

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ
Сумська філія
Кафедра соціально-економічних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ
з навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

262 Правоохоронна діяльність (правоохоронна діяльність)

за темою – «Організація фінансової контрольної діяльності»

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою
Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін Протокол
від 29.08.2023 № 2

Розробник:

доцент кафедри соціально-економічних дисциплін Сумської філії ХНУВС,
кандидат економічних наук Парфентій Л.А.

Рецензенти:

1. Доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнесу, економіки та менеджменту Сумського державного університету, кандидат економічних наук, доцент Кравченко О.В.
2. Завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін факультету №2 Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент Ткаченко С.О.

План лекції

1. Структура контролю в Україні, його види та форми.
2. Документальна ревізія як форма контролю.
3. Сутність аудиту та аудиторської діяльності.
4. Відмінності аудиту та ревізії фінансово-господарської діяльності.

Рекомендована література:

Нормативна

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
4. Про Рахункову палату : Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
5. Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>.
6. Про Державну фіскальну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
7. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 року № 805. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

Основна

8. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : МАУП, 2007. 488 с.
9. Бандурка А.М. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / А.М. Бандурка и др. Харьков : ООО „Изд-во „ТИТУЛ”, 2007. 468 с.
10. Береза Н. Правові основи призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 127-131. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprprg_2016_2_26.
11. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. К. : Видавнича компанія «Воля». 2004. 656 с.
12. Глібко В.М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. К. : Хрінком Інтер, 2007. 224 с.

13. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних операцій в бухгалтерських проводках : навч. посіб. [3-є вид., доп]. К. : А.С.К., 2006. 416 с.
14. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : ЦУЛ, 2016. 424 с.
15. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. К. : Атіка, 2003. 592 с.
16. Лучковська С. І. Фінансове право : навч. посібник. К. : КНТ, 2010. 296 с.
17. Мельник Н. Г., Михайлишин Н. П. Бухгалтерський облік у системі заходів боротьби з корупцією. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 844-848.
18. Нестеренко А. С. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / А. С. Нестеренко, С. В. Березовська ; Міжнар. гуманітар. ун-т. Одеса : Фенікс, 2016. 353 с.
19. Писарчук О. В. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в контексті змін закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 1016-1020.
20. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Нац. техн. ун-т Укр. "Київський політехн. ін-т ім. І. Сікорського", 2017. 247 с.
21. Стельмахук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік : Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.
22. Харченко С. І. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : монографія. Кн.2. К. : Кондор, 2016. 544 с.
23. Шаманська В.М., Шаманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 454 с.

Додаткова

24. Горай О. С. Бухгалтерський облік зобов'язань та активів, що втрачено або пошкоджено в результаті бойових дій та окупації державних територій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 69-77.
25. Максименко І. Я., Ганноцька К. С. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 11.
26. Матюха В. І., Мисака Г. В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. *Молодий вчений*. 2018. № 1. С. 933-936.
27. Морозовська Г. Бухгалтерський облік неприбуткових організацій: приклади операцій. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 2 (спецвипуск). С. 23-38.
28. Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие / В.Д. Поникаров и др. Харьков : Арсис, 2002. 240 с.
29. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 6. С.43-49.

Текст лекції

1. Структура контролю в Україні, його види та форми

Однією з функцій управління є контроль, тобто спостереження за певними показниками, процесами, операціями. Контроль дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання, допомагає приймати найбільш доцільні рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства, надає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання.

Історія розвитку людства свідчить про те, що контроль був притаманний усім суспільно-економічним формаціям. Зрозуміло, його суть, форми і соціально-економічна ефективність на різних ступенях суспільного розвитку різні. Значно підвищують роль контролю негативні правопорушення, зловживання в сфері виробництва, обліку матеріально-фінансових цінностей, що поширилися в період зламу політичної системи і законодавства.

Питання суті контролю і його застосування не можуть бути всебічно розкриті поза сферою управління, яку він обслуговує. У реальній дійсності немає «контролю взагалі», є контроль конкретного змісту і конкретної форми. У цьому розумінні його поділяють на адміністративний, технічний, фінансово-господарський та інші спеціалізовані різновиди.

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, установлення законності, достовірності й доцільності господарських і фінансових операцій, збереження державної власності, виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва і зростання доходів державного бюджету.

Основні завдання фінансово-господарського контролю:

- забезпечення виконання планів щодо наповнення державного і місцевого бюджетів;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів зростання виробництва і реалізації продукції, зниження витрат сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів та інших витрат;
- вироблення пропозицій щодо виявлення прихованих резервів підвищення ефективності виробництва і зростання на цьому ґрунті господарських накопичень і прибутків бюджетів;
- контроль за економічним і доцільним використанням державних засобів 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.

У нашій країні господарський облік здійснюється органами недержавного і державного (відомчого і позавідомчого) контролю.

Залежно від природи контролюючих суб'єктів виділяють наступні види фінансового контролю: державний, муніципальний, незалежний (аудиторський) контроль, контроль власника та громадський контроль.

Державний фінансовий контроль, який здійснюється державними органами як законодавчої, так і виконавчої гілок влади. Він, у свою чергу, поділяється на: загальнодержавний (здійснюється органами державної влади незалежно від відомчої підпорядкованості підконтрольних суб'єктів) і відомчий (здійснюється міністерствами, іншими органами виконавчої влади за фінансовою діяльністю підпорядкованих їм підприємств, установ, організацій).

До органів, які здійснюють фінансовий контроль, належать: Верховна Рада України, Рахункова палата України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна податкова служба, Державна казначейська служба України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба фінансового моніторингу, Фонд державного майна України, Міністерство економіки, Державна служба статистики, Антимонопольний комітет України.

Фонд державного майна здійснює державну політику у сфері приватизації державного майна. Він розробляє проекти державних програм приватизації, організовує і контролює їх виконання.

Міністерство фінансів України здійснює контроль за виконанням підприємствами та організаціями незалежно від форм власності зобов'язань перед бюджетом за внесками платежів, за економним і правильним витрачанням бюджетних коштів, а також додержанням фінансової дисципліни підприємств і організацій, що перебувають на державному бюджеті. Функції фінансово-економічного контролю Міністерство фінансів України здійснює через Державну аудиторську службу України (Держаудитслужбу) і Державну податкову службу України.

Міністерство економіки України (Мінекономіки) контролює виконання планів економічного та соціального розвитку держави, окремих галузей народного господарства, вживає заходи щодо запобігання відхиленням від визначених планами показників.

Національний банк України забезпечує контроль за використанням кредитів за цільовим призначенням, додержанням підприємствами касової дисципліни та правил розрахунків, за наявністю грошей в обігу, здійснює емісію грошей та регулює грошові відносини в державі. Крім того, перевіряє діяльність комерційних банків, у межах своїх повноважень видає інструкції, положення та інші нормативні акти з кредитних, валютних, розрахункових, касових операцій.

Державна служба статистики України контролює за даними звітності збалансованість товарного ринку, реалізацію економічних і соціальних програм розвитку держави в цілому та окремих регіонів, виконання міністерствами, державними службами і відомствами, концернами, асоціаціями, а також підпорядкованими їм підприємствами і об'єднаннями законодавства і нормативних актів з питань статистики, обліку і звітності, забезпечення достовірності державної звітності.

Антимонопольний комітет України (АМКУ) є державним органом із спеціальним статусом, метою діяльності якого є забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері публічних закупівель. Органи АМКУ проводять перевірки дотримання антимонопольного законодавства всіма суб'єктами господарювання (незалежно від їх форм власності, розміру, форми господарювання).

Муніципальний фінансовий контроль — це контроль, що здійснюється органами місцевого самоврядування під час реалізації бюджетного процесу, муніципальних програм розвитку відповідної території, а також вирішення інших питань місцевого значення в галузі формування, розподілу й використання фінансових ресурсів місцевого самоврядування.

Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» фінансово-економічний контроль з питань планування та виконання бюджету, програм економічного та соціального розвитку здійснюється Радами місцевого самоврядування. До компетенції виконавчих органів місцевого самоврядування віднесено контроль за станом обліку та звітності на підприємствах, в установах, які є комунальною власністю, за додержанням зобов'язань підприємств щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування.

Місцеві Ради забезпечують контроль за додержанням проєктів будівництва об'єктів житлово-комунального господарства та виробничого призначення, мають право призначати державні приймальні комісії для приймання в експлуатацію об'єктів будівництва житлово-цивільного призначення, припиняти експлуатацію об'єктів, що перебувають у комунальній власності, у разі порушення екологічних, санітарних правил та інших вимог законодавства.

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторськими організаціями (фірмами) на госпрозрахункових засадах (за договорами з державними, акціонерними та спільними підприємствами, кооперативами тощо).

Аудиторський фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори або аудиторські фірми як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і за вимогою чинного законодавства. Він спрямований на перевірку інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх фінансової і бухгалтерської звітності й обліку, відповідності такої діяльності чинному законодавству.

Основною передумовою функціонування незалежного контролю є взаємна зацікавленість держави, підприємства та аудитора у забезпеченні достовірності обліку та звітності. Так, аудитор у своїй діяльності захищає інтереси держави і реалізує власні госпрозрахункові інтереси. Підприємство зацікавлене у кваліфікованому, незалежному від будь-яких відомств ревизорі, а держава одержує можливість забезпечити контроль за достовірністю облікової та фінансової звітності і, як наслідок цього, правильне сплатення податків підприємствами, не витрачаючи при цьому коштів із державного бюджету. При проведенні аудиторської перевірки перевіряється стан обліку господарської діяльності підприємства, відповідність звітності даним обліку, правильність утворення прибутку та своєчасність розрахунків з державним бюджетом, а також розподілення прибутку за акціями або розміром статутного капіталу.

Фінансово-господарський контроль власника поділяється на відомчий та внутрішньогосподарський.

Відомчий контроль за діяльністю підпорядкованих підприємств здійснюється вищими органами управління (міністерствами, відомствами, концернами, асоціаціями, акціонерними виробничими об'єднаннями) шляхом проведення комплексних ревізій або контрольних перевірок.

Основними завданнями відомчого контролю є забезпечення:

- виконання планових завдань виробничо-господарської діяльності, державних замовлень, договірних зобов'язань;
- ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- додержання підприємствами діючого законодавства щодо виробничої та фінансово-господарської діяльності;
- правильної організації бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи на підвідомчих підприємствах;
- збереження товарно-матеріальних цінностей та коштів.

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюють керівники підприємств, установ, організацій, інші уповноважені посадові особи, відповідні структурні підрозділи підприємств, установ, організацій. Він спрямований на процес фінансово-господарської діяльності цих підприємств, установ та організацій. Метою цього контролю є реалізація фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть погіршити фінансовий стан вказаних суб'єктів контролю.

Об'єктом внутрішньогосподарського контролю є економічна та господарська діяльність структурних підрозділів підприємства. Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до чинного законодавства покладена на керівника підприємства.

Даний вид контролю здійснюється з метою:

- перевірки відповідності господарських операцій певним показникам з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів;

– забезпечення виконання планових завдань виробництва продукції, збереження товарно-матеріальних цінностей та коштів;

– перевірки витрачання сировини, паливно-енергетичних ресурсів з метою недопущення їх перевитрат;

– забезпечення випуску доброякісної продукції тощо.

Громадський фінансовий контроль, який можуть здійснювати як окремі громадяни, так і їх об'єднання (трудові колективи, професійні спілки тощо), громадські організації щодо контролю за дотриманням вимог чинного законодавства насамперед владними структурами в процесі фінансової діяльності, зокрема пов'язаної зі сферою прав і законних інтересів громадян.

За джерелами даних (інформаційним забезпеченням) фінансово-економічний контроль поділяється на документальний і фактичний.

Документальний контроль полягає в дослідженні суті і достовірності господарської діяльності підприємства за первинними даними планової та обліково-статистичної документації, за записами в облікових регістрах бухгалтерського обліку та даними статистичної звітності.

Фактичний контроль полягає у встановленні дійсного кількісного і якісного стану об'єкта перевірки (основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти) шляхом застосування методів фактичної перевірки - інвентаризації, контрольного обміру тощо.

Документальний та фактичний контроль тісно пов'язані між собою, тому комплексне їх застосування дозволяє дати повну характеристику стану об'єкта та розробити заходи щодо усунення викритих недоліків.

За часом проведення фінансовий контроль поділяють на попередній, поточний і заключний.

Попередній контроль застосовують до проведення (виконання) господарської операції з метою запобігання незаконним або неправильним діям з боку певних працівників підприємства.

Він здійснюється шляхом попередньої перевірки планів, договорів, кошторисів, завдань та документів. Попередній контроль наложить до компетенції всіх органів державної влади та управління, а також власників. Наприклад, Міністерство фінансів України при плануванні видатків з бюджету на фінансування капітальних вкладень за будь-яким проектом попередньо визначає економічну ефективність проекту та доцільність витрачання коштів. Власники підприємств застосовують попередній контроль для перевірки витрачання коштів на стадії випуску та реалізації продукції, визначення та зниження її собівартості тощо. Перед складанням документів по тій чи іншій господарській операції, яка потребує витрат коштів, бухгалтерія підприємства перевіряє доцільність цих витрат, відповідність їх нормам пі розцінкам.

Поточний контроль використовується в процесі здійснення господарських операцій як працівниками облікових апаратів, так і іншими працівниками підприємства. Прикладом застосування поточного контролю може бути перевірка товарознавцем відповідності фактичної кількості та

якості одержаних товарів записам у супроводжувальних товарних документах.

Заключний контроль здійснюється всіма суб'єктами фінансово-економічного контролю після завершення господарських операцій шляхом проведення перевірок, економічного аналізу, а також документальних ревізій. Основне завдання заключного контролю полягає в перевірці правильності і законності здійснених господарських операцій, виявленні порушень і корисливих зловживань, розробці заходів щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у майбутньому.

2. Документальна ревізія як форма контролю

Документальна ревізія виробничо-господарської діяльності є основною формою заключного контролю, за допомогою якої всебічно оцінюється робота підприємств та інших-суб'єктів господарювання.

Фінансово-економічний контроль у всіх галузях народного господарства, і насамперед в його основній ланці - підприємстві, здійснюється в основному шляхом проведення економічного аналізу, тематичних перевірок та ревізій.

Економічний аналіз проводиться з метою контролю за виконанням планових завдань, держзамовлення, договірних зобов'язань за кількісними і якісними показниками, виявлення відхилень від плану та установа причин їх виникнення. На підставі даних економічного аналізу приймаються рішення, спрямовані на усунення причин негативних явищ, виявляються шляхи підвищення ефективності виробництва, мобілізації внутрішніх резервів.

Тематичні перевірки ставлять своїм завданням фінансово-економічний стан окремої частини підприємства, їх результати оформлюються довідкою або доповідною запискою. За результатами перевірки розробляються заходи щодо усунення недоліків у господарській діяльності структурного підрозділу підприємства, які затверджуються керівником контролюючого органу.

Ревізія - це система контрольних дій, за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюються законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні. У процесі ревізії викриваються нестачі, розтрата матеріальних цінностей і коштів, факти інших корисливих зловживань. Ефективність ревізії полягає в тому, що за її результатами розробляються конкретні заходи щодо усунення викритих недоліків та попередження їх виникнення у майбутньому, щодо забезпечення збереження державного та суспільного майна, відшкодування заподіяної матеріальної шкоди та притягнення до відповідальності посадових та матеріально відповідальних осіб, з вини яких підприємству завдано шкоди.

Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії виробничої та фінансово-господарської діяльності поділяються на:

– відомчі, які здійснюються вищими органами управління у підвідомчих підприємствах одного власника;

– внутрішньогосподарські, які проводяться працівниками підприємства (об'єднання) з метою перевірки діяльності структурних підрозділів (цехів, дільниць тощо);

– позавідомчі, які здійснюються органами державного, громадського і незалежного контролю.

За принципом організації ревізії поділяються на планові ревізії, які проводяться за планом контрольно-ревізійної роботи на поточний рік і позапланові, що не передбачені цим планом.

Залежно від повноти охоплення перевіркою діяльності підприємства розрізняють тематичні, вибіркові і комплексні ревізії.

Тематичними називаються ревізії, які призначаються для перевірки стану окремих напрямів господарської діяльності підприємства (об'єднання). Такі ревізії проводяться з метою оперативного реагування на негативні відхилення при виконанні планів виробництва, держзамовлення, договірних зобов'язань і таке інше. Від тематичних перевірок вони відрізняються документальною обґрунтованістю висновків і оформленням результатів актом, а не довідкою.

Вибіркові ревізії проводяться аналогічно тематичним, але при цьому конкретизуються періоди і об'єкти контролю, які підлягають перевірці. До них належить, наприклад, ревізія використання фонду заробітної плати та розрахунків з робітниками та службовцями або ревізія стану збереження та використання товарно-матеріальних цінностей. Вибіркові ревізії можуть дати необхідну інформацію для призначення і проведення комплексної ревізії.

Комплексною називається ревізія, яка проводиться групою спеціалістів вищою органом управління та представників зацікавлених органів влади і має метою всебічну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період часу. Комплексні ревізії дають можливість об'єктивно й повно оцінити діяльність суб'єкта господарювання, розробити обґрунтовані заходи щодо вдосконалення та підвищення ефективності подальшої його діяльності.

Контрольно-ревізійну роботу здійснюють відповідні державні контрольно-ревізійні органи та власники підприємств.

Ревізії здійснюють висококваліфіковані спеціалісти, які мають спеціальну економічну освіту, практичний досвід ревізійної або облікової роботи, високі морально-вольові якості. Виконання ревізором службових функцій пов'язане з використанням ним відповідних прав, виконанням певних зобов'язань.

Права, обов'язки і відповідальність ревізорів регламентовані Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Органу державного фінансового контролю надається право:

1) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення закупівель, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

2) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються; призупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

3) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій 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;

4) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови у проведенні таких інвентаризацій - звернутися до суду щодо спонукання до проведення таких інвентаризацій, а до ухвалення відповідного рішення судом - у присутності понятих та представників зазначених підприємств, установ і організацій, щодо яких проводиться ревізія, опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви на термін не більше 24 годин з моменту такого опечатування, зазначеного в протоколі;

5) одержувати від Національного банку України та 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;

6) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;

7) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства, вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені ревізіями приховані і занижені валютні та інші платежі, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами та

організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;

8) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

9) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ, адміністративні стягнення;

10) звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

11) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань;

12) 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;

13) при виявленні збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку;

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

15) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях. Слід мати на увазі, що при проведенні комплексних ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства права, надані штатному працівникові контрольно-ревізійної служби - ревізору, поширюються також і на інших працівників, які входять до складу ревізійної групи.

Службові особи органів державного фінансового контролю зобов'язані суворо додержувати Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що охороняються законом. За невиконання або неналежне виконання службовими особами органів державного фінансового контролю своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Працівники органу державного фінансового контролю зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам і органам, уповноваженим управляти державним майном.

При вилученні документів у зв'язку з їх підrobкою або виявленими зловживаннями працівник органу державного фінансового контролю зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо відповідно до кримінального процесуального закону не прийнято рішення про виїмку цих документів.

Працівники органу державного фінансового контролю повинні забезпечувати дотримання правового режиму інформації з обмеженим доступом, установленого законом. Ревізор за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків, за навмисне перекручення результатів ревізії, приховування фактів нестачі, розтрат і крадіжок матеріальних цінностей і грошових коштів, приписок невиконаних робіт, злочинну халатність у виконанні службових обов'язків, за порушення службової етики може бути притягнутий до дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Своєчасність і ефективність проведення комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства забезпечуються суворим додержанням відповідної методики, виробленої наукою і практикою.

3. Сутність аудиту та аудиторської діяльності

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII під аудиторською діяльністю слід розуміти незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Цими послугами є: аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності - аудиторською фірмою або аудитором, що відповідає таким критеріям:

1) провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність;

2) набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

3) включений до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності як суб'єкт аудиторської діяльності.

Існує кілька правил, що стосуються аудиторської діяльності:

- вільний вибір суб'єктів аудиторської діяльності господарюючими суб'єктами;

- договірні відносини між клієнтом і суб'єктом аудиторської діяльності, що дозволяють останньому самому обирати клієнта та бути незалежним від вказівок будь-яких державних органів;

- можливість відмовити клієнтові у видачі аудиторського звіту до усунення відзначених недоліків;

- неможливість аудиторської перевірки при родинних або ділових відносинах із клієнтом, що перевищують договірні відносини з приводу аудиторської діяльності;

- заборона аудиторам безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності.

Згідно законодавства аудит поділяється на обов'язковий та ініціативний.

Обов'язковий аудит або аудит за законом проводиться суб'єктом аудиторської діяльності у випадках, прямо передбачених законодавством України, а також за рішенням суду, арбітражу або слідчих органів.

Ініціативний (добровільний) аудит – проводиться суб'єктом аудиторської діяльності за замовленням окремих підприємств (фірм) за домовленістю, не залежно від того, чи передбачена така перевірка законом.

За відношенням до господарюючого суб'єкта аудит поділяється на зовнішній та внутрішній.

Завдання зовнішнього аудиту визначаються договором, укладеним суб'єктом аудиторської діяльності з клієнтом. Замовниками можуть виступати державні органи, власники підприємств (акціонери, інвестори, держава, приватні особи), банки та інші кредитні установи, які при наданні підприємствам кредитів потребують підтвердження їх платоспроможності та можливості ефективно використовувати надані кошти і своєчасно їх повернути.

Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Предметом аудиту є незалежне дослідження достовірності відображення процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також оцінювання ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства.

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами. Аудиторській перевірці підлягають окремі господарські засоби та процеси, сукупність яких характеризує виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю. До об'єктів можна віднести й економічні процеси, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

В Україні аудиторська діяльність регулюється Законом України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року (далі – Закон № 2258), який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Окрім вищеназваного закону аудиторська діяльність регламентується іншими законодавчими і нормативно-правовими актами України та міжнародними стандартами аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту - сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Управління аудитом здійснює Аудиторська Палата України (АПУ), яка є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконалення аудиторської діяльності в Україні. Повноваження АПУ визначаються Законом України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року.

Функції АПУ:

- 1) здійснює реєстрацію аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) регулює взаємовідносини між членами АПУ у процесі провадження аудиторської діяльності;
- 4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;

7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;

8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

10) забезпечує доступ і відкритість інформації стосовно аудиторів України.

Членами АПУ є включені до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) аудитори і аудиторські фірми. Від імені АПУ рішення приймає Рада АПУ.

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

1) має вищу освіту;

2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;

3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками: стандарти професійної етики та професійна незалежність; міжнародні стандарти аудиту; законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); управління ризиками та внутрішній контроль; фінансовий аналіз; управлінський облік; міжнародні стандарти фінансової звітності; теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок; господарське, цивільне та трудове законодавство; корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; інформаційні технології та комп'ютерні системи; фінанси підприємств; економіка підприємства та статистика.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці. Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації. Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту.

Особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

Надалі аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання.

Згідно Закону № 2258 аудиторська фірма набуває права на провадження аудиторської діяльності за умови відповідності наступним вимогам:

1. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

2. Посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.

3. Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД).

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру. Відомості до Реєстру вносяться АПУ.

Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог Закону № 2258 та інших нормативно-правових актів.

Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження з підстав, передбачених Законом № 2258. Дисциплінарне провадження - це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- 1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;
- 4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;

5) порушення вимог Закону № 2258 щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;

6) порушення інших обов'язків, визначених Законом № 2258.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява ОСНАД або АПУ про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

Суб'єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами.

4. Відмінності аудиту та ревізії фінансово-господарської діяльності

Спільним між аудитом і ревізією насамперед є те, що вони проводяться на основі документально перевірених показників. Органи державного фінансового контролю та суб'єкти аудиторської діяльності використовують під час перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств однакові методичні прийоми, джерела інформації, зокрема законодавчі та інформативно-правові акти, первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, баланс і звітність.

Однак між ними є й суттєві відмінності, які можна розглядати за їх сутністю, цілями, характером, правовим регулюванням, об'єктами, зв'язками, принципом оплати роботи, практичними завданнями та результатами.

Ревізія проводиться на підставі наказів державних органів управління. Головними завданнями Державної аудиторської служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням; змістом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями, а й організаційними формами проведення. Аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником і передбачають винагороду. Суб'єкти аудиторської діяльності несуть відповідальність перед клієнтами щодо якості аудиторського звіту.

Тоді як ревізія являє собою виконавчу діяльність, аудит є видом підприємницької діяльності. Аудит як незалежна форма контролю добровільно обирається власником, для якого формується звіт для подальшого удосконалення роботи підприємства.

Правове регулювання ревізії та аудиту також різне.

Виступаючи методами господарського контролю, незалежний аудит і ревізія мають ряд і інших відмінних рис (таблиця 11.1).

Таблиця 11.1 – Основні відмінності аудиту та ревізії

Ознака	Аудит	Ревізія
Поняття	Полягає у висловленні аудитором об'єктивної думки про достовірність фінансової звітності, що відображається в аудиторському звіті	Метод господарського контролю діяльності підприємств та їхніх підрозділів за певний період з метою встановлення законності, доцільності та ефективності здійснених господарських операцій, забезпечення збереженості майна, правильності та достовірності обліку і звітності
Законодавче регулювання	Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність"	Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні"
Підстава для проведення	Договір між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником	Наказ керівника підрозділу Держаудитслужби або керівника вищої установи
Періодичність проведення	Обов'язковий - один раз на рік (для підприємств, що оприлюднюють свою фінансову звітність), ініціативний - на замовлення суб'єкта господарювання	Може призначатися не частіше одного разу на рік для перевірки господарських операцій підприємств, установ і організацій, які використовують кошти бюджетів, а також до і після порушення кримінальної справи уповноваженими на те органами

Суб'єкт проведення	Суб'єкт аудиторської діяльності - аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених законодавством; включений до реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності	Ревізор - службова особа, яка уповноважена державою виконувати контрольні функції з перевірки діяльності підприємства, але позбавлена будь-яких процесуальних прав на стадії досудового розслідування; в процесі розслідування справ може бути допитаний лише як свідок
Предмет	Фінансова звітність підприємства та дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку	Документально відображена в системі обліку господарська діяльність підприємства, що вивчається із застосуванням спеціальних прийомів з позиції законності, достовірності та доцільності. До предмету ревізії належать процеси та явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств і відображені документально, а межі їх визначаються програмою ревізії