання з платника сум, що були недораховані ним і виявлені в процесі податкової перевірки;

- **штрафи** – це плата в фіксованій сумі у формі відсотків від суми податкового зобов'язання або у сумі кратних чисел неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що утримується з порушника податкового законодавства. Штрафи можуть накладатися на громадян, а також як на підприємства (організації, заклади), так і на їх керівників й інших посадових осіб (адміністративні штрафи);

- **пеня** – це плата у формі відсотків, що нараховані на суму податкової заборгованості, що утримується з порушника податкового законодавства. Нараховується переважно пеня на суму податкової заборгованості (із врахуванням суми штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, що встановлена на день виникнення такої податкової заборгованості.

Факти порушень податкового законодавства податківець оформляє актом документальної перевірки, де викладає зміст порушення із обґрунтуванням порушених норм законодавства та робить посилання на конкретні їх пункти і статті.

Керівники, відповідні посадові особи юридичних осіб та громадяни під час податкової перевірки зобов'язані давати письмові пояснення з усіх податкових питань, підписати акт документальної перевірки та виконувати вимоги органів ДПС щодо усунення виявлених порушень податкового законодавства.

Якщо керівник або головний бухгалтер підприємства (організації, закладу) чи громадянин – платник відмовляються від підписання акта документальної перевірки, податківець повинен скласти **акт відмови від підписання** довільної форми.

Акт документальної перевірки, акт відмови не пізніше, ніж протягом наступного дня після їх складання мають бути зареєстровані у спеціальній книзі та разом з поясненнями платника (якщо вони є) і матеріалами документальної перевірки подаються для розгляду керівнику податкового органу. Цей керівник може затвердити акт, вжити заходів щодо усунення недоліків в оформленні даного акта або призначити повторну перевірку.

Керівник органу ДПС або його заступник (керівник, який розглядав матеріали перевірки) приймає рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій за наслідками розгляду матеріалів перевірки.

Рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій має бути прийняте не пізніше, ніж за 10 днів з дати складання акта документальної перевірки. Це рішення оформляється у двох примірниках.

Перший його примірник:

- вручається під розписку керівнику або головному бухгалтеру перевіреної юридичної особи, громадянину – платнику податків;
- або надсилається рекомендованим листом з повідомленням про вручення;
- або передається іншим способом, який дозволяє зафіксувати дату його отримання.

Другий примірник рішення передається начальнику управління (відділу) обліку та звітності для проведення відповідних записів у картках особових рахунків платників податків і здійснення контролю за надходженням сум донарахованих податків.

Якщо рішення про застосування фінансових санкцій скасовані, то стягнуті суми фінансових санкцій підлягають поверненню з тих бюджетів і державних цільових фондів до яких вони надійшли, за умови, що не минув річний термін з дати їх надходження.

8.4. Оскарження рішень ДПС України

Оскарження рішень органів ДПС здійснюються в адміністративному або судовому порядку.

В адміністративному порядку будь-який платник податків може оскаржити такі рішення органів ДПС:

- податкові повідомлення про суми податкових зобов'язань;
- постанови про накладання адміністративних стягнень та рішень ДПС щодо визначення сум податкових зобов'язань, узгодження операцій із заставленими активами платника податків, узгодження плану реорганізації, продажу активів, що перебувають у податковій заставі, про застосування штрафних фінансових санкцій, арешт активів;
- дострокове розірвання договорів про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань за ініціативою органу ДПС.

Не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку податкове зобов'язання, самостійно ним визначене у податковій декларації (розрахунку). У випадку, коли у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (розрахунку), то такий платник зобов'язаний подати нову податкову декларацію, що має виправлені показники.

Платник податків має право, з урахуванням термінів позовної давності, оскаржити в суді (господарському суді) рішення органу ДПС про нарахування податкового зобов'язання у будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення.

Платник податків зобов'язаний у письмовій формі повідомляти орган ДПС про кожен випадок судового оскарження його рішень.

Реєструють скаргу (заяву) платника в день її подання або надходження до органу ДПС, але не пізніше наступного робочого дня. Відмовляти у прийнятті скарги (заяви) від платника податків забороняється.

Платник податків у скарзі (заяві) повинен зазначити наступне:

- прізвище, ім'я, по-батькові, місце проживання особи, а для юридичної особи – її назва і місцезнаходження;
- назва органу ДПС, яким видано податкове повідомлення або рішення, що оскаржується, дата і номер;
- суть порушеного питання, прохання або вимога;
- чи подавалась позовна заява до суду (господарського суду) про визнання недійсним податкового повідомлення або рішення органу ДПС;
- підпис фізичної особи або уповноваженої на те особи, а для юридичної особи – підпис керівника чи представника юридичної особи, скріплений її печаткою.

Скарга (заява) має бути викладена у письмовій формі та надіслана до органу ДПС поштою або передана фізичною чи юридичною особою через представника.

Скарга (заява) подається до органу ДПС **протягом 10 календарних днів**, наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення

органу ДПС, або **протягом 30 календарних днів**, якщо податкове зобов'язання виникло за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового зобов'язання чи відповіді органу ДПС на скаргу.

Якщо орган ДПС надсилає платникові податків рішення про повну або часткову відмову в задоволенні його скарги, то даний платник має право звернутися протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до органу ДПС вищого рівня, а за повторного повного або часткового незадоволення скарги – до органу ДПС вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного терміну для кожного випадку оскарження і двадцятиденного терміну для відповіді на нього.

Скарга (заява), що надійшла, реєструється в ДПС (ДПІ) і **протягом 3 діб** надсилається разом з документами, необхідними для розгляду, до органу ДПС вищого рівня.

Особа, котра подала скаргу (заяву) на рішення (постанову) органу ДПС, має право:

- особисто викласти аргументи особі, що перевіряє скаргу (заяву), та брати участь у перевірці поданої скарги;
- ознайомитись з матеріалами перевірки;
- подавати додаткові матеріали або наполягати на їх запиті органом ДПС, який розглядає скаргу (заяву);
- бути присутнім при розгляді скарги (заяви);
- користуватись послугами адвоката;
- одержати письмову відповідь про результати розгляду скарги;
- висловлювати усно чи письмово вимогу щодо дотримання таємниці розгляду скарги (заяви);
- вимагати відшкодування збитків, якщо вони є результатом неправомірних рішень;
- відкликати або анулювати подану скаргу (заяву) в будь-який час до моменту прийняття рішення за наслідками розгляду скарги. Відкликання або анулювання скарги (заяви) проводиться за письмовою заявою особи, яка подала цю скаргу.

Питання для самоперевірки

1. Що включає система органів контролю державної податкової політики?
2. Історія становлення та розвитку ДПС України.
3. Які основні функції податкових органів?
4. Який порядок та підстави проведення планових податкових перевірок органами Державної податкової служби України?
5. Який порядок та підстави проведення позапланових податкових перевірок органами Державної податкової служби України?
6. Який порядок застосування фінансових санкцій та стягнення податкової заборгованості?
7. Види перевірок, які здійснює Державна податкова служба України.
8. Яка особливість оскарження рішень ДПС України в адміністративному порядку?
9. Яка особливість оскарження рішень ДПС України в судовому порядку?

Літературні джерела: / 27, 28, 31, 38, 41, 42, 43/

9. Тема лекційного заняття

„Особливості здійснення фінансово-господарського контролю в галузях економіки”

Мета лекції

Мета лекції: розглянути ревізію, аудит та податковий контроль діяльності промислових виробничих підприємств; житлово-комунальні послуги; туристичні послуги;

стоматологічні послуги; торгіву діяльність як об'єкт аудиту; аудит підприємств громадського харчування; сільськогосподарські підприємства як об'єкт контролю; контроль діяльності будівельних підприємств; контроль діяльності транспортних підприємств

План лекційного заняття

1. Фінансово-господарський контроль діяльності промислових виробничих підприємств
2. Сфера послуг як об'єкт фінансово-господарського контролю
3. Контроль на сільськогосподарських, будівельних та транспортних підприємствах

9.1. Фінансово-господарський контроль діяльності промислових виробничих підприємств

На промислових виробничих підприємствах залежно від форми їх власності фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі ревізії (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах).

Слід зазначити, що певних відмінностей при здійсненні зазначених форм фінансово-господарського контролю не існує, окрім декількох:

- відрізняється кінцева мета здійснення ревізії або аудиту;
- існують відмінності при плануванні зазначених форм фінансово-господарського контролю;
- відрізняється безпосередній процес узагальнення результатів.

Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на промислових виробничих підприємствах наведені на рис. 9.1.



Рис. 9.1. Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на промислових виробничих підприємствах

Ревізія (аудит) діяльності промислового виробничого підприємства включає певні специфічні **напрями** перевірки:

1. Перевірка відпуску матеріалів із складу на виробництво.

Важливим моментом ревізії (аудиту) є поняття "відпуск із складу на виробництво". Цей процес повинен в повній мірі контролюватися через перевірку матеріальних звітів про витрату матеріалів. Матеріали на виробництво можуть відпускатися лише на основі лімітно-забірної карти або маршрутного листа. Допоміжні матеріали на утримання і ремонт устаткування оформляються вимогами на відпускання матеріалів або накладною.

2. Перевірка обґрунтованості та обліку витрат. Особливої уваги потребує питання витрат підприємства. Усі витрати виробництва регламентуються рецептурою та нормами. Витрати матеріалів повинні бути саме в рамках таких норм. Детально перевіряється комплектувальна відомість як найбільш дієвий документ обліку і контролю за використанням деталей і напівфабрикатів. Вона виписується на кожний виріб (групу виробів) на місячну потребу. У ній відображається рух усіх комплектуючих, ліміт витрат і фактичне використання на фактичний випуск виготовлених та зданих на склад готових виробів.

При контролі витрат виробництва використовується інформація, яка відображається на рахунку 23 відповідно до первинних документів, які обґрунтовують ті або інші витрати.

Обґрунтування планових витрат перевіряється за окремими статтями, цехами, окремими групами або видами продукції, економічними елементами і статтями калькуляції.

Під час ревізії (аудиту) перевірка витрат промислового виробничого підприємства здійснюється за такими напрямками:

- формування витрат по економічних елементах;
- відособленість і рівень витрат в окремих цехах;
- правильність ведення аналітичного обліку витрат, обґрунтованого їх списання і розподіл непрямих витрат;
- відповідності залишків достовірним первинним документам;
- вивчення суті і змісту первинних документів, на підставі яких списуються витрати;
- виявлення можливих чинників списання недостач, псування і крадіжки матеріальних цінностей на собівартість продукції.

Під час ревізії (аудиту) також перевіряється правильність списання загальновиробничих витрат: вони списуються строго наприкінці місяця з **кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»:**

- постійні в повному обсязі – у **дебет 23 «Виробництво»;**
- змінні розподілені (пропорційно виконанню планових показників) – у **дебет 23;**
- змінні нерозподілені – на собівартість реалізації – в **дебет 90 «Собівартість реалізації».**

3. Перевірка собівартості продукції. Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей витрат і визначенні рівня собівартості окремих видів продукції. Окрему увагу звертають на можливі випадки коливання собівартості продукції за окремі періоди.

Перевірці підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердженні їх здійснення конкретними документами.

Одночасно перевіряються можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місяцями, що може свідчити про зміни нормативів витрат або необґрунтованого перенесення витрат місяця, що перевіряється, на наступні періоди.

Особлива увага звертається на виявлення фактів неправильного списання в собівартість продукції витрат, які не відносяться на її виробництво чи реалізацію (наприклад, витрати, які перекладаються на винних осіб і не підлягають включенню в собівартість).

Перевіряються витрати щодо безперспективних незавершених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і їх треба зупиняти.

З урахуванням результатів дослідження фактичної собівартості продукції і наявності відхилень від плану, з'являється можливість більш цілеспрямовано вивчати їх причини за даними синтетичного та аналітичного обліку, а також первинних документів.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів, а саме лімітних норм, норм розкредиту та інших – з даними аналітичного і синтетичного обліку, виробничими звітами цехів, періодичними звітами по собівартості.

Одночасно перевіряються правильність оцінки матеріалів з обліковою їх оцінкою, обґрунтованість відхилень від закупівельних цін, оцінка незавершеного виробництва та обліку відходів. За рахунок цих чинників на окремих підприємствах виявляється необґрунтоване регулювання собівартості продукції, яка випускається.

4. Перевірка готової продукції. При перевірці готової продукції перевіряється, щоб готова продукція впродовж звітної місяця списувалася на склад саме за обліковими цінами. Лише після визначення собівартості здійснюється коригування її вартості. Якщо фактична собівартість виявилась більшою за облікові ціни, то робиться додаткова проводка, якщо менше – сторнування з дебету рахунку 26 «Готова продукція» і кредиту рахунку 23 «Виробництво».

5. Перевірка бракованої продукції. Брак класифікується на виправний, невиправний, зовнішній та внутрішній. При цьому, якщо списується внутрішній виправний брак, то він повинен списуватись як сума витрат на усунення браку, зокрема витрати на сировину і матеріали, заробітну плату, частину загальнопромислових витрат.

Зовнішній виправний брак (виявлений споживачем) – додатково до вищенаведених включаються витрати на відшкодування шкоди споживачу, транспортні та інші витрати, пов'язані з виправленням бракованої продукції.

Для невиправного внутрішнього браку собівартість витрат від браку включає прямі витрати на виготовлення бракованого виробу, частину загальнопромислових витрат, витрати, пов'язані з ліквідацією бракованої продукції. Якщо невиправний брак є зовнішнім, то собівартість витрат від браку складатиметься з вартості продукції, забракованої споживачем, витрат на відшкодування шкоди споживачеві, витрат на демонтаж чи утилізацію бракованих виробів, транспортних та інших витрат, пов'язаних з заміною бракованої продукції.

6. Перевірка незавершеного виробництва. Окремого рахунку для обліку незавершеного виробництва Планом рахунків не передбачено. Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається в кінці звітної періоду на підставі даних інвентаризації і становить сальдо рахунку 23 "Виробництво", який призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Так, неправильно визначена сума незавершеного виробництва може спричинити перекручення суми всіх понесених підприємством витрат.

У різних галузях промисловості до складу незавершеного виробництва включаються різні елементи.

До складу незавершеного виробництва, як правило, належать залишки сировини, матеріалів та напівфабрикатів, що знаходяться в процесі переробки; залишки продукції в обробних цехах, що не пройшли всіх стадій обробки; продукція, обробка якої закінчена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю, неуккомплектована, неупакована, незакоркована продукція.

У гірничо-хімічній промисловості – відбита руда, яка знаходиться в гірничих виробках і не піднята на поверхню.

У деревообробній промисловості – цикловий заділ складальних одиниць – деталей, вузлів та виробів у складанні.

В усіх інших галузях промисловості незавершене виробництво складається з продукції, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також неукомплектованих виробів, що не пройшли випробувань і технічного приймання.

9.2. Сфера послуг як об'єкт фінансово-господарського контролю

9.2.1. Житлово-комунальні послуги. Типові порушення в діяльності житлово-комунальних підприємств

До підприємств сфери житлово-комунальних послуг належать підприємства різних форм власності, які надають комунальні послуги населенню та підприємствам, установам і організаціям:

1) підприємства тепло-, газо-, водопостачання та водовідведення, обслуговування ліфтів;

2) підприємства, які надають послуги населенню з обслуговування житла, ремонту квартир та житлових будинків, а також надають послуги з надання нежитлових приміщень в оренду;

3) інші комунальні підприємства – зеленого господарства, зовнішнього благоустрою, міський електротранспорт, бюро технічної інвентаризації, готелі тощо.

Специфіка діяльності підприємств сфери житлово-комунальних послуг знаходить відображення в обліку, накладаючи при цьому певні особливості:

1) надання населенню субсидій і пільг потребує ведення розрахунків з бюджетом з урахуванням затримок з виплатами;

2) отримані дотації на покриття збитків не обкладаються ПДВ, що потребує коригування сум податкового кредиту;

3) пільги з ПДВ передбачають до використання рахунку 64 "Розрахунки за податками", субрахунків 643 "Податкові зобов'язання", 644 "Податковий кредит" в момент нарахування, якщо ця подія сталася раніше оплати;

4) особливості надання в оренду державного та комунального майна, прийняття на баланс і передачі з балансу житлового фонду;

5) комунальні підприємства сплачують до бюджету щоквартальні дивіденди.

Деякі комунальні підприємства є приватизованими (приватні ЖЕКи, ВАТ "Укрліфт" тощо). На таких приватних підприємствах фінансово-господарський контроль, як правило, проявляється у вигляді незалежного аудиту, на підприємствах державної власності проводяться ревізії. Крім того, незалежно від форми власності на підприємствах житлово-комунальної сфери обов'язково здійснюється податковий контроль. Форми фінансово-господарського контролю на житлово-комунальних підприємствах наведено на рис. 9.2.

Типові порушення в діяльності житлово-комунальних підприємств:

1. Застосування завищених норм амортизації

2. Заниження обсягів послуг з водопостачання та водовідведення

3. Недотримання законодавства стосовно повноти врахування доходів від цільового фінансування капітальних інвестицій

4. Неналежний контроль за витрачанням коштів на ремонт

5. Необмежене збільшення операційних витрат

6. Заниження сум заборгованості за минулі роки, які треба відшкодувати в бюджет

7. Включення в собівартість витрат, не пов'язаних із наданням послуг

8. Завищення фактичних витрат з виробництва теплової енергії для населення

9. Незаконне одержання субвенцій

10. Завищення вартості ремонтно-будівельних робіт

Для того щоб зменшити кількість порушень, необхідно:

- покращити контроль з боку керівників житлово-комунальних підприємств, які приймають роботи, виконані підрядними організаціями,

- підвищити норми кримінальної відповідальності бухгалтерів за навмисне завищення вартості послуг, що надаються підприємством,
- підвищити контроль з боку місцевих органів самоврядування;
- ввести преміювання робітників житлово-комунальних підприємств для підвищення якості роботи.

9.2.2. Аудит торгових підприємств

Торгові підприємства в більшості є приватизованими, тому майже завжди на них здійснюється фінансово-господарський контроль у формі незалежного аудиту та у формі податкового контролю.

Метою аудиту є встановлення законності та доцільності діяльності підприємства



Рис. 9.2. **Форми фінансово-господарського контролю на житлово-комунальних підприємствах**

Завданнями аудиту є перевірка:

- обґрунтованості прийнятих у фінансовому плані розрахунків для визначення виконання плану за основними кількісними і якісними показниками;
- змісту господарських операцій за даними первинних документів для встановлення їх законності, доцільності і достовірності;
- записів в регістрах бухгалтерського обліку в зіставленні з первинними документами, даних облікових регістрів з показниками звітності;
- співставності даних про відвантаження продукції з пропусками на її відпуск з території підприємства;

- дотримання встановленого порядку ведення обліку грошових коштів і матеріальних цінностей, а також обґрунтованість кореспонденції рахунків в облікових регістрах;

- достовірності звітних даних;
- ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів;
- своєчасності документального оформлення господарських операцій, повноти дотримання діючого порядку встановлення та застосування цін і тарифів;
- виконання рекомендацій щодо усуненню недоліків.

Джерелами інформації при проведенні аудиту окрім загальновідомої, виступає ряд специфічної документації:

1) договори;

2) накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, яка фіксує передачу матеріальних цінностей водію (експедитору) і є підставою для вибуття матеріальних цінностей зі складу підприємства;

3) товарно-транспортна накладна (ТТН);

4) шляховий лист;

5) прибуткові ордери, які використовуються для оприбутковування товарів, що поступили від постачальників, відповідно даним супровідних документів. Вони складаються матеріально відповідальною особою, що приймає товари;

6) акт про приймання матеріалів. Вони використовуються для оприбутковування товарів, коли є розбіжності якості і кількості з даними супровідних документів і для товарів, що поступили без документів тощо.

У ході проведення аудиторської перевірки здійснюється **збір доказів** щодо того, що:

- грошові кошти дійсно існують на певну дату;
- грошові кошти дійсно належать підприємству, що перевіряється;
- операції з грошовими коштами, відображені в облікових регістрах, дійсно відбулися;
- всі операції, які здійснювалися з грошовими активами, повністю відображені в бухгалтерському обліку;
- грошові активи, правильно оцінені і відображені в обліку за правильною вартістю.

Для отримання вказаних доказів використовуються різні за змістом **методичні прийоми**. Серед них можна виділити інвентаризацію, перевірку документів за формою, по суті і змісту, арифметичну, логічну, експертну, зустрічні перевірки, прийоми взаємного контролю операцій, опитування і т. д.

Аудит суб'єктів торгової діяльності містить деякі специфічні **напрями** перевірки:

1. Інвентаризація. Починають аудит з раптової інвентаризації грошей. Остаточні результати інвентаризації визначаються після проведення пересортування ТМЦ і відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому закінчена інвентаризація.

Непокріті недостачі товарів можуть бути:

- у межах норм природних втрат, які виникають внаслідок усихання, випаровування, розпилювання, вивітрювання, розтрушування, витікання і т. д.;
- понад норми природних втрат, які відбуваються в результаті псування, бою, крадіжок, надзвичайних подій і т. д.;

Вартість недостач у межах норм природних втрат і невідшкодованих недостач ТМЦ (по яких винні особи не встановлені) списується на витрати звітного періоду.

Вартість наднормативних недостач товарів, по яких встановлені винуватці, відноситься на винних осіб.

2. Перевірка наявності дозволів на здійснення торгової діяльності. Відповідно до законодавства суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи – для здійснення торгівлі повинні мати:

- свідоцтво про державну реєстрацію;

- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені органом, який її видав;
- документи по приходу товару (накладні, сертифікати якості);
- електронний контрольно-касовий апарат.

Ліцензуванню підлягають види діяльності, які впливають на:

- здоров'я людини (лікарські засоби, алкогольні напої і тютюнові вироби);
- безпеку держави (вироби з використанням дорогоцінних металів, каменів, зброя);
- навколишнє середовище (особливо небезпечні хімічні речовини, спеціальні засоби індивідуального захисту, заправлені речовинами сльозогінної і дратівливої дії).

3. Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів. Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу, відповідно до Переліку продукції обов'язкової сертифікації в Україні.

4. Перевірка правильності формування цін на товари. Ціна товару встановлюється як договірна між продавцем та споживачем. Державою регулюються лише ціни на товари стратегічного призначення (цукор, хліб, пальне тощо) (рис. 9.3).

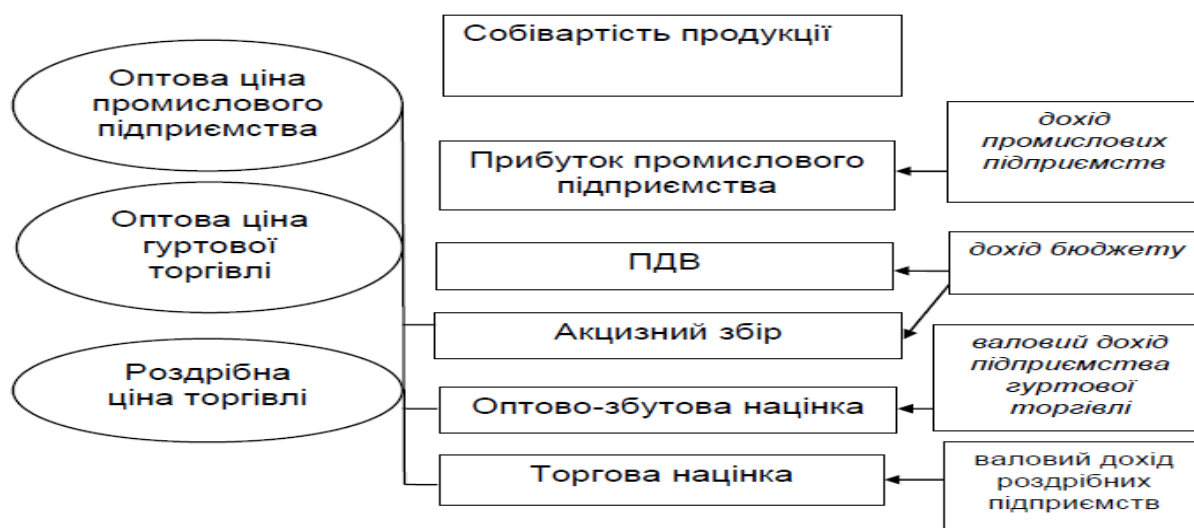


Рис. 9.3. Структура цін на товари

У первинну вартість придбаних товарів включаються витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування й інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану придатних до продажу.

5. Перевірка документального оформлення надходження товарів та їх аналітичного обліку. Основним завданням аудиту на торгових підприємствах є контроль за виконанням договірних поставок товарів постачальниками, продажем товарів покупцям (роздрібним підприємствам), контроль за станом товарних запасів.

Зокрема, з'ясовують:

- наявність рахунків постачальників, які підтверджують суму, віднесену на цей рахунок;
- чи не числяться на вказаному рахунку товари, які тривалий час перебувають у дорозі. Які заходи вжито для розшуку цих товарів;
- чи немає на цьому рахунку претензійних сум щодо розрахунків з постачальниками або нестачі товарів.

Записи у звітах завідувачів складів порівнюють з даними первинних документів і встановлюють правильність бухгалтерської обробки їх. Записи у звітах мають бути підтверджені документами. Перевіряється також у документах правильність таксування, підрахунків і суму до розрахунку.

В оптовій торгівлі аналітичний облік товарів у бухгалтерії торгової бази здійснюється тільки у вартісному вираженні в розрізі матеріально відповідальних осіб і груп товарів.

Нерідко бувають випадки розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Про ознаки такого розкрадання можуть свідчити незадоволені постачальником рекамації на "недопостачання" товарів з його боку.

З метою документування розкрадання товарів слід проаналізувати такі документи:

- договір постачання;
- рекамацію (скаргу);
- товарно-транспортну накладну, рахунок-фактуру, шляховий лист;
- рахунок – платіжну вимогу, виписки банку;
- товарний звіт, товарну книгу;
- звіт про рух тари.

6. Перевірка наявності неповернених і невикористаних доручень у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення доручень. При цьому встановлюється, чи своєчасно й правильно складено претензійні й позовні заяви до постачальників. Крім того, перевіряється правильність заповнення товарно-транспортних накладних.

Книжки товарно-транспортних накладних слід враховувати як бланки суворої звітності, вони мають бути пронумеровані й мати штамп торговельної бази.

7. Перевірка наявності безтоварних операцій. У практиці фінансово-господарської діяльності торгового підприємства часто зустрічають такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються неіснуючі операції з руху товарів з додержанням установлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть бути як повністю, так і частково фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання товарів або на привласнення грошових коштів.

Як свідчить досвід, найпоширенішими серед них є:

- перекриття нестач в одних місцях зберігання надлишками в інших;
- оприбуткування матеріалів, які не надійшли на підприємство з метою привласнення призначених для їх придбання грошових коштів;
- списання фіктивно оприбуткованих матеріальних цінностей на витрати виробництва;
- приписки обсягів випуску з метою фіктивного списання товарів;
- приховування нестач товарів при інвентаризації.

Ефективність дослідження безтоварних операцій залежить від точного визначення ознак, які характеризують можливість їх здійснення.

Такими ознаками можуть бути:

- невідповідність показників у різних примірниках одних і тих самих документів, що знаходяться у постачальника й одержувача продукції;
- відсутність платіжних доручень підприємства-покупця про оплату вартості будь-яких товарів;
- відсутність дозволу посадових осіб на внутрішнє переміщення товарів;
- невідповідність даних у документах про рух товарів даним транспортних документів;
- відсутність транспортних документів, які засвідчують перевезення відвантажених товарів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи;
- відсутність пропусків на вивіз і доручень на отримання товарів та ін.

Треба підкреслити, що виявлені при дослідженні документів викладені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути результатом помилок працівників бухгалтерії.

9.2.3. Аудит підприємств громадського харчування

Важливою рисою підприємств громадського харчування є те, що у своїй діяльності вони поєднують і виробництво, і торгівлю.

Джерелами інформації при проведенні аудиту на підприємствах громадського харчування є:

- денний забірний листок, у якому вказується кількість відпущених за день виробів з зазначенням точного часу та отримувача (дані денного забірної листка повинні співпадати з сумою, що вказана в реєстрі товарообігу за цей день);
- реєстр товарообігу – складається на кожний місяць і містить дані в розрізі кожного дня про загальні суми реалізованих товарів;
- калькуляційна картка, в якій розраховується продажна ціна окремого блюда;
- реєстр реалізованих страв, в якому вказуються кількість реалізованих за день страв у розрізі ціни та кількості з підрахуванням загальної виручки від продажу за день.

Аудит підприємств громадського харчування проводиться за декількома напрямками:

1. Перевірка формування ціни. Найбільш детальної перевірки на підприємствах громадського харчування потребує правильність формування ціни на товари. Структуру ціни на підприємствах громадського харчування наведено на рис. 9.4.

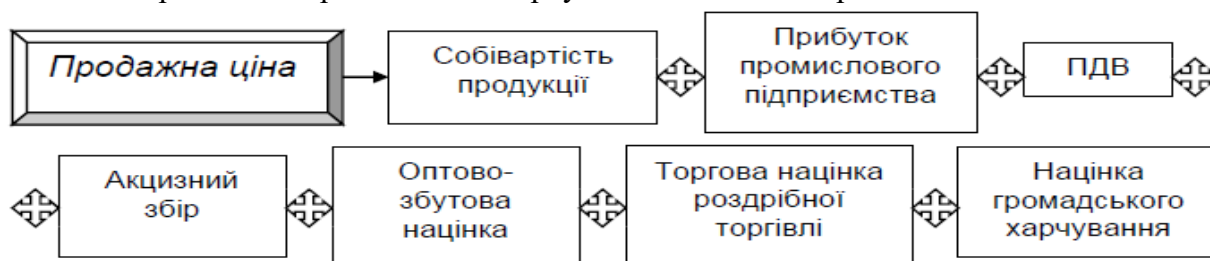


Рис. 9.4. Структура ціни на підприємствах громадського харчування

На підприємствах громадського харчування прийнято розраховувати не собівартість, а ціну реалізації одиниці продукції, що випускається.

При формуванні продажної ціни на готові вироби застосовуються калькуляційні картки. У них розраховується ціна одиниці виробу (порції), виходячи з норм сировинного закладення та цін на сировину.

На кожний вид страви (кулінарного виробу), у тому числі й фірмові страви, заводиться окрема калькуляційна картка.

Калькуляційна картка є документом, що обґрунтовує встановлену продажну ціну на страви, що виготовляються, і товари, що продаються.

У калькуляційній картці зазначаються норма закладення сировини на 100 порцій у кілограмах згідно з рецептурою, а також ціна на сировину (як правило, за продажними цінами з урахуванням закладеної націнки). Відсоток націнки встановлюється приватним підприємцем самостійно.

2. Дотримання вимог щодо організації діяльності. Вимоги, що висуваються до організації діяльності підприємств громадського харчування, визначено Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування, затверджено Наказом Мінекономіки від 24.07.2002 р. № 219, зі змінами та доповненнями. Згідно з цими правилами:

- на фасаді приміщення має бути вивіска із зазначенням типу і назви підприємства;
- біля входу на видному місці розміщується інформація про режим роботи, його повинні дотримуватися підприємства всіх форм власності;
- зал для обслуговування повинен мати естетично оформлений інтер'єр, меблі, посуд, столові прибори та інший необхідний інвентар;
- суб'єкти господарювання повинні забезпечити: наявність на видному та доступному для відвідувачів місці "куточка покупця", в якому розміщується інформація

про найменування власника, книга відгуків і пропозицій, адреси і телефони контролюючих органів, ліцензії;

- при виготовленні харчової продукції підприємці повинні дотримуватися технологічних режимів виробництва продукції (сумісність продуктів, їх заміна, режим холодної та теплової обробки тощо) і вимог нормативної документації (збірники рецептур і санітарні правила).

3. Перевірка стану виробничих, торговельних і складських приміщень, а також прилеглої до підприємства території, упорядкування та озеленення мають забезпечуватися відповідно до встановлених законодавством вимог.

4. Перевірка рецептур та фактичного закладення в них продуктів. Норми закладення такої сировини встановлюються шляхом контрольної переробки. Контрольна переробка оформляється актом довільної форми у двох примірниках.

9.3. Контроль на сільськогосподарських, будівельних та транспортних підприємствах

9.3.1. Ревізія та аудит на сільськогосподарських підприємствах

На сільськогосподарських підприємствах залежно від форми їх власності фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі ревізії (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах). Слід зауважити, що незалежно від того, в якій формі здійснюється фінансово-господарський контроль на сільськогосподарському підприємстві (ревізії чи аудиту), мета, завдання, джерела інформації та інші ознаки здійснення такого контролю є єдиними.

Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на сільськогосподарських підприємствах наведені на рис. 9.5.

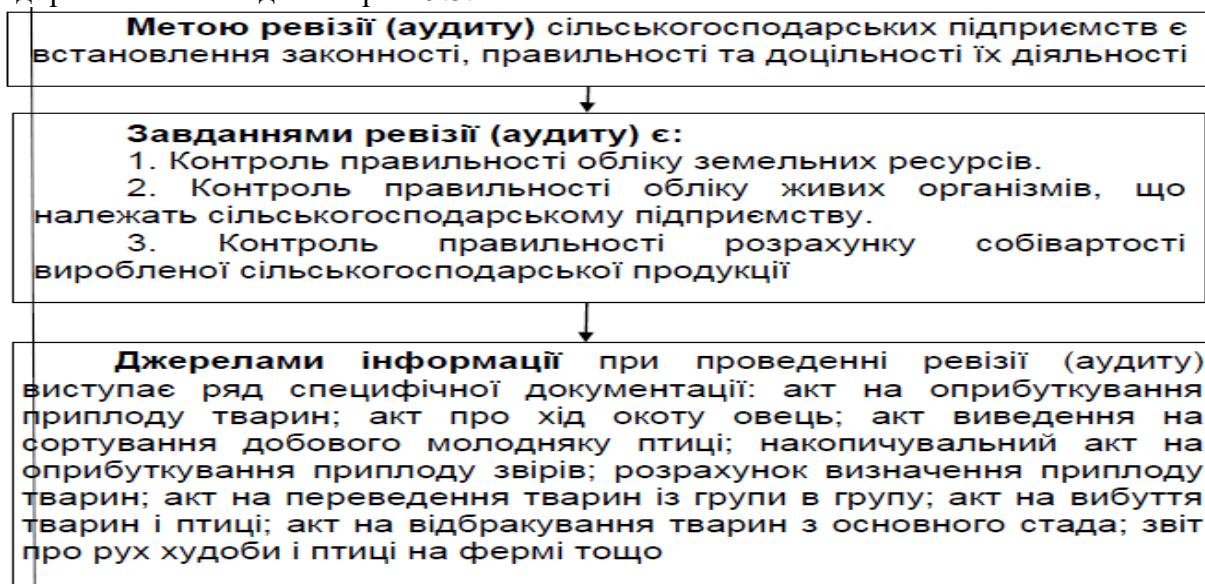


Рис. 9.5. Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на сільськогосподарських підприємствах

Ревізія (аудит) діяльності сільськогосподарських підприємств здійснюється за такими специфічними **напрямами** перевірки:

1. Перевірка правильності обліку витрат і виходу продукції у Виробничому звіті. Виробничий звіт складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідних статтях витрат. Дані Виробничого звіту по кредиту аналітичних рахунків виробництва в межах структурних підрозділів співставляються зі зведеною відомістю.

2. Перевірка обліку витрат предметів праці здійснюється за наступними первинними документами:

- акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу (ф.119);
- акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф.118);
- акт на списання виробничого і господарського інвентарю, МБП (ф.126);
- лімітно-забірна карта на отримання матеріальних цінностей (ф.117 АПК);
- накладна (внутрішньогосподарчого значення) (ф. 87) та інші.

Дані первинних документів у кінці місяця повинні бути систематизовані у звітах про рух матеріальних цінностей (ф.121).

3. Перевірка відомості дефектів на ремонт машин (ф.130). Усі зазначені суми повинні бути підтверджені актами експертиз.

4. Перевірка обґрунтованості транспортних витрат. Транспортні витрати відображаються лише на підставі даних шляхових листів вантажного автомобіля (ф. 2 і 4), згрупованих в накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. 38), шляхових листів трактора (ф. 68).

5. Перевірка надходження продукції рослинництва. Під час такої перевірки перевіряються різні первинні документи. До них відносяться:

- по зернових культурах:
 - а) реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. 77),
 - б) путівка на вивіз продукції з поля (ф. 77 а),
 - в) талони водія (ф. 77 б),
 - г) талони комбайнера (ф. 77 в),
 - д) реєстр приймання зерна та іншої продукції (ф. 78),
 - е) реєстр приймання зерна вагарем (ф. 78 а),
 - є) відомість руху зерна та іншої продукції (ф. 80);
- по картоплі, овочам, плодово-ягідних та інших культурах:
 - а) щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. 81),
 - б) щоденник надходження продукції закритого ґрунту (ф. 83),
 - в) щоденник надходження продукції садівництва (ф. 84);
- по кормових культурах:
 - а) акт на приймання грубих і соковитих кормів (ф. 92),
 - б) акти на оприбутковування пасовищних кормів (ф. 93 і 93а).

9.3.2. Контроль діяльності будівельних підприємств

Будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Суб'єктами будівництва є підприємства, які надають будівельні послуги (загальнобудівельні та спеціалізовані підприємства).

Будівельні підприємства мають певні *особливості* в організації бухгалтерського обліку, а саме:

- розрахунок собівартості будівельних послуг відбувається на основі технічної та кошторисної документації;
- будівельна діяльність підлягає ліцензуванню кожні 5 років;
- особливості інвентаризації будівельних матеріалів;
- специфіка обліку тимчасових нетитульних споруд тощо.

У будівельних організаціях залежно від форми їх власності фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі ревізії (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах).

Слід зауважити, що незалежно від того, у якій формі здійснюється фінансово-господарський контроль на будівельному підприємстві (ревізії чи аудиту), мета, завдання, джерела інформації та інші ознаки здійснення такого контролю є єдиними. Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на будівельних підприємствах наведені на рис. 9.6.

Ревізія (аудит) на будівельних підприємствах здійснюються за такими **напрямами**:

1. Перевірка системи ціноутворення. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових і

матеріально-технічних ресурсів. Тому, перш за все, співставляються фактичні ціни підприємства з нормативами.

2. Перевірка собівартості та правильності обліку витрат будівельного підприємства. Собівартість будівельно-монтажних робіт – це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з будівництвом на свій ризик, власними силами за замовленням підприємств, установ, організацій і громадян. Склад витрат, що формують собівартість робіт, регламентований П(С)БУ 16 "Витрати". Облік витрат по будівельних контрактах регламентується також П(С)БУ 18 "Будівельні контракти".

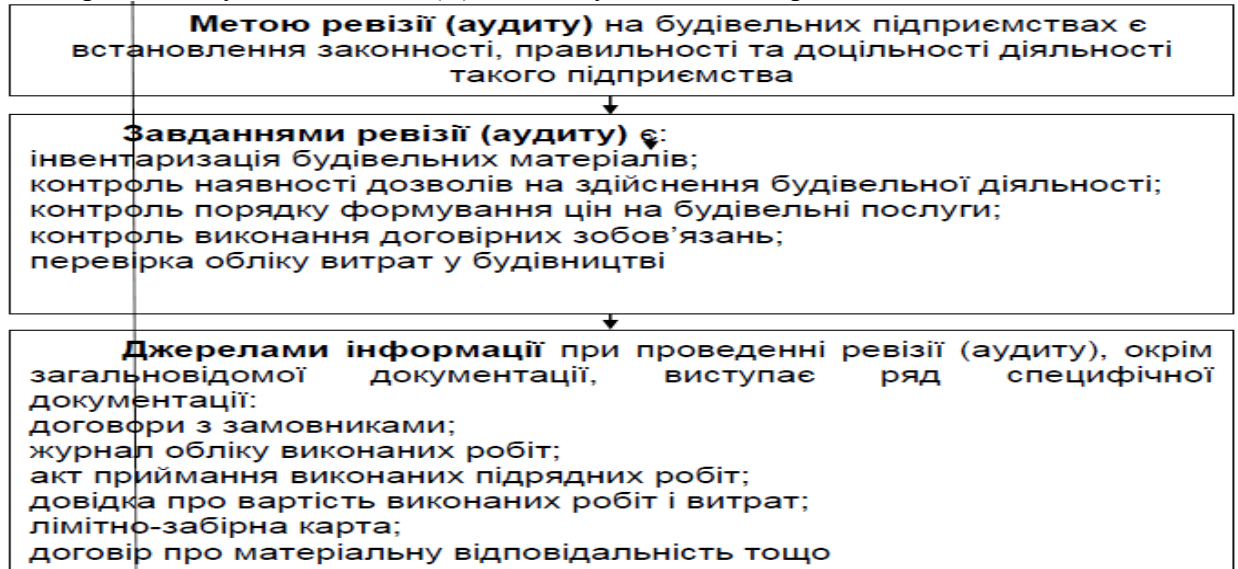


Рис. 9.6. Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на будівельних підприємствах

3. Перевірка обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт, який визначається на підставі інвентаризації шляхом інструментального виміру і підрахунку. Виконані роботи по закінчених частинах конструктивних елементів здаються генеральним підрядчиком замовнику щомісячно пропорційно обміру і кількості в натуральних вимірниках.

4. Перевірка відпуску матеріалів. Відпуск матеріалів має здійснюватися в межах попередньо затверджених лімітів. Ліміти відпуску матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт встановлює плановий відділ при складанні проектно-кошторисної документації. Основою лімітів є затверджені у встановленому порядку виробничі норми витрачання матеріалів на одиницю конструктивного елемента або виду робіт з урахуванням організаційно-технологічних заходів, які покладено в основу затвердженого плану зниження вартості будівництва, відображені у технологічній картці. Зміни до лімітів вносяться з дозволу тих осіб, яким надано право їх затвердження. Лімітування видачі матеріалів і дотримання технологічних карток будівництва попереджує створення надмірних запасів та сприяє їх економному використанню.

5. Інвентаризація будівельних матеріалів. Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів полягають у тому, що сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент) важко виміряти, оскільки їх зберігають насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіпеда, конуса).

На будівельних підприємствах, крім того в обов'язковому порядку, здійснюється податковий контроль. Метою податкового контролю на будівельних підприємствах є встановлення правильності та законності їх діяльності в частині дотримання ними вимог чинного податкового законодавства. При здійсненні податкового контролю діяльності будівельних підприємств особливостей немає.

9.3.3. Контроль діяльності транспортних підприємств

Транспортними підприємствами є підприємства, що надають населенню послуги з транспортних та вантажних перевезень.

Бухгалтерський облік на транспортних підприємствах має ряд *особливостей*, а саме:

1. Особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність великої ваги в основних засобах рухомого складу – транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин, а також необхідність обліку їх технічного стану, необхідності технічного обслуговування та ремонту.

2. Обліковують специфічні запаси: паливо-мастильні матеріали, шини, запасні частини та агрегати. У цьому випадку на перший план виходить правильно організований аналітичний облік цих запасів, а також доцільність відкриття субрахунків третього рівня.

3. Для обліку витрат за господарськими операціями автотранспортних підприємств використовують рахунок 23 "Виробництво". До цього рахунку доцільно відкривати такі субрахунки: транспортування вантажів; перевезення пасажирів; транспортно-експедиційні послуги.

4. На автотранспортних підприємствах відсутнє незавершене виробництво, а всі витрати відносяться на собівартість реалізованих послуг.

5. В АТП в процесі виробничої та фінансової діяльності виконуються такі види господарських операцій:

- експлуатаційні перевезення пасажирів і вантажів;
- гаражне обслуговування і зберігання рухомого складу;
- технічне обслуговування і ремонт автомобілів;
- транспортно-експедиційне обслуговування підприємств та населення; попутне завантаження транспорту;
- перевезення нового рухомого складу;
- утримання та експлуатація транспортних агенств, станцій технічного обслуговування, автовокзалів, депо тощо.

На транспортних підприємствах залежно від форми їх власності фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі ревізії (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах). Крім того, незалежно від форми власності господарюючого суб'єкта його діяльність підлягає обов'язковому податковому контролю.

Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на транспортних підприємствах наведені на рис. 9.7.

Ревізія (аудит) на транспортних підприємствах здійснюється за такими **напрямами**:

1. Контроль обліку палива, тому що саме в цій галузі зустрічається найбільша кількість порушень. Облік витрат палива здійснюється на підставі даних дорожніх листів, що видаються водію кожен робочий день (зміну) за умови здачі водієм листа за минулий день (на більший термін видаються лише у випадках виїзду в інше місто терміном більше доби). Після закінчення роботи водій здає дорожній лист (з вказівкою даних спідометра і залишків пального в баку автомобіля) при поверненні в гараж. Після обробки дорожнього листа заповнюються картка обліку витрат палива автомобіля і особиста картка водія.

2. Контроль відповідності фактичної витрати палива встановленим нормам. Нормативна витрата палива визначається по нормах витрат палива і змащувальних матеріалів для автотранспорту, затверджених наказом Міністерства інфраструктури України. Норми витрат підвищуються за роботу в зимовий час, у гірській місцевості, на території міста або пов'язану з частими зупинками. Крім того, застосовується такий метод, як контрольний замір.

3. Контроль собівартості транспортних послуг. У собівартість включається фактично витрачене паливо, використане для заправки і вантажних, і легкових автомобілів. Сума непідтвердженої документами витрати палива не може бути списана.

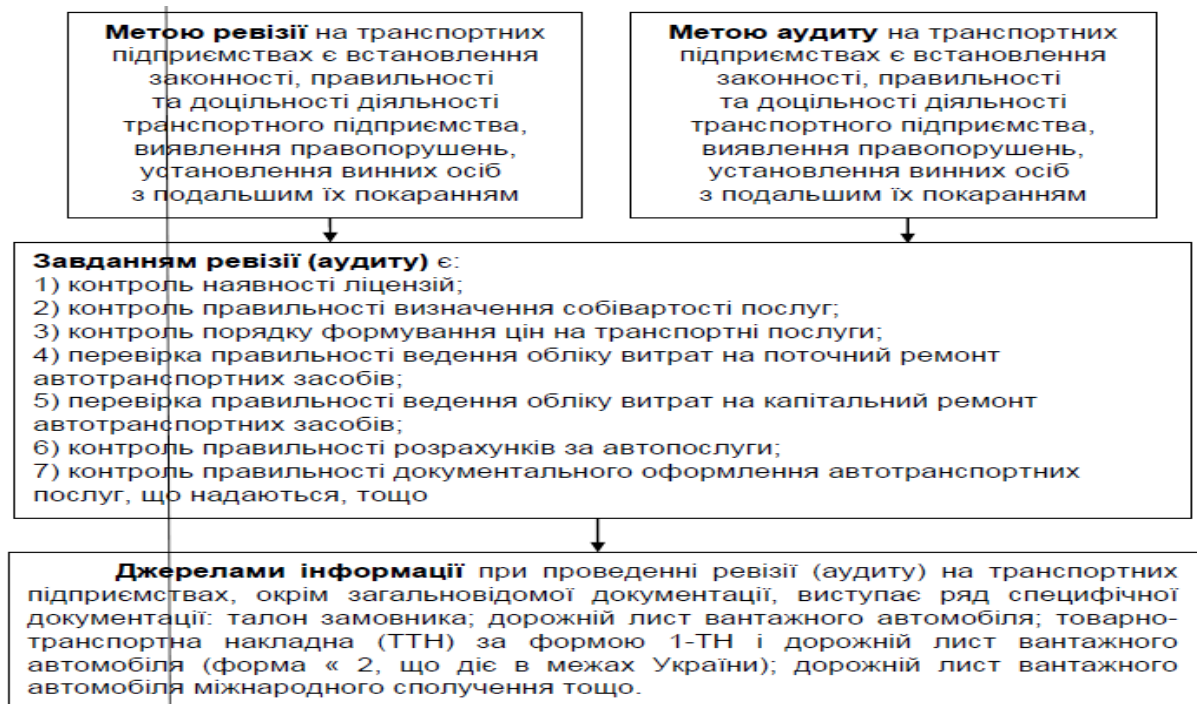


Рис. 9.7. Мета, завдання і джерела інформації ревізії (аудиту) на транспортних підприємствах

До того ж, на транспортних підприємствах в обов'язковому порядку здійснюється податковий контроль. Метою податкового контролю на транспортних підприємствах є встановлення правильності та законності їх діяльності в частині дотримання ними вимог податкового законодавства.

При здійсненні податкового контролю діяльності транспортних підприємств особливостей немає. Перевірка здійснюється за загальноприйнятими принципами.

Питання для самоперевірки

1. Що включає в себе система фінансово-господарського контролю діяльності промислових виробничих підприємств?
2. Контроль у сфері послуг.
3. Особливості здійснення фінансово-господарського контролю сільськогосподарських підприємств
4. Особливості здійснення фінансово-господарського контролю будівельних підприємств
5. Особливості здійснення фінансово-господарського контролю транспортних підприємств

Літературні джерела: /27, 28, 31, 38, 41, 42, 43/

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Базова:

1. Конституція України : закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (із змінами).
2. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (із змінами).
3. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-IV (із змінами).
4. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами).
5. Цивільний кодекс України: закон України від 16.01.2003 № 435-IV (із змінами).
6. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (у редакції закону України від 14.09.2006 № 140-XV).
7. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 16.10.2012 № 5463-17.
8. Про Рахункову палату : закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР (із змінами і доповненнями).
9. Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 (із змінами і доповненнями).
10. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : указ Президента України від 23.04.2011 № 499/2011.
11. Про Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України від 08.04.2011 № 446/2011.
12. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.
13. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116 (із змінами).
14. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. (із змінами).
15. Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку : постанова Правління Національного банку України від 09.02.2005 № 32.
16. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22 (із змінами).
17. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217.
18. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 № 1370.
19. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69 (із змінами).
20. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247.
21. Про затвердження Загальних рекомендацій з проведення аудиту ефективності використання державних коштів : постанова Колегії Рахункової палати України від 12.07.2006 № 18-4.
22. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90 (із змінами і доповненнями).

23. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : наказ Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90.
24. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 09.08.2002 № 168 (із змінами).
25. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К. : Вища школа, 2000. – 680 с.
26. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євро інтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол. : М. Я. Азаров (голова) та ін. – К. : НДФІ, 2007. – 536 с.
27. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К.: Знання, 2010. – 395 с.
28. Іванова І. Державний фінансовий контроль : Парадигми розвитку : монографія/ І. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
29. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні [Текст] : монографія / О. А. Шевчук ; Держ. фіскал. служба України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – Ірпінь : Ун-т ДПС України, 2016. – 377 с.
30. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. для студентів ВНЗ / О. А. Шевчук ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. - Київ : УБС НБУ, 2014. – 418 с.
31. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики [Текст] : монографія / О. А. Шевчук ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.

Додаткова:

32. Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами : постанова КМУ від 08.08.2001 № 955 (із змінами).
33. Про затвердження Порядку проведення ДФІ, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : постанова КМУ від 12.05.2007 № 698 (із змінами).
34. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : постанова КМУ від 20.04.2006 № 550 (із змінами).
35. *Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : постанова КМУ від 10.08.2004 № 1017 (із змінами).*
36. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : постанова КМУ від 31.12.2004 № 1777 (із змінами).
37. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : постанова КМУ від 20.05.2009 № 506.
38. Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки : монографія / за заг. ред. А. В. Лісового та Е. В. Кондукової; Університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2017 р. – 346 с.
39. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
40. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посібник – К. : Алерта, 2010. – 584 с.

41. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.
42. Шевчук О. А. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства [Текст] : монографія / [С. В. Мних та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. С. В. Мниха ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 451 с.
43. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ [Текст] : навч. посібник / О. А. Шевчук ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К. : КНТЕУ, 2007. – 215 с