

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



М. Ф. Базась

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Затверджено
Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів вищих навчальних закладів*

Київ 2004

ББК 65.261.3я73
Б17

Рецензенти: *В. В. Сопко*, д-р екон. наук, проф.
В. Я. Бобров, д-р екон. наук, проф.

*Схвалено Вченою радою Міжрегіональної Академії
управління персоналом (протокол № 1 від 27.01.04)*

*Затверджено Міністерством освіти і науки України
(лист № 1/11-5375 від 25.12.03)*

Базась М. Ф.

Б17 Методика та організація фінансового контролю: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. — К.: МАУП, 2004. — 440 с.: іл. — Бібліогр. с.: 437–439.
ISBN 966-608-501-1

У підручнику на основі чинного законодавства України, національних стандартів бухгалтерського обліку вперше на сучасному етапі висвітлено теоретичні, методологічні та методичні питання формування системи фінансового контролю та вдосконалення механізмів управління і контролю за державними коштами з використанням засобів інтеграції інформації та його пріоритетні напрямки.

Для студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів-практиків, керівників підприємств, ревізорів, експертів, викладачів, працівників судів, прокуратури та правоохоронних органів.

ББК 65.261.3я73

ISBN 966-608-501-1

© М. Ф. Базась, 2004
© Міжрегіональна Академія
управління персоналом (МАУП), 2004

<i>Передмова</i>	5
Розділ 1	
Сутність фінансового контролю та його правове регулювання	7
1.1. Сутність, мета та функції фінансового контролю	7
1.2. Об'єкт та предмет фінансового контролю	15
1.3. Основні фактори фінансового контролю	18
1.4. Класифікації фінансового контролю	21
1.5. Основи правового регулювання фінансового контролю	33
1.6. Історія фінансового контролю	47
Розділ 2	
Суб'єкти, організаційна структура та ефективність фінансового контролю	58
2.1. Суб'єкти та організаційна структура фінансового контролю	58
2.2. Координація діяльності органів фінансового контролю	106
2.3. Особливості організації фінансового контролю за рубежом	115
2.4. Ефективність фінансового контролю та шляхи її підвищення	128
Розділ 3	
Методологічні засади фінансового контролю	139
3.1. Інформаційна база фінансового контролю	139
3.2. Метод фінансового контролю	141
3.3. Принципи фінансового контролю	151
3.4. Загальний порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності	158
3.5. Контроль фінансової звітності	166
Розділ 4	
Загальні аспекти методики та організації фінансового контролю державної контрольно-ревізійної служби	195
4.1. Загальні аспекти організації ревізій і перевірок у системі фінансового контролю	195
4.2. Планування, організація і проведення ревізій та перевірок	204
4.3. Оформлення результатів ревізій (перевірок), заходи щодо усунення недоліків і порушень	225
4.4. Звітність про контрольно-ревізійну роботу	231
4.5. Порядок дій органів державної контрольно-ревізійної служби щодо адміністративних правопорушень	238
4.6. Порядок зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках	260

Розділ 5

Методика та організація окремих напрямків фінансового контролю державної контрольно-ревізійної служби	266
5.1. Методика та організація ревізій і перевірок за зверненням правоохоронних органів	266
5.2. Порядок здійснення перевірок підприємств, установ та організацій, пов'язаних з державною таємницею	281
5.3. Порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій	284
5.4. Методика проведення ревізій витрачання бюджетних коштів на будівництві	289
5.5. Методика проведення наскрізних ревізій	301

Розділ 6

Загальні аспекти методики та організації фінансового контролю інших контролюючих органів	311
6.1. Методика та організація здійснення внутрішнього фінансового контролю	311
6.2. Порядок вилучення документів про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів у процесі контрольних дій	313
6.3. Порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою	319
6.4. Організація фінансового контролю у системі казначейства	337
6.5. Призначення та проведення судових експертиз	342

Розділ 7

Інформаційно-технічне забезпечення фінансового контролю та його організація	354
7.1. Мета, особливості та принципи інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю	354
7.2. Основи організації автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю	365
7.3. Загальні особливості та організація проектування автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю	371

<i>Додатки</i>	376
-----------------------------	------------

<i>Список рекомендованої літератури</i>	437
--	------------

ПЕРЕДМОВА

В Україні на сучасному етапі розвитку відбуваються глибокі соціально-економічні перетворення, розвиваються ринкові відносини, ліквідована адміністративно-командна система, господарюючі суб'єкти отримали економічну свободу збільшується кількість приватизованих, державних та новостворених приватних підприємств.

Ці перетворення позначилися на організації і методах фінансового контролю, механізмі його впливу на діяльність підприємств виробничої і невиробничої сфери. Змінилася система контролюючого апарату, з'явилися нові контролюючі органи: *державні* — податкова адміністрація, державне казначейство, державна контрольно-ревізійна служба і *недержавні* — аудиторська служба. Разом з тим, виникло багато питань, пов'язаних зі зміною завдань державного фінансового контролю, з вибором його пріоритетних напрямів на сучасному етапі, зміцненням правової бази, розмежуванням функцій і повноважень контролюючих органів, удосконаленням методів і організації здійснення контролю, підвищенням його якості і дієвості.

Реформування економічних відносин у системі ринкових перетворень потребує не тільки практичних і організаційних заходів контролю, але й зумовлює необхідність визначення методологічних і методичних аспектів формування системи фінансового контролю.

У науковій літературі найбільш розроблені питання державного фінансового контролю, над цими проблемами працювали Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко, П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук та ін. При цьому фінансовий контроль залишається мало розробленим, але актуальним напрямком фінансово-економічних досліджень.

Суттєвий внесок у розробку теорії і практики фінансового контролю, організації і методики проведення ревізій і перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій внесли І. А. Белобжецький, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Л. А. Дробозіна, Ю. А. Данилевський, Є. А. Кочерін, М. В. Кужельний, О. С. Марійський, В. М. Родіонова, В. В. Сопко, В. Я. Савченко, П. В. Черноморд та ін.

Науковці зосередились переважно на розвитку незалежного (аудиторського) фінансового контролю. Це важлива форма контролю, масштаби застосування якої розширюються разом із відродженням відносин приватної власності, приватизаційними процесами, збільшенням кількості недержавних підприємств. Разом з тим зростання обсягів державних фінансів зумовлює необхідність постійного вдосконалення механізмів управління і контролю за державними коштами. Наукові дослідження з питань розвитку системи державного фінансового контролю з використанням засобів інтеграції інформації в сучасних умовах — актуальні і першочергові в сфері управління державних фінансів.

В умовах, коли банківські та комерційні розрахунки здебільшого виконуються за допомогою засобів комп'ютерної техніки та інформаційних комунікацій, важливою є організація комп'ютерного оперативного-пошукового контролю фінансо-

вих потоків з метою виявлення джерел і шляхів незаконного привласнення грошових коштів, порушень фінансової дисципліни та незаконних витрат, що призводить до виникнення збитків.

У підручнику відповідно до чинного законодавства України, національних стандартів бухгалтерського обліку розглянуто теорію, методологію і методику організації фінансового контролю та вдосконалення механізмів управління і контролю за державними коштами з використанням засобів інтеграції інформації та його пріоритетні напрямки. З'ясовано сутність фінансового контролю, його види та форми, визначено методи, способи та прийоми фінансового контролю, класифікації контролю за його основними ознаками, сформульовано принципи організації фінансового контролю та розкрито їхній зміст, визначено організаційно-технічні вимоги до засобів інтеграції інформації, що використовується в процесі контролю.

Сутність фінансового контролю та його правове регулювання

1.1. Сутність, мета та функції фінансового контролю

Необхідною умовою визначення сутності фінансового контролю, його мети та функцій є розкриття поняття “контроль”.

Поняття “**контроль**” використовується в науці тривалий час. Розкриттю його змісту були присвячені роботи юристів, соціологів, економістів, що досліджують контроль як сферу діяльності органів державного і господарського управління. Проте це поняття залишається не повністю визначеним.

Визначається достатньо широке коло підходів до трактування поняття “контроль”. Різноманітність зумовлена складністю і багатогранністю змісту контролю. Різні визначення контролю розкривають різні його сторони. В цілому їх можна умовно об'єднати в дві групи:

До першої групи належать **найбільш узагальнені трактування поняття “контроль”**:

- слово “контроль” латинського походження, поєднано два слова *zola*, що значить рулон паперу з записами, документ, і *contra*, тобто протиставлення, що висувається проти тверджень, які є в цьому документі [68]. Французьке слово “*controle*” означає “зіставлення”. Вивчення закономірностей та форм контролю здійснюється під кутом зору відношення суб'єкта до об'єкта, що розглядає об'єкт на стадіях його виникнення, становлення і розвитку. Контроль покликаний корегувати поведінку підконтрольного об'єкта та спрямовувати процес управління до формування ідеальної моделі. Сутність контролю як відносно відокремленої частини полягає у перевірці відповідності діяльності підконтрольного об'єкта тим настановам, які цей об'єкт отримав від управлінської ланки [41];
- *як регулярна перевірка дотримання господарського законодавства, виявлення порушень державної дисципліни*. Таке звуження сутності контролю до засобів забезпечення законності, перевірки дотримання правових норм не поділяють окремі вчені. Белобжецький І. А. [4] зазначав, що не можна зводити сутність контролю тільки до перевірки виконання законів та інших нормативних актів. Інше його значення — активний вплив на більш раціональне використання ресурсів, усунення перешкод на шляху оптимального функціонування різних ланок управління;
- *як “систематичне спостереження та перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановити відхилення від заданих параметрів”* [12]. У цьому підході не визначено сутності “заданих параметрів” і ким або чим ці “параметри” повинні “задаватись”;

- як “перевірка виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановити їх законність та економічну доцільність” [64];
- як інструмент дослідження економічної реальності, яка пізнається в порівнянні (гносеологічний (пізнавальний) підхід). “Контроль як тип відносин є відношенням суб’єкта до власної діяльності або діяльності інших суб’єктів з точки зору дотримання конкретних норм. Нехтуючи контролем, свідомо чи несвідомо уникаючи його, суб’єкти втрачають можливість порівнювати, а також пізнавати реальність. Виходячи з того, що контроль ґрунтується на порівнянні декількох величин, його слід розцінювати як безальтернативний спосіб пізнання, особливо в практично-пізнавальному трактуванні. Це дозволяє вести мову про гносеологічну роль і функцію контролю в суспільно-господарському бутті” [68].

Контроль є невід’ємною складовою управління, що підтверджено у ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) в 1977 р., “організація контролю є обов’язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, оскільки результатом такого управління є відповідальність перед суспільством”.

Як відомо, управлінський цикл складається із кількох стадій: планування; організація; виконання; звітування; контроль. Причому контроль є одночасно самостійною стадією управління, реалізований і до окремих стадій. Цикл управління завершується наступним контролем, а висновки такого контролю є підставою для прийняття нового управлінського рішення та забезпечення нового управлінського циклу. Без контролю цикл управління залишається незакінченим, оскільки результати управління не перевірені та не піддані об’єктивній критиці для виявлення можливих адміністративних прорахунків, відхилень від стандартів або недотримання управлінських принципів [41].

Отже, сутність контролю повинна визначатися відповідно до його ролі в системі управління, цю думку підтримує частина вчених.

У них **поняття “контроль” пов’язується із системою управління і визначається.**

- як форма зворотного зв’язку, через яку управлінська система отримує необхідну інформацію про дійсний стан об’єкта, яким керують, і про виконання управлінських рішень. Це кібернетичний підхід. Відповідно до нього на перший план висуваються технічні аспекти контролю, а не соціально-економічні;
- як елемент управлінської діяльності:
 - перевірка виконання кожного управлінського рішення. Цей підхід характерний для фахівців з теорії управління. В ньому контроль не розглядають як цілеспрямований і певною мірою відокремлений напрям управлінської діяльності;
 - як “замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу та прийняття заходів, що їх коригують” [26];
 - “як елемент управління контроль є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності об’єктів, що контролюються, до вимог та заданих параметрів” [50];

- “складовою частиною управління економічними об’єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об’єктом з метою перевірки відповідності бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами” [53];
- невід’ємною частиною системи регулювання, мета якої є викриття відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб прийняти корегуючі заходи, а в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за спричинені збитки або здійснити заходи з попередження таких порушень у майбутньому [ст. 1 Лімської декларації];
- як “праця стосовно спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта прийнятим управлінським рішенням — законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам тощо; виявлення результатів впливу суб’єктів на об’єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації та регулювання” [3];
- як система спостереження та перевірки:
 - відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на об’єкт управління виявленням відхилень, що допущені в процесі цих рішень [8];
 - відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об’єкт з виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях із метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому [33];
 - процесу функціонування відповідного об’єкта, контроль здійснюється з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Процес контролю передбачає вивчення, виявлення, фіксацію, аналіз, порівняння проблем, а також відображення в обліку змісту господарських операцій. При цьому контроль дозволяє не лише виявляти помилки і недоліки у роботі учасників, але й запобігати їх управління, шукати нові резерви та можливості [41];
- як функція управління:
 - “є системою спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану об’єкта, що управляється, з метою оцінити обґрунтованість і ефективність управлінських рішень і результатів їх виконання, виявити відхилення від вимог цих рішень, усунути несприятливі ситуації і сигналізувати про них” [4]. У визначенні підкреслюється активна роль контролю в управлінні економічними процесами і те, що він не вичерпується лише констатацією відхилень від вимог управлінських рішень.

Контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає меті управління, яка зу-

мовлюється економічними і політичними закономірностями розвитку певної форми. Суть контролю полягає в тому, щоб за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Сутність контролю як функції соціального управління та політичного керівництва держави — різна. Контроль як *функція соціального управління* — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта у соціальній сфері суспільства з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Як функція соціального управління контроль об'єктивно необхідний. Він спрямовує процес управління за встановленими ідеальними моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта. Контроль як *функція політичного керівництва* є засобом зміцнення демократії в умовах багатопартійного суспільства. Основна спрямованість контролю полягає в перевірці виконання правлячою партією своїх програмних настанов і передвиборних платформ щодо прискорення соціально-економічного розвитку країни і подальшого зростання добробуту народу. Завдання контролю — своєчасно виявляти порушення і конституційно усувати їх [33].

Як функція управління контроль є позитивною організуючою діяльністю творчого процесу, зміст, форми і методи якої постійно удосконалюються. Специфічне призначення функції контролю в управлінні дозволяє стверджувати про її самостійність, дає можливість відокремити її від інших функцій управління як в методологічному, так і в організаційному плані; як *визначення, встановлення або виявлення фактів, їх зіставлення із цілями і регламентами та сигналізацію компетентним органам про результати*. Водночас до компетенції контролю не входить прийняття рішення про зміни напрямку діяльності дослідженої ланки. Характерним для контролю є не засоби втручання чи покарання, а інформаційно-аналітичне забезпечення вищих управлінських ланок. У тих же випадках, коли надаються обов'язкові вказівки щодо коригування управлінської діяльності, необхідно говорити не про контроль, а про нагляд за адміністративними органами. При цьому слід враховувати, що нагляд не обмежується спостереженням, а включає також й елемент керівництва за допомогою відповідних директив. Водночас, на відміну від адміністративного нагляду органи контролю цікавляться не тільки тим, чи не порушив суб'єкт управління діюче законодавство, але й тим, наскільки правильно, доцільно та ефективно він використав усі надані йому повноваження. При цьому специфіка адміністративного нагляду (наприклад, прокуратури) виявляється у обмеженні меж його компетенції перевіркою тільки законності дій конкретного об'єкта [41].

В широкому розумінні контроль необхідно розглядати як *процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей*. **Сутність контролю** полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання.

Фінансовий контроль є складовою **економічного контролю**. Поняття “економічний” підкреслює сферу поширення контрольних функцій лише на галузь

економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, його базис.

Поняття “економічний контроль” у науковій літературі не є достатньо окресленим. Ряд вчених розглядають його у вузькому розумінні, наприклад, обмежують контролем господарювання підприємств, розглядаючи економічний контроль як систему конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин [8], [33]; контролем за виробництвом [47]; вивченням фактів втрат та нераціонального використання ресурсів, незаконних витрат засобів та умов, що сприяли цим явищам [19]; відстеженням реальної економіки, тобто створенням руху потоків товарів, робіт, послуг [68].

Часто економічний контроль ототожнюють з фінансовим, господарським, управлінським або фінансово-господарським.

Економічний контроль необхідно розглядати як об’єктивну економічну категорію і функцію управління суспільним виробництвом. Він забезпечує перевірку виконання завдань та зобов’язань, збереження всіх форм власності, дотримання законності та ефективності використання ресурсів у процесі створення та розподілення сукупного суспільного продукту [2].

Не до кінця з’ясованим залишається і поняття “**фінансовий контроль**”.

Ряд авторів звужують фінансовий контроль до державного фінансового контролю, який є його складовою. Наприклад, фінансовий контроль визначають як діяльність державних та громадських органів, що полягає в перевірці обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою отримання планових пропорцій у розширеному виробництві [17]. Більше того фінансовий контроль розглядають як складову державного фінансового контролю [5].

Фінансовий контроль розглядають як:

- одну з форм управління фінансами, особливу сферу контролю, зумовлену формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави. Він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних результатів роботи. Сферою фінансового контролю є господарські операції, здійснювані з використанням грошей, а в окремих випадках і без них (наприклад, бартерні угоди) [64];
- комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає в установленні фактичного стану справ на підконтрольному об’єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб’єктів фінансових правовідносин, а також передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності [22].

У широкому розумінні під **фінансовим контролем** слід розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему контролю та нагляду наділених контрольними функціями державних та громадських органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності їх діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій та виявлення резервів зростання доходів державного бюджету.

Мета фінансового контролю — виявити фактичний фінансово-господарський стан об'єкта контролю, порівняти його фактичний стан з певними вимогами щодо його функціонування та нормативний стан відповідно до чинного законодавства, виявити допущені відхилення від адміністративних рішень, стандартів, регламентів та принципів; проаналізувати причини цих відхилень та знайти шляхи виправлення недоліків, підвищити ефективність функціонування всієї управлінської системи.

Завданнями фінансового контролю є:

- забезпечення законності формування та ефективного використання фінансових ресурсів;
- запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;
- нагляд за відповідністю об'єкта фінансового контролю прийнятим управлінським рішенням;
- аналіз виконання управлінських рішень, дослідження їх впливу на об'єкт фінансового контролю, виявлення і документальна фіксація фактів невиконання (неналежного виконання) управлінських рішень, які мають або можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;
- прийняття за результатами фінансового контролю управлінських рішень, спрямованих на усунення наслідків невиконання (неналежного виконання) та/або на удосконалення (оптимізацію, уніфікацію), скасування попередніх управлінських рішень та подальший контроль за їх виконанням.

Реалізація мети та завдань фінансового контролю досягається через виконання функцій. **Функції фінансового контролю** визначаються інтересами суспільства та суб'єктів господарювання, залежать від дій економічних законів, форм і цілей суспільства, інтереси якого він забезпечує, і поширюється на економічну діяльність усіх сфер та суб'єктів економіки.

Відповідно до змісту фінансовий контроль є функцією управління. Тому функції фінансового контролю спрямовані на забезпечення потреб управління.

Основними функціями фінансового контролю є:

- *спостереження і контролю* за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання;
- *пізнавальна* — виявлення причин та доведення фактів, які негативно впливають на функціонування системи управління та упорядкування адміністративних відносин;
- *інформаційно-аналітична* — одержана під час проведення контролю інформація є підставою для прийняття адекватних управлінських рішень і проведення коригуючих дій, щоб забезпечити нормальне функціонування об'єкта перевірки;

- *профілактична* — виявлення фактів порушень законодавства та сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність підприємств та недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому;
- *сприяння* діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів;
- *мобілізує* — при здійсненні контролю виявляють і недоліки, і позитивне у діяльності підприємств, які як позитивний досвід можуть використовуватись на інших підприємствах;
- *культурна* — виховання ощадливості при витрачанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- *перспективно-дійова* — надання пропозицій для вжиття заходів із вдосконалення системи управління.

Однією з особливостей функції контролю є те, що вона, хоча і займає в управлінському процесі особливе місце, разом з тим нерозривно пов'язана із реалізацією інших функцій управління. Найбільш наближена функція контролю до функції обліку.

Тісно пов'язана **функція контролю з функцією прийняття управлінських рішень**. Це впливає з призначення контролю як джерела інформації, використання якого дозволяє зробити висновки про зміст управлінської роботи, її якість, результативність. Якщо кінцевою метою управлінського рішення є створення чогось нового, зміна чогось, приведення в дію, покращання, то систематична і кваліфікована перевірка на шляху від прийняття рішення до його виконання виступає як необхідна умова успіху.

Фінансовий контроль — необхідний у будь-якій сфері суспільної діяльності, але він не є самоціллю і потрібний для того, щоб забезпечити якісне прийняття рішень та їх виконання. Тому не слід ані перебільшувати ролі фінансового контролю, ані недооцінювати. Систематичний, якісний фінансовий контроль допомагає управлінню, а його відсутність або поверхнєве проведення дає негативні наслідки.

Важливим є розкриття **ствідошення фінансового контролю і бухгалтерського обліку**. Теорія бухгалтерського обліку, на відміну від теорії фінансового контролю, ґрунтується на міцній традиції і великому обсязі наукових праць, а фінансовий контроль є порівняно новою сферою науки, який виділився із бухгалтерського обліку. Деякі економісти заперечують правомірність такого відокремлення і обґрунтовують це тим, що бухгалтерський облік і фінансовий контроль мають спільний предмет. Проте бухгалтерський облік і контроль, хоча і взаємопов'язані, але це різні сфери економічної науки, які мають різне цільове призначення і вивчають господарські процеси і явища в різних аспектах.

Господарський облік (бухгалтерський, оперативний, статистичний) є кількісною, цифровою реєстрацією господарських фактів і явищ з наступним підрахунком підсумків. Без обліку, спостереження, виміру, реєстрації і систематизації суспільних явищ і процесів контроль неможливий. Облік є одним з найважливіших засобів отримання інформації і основою раціонального управління. Одночасно в процесі обліку може здійснюватися також контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Контрольні функції виконують усі елементи бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація, оцінка

і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, балансове узагальнення і звітність).

При цьому не можна ототожнювати поняття контрольної функції бухгалтерського обліку з поняттям фінансового контролю.

Фінансовий контроль значно ширший і виступає як результат синтезу та практичного використання контрольних функцій бухгалтерського обліку, статистики, фінансів, кредиту, економічного аналізу. Він вивчає фінансово-господарські процеси і операції з позицій законності, достовірності, господарської доцільності, забезпечення збереження коштів.

Бухгалтерський облік ґрунтується на безперервній, суцільній і документальній реєстрації всіх фінансово-господарських фактів, явищ та процесів, які пов'язані з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Фінансовий контроль, на відміну від бухгалтерського обліку, часто ґрунтується на даних вибіркового спостереження або однократних дій (контрольні обміри, експертні оцінки тощо). Суб'єктами контролю є не тільки бухгалтерія, але й інші служби підприємств, а також спеціальний контрольно-ревізійний апарат державних органів управління, який пов'язаний з аналізом даних і спостережень, що отримані в результаті обліку, з констатацією виконання або невиконання конкретних рішень та завдань, із з'ясуванням причин і винуватців. Завдання контролю є пошук на основі аналізу даних обліку закономірностей у сукупності фактів і явищ, пізнання яких дозволить своєчасно і правильно впливати на процес прийняття управлінських рішень. Контроль неможливий без накопичення даних, які отримують за допомогою обліку. Але за своїм змістом це різні функції, які не можна ототожнювати.

Важливим суб'єктом обліку і контролю на підприємствах і в установах є бухгалтерська служба, яка повинна постійно слідкувати за збереженням і законністю використання матеріальних і грошових коштів, дотриманням фінансової дисципліни. За допомогою зовнішнього контролю виявляються помилки і недоліки в побудові обліку і звітності, наприклад, недостовірність звітних даних. Отже, одним із наслідків контролю може бути розробка і впровадження в практику пропозицій щодо удосконалення системи обліку.

Тісний **зв'язок** існує **між функцією контролю і функцією аналізу**. Попередній аналіз звітності та інших джерел інформації дозволяє правильно підібрати об'єкти і тематику ревізій і перевірок. Одночасно прийоми економічного аналізу широко використовуються в проведенні контрольних дій, особливо в комплексних ревізіях діяльності господарських органів для виявлення різних негативних явищ. Навіть приховані розкрадання і приписки звичайно відображаються на результатах фінансово-господарської діяльності та призводять до неузгодженості показників. Зробивши попередній аналіз звітності і записів в облікових реєстрах, можна відібрати первинні документи для детального їх вивчення в процесі ревізії, зосередити увагу на ймовірних фактах порушень і недоліків.

Економічний аналіз часто розглядається як методичний прийом або навіть як форму чи метод контролю. Проте, не можна зводити аналіз тільки до контрольної функції, економічний аналіз є самостійною функцією управління, має свій предмет і метод. Тому можна говорити лише про використання методичних прийомів аналізу в контрольно-ревізійній роботі.

Фінансовий контроль здійснюється з урахуванням змісту конкретної сфери діяльності, його обсяг, форми і методи проведення диференціюються залежно від специфіки сфер і галузей управління, місця суб'єкта, який здійснює контроль, в системі організації суспільства, системі державного або громадського механізму управління.

1.2. Об'єкт та предмет фінансового контролю

Поняття “об'єкт” та “предмет” фінансового контролю є найбільш невизначеними в науковій літературі. Їх часто ототожнюють, а окремі автори під предметом і об'єктом фінансового контролю часто розуміють різні за змістом поняття. В науковій літературі також спостерігається невизначеність питання про те, яке з понять є більш загальним і відповідно первинним — предмет чи об'єкт.

Об'єкт контролю визначають як:

- ... те, що (хто) контролюється
 - “в системі управління виробництвом об'єктами контролю є народне господарство, окремі його галузі, регіони, міністерства. Об'єднання та підприємства. Всередині цих об'єктів контролю можуть бути виділені процеси чи окремі елементи, що в них відбуваються, які також належать до об'єктів контролю” [34];
 - “в системі управління суспільним виробництвом об'єктами контролю є народне господарство, окремі його галузі... підприємства різних форм власності. Всередині підприємства об'єктами контролю є всі без винятку виробничі і фінансово-господарські процеси. Об'єкти контролю мають вирішальний вплив на вибір методів та засобів контролю” [2];
 - предмети та засоби праці, а також сама праця, що використовується в процесі:
 - розширене соціалістичне відтворення [9];
 - розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту [8, 10];
- “всі види діяльності та явища і процеси господарського життя, які здійснюються в рамках окремих видів економічної діяльності; “...об'єктами контролю можуть бути окремі сфери діяльності виробничих об'єднань, ... організацій; об'єктами контролю є також норми, плани, управлінські рішення, накази, звітність підприємств та організацій” [12];
- комплекс господарських процесів та грошових відносин сфери матеріального виробництва та невиробничої сфери [5];
- діяльність господарських систем, що забезпечують існування та розвиток економічних агентів — фізичних осіб, об'єднань громадян, ... суспільства в цілому [68];
- юридичні і фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності. Точніше, до об'єктів, які характеризують зміст окремих сторін предмета фінансово-господарського контролю належать необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість); запаси; кошти, розрахунки та інші активи; власний капітал та забезпечення зобов'язань; довгострокові й поточні зобов'яз-

зання; доходи й результати діяльності; витрати за елементами й витрати діяльності тощо [64];

- безпосередньо органи державної влади і місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання, державні позабюджетні фонди тощо, операції, які вони здійснюють з коштами, матеріальними цінностями та нематеріальними активами [29].

Предмет контролю це:

- діяльність окремих ланок як народного господарства, так і апарату управління, а також робота окремих посадових осіб цих ланок, яка вивчає її з огляду законності, доцільності і правильності оформлення [51];
- виявлення законності та доцільності використання власності в процесі розширеного відтворення відповідно до рішень керівництва щодо господарських питань [7];
- перевірка діяльності підприємств, установ, організацій як окремих ділянок процесу розширеного соціалістичного відтворення з метою забезпечення виконання державних планів, удосконалення методів управління та керівництва господарством, усунення матеріальних та грошових втрат, розкрадань [24];
- управлінські рішення, господарські та фінансові операції і процеси підприємств, об'єднань та інших підрозділів народного господарства з позиції їх ефективності, економічної законності, достовірності та доцільності, забезпечення збереження власності [6];
- господарські та фінансові операції, процеси підрозділів сфери матеріального виробництва і нематеріальної сфери, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності, забезпечують збереження соціалістичної власності, обумовлюють формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів [5];
- процес виробництва суспільного продукту, відносини, що складаються при цьому, які свідомо упосереднюються господарським (виробничим) контролем [12];
- процеси розширеного соціалістичного відтворення і дотримання нормативно-правового його регулювання [9];
- процес розширеного соціалістичного відтворення, наявність і рух національного багатства при його здійсненні, затрати суспільної праці на окремих ділянках господарства і соціалістична власність у межах підприємств та організацій узагальнених у відповідних вимірах [44];
- процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і дотримання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки [8];
- господарський контроль що охоплює всі стадії розширеного відтворення (виробництво, розподіл, обмін і споживання валового внутрішнього продукту в суспільстві) [34];
- контроль за такими об'єктами, як об'єднання, підприємство, організація, органи влади та їх окремі елементи чи частини, діяльність яких відповідає до встановлених законів, норм, прав, рішень, доручень, тобто стан об'єкта на конкретну дату [34];

- процеси і явища, що функціонують у народному господарстві в цілому, взяті з огляду можливої невідповідності до поставленої суспільної мети [67].

Об'єктом фінансового контролю в широкому розумінні є суб'єкти господарювання, всі юридичні та фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

Суб'єктами господарювання згідно з Стандартами державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, розробленими і затвердженими наказом ГоловКРУ України від 09.08.02 № 168, є *юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, їх відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності, та постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність*. Це визначення не поширюється на розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також на ті представництва нерезидентів, які не здійснюють підприємницької діяльності.

Під **предметом фінансового контролю** необхідно розуміти діяльність об'єктів фінансового контролю — суб'єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремі аспекти — фінансові операції та процеси, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання капіталу.

Предмет фінансового контролю для суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом товарів, робіт і послуг, необхідно деталізувати відповідно до циклу їх діяльності.

На стадії виробництва предметом фінансового контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані із процесом виробництва: власне виробництвом, предметами і засобами виробництва, які вивчаються з огляду дотримання правил нормування, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів, умов і охорони праці, правильності й своєчасності розрахунків з робітниками й службовцями, додержання порядку формування прибутку, збереження, використання засобів виробництва та інших елементів виробничих процесів.

На стадії розподілу фінансовий контроль охоплює фінансові операції та процеси, пов'язані з відтворенням засобів виробництва, розподілом та перерозподілом заново створеного продукту. Контролю підлягають фінансові операції щодо відтворення виробничих запасів і предметів праці та їх модернізації, заробітної плати, відновлення і поповнення власного капіталу, відрахування коштів у бюджет.

На стадії обміну предметом фінансового контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані з реалізацією продукції.

На стадії споживання (завершальному циклі) фінансовому контролю підлягають фінансові операції та процеси, пов'язані з виробничим й особистим споживання, відтворенням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

1.3. Основні фактори фінансового контролю

На організацію та здійснення фінансового контролю впливає широке коло різноманітних факторів. Умовно їх можна розділити на **зовнішні**, такі, що безпосередньо не пов'язані із фінансовим контролем, проте визначають основні опосередковані умови його організації та здійснення, і **внутрішні** фактори, такі, що безпосередньо пов'язані із організацією та здійсненням фінансового контролю, визначають внутрішні особливості та механізми організації й здійснення фінансового контролю (рис. 1.1).

Система господарювання визначає організацію різних видів фінансового контролю — державного, муніципального, незалежного і контролю власника.

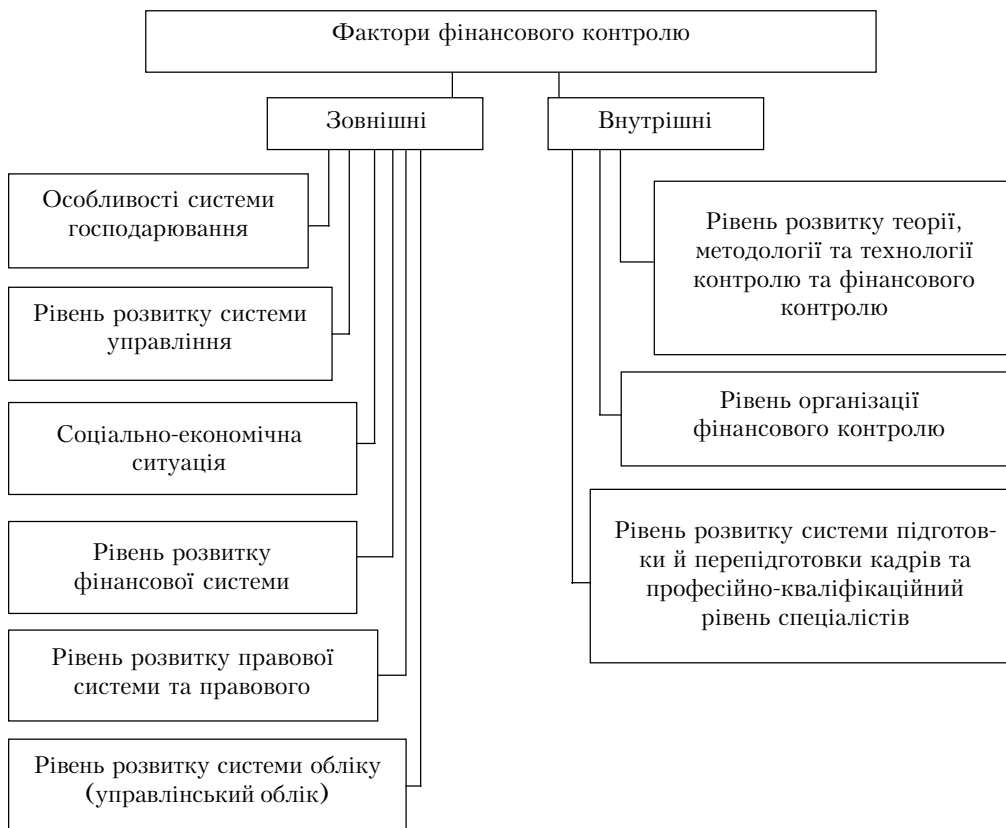


Рис. 1.1. Фактори фінансового контролю

Ідеологічна спрямованість господарської діяльності за командно-адміністративної системи означала підпорядкованість усіх сфер і функцій побудові комуністичного суспільства на основі єдиної форми власності — загальнонародної (державної), яку охороняла держава. В таких умовах вирішення господарських проблем відбувалось з позицій державних інтересів. У сучасних умовах, коли єдина

форма власності змінена на господарську багатоукладність, держава виступає власником частини коштів і майна на рівні з іншими власниками — окремими громадянами, колективами, групами тощо. Кожний власник може організувати контроль за своєю власністю і на свій розсуд. .

Суб'єкти господарювання отримали економічну свободу, багато операцій у сфері підприємницької діяльності, що були раніше заборонені, стали звичайними комерційними діями. Ліквідація адміністративно-командної системи, яка характеризувалась регламентацією господарської діяльності з боку держави, вплинула на організацію контролю.

Перехід до ринкових відносин, різноманітність форм власності і економічна свобода дозволили вивести із сфери фінансового контролю багато господарських дій, зорієнтувати його на кінцеві показники господарської діяльності, достовірність їх обліку. В приватних підприємствах багато зловживань відпадає, а контроль стає частиною діяльності самих суб'єктів господарювання.

Зростає роль внутрішнього повсякденного контролю власником або керівником господарської діяльності безпосередніх виконавців та взаємного контролю учасників господарського процесу.

Реорганізація та часткова ліквідація складних вертикальних керівних галузевих структур звужує сферу відомчого (зовнішнього) контролю, оскільки економічна свобода зростає.

В умовах переходу до ринкових умов відбувається поглиблення та удосконалення всіх видів фінансового контролю.

Планово-розподільча система породжувала розкрадання, безгосподарність, низьку продуктивність праці на основі нічийої власності і слабкість стимулів господарювання. Ринкові відносини на основі приватної власності знімають ці негативні явища, але посилюють прагнення до збагачення, створюють небезпеку несумлінного підприємництва, виникнення непередбачуваної боротьби, хижацтва, інших антигромадських проявів. У ринкових умовах існують можливості для великих економічних злочинів, що здійснюються дуже кваліфіковано. Все це зумовлює необхідність посилення ролі фінансового контролю в системі управління державою.

В умовах планової системи господарювання економічні злочини здебільшого мали локальний характер, здійснювались у межах окремого підприємства, в сучасних умовах частішими стали злочини, здійснені представниками різних господарських організацій, різних районів, особливо в сфері розрахункових операцій та банківсько-кредитній системі.

Досвід країн з розвинутою економікою показує, що криміногенність не зменшується, а змінює свої форми. Зміна форм власності, розвиток відносин приватної власності послаблює одні кримінальні фактори, при цьому посилює інші та створює нові.

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

- приписки, значне розкрадання державних матеріальних, технічних, фінансових ресурсів, дрібні крадіжки на виробництві, підпільна підприємницька та виробнича діяльність;
- випуск продукції і послуг на державних підприємствах, що не знайшли відображення в обліку;

- порушення в роздрібній торгівлі та громадському харчуванні;
- перепродаж дефіцитних товарів;
- неофіційне 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, грошові маніпуляції з кредитами та ін., порушення прав споживача (необ’єктивна реклама, збут недоброякісної продукції тощо); злочини, що пов’язані з фінансовою системою (укриття прибутку, ухилення від сплати податків, махінації з державними фінансовими ресурсами), комерційні хабарі, комп’ютерна злочинність, незаконне вивезення капіталу за кордон.

Цим негативним явищем необхідно протиставити вдосконалення системи державного фінансового контролю на основі розвитку методичних засад, методичного забезпечення контрольно-ревізійної роботи, поліпшення організації та координації дій контролюючих органів.

Соціально-економічний розвиток країни визначає умови господарської діяльності та отримання доходів людей і відповідно їх рівень життя. Високий рівень соціально-економічного розвитку країни забезпечує можливість отримання великих доходів і відповідно високого рівня життя людей, що створює умови для відкритої економічної діяльності, оскільки немає потреби у приховуванні фінансових операцій та отриманні тіншових доходів. За таких умов основною функцією фінансового контролю є функція фінансово-економічного регулювання, що полягає у забезпеченні стабільності та розвитку фінансової системи. Низький рівень життя людей змушує шукати всі можливі шляхи забезпечення належного рівня життя, в тому числі і беззаконних. У такій ситуації фінансовий контроль виконує переважно фіскальну функцію, спрямовану на виявлення зловживань та повернення незаконно отриманих доходів. Це в свою чергу стримує формування реальних механізмів стабілізації та розвитку економіки.

Фінансовий контроль є складовою фінансової системи. Тому його ефективність залежить від рівня її організації, тобто визначеності і оптимальності розподілу функцій між її складовими, а також ефективності її функціонування. Стабільна фінансова система створює реальні умови для реалізації всіх функцій та можливостей фінансового контролю в системі управління економікою.

Фінансовий контроль здійснюється відповідно до чинного законодавства. Тому повнота та досконалість відображення у нормативно-правових актах повноважень, прав та обов’язків контролюючих органів, форм і напрямків фінансового контролю та порядку їх здійснення забезпечує ефективність та дієвість фінансового контролю. Рівень правового забезпечення фінансового контролю повністю залежить від рівня розвитку правової системи держави.

Фінансовий контроль здійснюється в основному на даних, відображених у бухгалтерському обліку. Тому правильність, достовірність та повнота відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку безпосередньо визначають можливість, достовірність та результативність фінансового контролю.

Теоретико-методологічною основою розвитку фінансового контролю є насамперед теорія та методологія контролю. Від їх сформованості та довершеності залежить формування теорії та методології фінансового контролю. Правильне та чітке формулювання сутності фінансового контролю, його типів, видів та форм, мети, функцій та ролі у системі управління, а також способів та методів здійснення визначає рівень його організації, результативність та дієвість.

Ускладнення господарської діяльності та зростання кількості інформації про діяльність суб'єктів господарювання унеможливує здійснення достовірного об'єктивного фінансового контролю без використання сучасних інформаційних технологій та систем.

Чітке визначення об'єктів фінансового контролю, розподіл повноважень і координація діяльності (тобто організація контролю) зумовлюють повноту та ефективність здійснення фінансового контролю, унеможливають дублювання контрольних дій.

Якісний фінансовий контроль цілком залежить від професійно-кваліфікаційного рівня спеціалістів, які організують та здійснюють фінансовий контроль. Забезпеченість такими спеціалістами можлива лише за умови організації системи підготовки та перепідготовки кадрів для фінансового контролю, яка може відбуватись на базі закладів вищої економічної освіти та закладів підвищення кваліфікації системи фінансового контролю.

1.4. Класифікації фінансового контролю

Важливою умовою раціональної організації та ефективного здійснення фінансового контролю є існування науково обґрунтованої його класифікації. Класифікація фінансового контролю — необхідна складова його теорії. Вона забезпечує поєднання теорії та практики через розробку науково обґрунтованої методології та методики фінансового контролю і відповідно подальше удосконалення його організації, ефективності та якості здійснення.

У науковій літературі класифікації контролю приділяється багато уваги, проте єдиного підходу до вирішення цієї проблеми немає.

Існує велика кількість різних підходів щодо визначення класифікації контролю, її базових понять та критеріїв [22, 41, 28 та ін.].

Наприклад, окремі автори *об'єднують в одному переліку контроль за різними ознаками* залежно від того, хто здійснює контроль (його суб'єкт), що контролюється (об'єкт), які цілі контролю, і називають цей перелік — основні напрями контролю:

- державний (фінансовий) контроль забезпечує інтереси держави і суспільства, перевіряє виконання зобов'язань фізичних і юридичних осіб перед державою і забезпечення законності;
- внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський і громадський) захищає інтереси підприємства і його колектив від зловживань, розкрадання,

безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності господарської діяльності;

- правовий контроль здійснюється в інтересах усього суспільства, проводиться правоохоронними органами у формі ревізій, судово-бухгалтерської експертизи та інших перевірок;
- незалежний аудиторський контроль в інтересах учасників господарських процесів (постачальників і покупців, банків та інших організацій) відбувається шляхом перевірки фінансової стійкості і кредитоспроможності підприємств, достовірності обліку і звітності.

Цей перелік — безсистемний. В ньому державний обмежується фінансовим контролем, який є лише окремою частиною державного контролю. Правовий контроль розглядається на рівні із державним, внутрішньогосподарським та незалежним аудиторським контролем, які розрізняються відповідно до статусу суб'єктів контролю, тобто є видами контролю. В свою чергу правовий контроль — це тип контролю, оскільки є більш загальним.

Невизначеність класифікації контролю зумовлена насамперед складністю і синтетичністю характеру контролю як економічної категорії, а також недостатнім рівнем сформованості понятійно-термінологічного апарату контролю як порівняно молодій сфері економічних знань.

Іншою причиною нерозв'язання проблеми класифікації контролю є складність, обумовлена переходом економіки до ринкових відносин, і як наслідок, роздержавлення контролю, тобто утворення поряд з державними іншими інститутів контролю, притаманних демократичному суспільству [28].

Основною умовою здійснення будь-якої класифікації, в тому числі контролю, є визначення основних, найбільш загальних класифікаційних ознак та співвідношення між ними. Для контролю такими ознаками є тип, види та форми контролю (рис. 1.2).

В основі класифікації контролю є **тип контролю**. Поняття “тип” визначає найбільш суттєві і сталі ознаки будь-якого соціально-економічного явища, в тому числі і контролю. Тип контролю визначає напрямки його впровадження.

Як окремий тип контролю фінансовий контроль поділяється на **види**. Головною ознакою поділу на види є статус суб'єктів контролю (контролюючих органів), тобто чи виступають вони від імені держави, чи створюються власниками або адміністрацією підприємства, чи є незалежними організаціями.

Види контролю реалізуються через його **форми** — способи здійснення фінансового контролю. Форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дозволяє розкрити його зміст та вказує техніку його здійснення.

Форма контролю — це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу. Від вибору форми контролю значною мірою залежить його оперативність, затратність та можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів [58].

Отже, класифікацію контролю необхідно розглядати поступово переходячи від визначення типу контролю, до визначення його видів і форм. Порушення цієї умови, а також різне тлумачення понять “типи”, “види” та “форми” контролю зумовило непослідовність та неоднозначність окремих класифікацій контролю.

Фінансовий контроль є типом контролю на рівні із адміністративним, правовим, технічним, виробничим, екологічним, санітарним іншим типами (рис. 1.2). Якщо технічний, виробничий, екологічний, санітарний є засобами відстеження проблем у технічній та технологічній сферах щодо виявлення недоліків у продуктивності виробництва, якості продуктів, впливі та оточуюче середовище, то адміністративний і фінансовий контроль поширюється на сферу господарського менеджменту і управління фінансовими ресурсами з метою розкриття порушень чи зловживань, а також встановлення можливих причин неефективного управління та вжиття заходів для попередження цим проявам у майбутньому.



Рис. 1.2. Класифікація фінансового контролю

Виокремлюють чотири **види фінансового контролю**:

- державний;
- муніципальний;
- незалежний;
- контроль власника.

Державний фінансовий контроль — вид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він забезпечує інтереси держави та суспільства та полягає в установленні фактичного стану справ щодо дотримання фізичними та юридичними особами вимог чинного законодавства, перевіряє виконання зобов'язань перед державою, забезпечує дотримання законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі. Державний фінансовий контроль охоплює всі операції, пов'язані з рухом державних коштів.

Основною метою державного фінансового контролю є викриття на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на якомога ранній стадії; притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків; ужиття заходів з метою запобігання таким порушенням у майбутньому [22].

Муніципальний (громадський) — контроль за станом обліку та звітності на підприємствах та організаціях, які є комунальною власністю, дотриманням законності здійснення фінансових операцій при будівництві й експлуатації об'єктів соціального призначення і житлово-комунального господарства, а також за виконанням планів та програм економічного і соціального розвитку, додержанням зобов'язань щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування підприємствами і організаціями та використанням бюджету.

Незалежний фінансовий контроль (аудит) — здійснюється за суб'єктами господарювання, юридичними і фізичними особами, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, на договірних платних засадах незалежними спеціалізованими фірмами та окремими фізичними особами, які мають право проводити цей контроль. Метою незалежного контролю є перевірка достовірності фінансової звітності, встановлення відповідності і правильності відображення в обліку фінансових операцій та дотримання чинного порядку їх здійснення, надання консультативних послуг щодо питань обліку, фінансів, економіки, а також аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб тощо. Такий контроль здебільшого поширюється на об'єкти недержавного сектору економіки. Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Відповідно до **Закону України “Про аудиторську діяльність” із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 15.05.03 № 762-IV** здійснення аудиту це:

- підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, това-

риств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю;

- обов'язкова перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менше як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки.
- перевірка фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- перевірка емітентів цінних паперів;
- перевірка державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;
- порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом.

Аудиторські перевірки не виключають здійснення державними податковими інспекціями контролю за дотриманням податкового законодавства та виконання контрольних функцій іншими суб'єктами, уповноваженими на це законами України.

Предметом **фінансового контролю власника** (органу управління об'єкта контролю) є операції виключно з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їх управлінні або повному господарському віданні, а також їх зобов'язаннями.

Виокремлюються дві основні форми фінансового контролю власника:

- *відомчий контроль* — здійснюється контрольно-ревізійними службами міністерств, відомств, концернів, асоціацій, акціонерних виробничих об'єднань, відповідно до законодавства та інших нормативних актів, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств проводяться за ініціативою власника, тобто органу, якому підпорядковане підприємство на правах власності. Завданнями відомчого контролю є контроль виконання планових завдань із фінансово-господарської діяльності, здійснення фінансових операцій, недопущення фактів безгосподарності і марнотратства, збереження власності, правильної постановки обліку, додержання чинного законодавства з фінансово-господарської діяльності;
- *внутрішньогосподарський* здійснюється через утворені власником органи, бухгалтерською та фінансово-економічною службами, в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на провадження аудиторської діяльності, відповідно до чинного законодавства. Завданням даного контролю є перевірка господарських операцій у структурних підрозділах з метою недопущення незаконних фінансових операцій, нераціонального використання фінансових ресурсів, забезпечення економії та збереження грошових коштів.

Форми фінансового контролю визначаються за такими ознаками:

- часом здійснення;

- джерелами даних, що перевіряються;
- методами здійснення.

За часом здійснення є такі форми фінансового контролю:

- 1) попередній;
- 2) поточний;
- 3) заключний (ретроспективний).

Попередній фінансовий контроль — контроль, який здійснюється шляхом перевірки законності операцій і ефективності прогнозних розрахунків перед фінансово-господарською операцією на етапі розгляду, планування і прийняття рішень з фінансових питань та організації адміністративних заходів з метою запобігання прийняттю необґрунтованих рішень, неефективному використанню коштів, попередження порушень та недопущення незаконних, недоцільних, необґрунтованих та неефективних витрат. Проводять його всі органи державного і господарського управління, а також власники.

Поточний фінансовий контроль — регулярний контроль за фінансово-господарськими операціями з метою своєчасного виявлення відхилень у проведенні фінансово-господарських операцій, достовірності ведення обліку, а також вжиття необхідних заходів щодо своєчасного припинення порушень та відхилень для забезпечення стабільного фінансового стану. Поточний контроль відбувається безпосередньо у ході операцій або виконання робіт та діє паралельно з метою своєчасного втручання для виявлення допущених порушень, недоліків, прорахунків, упущень та їх виправлення й усунення в процесі управління.

Окремі автори називають поточний фінансовий контроль оперативним [33], [64], [41], це недоцільно, оскільки умовою поточного фінансового контролю є регулярне, поточне проведення в процесі фінансово-господарської діяльності, а оперативність передбачає негайне здійснення контролю у будь-який період.

Заключний (ретроспективний) — фінансовий контроль після здійснення фінансово-господарських операцій з метою встановлення правильності, законності і економічної доцільності фінансово-господарських операцій, виявлення незаконності їх проведення і винних осіб, відшкодування збитків, притягнення винних до відповідальності, створення умов для запобігання повторення зловживань. Заключний (ретроспективний) фінансовий контроль також називають наступним або подальшим.

За джерелами даних, що перевіряються традиційно виокремлюють наступні форми фінансового контролю:

- документальний контроль;
- фактичний контроль.

Документальний контроль характеризується тим, що предметом перевірки є документація, яка за містом визначає господарські операції. В процесі виконання документального контролю досліджується достовірність та правильність адміністративних заходів через перевірку первинних документів, облікових реєстрів та звітності шляхом нормативного зіставлення, застосування арифметичних та техніко-економічних розрахунків, методів економічного аналізу тощо.

Документальний контроль полягає у встановленні сутності і достовірності фінансово-господарських операцій на підставі бухгалтерських документів за даними

первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони знайшли відображення, в бухгалтерському, внутрішньогосподарському і статистичному обліку.

Документальний контроль — основна форма фінансового контролю. За результатами документального контролю робляться висновки і узагальнення, що ґрунтуються, зіставляються на підставі даних різних документів. У процесі документального фінансового контролю відбувається перевірка дотримання чинних законодавчих та нормативних актів; вивчення бухгалтерських та інших документів щодо правильності відображення в обліку операцій з грошовими коштами і матеріальними цінностями; поновлення кількісного обліку на підприємствах, де виконується лише сумарний облік, але надходження і витрати товарів повністю або частково документуються; аналіз щоденного руху товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів; зіставлення показників документів, що відображають рух товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів з даними інших документів, що відображають ті ж самі господарські операції, але в інших аспектах; зіставлення даних про переміщення товарно-матеріальних цінностей з даними про рух тари, в якій вони перевозились або переміщались; перевірка правильності арифметичних підрахунків у бухгалтерських документах та їх юридичне оформлення; зіставлення показників документів, що відображають видачу коштів і товарно-матеріальних цінностей, з даними документів, що є підставою для нарахування і виплати грошових коштів або для видачі товарно-матеріальних цінностей, перевірка обґрунтованості бухгалтерських записів про витрати грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей, а також відповідності до цих записів даних первинних документів.

Фактичний контроль проводиться безпосередньо на місці в комбінації з документальним контролем. Він полягає в установленні реального стану об'єкта контролю шляхом вимірювання, зважування, підрахунку, застосування лабораторних аналізів та контрольних обмірів для зіставлення результатів такого контролю з нормативними і обліковими даними з метою виявлення розбіжностей, недочетів і привласнень. Об'єктами фактичного фінансового контролю є гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готова продукція, незавершене виробництво.

Фактичний і документальний контроль — взаємопов'язані. Їх спільне застосування дозволяє встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

Залежно від **частоти проведення** фінансовий контроль буває безперервним (систематичним), періодичним та епізодичним. Безперервний контроль здійснюється стосовно до кожної господарської операції. Періодичний та епізодичний контроль застосовують до об'єктів контролю за необхідності, коли спостерігається підвищений ризик незаконних, непродуктивних або неефективних управлінських дій. Періодичний контроль — профілактичний засіб для неправомірних адміністративних заходів у сфері управління.

За **організаційною приналежністю контролю або відомчою підпорядкованістю** фінансовий контроль поділяють на:

- *внутрішній (внутрішньосистемний або внутрішньовідомчий)* — контроль у межах однієї галузі, відомства, підприємства, установи або організації, що реалізується силами штатних контролерів та інспекторів їх структурних

- контрольних підрозділів. Він є невід’ємним елементом управління та сприяє зміцненню фінансово-господарської дисципліни на локальному рівні;
- *зовнішній* – контроль здійснюється щодо організаційно не підпорядкованих об’єктів, це принципова умова ефективності такого типу контролю. Його здійснюють органи, наділені спеціальними контрольними повноваженнями, органи державного та аудиторського контролю (Державною контрольно-ревізійною службою України, Державною податковою адміністрацією та іншими). Основною ідеєю організації зовнішнього контролю є незалежність контролюючої ланки від підконтрольного об’єкта;

За **організаційними ознаками** фінансовий контроль поділяють на:

- *плановий* – здійснюються відповідно до попередньо розроблених і затверджених планів. Він застосовується для рівномірного охоплення об’єктів, дотримання сталої періодичності перевірок, а також уникнення необґрунтованої повторюваності та дублювання контрольних заходів;
- *позаплановий* – проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, незадовільної роботи підприємства чи взаємопов’язаних підприємств). Він здійснюється у зв’язку з нештатними обставинами, наслідком яких є негативні тенденції або за якими необхідно невідкладно прийняти адміністративне рішення, спрямоване на виправлення кризової ситуації.

Залежно від обсягів охоплення діяльності суб’єктів господарювання розрізняють наскрізний, тематичний та комплексний контроль. Наскрізний контроль полягає у встановленні повноти, своєчасності та правильності відображення в обліку окремих господарських операцій через усі провадження на об’єктах, що мають відношення до цих операцій, шляхом запитів, зустрічного документального контролю та елементів фактичного контролю. Тематичний контроль – це засіб контролю окремих аспектів діяльності суб’єктів господарювання для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо використання трудових, фінансових та виробничих ресурсів або здійснення адекватних управлінських заходів для розкриття недоліків з окремих питань. Комплексний контроль застосовується для одночасного охоплення контролем певної території, широкого кола об’єктів або напрямків з питань, що характеризують систему управління в цілому.

За **способом охоплення предмета контролю** виділяють суцільний та вибірко-вий контроль. Суцільний контроль застосовується під час комплексного та наскрізного контролю з метою відстеження однотипних господарських операцій у разі підвищеного ризику недотримання встановлених регламентів або в результаті виявлення таких випадків, що зумовлює проведення контролю усіх аналогічних операцій за певний проміжок часу. Вибірковий контроль є найбільш поширеною формою контролю, що дозволяє невеликими силами охопити контролем різні стадії фінансово-господарської діяльності та управління для виявлення можливих негативів та порушень. За наслідками вибіркового контролю суб’єкти контролю приймають рішення про організацію тематичних та інших більш прискіпливих контрольних заходів для всебічного розкриття порушених питань.

За **методами здійснення** можна виділити наступні форми контролю:

- ревізії;
- перевірки;

- тематичні перевірки;
- камеральні перевірки;
- фінансові експертизи;
- службове розслідування;
- слідство;
- обстеження;
- аудит.

Така класифікація є найбільш повною і детальною. Окремі автори звужують цей перелік, до трьох форм контролю: перевірки, ревізії та аудиту [41].

Незважаючи на тривалий час існування **ревізій**, це поняття у науковій літературі залишається невизначеним.

У науковій літературі та нормативно-правових актах ревізію часто розглядають як:

- **систему контрольних дій:**

“яка здійснюється спеціальним контрольним апаратом, що за визначений проміжок часу перевіряє виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств з точки зору доцільності та економічної ефективності цієї діяльності, достовірності та законності здійснених господарських операцій, забезпечення збереження засобів виробництва та продуктів праці” [36];

- **спосіб:**

“наступного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій та закладів, в процесі якого встановлюються законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність діючим положенням законодавчих та нормативних актів, достовірність облікових та звітних показників” [27];

“перевірки виробничої і господарсько-фінансової діяльності юридичної особи з точки зору дотримання законності, ефективності виробництва та якості роботи, що здійснюється за даними обліку, звітності та іншими джерелами” [70];

- **метод:**

остаточного контролю, який дає можливість зробити всебічну оцінку виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів некомерційної діяльності за звітний період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва [33];

“наступного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємства, в процесі якого встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність обліковим та звітним показникам” [12];

“контролю” [19];

“господарського контролю” [44];

“здійснення контрольних дій, при якому відповідно до отриманої програми від керівника органу, що ревізує за визначений проміжок часу вивчається законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій та процесів, а також правильність дій посадових осіб, що брали

участь в їх здійсненні; вилучаються промахи та недоліки в роботі, факти безгосподарності, марнотратства, порушення діючих законів та інструктивних наказів чи зловживань і встановлюються причини їх виникнення та винні в цьому особи; виявляються внутрішні резерви підвищення ефективності виробництва і узагальнюються позитивний досвід в роботі; перевіряється забезпечення збереження соціалістичної власності, а також дотримання діючих інструкцій з планування, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності” [35];

• *форму:*

“фінансово-господарського контролю і відрізняється від інших форм контролю тим, що проводиться після виконання господарських операцій, процесів” [8];

“конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на вивчення та оцінку економічної діяльності, ступеня раціональності використання ресурсів, дотримання нормативно-правового регулювання процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту” [61];

“наступного контролю, на відміну від попереднього, який полягає в поглибленій та досконалії перевірці діяльності підприємств та організацій з метою встановлення законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності здійснених господарських операцій” [2];

“наступного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та об’єднань” [4];

“наступного контролю і проводиться шляхом суцільного чи вибіркового перегляду документів чи записів за визначений проміжок часу, а також перевірки фактичного здійснення окремих господарських операцій” [52];

“наступного контролю. Його мета — вивчити спеціальними прийомами документального та фактичного контролю економічну ефективність фінансово-господарську діяльність, законність, достовірність та доцільність господарських і фінансових операцій” [6].

Трактування ревізії як системи контрольних дій є досить узагальненим і неточним. У ньому не визначено найбільш загальної ознаки ревізії в системі контролю.

Правове визначення поняття “ревізія” подано лише в Законі України “Про державну контрольно-ревізійну службу” від 26.01.93 № 2939-XII, в якому це поняття визначають як метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Наведене визначення ревізії не відповідає вимогам, які ставляться сьогодні до державного фінансового контролю, бо, по-перше, на практиці при здійсненні ревізійних дій працівники органів державної контрольно-ревізійної служби зобов’язані застосовувати одночасно різноманітні прийоми (методи) як документального, так і фактичного контролю. По-друге, таке визначення “ревізії” не передбачає можливості надання відповіді на запитання, чи об’єкти контролю “роблять те, що потрібно” і чи роблять це “у правильний і найдешевший спосіб” [58].

Різничитання у визначенні ревізії як способу, методу та форми контролю зумовлене невизначеністю понять “спосіб”, “метод”, “форма” та співвідношення між ними.

Під *методом* необхідно розуміти сукупність способів, прийомів та принципів пізнання дійсності, дослідження об'єктів, явищ та процесів, що визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини. Отже, поняття "*спосіб*" є більш вузьким поняттям стосовно до методу. Форму в контролі необхідно розглядати як засіб реалізації контролю з використанням відповідних методів. Отже, форма є більш загальним і відповідно первинним щодо методу поняттям.

Ревізію необхідно розглядати як *форму* документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотримання законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, запобігання фінансовим зловживанням. За наслідками ревізії складається акт [22].

Мета ревізії — виявити фінансово-господарські порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, визначити причини та умови, які їм сприяли, винних осіб, а також ужити заходів щодо відшкодування збитків, розробити заходів з метою усунення недоліків і порушень, притягнути до відповідальності осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за певний період. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, взаємовідносини з бюджетом обґрунтовуються системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, недостач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності [22].

Усі види ревізій у фінансовому контролі перебувають у системному взаємозв'язку. Вони спрямовані на удосконалення діяльності різних галузей економіки, раціональне використання ресурсів, дотримання нормативно-правового регулювання процесу розширеного відтворення державних фінансів.

Перевірка — форма контролю за окремими ділянками фінансово-господарської діяльності та системи управління або за окремими господарськими операціями об'єкта контролю з метою виявлення і документування незаконних та невідповідних адміністративних заходів щодо утворення, розподілу або використання трудових і матеріальних ресурсів.

Перевірка є ревізією у вузькому розумінні окремих сторін фінансової діяльності та управління підприємств, установ, організацій або їх підрозділів.

За характером впливу на об'єкт і предмет перевірки вирізняють такі форми перевірок:

- *превентивні (запобіжні)* — контрольні перевірки як профілактичний засіб, спрямований на прогнозування проблем та недопущення їх у майбутньому, здійснюють на стадіях попереднього контролю фінансово-господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє реальність фінансових планів і збалансованість різних видів ресурсів згідно з технічно-обґрунтованими нормативами. Кожна зафіксована фінансова операція підлягає повторній превентивній перевірці. Її здійснює головний бухгалтер або особа, уповноважена ним. Цей вид перевірок є найбільш ефективним засобом фінансового контролю, оскільки дозволяє запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємства;

- *усуваючі* перевірки, націлені на ліквідацію існуючих перебоїв в системі управління;
- *регулюючі* перевірки, призначені для підтримки установленої схеми взаємодії суб'єктів господарювання;
- *стимулюючі* перевірки виконують функцію двигуна, коли ставиться за мету покращити роботу усїєї взаємопов'язаної системи або окремої організації навіть за відсутності явних відхилень та конкретних проблем.

У фінансовому контролі також виділяють поточні, тематичні, камеральні перевірки та лічильні перевірки звітності.

Поточні перевірки — це засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств. Їх здійснюють усі служби суб'єктів господарювання, на які покладено функції контролю.

Тематичні перевірки — це засіб періодичного оперативного фінансового контролю, форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій (стану збереження матеріальних цінностей, розрахунків з бюджетом, державними цільовими позабюджетними фондами тощо). Такі перевірки здійснюють вищі та державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій [22].

Тематичні перевірки такі, як поточні, але охоплюють значно більше фінансово-економічних питань з окремих сторін діяльності суб'єктів господарювання.

Якщо в процесі поточної перевірки використовують в основному методи фактичного контролю, то при тематичних — нормативну і договірну інформацію, дані обліку.

Результати тематичної перевірки, одержані на підставі документального і фактичного контролю, оформлюються довідками, а при виявленні зловживань складається акт. За результатами тематичної перевірки робляться висновки про фінансовий стан підконтрольного об'єкта і розробляються пропозиції, які розглядаються і затверджуються до виконання керівником органу, від імені якого проводилась тематична перевірка щодо поліпшення ситуації. Виконання пропозицій систематично перевіряється.

Камеральні перевірки — форма фінансового контролю, яку застосовують в органах виконавчої влади при одержанні й перевірці показників звітності. Наприклад, перевірка додаткових декларацій у податкових інспекціях.

Лічильна перевірка звітності — це форма фінансового контролю, яка є сукупністю спеціальних прийомів контролю достовірності фінансової звітності та здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків (доходів). Достовірність звітних даних підлягає перевірці статистичними і банківськими органами, працівниками облікового, фінансового і контрольно-ревізійного апарату органів вищого рівня під час приймання звітності, ревізії, тематичних перевірок і аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства. При цьому важливо перевірити достовірність вихідної облікової інформації виробничих одиниць та інших низових підрозділів, на підставі якої потім формуються зведені звітні показники по об'єднанню в цілому. Лічильна перевірка включає елементи як технічної (формальної) перевірки, так і контролю по суті. Вона проходить три етапи контролю: перевірку погодженості показників різних форм звітності; зіставлення окремих звітних показників із запи-

сами в реєстрах бухгалтерського обліку; перевірку обґрунтованості облікових записів за даними первинних документів. Така послідовність робить лічильні перевірки ефективним засобом контролю всього обліку на підприємстві, зміцнює звітну дисципліну та усуває недоліки у бухгалтерському обліку.

Фінансова експертиза — це форма фінансового контролю, яка передбачає дослідження й оцінювання законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансово-економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків і пропозиції для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Службове розслідування — це форма фінансового контролю за дотриманням працівниками підприємств та організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини. Воно проводиться спеціальною комісією за наказом керівника підприємства в разі виявлення крадіжок, недостач, втрат.

Слідство — це форма фінансового контролю, яка проводиться судово-слідчими правоохоронними органами та є процесуальними діями, під час яких визначається провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних із присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями. Результати слідства оформлюються протоколами і постановами.

Обстеження — ознайомлення із фінансовим станом підконтрольного об'єкта на місці з метою виявлення позитивних і негативних сторін фінансово-господарської діяльності підприємства. Результати обстеження оформлюють доповідними записками, довідками, висновками, пропозиціями.

Аудит — це форма фінансового контролю, що є незалежною експертизою стану публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою підтвердження достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

1.5. Основи правового регулювання фінансового контролю

Правове регулювання вносить порядок у контрольні відносини, визначає поведінку контролюючих органів, межі їх повноважень. Визначаючи завдання та обсяги і зміст дій, що виникають при проведенні контролю, нормативно-правові акти окреслюють права та обов'язки всіх учасників контролю як контролерів, так і тих, кого вони контролюють.

За допомогою правового регулювання вирішуються такі *завдання*:

- затвердження системи органів державного контролю, їх завдань і повноважень;
- раціональний розподіл функції контролю між органами і посадовими особами, що забезпечує різнобічну перевірку діяльності на основі єдиних принципів;
- встановлення стабільного порядку проведення контролю, що забезпечує його об'єктивність, достовірність, організованість, узгодженість дій, ефективність;

- створення системи організаційно-правових гарантій правильного і своєчасного здійснення контролю, виконання приписів контролюючих органів, дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

Правове регулювання контролю не повинно бути ані занадто широким, ані занадто вузьким. На практику впливає як нестача правових норм, так і їх надлишок. Обмежене правове регулювання породжує нечіткість завдань, прав, обов'язків, а також відповідальності учасників контролю, в той час як надмірне — ускладнює вивчення і застосування юридичних норм, обмежує активність контролерів. Саме з цих позицій необхідно здійснювати аналіз правової бази фінансового контролю в Україні: оцінювати, чи достатньо врегульовані контрольні відносини та наскільки детально регулюється організація і проведення контролю, а також, які аспекти контролюючої роботи потребують поліпшення правового забезпечення і наскільки недосконалий взагалі весь механізм правового регулювання контролю.

Під **механізмом правового** регулювання контролю необхідно розуміти сукупність юридичних засобів, за допомогою яких забезпечується правовий вплив на контрольні відносини.

При *створенні механізму правового регулювання* необхідно враховувати, що поза контролем залишається велика кількість управлінських дій і операцій, оскільки в державі не може безмежно збільшуватись кількість контрольних органів і витрати на них. Тому з метою формування оптимально доцільної кількості контрольних органів та ефективного їх фінансування необхідно виокремити і за допомогою правових норм чітко визначити та закріпити основні аспекти та завдання, які мають вирішальне значення для діяльності контролюючих органів. Разом з тим, контроль не може бути занадто зарегульований, що заважає розвитку методи здійснення фінансового контролю.

В законодавстві повинні бути закріплені принципи контролю, система контролюючих органів, їх завдання, коло підконтрольних об'єктів, права і обов'язки суб'єктів контролю і тих, кого контролюють, основні методи контролю, його організація, терміни проведення найбільш важливих перевірок, організаційна структура і порядок фінансування контролюючих органів.

Державне регулювання у сфері фінансового контролю здійснюється з метою

- забезпечення дотримання законодавства у сфері фінансового контролю;
- забезпечення ефективності роботи суб'єктів фінансового контролю, усунення паралелізму і дублювання в діяльності шляхом розмежування їх функцій;
- налагодження координації діяльності суб'єктів фінансового контролю (між собою, з державними органами та органами місцевого самоврядування);
- запровадження єдиних норм і стандартів фінансового контролю.

Державне регулювання у сфері фінансового контролю забезпечується шляхом нагляду та аналізу діяльності суб'єктів фінансового контролю з боку органів законодавчої і виконавчої влади та прийняття відповідних рішень з питань фінансового контролю в межах повноважень органів, що проводили такий аналіз.

Правове регулювання фінансового контролю здійснюється на основі законодавчої та нормативної бази (рис. 1.3).

Законодавча база фінансового контролю закладена на рівні Конституції України та законів, що регулюють основні засадні економічні відносини (Закони “Про власність”, “Про підприємства”). Ці документи опосередковано регулюють контрольні відносини, вони містять тільки визначальні положення, які конкретизуються в Законах, що регулюють діяльність контролюючих органів, їх завдання, функції, структуру, повноваження, права, обов’язки, відповідальність. До таких законів належать Закони України “Про контрольно-ревізійну службу”, “Про державну податкову службу”, “Про Рахункову палату”, “Про аудиторську діяльність” та інші. Вони конкретизуються у постановах і положеннях Кабінету Міністрів про діяльність контролюючих органів та здійснення фінансового контролю.

Конституція України закладає фундаментальні засади формування конкретних правових норм, що визначають сферу, обсяги, межі державного фінансового контролю, організаційну структуру, повноваження, обов’язки контролюючих органів, форми і методи проведення фінансового контролю.

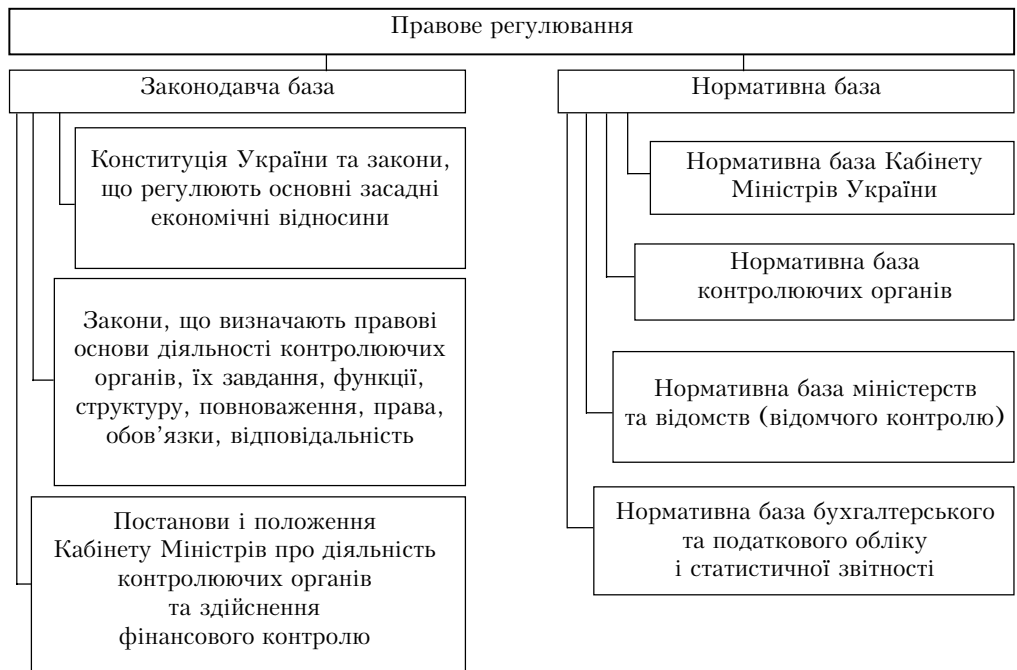


Рис. 1.3. Загальна структура правового регулювання фінансового контролю

До цих фундаментальних засад слід віднести наступні конституційні норми:

- 1) принципів положення, які стосуються відносин власності в нашій країні, що викладені в ст. 13, 41, 116 Конституції України, а саме, що від імені українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування, що власність не повинна використовуватись на шкоду людині і суспільству, що держава забезпечує захист прав

усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки, що усі суб'єкти права власності рівні перед законом, ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності, право приватної власності є непорушним законом; що Кабінет Міністрів України забезпечує рівні умови розвитку всіх форм власності, здійснює управління об'єктами державної власності;

- 2) кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67);
- 3) контроль за виконанням Державного бюджету України і здійснення контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України (ст. 85), а також контроль за використанням коштів Державного бюджету України (від імені Верховної Ради України це здійснює Рахункова палата (ст. 98), а Кабінет Міністрів України забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України (ст. 116));
- 4) територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, яке є в комунальній власності, затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання, здійснюють контроль за їх діяльністю (ст. 143).

Правові відносини в процесі контрольних процедур впливають із визначення власником своїх прав, закріплених в таких законах України, як Закон "Про власність" і Закон "Про підприємство".

Законом України "Про власність" від 07.02.91 № 697-ХІІ-ВВР визначено, що **суб'єктами права власності** є народ України, громадяни, юридичні особи і держава, що держава безпосередньо не втручається в господарську діяльність суб'єктів права власності. Цим Законом також встановлено:

- перелік форм власності (індивідуальна, колективна, державна, змішана), а також їх рівноправність;
- визначені об'єкти права державної та інших видів власності; встановлено, що контроль за ефективністю використання і збереженням державного майна здійснюють державні органи, які уповноважені керувати цим майном.

У Законі України "Про підприємство" від 07.02.91 № 698-ХІІ-ВВР визначено, що **майно** є державною власністю і закріплене за державним підприємством, належить йому за правом повного господарського ведення; порядок використання прибутку визначає власник підприємства або уповноважений ним орган згідно з статутом підприємства. Крім того, в Законі визначається поняття комерційна таємниця підприємства (ст. 31), а також окрема стаття присвячена контролю за діяльністю підприємства, відповідно до неї контроль за окремими сторонами діяльності підприємства здійснює державна податкова адміністрація, державні органи, що здійснюють нагляд за безпекою виробництва і праці, протипожежною і екологічною безпекою, інші органи згідно із законодавством України.

Важливими для правового регулювання фінансового контролю є законодавчі акти, які визначають поняття корупції та бюджетного правопорушення.

Відповідно до **Закону України "Про боротьбу з корупцією"** від 05.10.95 № 356 станом на 11.07.02.

Під **корупцією** визначається діяльність осіб, уповноважених на виконання функцій держави, спрямована на протиправне використання наданих їм повноважень для одержання матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг.

Корупційними діями є:

- незаконне одержання особою, уповноваженою на виконання функцій держави, у зв'язку з виконанням таких функцій матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг, у тому числі прийняття чи одержання предметів (послуг) шляхом їх придбання за ціною (тарифом), яка є істотно нижчою від їх фактичної (дійсної) вартості;
- одержання особою, уповноваженою на виконання функцій держави, кредитів або позичок, придбання цінних паперів, нерухомості або іншого майна з використанням при цьому пільг чи переваг, не передбачених чинним законодавством.

Подарунок (винагорода), отриманий зазначеними особами за обставини, передбачених пунктом "а" частини другої цієї статті, у тому числі такий, що надійшов без їх відома, а також вартість незаконно одержаних послуг підлягають стягненню (відшкодуванню) в дохід держави.

За корупційні дії та інші правопорушення, пов'язані з корупцією несуть відповідальність такі особи, уповноважені на виконання функцій держави:

- державні службовці;
- народні депутати України, депутати Верховної Ради Автономної Республіки Крим, депутати сільських, селищних, міських, районних, обласних рад;
- посадові особи місцевого самоврядування.

Державний службовець або інша особа, уповноважена на виконання функцій держави, не має права:

- сприяти, використовуючи своє службове становище, фізичним і юридичним особам у здійсненні ними підприємницької діяльності, а так само в отриманні субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг з метою незаконного одержання за це матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг;
- займатися підприємницькою діяльністю безпосередньо чи через посередників або підставних осіб, бути повіреним третіх осіб у справах державного органу, в якому вона працює, а також виконувати роботу на умовах сумісництва (крім наукової, викладацької, творчої діяльності, а також медичної практики);
- входити самостійно (крім випадків, коли державний службовець здійснює функції з управління акціями (частками, паями), що належать державі та представляє інтереси держави в раді товариства (спостережній раді) або ревізійній комісії господарського товариства), через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, кредитно-фінансових установ, господарських товариств тощо, організацій, спілок, об'єднань, кооперативів, що здійснює підприємницьку діяльність;
- відмовляти фізичним та юридичним особам в інформації, надання якої передбачено правовими актами, умисно затримувати її, надавати недостовірну чи неповну інформацію.

Державний службовець, який є посадовою особою, не має також права:

- сприяти, використовуючи своє посадове становище, фізичним та юридичним особам у здійсненні ними зовнішньоекономічної, кредитно-банківської

та іншої діяльності з метою незаконного одержання за це матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг;

- неправомірно втручатися, використовуючи своє посадове становище, у діяльність інших державних органів чи посадових осіб з метою перешкодити виконанню ними своїх повноважень;
- бути повіреним третіх осіб у справах державного органу, діяльність якого він контролює;
- надавати незаконні переваги фізичним або юридичним особам під час підготовки і прийняття нормативно-правових актів чи рішень.

З метою економії коштів державного і місцевих бюджетів, максимального скорочення бюджетних витрат на будівництво та утримання не запланованих в установленому порядку об'єктів, надання невикористаних пільг і переваг, посилення боротьби із корупцією, надмірностями в користуванні державним майном, створення на цій основі додаткових джерел підвищення рівня життя найбільш вразливих верств населення прийнято **Указ Президента України “Про додаткові заходи щодо поліпшення боротьби з корупцією, іншими протиправними діями в соціально-економічній сфері та забезпечення економічного витрачання коштів”** від 16 листопада 2000 р. № 1242/2000.

Бюджетне правопорушення — це недотримання учасником бюджетного процесу встановленого **Бюджетним кодексом України (2542-14)** та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету (Пункт 1.5 доповнено підпунктом 1.5. 12 згідно з наказом ГоловКРУ № 172 (г 0739-02) від 23.08.02) (Розділ 1 доповнено пунктом 1.5 згідно з наказом ГоловКРУ № 88 (г 0762-99) від 04.10.99).

Законодавство забезпечує доступ до переважної більшості документів, які необхідні для здійснення фінансового контролю, але разом з тим захищає підприємства від шкоди, яка може бути завдана розголошенням комерційної таємниці і конфіденційної інформації.

Важливим і складним питанням є правове врегулювання і практичне застосування правових норм захисту комерційної таємниці підприємств у процесі здійснення фінансового контролю. **Комерційна таємниця** — склад і обсяг відомостей, що визначені керівником підприємства відповідно до ч. 1 ст. 30 **Закону України “Про підприємства в Україні”** від 27.03.94 № 887-ХІІ-ВВР. Комерційна таємниця — це відомості, що пов'язані з виробництвом, технологічною інформацією, управлінням, фінансами та іншою діяльністю підприємства, що не є державною таємницею, розголошення (передача, розповсюдження) яких може нанести збиток інтересам підприємства. Основним документом, що визначає порядок і умови організації охорони комерційної таємниці на підприємстві, є наказ керівника. Підставою для видання такого наказу є частина 2 ст. 30 вищезгаданого Закону про те, що склад і обсяг відомостей, які складають комерційну таємницю, порядок їх захисту визначаються керівником підприємства.

Відомості, які не можуть бути комерційною таємницею, визначаються Кабінетом Міністрів України в Постанові **“Про перелік відомостей, що не складають комерційну таємницю”** від 09.08.93 № 611 (611-93-п). Відповідно, комерційну таємницю не становлять:

- засновницькі документи, документи, що дозволяють займатись підприємницькою або господарською діяльністю;
- інформація за всіма встановленими формами державної звітності;
- дані, що необхідні для перевірки нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- відомості про чисельність і склад працюючих, їх заробітну плату в цілому і за професіями і посадами, а також про наявність вільних робочих місць;
- документи про сплату податків і обов'язкових платежів;
- інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізації продукції, що наносить шкоду здоров'ю, а також про інші порушення законодавства України і розміри збитків при цьому;
- документи про платоспроможність; відомості про участь посадових осіб підприємства в інших організаціях, що займаються підприємницькою діяльністю; відомості, які підлягають оголошенню згідно з чинним законодавством.

Підприємства зобов'язані надавати ці відомості органам державної виконавчої влади, контролюючим і правоохоронним органам. Згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" відкриття бухгалтерської звітності, що складає комерційну діяльність, для проведення аудиту і надання інших аудиторських послуг здійснюється користувачами бухгалтерської звітності.

Працівник, що проводить ревізію (перевірку), має право запросити в керівника об'єкта контролю перелік і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, та порядок їх захисту і зобов'язаний дотримуватися його. Зокрема — не запрошувати в посадових осіб документи з відомостями, що містять комерційну таємницю, якщо цього не вимагає перелік питань програми ревізії (перевірки).

Службова таємниця — склад і обсяг відомостей, що є в розпорядженні конкретного органу державної контрольно-ревізійної служби або її посадової особи стосовно об'єктів контролю, контрольних, правоохоронних та інших державних органів, їх працівників, способів досягнення визначених законодавством завдань, що необхідні для якісного проведення контрольно-ревізійних дій, забезпечення відповідної їх раптовості та ефективності і які з цієї причини на певний період не підлягають зовнішньому чи внутрішньому розголошенню.

Службовими таємницями, зокрема, є:

- план контрольно-ревізійної роботи до часу повідомлення об'єкта контролю про початок проведення ревізії (перевірки);
- факти виявлених під час проведення ревізії і перевірок порушень, зловживань до їх повного документального підтвердження й закріплення в актах, а також заплановані з цією метою зустрічні перевірки, раптові інвентаризації готівки й майна, контрольні обміри та інші ревізійні дії;
- надані правоохоронними органами оперативні та інші відомості щодо діяльності підприємств, установ і організацій (вчинених порушень, зловживань посадових осіб, дані посадовими особами письмові пояснення, протоколи допиту з конкретних питань тощо);
- інформація про оперативну й слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, їхніх органів дізнання в тих випадках, коли розголошення може за-

шкодити слідству, порушити право людини на справедливий та об'єктивний розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи;

- конкретні пояснення посадових осіб щодо виявлених фактів зловживань, крадіжок тощо;
- відомості, які містяться у зверненнях громадян щодо їхнього (чи інших громадян) особистого життя, та інша інформація, що зачіпає (порушує) їхні права та законні інтереси;
- документи, що становлять внутрівідомчу службову кореспонденцію (доповідні записки, переписка між підрозділами, матеріали колегій тощо), якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності ДКРС, процесом прийняття рішень і передують їх прийняттю;
- інформація банківських і фінансових установ, підготовлена на запити органів державної контрольно-ревізійної служби; чернетки матеріалів ревізій і перевірок.

Контроль за використанням коштів Державного бюджету України здійснює Міністерство фінансів України, Головні фінансові управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, фінансові управління районних державних адміністрацій, районні у м. Києві та фінансовий відділ державної адміністрації у м. Севастополі.

Функції Міністерства фінансів визначаються **“Положенням про Міністерство фінансів України”**, затвердженим Указом Президента України від 26.08.99 № 1081.

Завдання, функції та права Головного фінансового управління обласної, Київської міської та фінансового управління Севастопольської міської державної адміністрації визначає **“Типове положення про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації”**, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 19.08.02 № 1204.

“Типове положення про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ у м. Севастополі державної адміністрації”, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 19.08.02 № 1204, визначає завдання, функції та права фінансового управління районної, районної у м. Києві та фінансового відділу у м. Севастополі державної адміністрації.

Законом України “Про державну податкову службу в Україні” від 13.07.2000 № 886 визначаються правові основи діяльності державних органів, які повинні здійснювати контроль за дотриманням податкового законодавства, достовірністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також внесків до державних цільових фондів, встановлених законодавством України. В цьому Законі зазначена організаційна структура державної податкової служби, функції державних податкових інспекцій, їхні права, обов'язки і відповідальність, а також норми, що забезпечують правовий і соціальний захист службових осіб державних податкових інспекцій. Крім цього Закону прийнято декілька постанов Кабінету Міністрів України, що врегульовують окремі питання діяльності державної податкової служби (вдосконалення матеріально-технічної бази, умов оплати праці, виплата винагороди за вислугу років, персональні звання, формений одяг та інші).

У 1996 році Президентом України був виданий Указ **“Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій”** № 780/96, згідно з яким на базі Головної податкової інспекції було утворено Державна податкова адміністрація України (ДПА України). ДПА були підпорядковані підрозділи МВС України по боротьбі з приховуванням прибутків від оподаткування, які були названі “Податковою поліцією”. Внаслідок цієї реорганізації в ДПА були поєднані контрольньо-ревізійні та оперативні органи з метою посилення ролі податкової служби у формуванні доходів держави.

Ця реорганізація була згодом закріплена в Законі України **«“Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні”»** від 05.02.98 із заміною назви підрозділу по боротьбі з податковими правопорушеннями на назву “Податкова міліція”. Суттєве доповнення було внесено в цьому Законі до статті 11 “Про права органів державної податкової служби”. ДПА України отримала право встановлювати періодичність перевірок усіх документів, що пов’язані з обчисленням і сплатою податків і проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень. Таке доповнення є досить загрозливим для підприємницької діяльності, тому що створює передумови необґрунтованого збільшення кількості перевірок і порушень нормального ходу виробничо-господарської діяльності підприємств та не сприяє дерегуляції підприємницької діяльності (відповідно до Указу Президента **“Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”** від 23.07.98 №817), заходи щодо якої здійснює уряд з метою прискорення розвитку вітчизняного виробництва.

У Законі України **“Про державну контрольньо-ревізійну службу”** від 26.01.93 №2939 визначено, що основною метою цієї служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, що отримують кошти із бюджетів усіх рівнів і державних валютних фондів, розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, а також попередження їх в подальшому.

Законом визначені структура, статус, функції, права, обов’язки, відповідальність державної контрольньо-ревізійної служби, правовий захист її посадових осіб, а також форми державного контролю (ревізія та перевірка), їх зміст та умови проведення. Цей Закон передбачив підвищення статусу державної контрольньо-ревізійної служби, надав права юридичної особи Головному контрольньо-ревізійному управлінню України (ГоловКРУ України), контрольньо-ревізійним управлінням (КРУ) Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, визначив, що держава гарантує захист життя, здоров’я, честі, гідності і майна посадових осіб державної контрольньо-ревізійної служби і членів їх сімей від злочинних посягань та інших протиправних дій, передбачив державне обов’язкове страхування за рахунок коштів державного бюджету посадових осіб на випадок загибелі або смерті, поранення, захворювання, інвалідності, що сталися в зв’язку з виконанням їх службових обов’язків. Правові основи діяльності державної контрольньо-ревізійної служби пов’язані з її завданнями і функціями.

Можливості виконання контрольних дій в сфері недержавних форм власності обмежуються законом. Органи державної контрольньо-ревізійної служби викону-

ють ревізії і перевірки суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності за постановою прокурора або слідчого, що виноситься в ході розслідування кримінальної справи.

В Законі України “Про державну контрольно-ревізійну службу” (ст. 11) зазначено, що ревізія або перевірка підприємства, установи, організації може проводитись за ініціативою контрольно-ревізійної служби не частіше одного разу на рік, а ревізія або перевірка за дорученням правоохоронних органів може бути проведена в будь-який час. Ця норма Закону чітко визначає кількість перевірок, і такий же підхід повинен застосовуватись у діяльності всіх контролюючих органів. Про це йде мова і в Указі Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”.

Загалом Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу” за своєю структурою і змістом подібний до Закону “Про державну податкову службу в Україні”.

Положення “Про Головне контрольно-ревізійне управління України”, затверджене Указом Президента України від 28.11.2000 № 1265, конкретизує визначені законодавчі норми. В ньому визначено основні завдання, обов'язки, права, керівництво ГоловКРУ України.

Відповідно до даного Положення ГоловКРУ України здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонні контрольно-ревізійні відділи. На виконання цього положення наказом ГоловКРУ України від 7.02.01 № 11 “Про затвердження типових положень про контрольно-ревізійні підрозділи” затверджено Типове положення про Контрольно-ревізійний відділ у районі, місті, районі в місті та міжрайонний контрольно-ревізійний відділ зі статусом юридичної особи і Типове положення про Контрольно-ревізійний відділ у районі, місті, районі в місті та міжрайонний контрольно-ревізійний відділ без статусу юридичної особи.

У **“Типовому положенні про Контрольно-ревізійний відділ у районі, місті, районі в місті та міжрайонний контрольно-ревізійний відділ зі статусом юридичної особи”**, затвердженому наказом ГоловКРУ України від 07.02.01 № 11, визначено основні завдання, функції, права, керівництво, правовий захист посадових осіб, фінансування та матеріально-технічне забезпечення контрольно-ревізійного відділу у районі, місті, району в місті та міжрайонного контрольно-ревізійного відділу зі статусом юридичної особи.

Обидва вищезазначені положення “Про Головне контрольно-ревізійне управління України” та “Про Контрольно-ревізійний відділ у районі, місті, районі в місті та міжрайонний контрольно-ревізійний відділ зі статусом юридичної особи” мають схожі розділи і статті і визначають конкретні організаційні питання побудови відповідних державних служб, оскільки вони є складовою правової бази здійснення державного фінансового контролю в Україні як злагодженої системи і стосуються окремих його ланок — контролю за надходженням коштів до державних фінансів і контролю за витрачанням цих коштів.

Крім цих нормативних документів прийнято ще кілька важливих актів і наказів Міністерства фінансів, якими керується державна контрольно-ревізійна служба в своїй діяльності.

Особливе місце в правовому регулюванні відносин щодо державного фінансового контролю посідає **Закон України “Про Рахункову палату”** від 14.12.98 № 18119-ВР. Він регламентує правові основи діяльності Рахункової палати — самостійного контрольного органу, який діє незалежно від будь-яких інших органів держави, утвореного, підпорядкованого і підзвітного Верховній Раді України. Закон визначає статус, завдання, принципи, функції, повноваження, склад та структуру, порядок діяльності (планування роботи; сфера застосування повноважень Рахункової палати; регламент Рахункової палати; забезпечення Рахункової палати інформаційними матеріалами; обов’язковість дотримання професійної таємниці; професійна таємниця; взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами; проведення контролю за виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм та використанням кредитних ресурсів; здійснення контролю за діяльністю установ банківської системи, перевірки та ревізії; експертиза та висновки Рахункової палати; засідання Колегії Рахункової палати; постанови та висновки Колегії; узагальнення та пропозиції Рахункової палати), контроль Верховної Ради за діяльністю Рахункової палати, забезпечення діяльності Рахункової палати, гарантії правового статусу посадових осіб Рахункової палати.

У Законі викладені завдання, функції та повноваження Рахункової палати, які стосуються всіх питань використання державних коштів, від виконання Законів Верховної Ради про державний бюджет органами виконавчої влади, перевірки ефективності управління коштами державного бюджету Державним казначейством України до проведення фінансових перевірок і ревізій в усіх установах, організаціях і підприємствах незалежно від форм власності в тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. Рахункова палата має спільні об’єкти контролю з Державною контрольно-ревізійною службою, але сфера застосування її повноважень значно більша і поширюється на Верховну Раду, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, органи виконавчої влади, всі державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

Правові засади незалежного фінансового контролю в Україні визначає **Закон України “Про аудиторську діяльність”** від 22.04.93 № 3125-ХІІ, який регулює порядок здійснення аудиторської діяльності, визначає права, обов’язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, а також господарюючих суб’єктів при проведенні аудиту, повноваження аудиторської палати України і професійної громадської організації аудиторів — Спілки аудиторів України, встановлює випадки, коли проведення аудиту є обов’язковим.

Метою аудиту є узагальнення інформації про реальний фінансовий стан суб’єкта господарювання. Користувачами цієї інформації можуть бути власники суб’єкта господарювання або керівництво його управлінського апарату, також інші юридичні та фізичні особи, матеріально зацікавлені у результатах господарсько-фінансової діяльності цього суб’єкта. Аудит базується на таких принципах, як неза-

лежність, об'єктивність, компетентність, конфіденційність. Підставою для проведення аудиту є договір між аудитором (аудиторською фірмою) і клієнтом.

Закон України “Про аудиторську діяльність” із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 14.03.95 № 81/95-ВР, від 20.02.96 № 54/96-ВР, визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Закон розкриває сутність аудиторської діяльності і аудиту, визначає, хто може бути аудитором та яка фірма є аудиторською, розкриває зміст аудиторського висновку та інших офіційних документів, публічної бухгалтерської звітності, визначає користувачів бухгалтерської звітності, відповідальність за дотриманням порядку ведення бухгалтерського обліку, сертифікацію аудиторської діяльності, повноваження Аудиторської палати України та професійної громадської організації аудиторів України, порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг (загальні умови та підстави проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг, звіт про наслідки аудиту), права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм та спеціальні вимоги до них, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.

Нормативна база контролюючих органів включає порядок, рекомендації, стандарти та методики здійснення фінансового контролю.

“Порядок взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи”, затверджений наказом Головки КРУ та ДПА України від 22.12.01 № 143/514, спрямований на координацію діяльності органів державної контрольно-ревізійної та податкової служб з метою зміцнення фінансової дисципліни суб'єктів господарювання. В ньому визначено порядок взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень і вжиті заходи.

Метою Порядку є встановлення механізму надання органами державної контрольно-ревізійної служби інформації про факти виявлених за результатами ревізій (перевірок) порушень фінансової дисципліни, що стосуються порушень норм з регулювання обігу готівки; порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта або/та бази оподаткування, та зворотного інформування органами державної податкової служби щодо вжитих за цими фактами заходів.

Нині в Україні напрацьована певна законодавчо-нормативна база, яка забезпечує організаційно-функціональні потреби контролюючих органів.

Для прийняття рішень щодо порядку і послідовності дій для зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ та організацій за рахунками в банках за поданням органів державної контрольно-ревізійної служби визначено **“Порядок зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках за поданням органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затверджений наказом Головки КРУ України від 11.05.02 № 117. Порядок поширюється на видаткові операції підприємств, установ і організацій, крім операцій з бюджетними коштами, ме-

ханізм зупинення яких здійснюється в порядку, визначеному ст. 120 Бюджетного кодексу України.

Правове регулювання дій органів контрольно-ревізійної служби щодо адміністративних правопорушень здійснюється відповідно до “Порядку застосування статті 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”, затвердженого наказом ГоловкиРУ України від 20.02.02 № 54, визначено “Рекомендаціями щодо складання протоколів про адміністративні правопорушення та застосування адміністративних стягнень органами державної контрольно-ревізійної служби”, затвердженими наказом Голови ГоловкиРУ України від 30.07.02 № 160; “Порядком подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції”.

“Порядок застосування статті 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”, затверджений наказом ГоловкиРУ України від 20.02.02 № 54 відповідно до Законів України “Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо встановлення відповідальності за порушення законодавства про бюджетну систему України”, “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП), визначає загальний порядок дій посадових осіб органів державної контрольно-ревізійної служби щодо виявлених правопорушень (оформлення акта ревізії (перевірки), протоколу про адміністративне правопорушення, справи про адміністративне правопорушення для передачі в суд та порядок передачі справи про адміністративне правопорушення до суду).

Закон України про “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” уповноважує Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах і районах у містах складати протоколи про адміністративні правопорушення та у випадках, передбачених законодавчими актами, накладати на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організації адміністративні стягнення. Це регламентується **“Рекомендаціями щодо складання протоколів про адміністративні правопорушення та застосування адміністративних стягнень органами державної контрольно-ревізійної служби”**, затвердженими наказом голови ГоловкиРУ України від 30.07.02 № 160. У Рекомендаціях визначаються види, суть та суб’єкти адміністративних правопорушень, відповідальність за порушення законодавства, форма і зміст протоколу про адміністративне правопорушення та порядок його подання до відповідного органу (органи визначаються відповідно до видів адміністративних правопорушень), порядок розгляду справи про адміністративні правопорушення, порядок винесення, оскарження та виконання постанови про накладення адміністративного стягнення, діловодство у справах про адміністративні правопорушення та інше.

Відповідно до Законів України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, “Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального

кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства” на підрозділи державної контрольно-ревізійної служби покладено обов’язки щодо здійснення державного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, а у випадках встановлення порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, направляти до правоохоронних органів матеріали ревізій (перевірок). Це регламентується **“Порядком подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції”**, розробленим та затвердженим МВС України, СБУ України, ГКРУ України, ДПА України та Рахунковою палатою України. Порядок встановлює механізм передачі до правоохоронних органів матеріалів перевірок і ревізій, проведених підрозділами Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної податкової адміністрації України та Рахунковою палатою, про виявлені ними факти ухилення суб’єктів підприємництва від оподаткування, недостач, марнотратства та нецільового використання державних коштів і майна, інші правопорушення щодо державних матеріальних цінностей, а також порядок розгляду цих матеріалів в органах прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції.

Закони, які безпосередньо регулюють діяльність контролюючих органів — Рахункової палати, державної податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, державного казначейства, не повною мірою вирішують питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами. В правовому полі також не знайшли відображення методологічні аспекти (крім принципів здійснення контролю, які є в Законах України “Про Рахункову палату” і “Про аудиторську діяльність”), узагальнюючі поняття, основні терміни, форми, методи контрольної діяльності. З цією метою розроблені і затверджені наказом Головки КРУ України **“Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна”** від 09.08.02 № 168:

- *Стандарт державного фінансового контролю* — 1 визначає терміни, які вживаються в Стандартах державного фінансового контролю, з метою однакового розуміння та застосування Стандартів державного фінансового контролю, — суб’єкти державного фінансового контролю; суб’єкт господарювання; контрольний захід; ініціатор контрольного заходу; тема контрольного заходу; спільні контрольні заходи;
- *Стандарт державного фінансового контролю* — 2 визначає мету та основні вимоги до планування суб’єктами державного фінансового контролю заходів з контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна;
- *Стандарт державного фінансового контролю* — 3 визначає сутність планових та позапланових контрольних заходів та основні засади організації і виконання суб’єктами державного фінансового контролю контрольних заходів відповідно до повноважень, встановлених законодавством;
- *Стандарт державного фінансового контролю* — 4 визначає зміст термінів документування результатів контрольного заходу та матеріали контрольно-

го заходу, загальні обов'язкові норми документування суб'єктами державного фінансового контролю результатів контрольних заходів, формування матеріалів контрольних заходів, їх опрацювання та використання;

- *Стандарт державного фінансового контролю* — 5 визначає загальні засади здійснення контрольних заходів щодо суб'єктів господарювання, які застосовують засоби електронного зберігання і обробки інформації у фінансово-господарській діяльності, у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності: основні засади доступу і користування засобами електронного зберігання і обробки інформації суб'єкта господарювання, на якому проводиться контрольний захід; основні засади використання інформації, що міститься в засобах електронного зберігання і обробки інформації суб'єкта господарювання в процесі документування результатів контрольних заходів; оформлення службовими особами суб'єктів державного фінансового контролю офіційної та додаткової документації за результатами контрольних заходів, проведених в умовах застосування суб'єктом господарювання засобів електронного зберігання і обробки інформації;
- *Стандарт державного фінансового контролю* — 6 визначає сутність внутрішнього фінансового контролю, основні критерії оцінки стану внутрішнього фінансового контролю;
- *Стандарт державного фінансового контролю* — 8 визначає сутність поняття результати державного фінансового контролю, порядок, загальні форми та обмеження щодо оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю.

Правове регулювання, здійснення окремих аспектів фінансового контролю детально розглядається у відповідних підрозділах підручника.

1.6. Історія фінансового контролю [21]

З 1866 р. при Міністерстві фінансів Росії існувало Управління державного контролю, а в губерніях (областях), повітах і волостях (районах) — відповідні контрольні палати. Вказана структура контрольних органів проіснувала в Україні до встановлення радянської влади. У березні 1917 р. в Україні був створений Тимчасовий уряд, який в основному зберіг управлінський апарат царської Росії. Згідно з “Положенням про місцеві контрольні установи в імперії”.

Тимчасовий уряд (березень—грудень 1917 р.), українська Центральна Рада (березень 1917 р. — квітень 1918 р.), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень — листопад 1918 р.) і Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 р. — лютий 1919 р.) основне завдання контрольних органів при Міністерстві фінансів вбачали у забезпеченні цільового витрачання фінансових ресурсів та одержаних від іноземних держав кредитів на потреби війська, утримання органів влади, установ соціальної сфери.

Здійснення контрольних функцій мало на меті, насамперед, охорону існуючого на той час режиму в центрі і на місцях, придушення революційних виступів населення і проведення боротьби проти влади більшовиків, забезпечення обліку реквізованих у населення хліба, фуражу і майна для потреб армії та державних органів.

Керівні органи Української держави усвідомлювали важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів. Державної Скарбниці і банків. За часів Директорії був створений спеціальний апарат Державного контролера, який мав надзвичайні права і повноваження.

Так, у листі (від 13 грудня 1920 р.) Державного контролера УНР (Української Народної Республіки) Кабачкова І. М. до міністра фінансів Барановського Х. А.: “Дійшло до відома Державного контролю, що були випадки видавання грошей із Державної Скарбниці без грифа Державного контролю. З огляду на те Державний контроль прохає Вас, пане Міністре, дати розпорядження підлеглому Вам відомству, щоб в ніякому разі без грифа Державного контролю із Державної Скарбниці гроші не видавались”.

Резолюція міністра: “Загальному Департаменту. Зробити таке розпорядження, а потім підтримати” (Центральний державний архів вищих органів влади України (ЦДАВОВУ), фонд 1509, опис 5, справа 39).

Представники Державного контролю постійно брали участь у засіданнях урядової фінансової комісії, міністри фінансів погоджували з Державним контролером персональні склади ревізійних бригад для перевірки банків. Працівники служби Державного контролю контролювали ощадливе витрачання готівки, відслідковували цільове використання кредитних ресурсів.

Так, у листі Державного контролера від 18 березня 1921 року до керуючого Міністерством фінансів зазначено: “Маю честь довести до Вашого відома, що мною, на підставі Закону від 9 квітня 1919 року, встановлюється попередній контроль випуску як з Державного банку, так і із Головної Скарбниці закордонної валюти і гривень німецького друку, себто: сі гроші не можуть бути випущені з каси без дозволу Державного контролю, про що одночасно сповіщаються зазначені вище установи. Здійснення цього контролю доручається IV Контрольному Департаменту Державного контролю” (ЦДАВОВУ, фонд 1509, опис 5, справа 113).

Стосовно кредитних ресурсів у листі Державного контролера до Міністра фінансів від 11.12.20 № 281 вказано: “Користування авансами, в силу необхідності, придбало зараз широке розповсюдження. У багатьох осіб маються аванси.., хоча потреба в користуванні цих авансів вже минула.

Враховуючи сучасне фінансове становище УНР, Державний контроль прохає Вас, пане Міністре, зробити розпорядження про негайне надіслання звітності по авансах і про здачу до Скарбниці залишків від авансів, які залишилися у осіб.

Внесення авансових залишків до Скарбниці мусить скінчитись протягом п’яти днів з моменту одержання цього відношення, у випадку нездачі залишків авансів в зазначений термін відповідальні особи будуть притягнені до штрафу, згідно існуючих законів.

Квитанції про внесення грошей до Скарбниці належить надіслати IV Департаменту Державного контролю, одночасно з представленням звітності” (ЦДАВОВУ, фонд 1509, опис 5, справа 113).

Контрольна служба УНР дбала про економію. Так, у листі Державного контролера до Міністерства фінансів Української Народної Республіки від 28 грудня 1918 р. № 3153 сказано: “Маючи на увазі вжити заходів, щоб трата коштів на канцелярське приладдя відповідала дійсним потребам і щоб норма трат його була більша менш одноманітна по окремих інструкціях, прохання якомога негайно надіслати такі відомості:

1. Яка кількість урядовців числилася на посадах на кожне перше число місяця в кожному окремому Департаменті міністерства, починаючи з часу його існування і на 1 грудня б. р.
2. Яка кількість витрачалась за той же час паперу та іншого канцелярського приладдя.
3. Скільки працює машин та ротаторів і скільки витрачено на них спеціального приладдя та паперу” (ЦДА-ВОВУ, фонд 1509, опис 1, справа 3).

У тепер вже далекому 1920 р. штат Мінфіну УНР передбачав посади ревізорів по окремих департаментах. Першими з них були: старший ревізор Кредитової канцелярії Віктор Савицький, ревізор Департаменту попередніх податків Микола Олександрів, ревізор Департаменту Державної Скарбниці Павло Руткевич, в. о. ревізора Департаменту митних зборів Яків Токарський.

У штатному розписі апарату Державного контролера України станом на 1 січня 1920 р., були передбачені такі незвичні для теперішньої державної контрольно-ревізійної служби посади, як “польовий контролер”, “помічник контролера”, “радник державного контролера”.

Враховуючи складність роботи контролерів-ревізорів в умовах бойових дій, що точилися на території України, постійних змін у розташуванні Міністерства фінансів, інших урядових установ, голоду та розрухи, працівники Державного контролю, крім заробітної плати, забезпечувалися дровами, теплим одягом та взуттям, продовольчими пайками і навіть... горілкою.

Згідно з декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 р. в Харкові були створені Народний комісаріат державного контролю УРСР і Верховна соціалістична інспекція.

Робота Наркомдержконтролю була перервана у зв'язку з вторгненням в Україну білогвардійських військ.

У січні 1920 р. розпорядженням Наркомдержконтролю РРФСР був призначений завідуючий державним контролем України, наказом якого від 23 лютого 1920 р. всі установи держконтролю на Україні перетворилися в єдиний орган — Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію з місцем перебування у Харкові.

Постановою Всеукраїнського Центрального Вищого Комітету (ВУЦВК(у)) від 23 травня 1920 р. Всеукраїнська робітничо-селянська інспекція була реорганізована в Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції.

26 липня 1922 р. затверджено положення про його перетворення в Народний комісаріат робітничо-селянського контролю. Останній, згідно з постановою ВУЦВКу від 29 серпня 1923 р., був реорганізований у Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції.

У 1923 р., на підставі рішення XII з'їзду Російської комуністичної партії (більшовиків) про злиття Наркомату робітничо-селянської інспекції з Центральною контрольною комісією був створений об'єднаний контрольний орган, абревіатура якого — ЦКК-НК РСІ.

У 1930 р. Центральна контрольна комісія була перетворена на Комісію партійного контролю при ЦК ВКП(б), а наркомати робітничо-селянської інспекції СРСР і союзних республік у лютому 1934 р. були ліквідовані; апарат їх був переданий Комісії радянського контролю при Раднаркомі СРСР, яка мала своїх представників у союзних і автономних республіках.

Про розвиток і тематику фінансового контролю під час функціонування Народного комісаріату робітничо-селянської інспекції свідчать назви його підрозділів:

1920 р.	Відділ фактичних ревізій
1921 р.	Інспекція фактичних ревізій Кошторисна-фінансова інспекція
1922 р.	Відділ фактичних ревізій Кошторисна-фінансова інспекція Відділ ревізій органів землеробства Відділ ревізій органів продовольства Інспекція з ревізії зовнішніх стосунків Відділ документальних ревізій
1923 р.	Відділ фактичних ревізій Відділ документальних ревізій Відділ воєнного контролю Фінансова інспекція Відділ з поліпшення держапарату Структурно-штатна інспекція Комісія по боротьбі з хабарництвом
1924 р.	Відділ з поліпшення держапарату Економічна інспекція Інспекційний відділ Сектор контролю і перевірки Фінансова інспекція
1925–1927 рр.	Відділ з поліпшення держапарату Центрально-структурно-штатна інспекція Позапланова інспекція Бюджетна комісія Фінансова інспекція
1928–1929 рр.	Воєнна інспекція Відділ з поліпшення держапарату Структурно-штатна комісія Сектор контролю і перевірки Сектор із скорочення звітності Фінансова секція

На Україні здійснювалась політика так званого великого перелому, для чого були потрібні значні фінансові ресурси. Тому зусилля фінансових органів і контрольно-ревізійних апаратів були спрямовані на накопичення коштів та ефективне і цільове їх використання.

У 1934 р. Центральна контрольна комісія — Народний Комісаріат робітничо-селянської інспекції УРСР — була реорганізована. На її базі створено Комісію радянського контролю при Раднаркомі СРСР з відповідними органами на місцях. У складі центрального апарату Комісії радянського контролю була група фінансів та обліку.

Важливим етапом у становленні контрольно-ревізійної служби став 1937 рік, коли у складі Наркомату фінансів СРСР було створено Контрольно-ревізійне

управління і затверджено його Положення (постанова ЦК і РНК СРСР від 23 жовтня 1937 р. № 112/1936).

У цей період запроваджується обов'язкова реєстрація і затвердження у фінансових органах штатів установ і організацій, ставок та фондів заробітної плати, кошторисів господарських витрат на утримання апаратів управління. Завдяки цим заходам підвищився авторитет фінорганів і контрольно-ревізійного апарату в суспільстві.

Рішенням уряду СРСР від 6 вересня 1940 р. на базі ліквідованих Комісії радянського контролю і Головного військового контролю створена нова установа — Народний комісаріат Державного контролю СРСР — з відповідними органами в республіках.

13 травня 1941 р. Раднарком СРСР затвердив “Правила накладання грошових нарахувань органами Народного комісаріату Державного контролю СРСР” і визначив перелік упущень і порушень фінансової дисципліни з боку посадових осіб, за які накладалися грошові нарахування.

Але практичне здійснення цих заходів стало неможливим у зв'язку з початком Великої Вітчизняної війни.

Україна була окупована німецько-фашистськими загарбниками, на її території точилися запеклі бої, більшість установ і організацій, в тому числі і Наркомат фінансів, було евакуйовано. Архівні документи про діяльність фінорганів, міських і районних контролерів-ревізорів КРУ Наркомфіну СРСР по окремих регіонах України під час Великої Вітчизняної війни, на жаль, не збереглися.

Штатна чисельність Наркомфіну УРСР, що був евакуйований до м. Саратова, на 1 грудня 1941 р. становила всього 8 чоловік, а на 22 травня 1942 р. — 6 чоловік. Крім того, існувала контрольно-ревізійна група, що складалася з двох старших контролерів-ревізорів КРУ Наркомфіну СРСР по Україні.

Після визволення Києва у листопаді 1943 р. і всієї території України у жовтні 1944 р. почалося формування фінорганів і складу працівників КРУ Наркомфіну СРСР по окремих регіонах.

Станом на 1 червня 1944 р. центральний апарат Головного контролера-ревізора КРУ Наркомфіну СРСР по Українській РСР (в подальшому для скорочення — в Україні) був укомплектований всього на 40 %, а кількість працюючих старших контролерів-ревізорів і ревізорів на місцях становила 25,5 % до затверджених штатів.

Перша республіканська нарада фінансових працівників визволеної України відбулася у Києві 10 червня 1944 р. На ній був присутній міністр фінансів Союзу РСР Арсеній Григорович Зверев. У своєму виступі він поставив першочергові завдання, над якими належало працювати фінорганам (зрозуміло, і контролерам-ревізорам), підкреслив важливу роль податкової і контрольної служб.

Ось кілька уривків з доповіді:

“У той час, коли фінансовий апарат знаходиться на стадії відбудови, контрольна робота набуває винятково важливого значення. Необхідно підняти контрольно-ревізійну роботу в республіці. Це в значній мірі зекономить державні кошти і буде сприяти фінансовій роботі”;

“Наркомфін України через контрольно-ревізійний апарат повинен організувати перевірку, як виконуються завдання уряду щодо обліку фондів народного господарства, що відбудовується”;

“Важливо, щоб за будь-яку ціну укомплектували кадри обласних ревізорів. Ревізійний апарат має велике значення, він є помічником в управлінні податковою роботою. Він повинен оперативним, своєчасно і кваліфіковано подавати матеріали для керівництва. Ревізор є найголовнішим, безпосереднім керівником податкової роботи. Якщо ревізор обревізує ту чи іншу податкову дільницю або райфінвідділ і зробить відповідний висновок, а облфінвідділ за результатами ревізії практично вказівки надішле всім райфінвідділам, це принесе велику користь у практиці роботи і тих податкових інспекторів, які не були обревізовані. Тому укомплектування кадрами ревізорів є серйозним і актуальним завданням”;

“Треба постійно контролювати стан надання пільг з сільгосподатку сім'ям військовослужбовців. Неправильне оподаткування буде поштовхом для листа на фронт червоноармійцю, а такі листи на фронт з дому в тій чи іншій мірі вплинуть на психологію бійця. Тому питання своєчасного надання пільг сім'ям військовослужбовців має винятково важливе значення”;

“Ми повинні сконцентрувати свою увагу на швидкій організації фінансової роботи, своєчасно контролювати витрачання коштів, знати, на які цілі передбачаються і видаються державні кошти, наскільки розумно, по-господарському використовують бюджетні кошти організації, установи і підприємства (ЦДАВОВУ, фонд р-30, опис 17, справа 31).

Учасники наради прийняли звернення до всіх працівників фінорганів. Цим документом передбачалося (за умови неуккомплектованості штатів контролерів-ревізорів) охопити ревізіями і обстеженнями всі бюджети.

Свій гідний внесок у поліпшення контрольно-ревізійної справи внесли сотні демобілізованих воїнів-ветеранів обласних, міських і районних контрольно-ревізійних підрозділів.

Життя вимагало залучення до контрольно-ревізійної роботи кришталево чистих, досвідчених, висококваліфікованих фахівців.

За період 1949–1955 рр. колектив КРУ Мінфіну СРСР по Українській РСР проводив значну роботу з контролю за діяльністю фінорганів, підприємств і господарських організацій, бюджетних установ. В умовах відбудови народного господарства основна увага приділялась контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів, питанням боротьби з безгосподарністю і марнотратством.

Проте результативність контрольної роботи із року в рік з різних причин погіршувалася, про що свідчать показники статистичної звітності.

Зокрема, якщо у 1949 р. було проведено 34,2 тис. ревізій і перевірок, виявлено незаконних видатків на суму 146,3 млн крб та розтрат і розкрадань на 36,4 млн крб, то за результатами роботи за 1955 р. ці показники становили відповідно 10 тис. ревізій і перевірок, 73 млн крб незаконних видатків і 14 млн крб розтрат і розкрадань.

Підпорядкування існуючого апарату контролерів-ревізорів безпосередньо КРУ Мінфіну Союзу викликало суперечки з керівниками місцевих фінорганів, завжало спільній роботі, змушувало місцевих керівників, як то кажуть, не виносити сміття з хати.

28 травня 1956 р. Рада Міністрів УРСР прийняла постанову “Про утворення в складі Міністерства фінансів УРСР Контрольно-ревізійного управління” № 567. В ній, зокрема, зазначено:

“Рада Міністрів Союзу РСР постановою від 3 травня 1956 р. № 583 з метою посилення контролю за додержанням фінансової дисципліни підприємствами, установами і організаціями, правильним та економним витрачанням ними бюджетних і власних коштів і дальшого розширення прав республіканських органів контролю за виконанням Державного бюджету СРСР:

1. Ухвалила передати місцеві органи контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР у відання міністерств фінансів союзних республік.

У зв’язку з цим визнала доцільним утворити в складі міністерств фінансів союзних республік контрольно-ревізійні управління в межах встановленої Міністерству фінансів СРСР чисельності управлінського персоналу.

2. Поклала на новоорганізовані контрольно-ревізійні управління міністерств фінансів союзних республік та їх місцеві органи здійснення контролю за виконанням державного бюджету, за своєчасним виконанням зобов’язань перед бюджетом і за правильним і економним витрачанням бюджетних і власних коштів установами, підприємствами і організаціями союзного, республіканського і місцевого підпорядкування, а також проведення ревізій і перевірок фінансової діяльності підприємств і організацій союзного підпорядкування за окремими дорученнями КРУ Мінфіну СРСР”.

До структури КРУ входило чотири сектори (надалі — відділи), а саме:

- сектор (відділ) ревізій місцевих бюджетів і фінорганів у складі 16 штатних одиниць;
- сектор (відділ) ревізій підприємств і господарських організацій у складі 13 штатних одиниць. Працівники відділу протягом багатьох років вели безкомпромісну боротьбу з порушниками фінансової дисципліни, приписками і окозамилюванням, перекручуванням звітних даних. Під час проведення ревізій і перевірок вони викривали факти зловживань з боку окремих посадових осіб, вживали заходи, спрямовані на забезпечення збереження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, підвищення рентабельності підприємств і господарських організацій;
- сектор (відділ) ревізій установ, які знаходяться на республіканському бюджеті, і валютного контролю у кількості 8 штатних одиниць. Відділ контролював фінансово-господарську діяльність міністерств і відомств соціально-культурної сфери. Багато доручень щодо правильності використання валютних коштів надходило від КРУ Мінфіну Союзу, центральних директивних органів. Кілька разів, наприклад, перевірялися Азовське і Чорноморське пароплавства, кіностудії ім. Довженка та “Укртелефільм”, навіть улюблена вищим партійним керівництвом футбольна команда — київське “Динамо”;
- сектор (відділ) організаційно-інструкторської роботи у кількості 8 штатних одиниць. Залежно від виконуваних завдань назва цього відділу та його функції неодноразово змінювалися: організаційно-методичний, організації внутрівідомчого контролю міністерств і відомств та методичного керівництва фінансовим контролем, планування і методології, управління планування, методології та контролю за роботою підвідомчих підрозділів контрольно-ревізійної служби. На відділ покладалося складання квартальних і річних звітів про результати контрольно-ревізійної роботи, діяльність внутрівідомчого контролю, підготовка доповідей з цих питань директивним органам,

союзному та республіканському міністерствам фінансів, поширення передового досвіду організації і проведення ревізій та перевірок, методів виявлення порушень законодавства з фінансових питань, різного роду зловживань, розкрадань державного майна і коштів. До функцій відділу входив і розгляд та вирішення заяв, звернень і скарг громадян.

Всього до штату Контрольно-ревізійного управління Мінфіну УРСР за станом на 1 січня 1957 р. входило 50 працівників.

Паралельно проводилася робота щодо комплектування апаратів Головних контролерів-ревізорів КРУ Мінфіну республіки по областях, містах Києву і Севастополі. Ці посади входили до номенклатури міністра фінансів УРСР і затверджувалися на засіданнях колегії міністерства.

6–7 липня 1956 р. у столиці відбулася перша республіканська нарада завідуючих обл(міськ)фінвідділами та новопризначених Головних контролерів-ревізорів КРУ Мінфіну УРСР по областях, містах Києву і Севастополі. На цій нараді було прийнято відповідні рішення щодо організації та подальшого поліпшення контрольно-ревізійної роботи.

Створення в республіці самостійного Контрольно-ревізійного управління та значного розширення штатів в апаратах Головних контролерів-ревізорів на місцях виникла гостра потреба у висококваліфікованих кадрах.

Підготовка спеціалістів для роботи у фінорганах та контрольно-ревізійних підрозділах була покладена на два фахові інститути Києва і Одеси та відомчі фінансові технікуми у Києві, Львові і Чернівцях. Діяла мережа курсів підвищення кваліфікації, регулярно проводилися семінарські заняття.

Аналіз звітних даних у 1956–1960 рр. свідчить про щорічне зростання кількості проведених ревізій і перевірок.

Так, у 1956 р. було проведено 7,6 тис. ревізій, перевірок, якими виявлено 80 млн крб незаконних видатків, 17 млн крб розтрат і розкрадань грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей та стягнуто до бюджету 26,3 млн крб, то у 1960 р. ці показники значно підвищилися: 18 тис. ревізій і перевірок виявили 181 млн крб незаконних видатків, 16,2 млн крб розтрат і розкрадань, до бюджету надійшло 111 млн крб додаткових платежів та відшкодувань незаконних видатків.

У народному господарстві України протягом 1961–1977 рр. відбувалися зміни, що вимагали від контролюючих органів постійної уваги і концентрації зусиль на ліквідації так званих вузьких місць.

Так, з метою поєднання територіального та централізованого управління були створені раднаргоспи, робота яких періодично ревізувалася КРУ. Багатогалузева структура раднаргоспів вимагала від перевіряючих досконалих знань не тільки фінансового законодавства, а й відомчих інструкцій, технологічних положень.

Маючи подвійне підпорядкування, Контрольно-ревізійне управління одержувало численні завдання на проведення ревізій (перевірок підприємств, установ і організацій від КРУ Мінфіну СРСР, Ради Міністрів України, партійних і правоохоронних органів. Багато перевірок проводилося разом з органами новоутвореного Комітету народного контролю України.

У цих умовах потрібно було визначити першочерговість виконання завдань, сконцентрувати зусилля на найбільш актуальних проблемах і об'єктах. З цією метою з 1964 р. започатковано складання щорічних планів основних питань еко-

номічної і контрольної роботи Міністерства фінансів УРСР, в яких передбачалися основні доручення щодо ревізій і перевірок, календарні строки реалізації матеріалів.

Аналіз затверджених колегією міністерства планів показує, що питома вага доручень працівникам КРУ становила 15–24 % від загальної кількості виконуваних ним завдань. Щорічно планували і, безумовно, здійснювали ревізії місцевих бюджетів половини областей, а матеріали за результатами ревізій і перевірок, як правило, розглядали на засіданнях колегій міністерства та облвиконкомів.

За період з 1970–1976 рр. було прийнято багато надзвичайно важливих наказів та нормативних документів з питань поліпшення контрольно-ревізійної роботи. Серед них:

- наказ від 1 липня 1970 р. № 118 “Про стан додержання соціалістичної законності фінорганами УРСР”;
- наказ від 28 грудня 1971 р. № 220 “Про стан контролю фінансових органів республіки за витрачанням державних коштів і поліпшенням фінансово-бюджетної роботи в сільських і селищних Радах”;
- наказ від 15 червня 1972 р. № 105 “Про затвердження Положення про групи громадських контролерів при фінансових органах УРСР”;
- наказ від 10 липня 1972 р. № 112 “Про подальше поліпшення контрольно-ревізійної роботи фінансових органів”;
- наказ від 20 вересня 1972 р. № 145 “Про посилення контролю за збереженням соціалістичної власності в народному господарстві республіки”;
- наказ від 30 січня 1973 р. № 18 “Про затвердження Положення про Контрольно-ревізійне управління та контрольно-ревізійний апарат Мінфіну УРСР”;
- наказ від 2 березня 1973 р. № 41 “Про посилення участі громадськості в контрольно-ревізійній роботі”;
- лист від 4 липня 1973 р. № 106 “Про заходи щодо посилення контролю за додержанням законодавства про працю”;
- наказ від 10 жовтня 1973 р. № 165 “Про подальше поліпшення стилю і методів роботи центрального апарату Мінфіну УРСР та фінансових і страхових органів республіки”;
- наказ від 26 листопада 1975 р. “Про посилення контролю за своєчасною виплатою заробітної плати”;
- наказ від 5 березня 1976 р. № 37 “Про оформлення результатів тематичних перевірок, обстежень і ревізій”;
- наказ від 25 березня 1976 р. № 46 “Про наслідки перевірки виконання наказів Мінфіну УРСР про посилення контролю за збереженням державних коштів у сільських і селищних Радах та заходи щодо поліпшення цієї роботи”;
- наказ від 23 червня 1976 р. № 90 “Про поліпшення контролю за витрачанням валютних коштів та використанням імпортного устаткування”.

Про динаміку підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи свідчать такі дані: якщо у 1956 р. було проведено 7,6 тис. ревізій і перевірок, то у 1977 р. їх кількість збільшилася майже втричі (до 17,1 тис.) з одночасним щорічним збільшенням навантаження на одного працівника. У 1977 р. воно досягло

14,8 ревізій і перевірок. Донараховано і стягнуто до бюджету додаткових платежів у 1956 р. — 26,3 млн крб, а за 1977 р. 45,4 млн крб. За допущені порушення фінансової дисципліни у 1956 р. звільнено з роботи 651 особу, у 1977 р. — 889, а 300 осіб притягнуто до кримінальної відповідальності.

Період з жовтня 1964 р. по квітень 1985 р. увійшов в історію під назвою “застій”. Щодо контрольно-ревізійної служби, то вона про нього і гадки не мала — кому-кому, а їй роботи вистачало.

Фактична чисельність апарату КРУ в цілому по Україні (на 1 січня 1993 р.) становила 1436 штатних одиниць проти 1180 на 1 січня 1979 року. Щорічно проводилося 11–21 тис. ревізій і перевірок, або в середньому 10–16 на одного працюючого.

Аналіз звітних даних про роботу контрольно-ревізійного апарату у 1978–1992 рр. свідчить про поступове зниження її ефективності. Особливо воно стало помітним у роки горбачовської перебудови.

Рівень укомплектованості кадрів знизився з 95–78 %, а центральний апарат КРУ скоротився з 50–18 чоловік. Відповідно кількість ревізій і перевірок на одного працюючого у 1978 р. становила 14,4, а у 1992 р. — тільки 7,9. Якщо у 1978 р. питома вага відшкодувань незаконних видатків, недостач і розкрадань дорівнювала 50,6 відсотка, то у 1992 р. — 25,6 %, а кількість осіб, звільнених із займаних посад за порушення фінансової дисципліни, зменшилась відповідно з 810–589.

За час існування КРУ Мінфіну України (1956–1992 рр.) в цілому проведено понад 522 тис. ревізій і перевірок, які дали змогу встановити незаконних видатків, недостач та привласнень коштів і матеріальних цінностей в сумі 2620 млн крб. Із зазначеної суми відшкодовано 640 млн крб, донараховано і стягнуто платежів до бюджету близько 15 млрд крб.

24 серпня 1991 р. Верховна Рада Української РСР проголосила Акт про незалежність України. В країні розпочалась робота щодо створення національної фінансової системи в умовах переходу до ринкової економіки. Було організовано Міністерство фінансів, Національний банк, податкову службу України, дещо пізніше Державне казначейство.

Настала черга реорганізувати і Контрольно-ревізійне управління Мінфіну.

26 січня 1993 р. Верховна Рада України прийняла Закон “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939-XII. В ньому чітко окреслені завдання контрольно-ревізійних органів і обов’язки їх працівників.

Структурно державна контрольно-ревізійна служба (ДКРС) включала: Головне контрольно-ревізійне управління України (ГоловКРУ), підпорядковані йому контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи у районах, містах і районах у містах), які є фінансовими органами і діють при Міністерстві фінансів України.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 5 липня 1993 р. № 515, гранична чисельність працівників ДКРС початково була встановлена в кількості 13905 штатних одиниць, в тому числі апарату ГоловКРУ України — 230 одиниць. Нині в системі ДКРС зайнято 8640 працівників. А у 1993 р. штат служби налічував 4365 працівників.

Основним завданням ДКРС закон визначив здійснення державного контролю за витратанням коштів і товарно-матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і

достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних коштів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Указом Президента України на посаду начальника Головкинструменту — заступника міністра фінансів України було призначено Павла Васильовича Сліпченка, який обіймав цю посаду з червня 1993 р. по липень 1995 р.

Саме під його керівництвом почалося становлення нової контрольно-ревізійної служби, прийшли перші здобутки.

Вимагалось в найстисліші строки створити контрольно-ревізійні органи на місцях, укомплектувати їх висококваліфікованими кадрами, організувати діяльність апарату Головкинструменту України, регіональних підрозділів ДКРС в умовах самостійної фінансової політики.

Постало завдання створити нові положення про структурні підрозділи, переробити основні інструкції щодо порядку проведення ревізій і перевірок, розробити нові нормативні документи. Зокрема, про порядок преміювання кращих працівників, про створення і порядок витрачання позабюджетних коштів, штатні розписи, посадові інструкції тощо. До кінця 1993 р. визначилася структура Головкинструменту України та його керівного складу.

Питання для самоконтролю

1. Сутність фінансового контролю.
2. Мета та завдання фінансового контролю.
3. Функції фінансового контролю.
4. Об'єкт фінансового контролю.
5. Предмет фінансового контролю.
6. Основні фактори фінансового контролю.
7. Загальна класифікація фінансового контролю.
8. Типи контролю.
9. Види фінансового контролю.
10. Форми фінансового контролю, їх загальна класифікація.
11. Форми фінансового контролю за часом здійснення.
12. Форми фінансового контролю за джерелами даних.
13. Форми фінансового контролю за частотою проведення та організаційною приналежністю.
14. Форми фінансового контролю за організаційними ознаками, обсягами охоплення діяльності суб'єктів господарювання та предмета контролю.
15. Форми фінансового контролю за методом здійснення, їх загальна класифікація.
16. Ревізія як основна форма фінансового контролю, її поняття.
17. Поняття перевірки як форми фінансового контролю.
18. Поняття фінансової експертизи, службового розслідування, слідства, обстеження та аудиту як форм фінансового контролю.
19. Основи правового регулювання фінансового контролю.
20. Історія фінансового контролю.

РОЗДІЛ 2

Суб'єкти, організаційна структура та ефективність фінансового контролю

2.1. Суб'єкти та організаційна структура фінансового контролю

У загальному розумінні **суб'єктами фінансового контролю** є всі установи, організації, підприємства та їх підрозділи, які відповідно до законодавства виконують функції фінансового контролю.

Основними засадами діяльності суб'єктів фінансового контролю є:

- здійснення об'єктивного контролю за фінансово-економічними операціями;
- невтручання в оперативну фінансово-господарську діяльність, окрім випадків, передбачених законодавством;
- незалежність і об'єктивність, прийняття рішень за результатами фінансового контролю;
- відповідальність за достовірність результатів;
- забезпечення відкритості і прозорості, за умови дотримання режиму спеціальних обмежень, установлених законодавством;
- дотримання норм професійної етики.

Повне та ефективне виконання функцій контролю може бути забезпечене за наявності у суб'єкта контролю владних повноважень. Але це не означає, що контроль має бути всеосяжним та всемогутнім. Достатність повноважень контролю має бути обґрунтованою, а також підкріпленою чітким формулюванням у законодавчих та інших нормативно-правових актах. Повноцінним (в межах компетенції) є контроль, що наділений правами:

- 1) безперешкодного доступу до інформації та документів для їх перевірки;
- 2) вимагати та отримувати у встановлені терміни необхідні відомості та пояснення;
- 3) надавати об'єктам контролю настанови та пропозиції для усунення виявлених недоліків і порушень;
- 4) ставити перед компетентними органами питання про призупинення розрахунково-касового обслуговування тих об'єктів контролю, які не виконують законних вимог контролюючої установи;
- 5) порушувати питання про притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб, винних у порушеннях та невиконанні законних вимог суб'єктів контролю;
- 6) передавати матеріали з ознаками зловживань до правоохоронних органів для кримінального переслідування порушників;
- 7) оприлюднювати через засоби масової інформації результати контрольних заходів [41].

Суб'єкти державного фінансового контролю:

- **органи державної влади та управління:** Рахункова палата Верховної Ради України; Державна податкова адміністрація України; Міністерство фінансів України та його підрозділи (Державна контрольно-ревізійна служба України та Державне казначейство України); Фонд державного майна України; Міністерство економіки; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України;
- **спеціалізовані органи контролю:** Державний комітет України із стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів (Держспоживачзахист), Державна інспекція України з контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція.

Рахункова палата Верховної Ради України створена відповідно до Конституції України і є постійно діючим органом державного фінансово-економічного контролю. Основне завдання — організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частин Державного бюджету, витрачанням бюджетних коштів, в тому числі здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності витрачання державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, соціального та національного розвитку.

Діяльність Рахункової палати регламентується **Законом України “Про Рахункову палату”** від 14.12.98 № 18119-ВР. Він визначає правові основи діяльності, статус, функції Рахункової палати — самостійного контрольного органу, який діє незалежно від будь-яких інших органів держави, утворений, підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. Законом передбачено, що Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

У Законі викладені завдання, функції та повноваження Рахункової палати, які стосуються всіх питань використання державних коштів, від виконання Законів Верховної Ради про державний бюджет органами виконавчої влади, перевірки ефективності управління коштами державного бюджету Державним казначейством України до проведення фінансових перевірок і ревізій в усіх установах, організаціях і підприємствах незалежно від форм власності в тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. Рахункова палата має спільні об'єкти контролю з Державною контрольно-ревізійною службою, але сфера застосування її повноважень значно більша і поширюється на Верховну Раду, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, органи виконавчої влади, всі державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

Завдання Рахункової палати:

- організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у

тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

- здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;
- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;
- контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;
- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;
- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;
- виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України.

Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Функції Рахункової палати:

- 1) здійснювати контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;
- 2) здійснювати за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків з обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;
- 3) перевіряти за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подавати за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;
- 4) контролювати ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

- 5) надавати консультації з питань витрачання коштів Державного бюджету України органам і посадовим особам, які обирає, затверджує або призначає Верховна Рада України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляти заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносити відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;
- 6) здійснювати за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджує Верховна Рада України;
- 7) контролювати інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряти законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;
- 8) проводити попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, яких обирає, призначає або затверджує Верховна Рада України, щодо ефективного управління майном — основним національним багатством, власністю українського народу;
- 9) здійснювати контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;
- 10) перевіряти за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;
- 11) готувати і давати висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;
- 12) здійснювати зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладати з ними угоди про співробітництво.

Повноваження Рахункової палати:

- 1) здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм;
- 2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді держав-

- ного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності;
- 3) перевіряти в органах і на об'єктах грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;
 - 4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;
 - 5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій довідки, копії документів з операцій і рахунків цих підприємств та організацій;
 - 6) організувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;
 - 7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки з окремих розділів і статей Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів;
 - 8) проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України;
 - 9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому;
 - 10) готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік;
 - 11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів;
 - 12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі;
 - 13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці у разі потреби за рахунок власних коштів;
 - 14) при виявленні під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати

матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням Верховної Ради України.

Планування роботи Рахункової палати

Контроль за виконанням Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів, здійсненням фінансування загальнодержавних програм, збереженням і використанням майна, що є об'єктами права державної власності, організується і проводиться Рахунковою палатою на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням усіх видів і напрямів діяльності Рахункової палати та конкретних доручень Верховної Ради України, її комітетів.

До плану роботи Рахункової палати обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України. При формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України.

Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, щодо яких Верховна Рада приймає рішення.

Сфера застосування повноважень Рахункової палати

Повноваження Рахункової палати, передбачені статтею 7 цього Закону, поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

Регламент Рахункової палати

Внутрішні питання організації і діяльності Рахункової палати, її апарату, порядок діловодства, вимоги до працівників апарату Рахункової палати та правила внутрішнього трудового розпорядку, інші питання організації роботи апарату Рахункової палати визначаються Регламентом Рахункової палати, який затверджується головою Рахункової палати.

Забезпечення Рахункової палати інформаційними матеріалами

На запити Рахункової палати в процесі здійснення нею своїх функцій всі органи державної влади і органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та їх посадові особи зобов'язані надавати інформацію, що стосується об'єктів контролю та є необхідною для здійснення перевірки, ревізії та обслідування. На вимогу Рахункової палати Національний банк України, уповноважені банки та кредитні установи, фінансові організації зобов'язані надавати посадовим особам Рахункової палати необхідні доку-

ментальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, що перевіряються. Підприємства, установи та організації зобов'язані надавати на вимогу Рахункової палати довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з об'єктами, що перевіряються.

Посадові особи органів і підприємств, що перевіряються, у разі відмови або ухилення від своєчасного надання необхідної інформації або документації на вимогу Рахункової палати, а також за надання недостовірної інформації підлягають притягненню до відповідальності у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Обов'язковість дотримання професійної таємниці

Матеріали, які надаються для аналізу, перевірки або ревізії органами виконавчої влади, Національним банком України або іншою банківською установою, підприємствами, установами та організаціями, а також відомості та документи про фінансовий, майновий, податковий стан юридичних і фізичних осіб, що надходять до Рахункової палати, становлять професійну таємницю і можуть бути використані лише для здійснення контролю.

Розголошення будь-яких відомостей, матеріалів, документів усними чи друкованими засобами масової інформації в першу чергу щодо посадових осіб, які ними користувались або яким вони були відомі, переслідується законом.

Професійна таємниця

Під професійною таємницею згідно з цим Законом розуміється стан збереження матеріалів, документів, інших відомостей, якими користуються посадові особи Рахункової палати та особи, які залучаються до здійснення функцій Рахункової палати під час проведення перевірок, ревізій, обслідувань, і про які забороняється розголошувати у будь-якій формі до моменту прийняття рішення Рахункової палати.

Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами

Усі контрольні органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України та інші державні контрольні органи, а також органи внутрішнього контролю та аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитом інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольно-ревізійної діяльності державні контрольні органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів.

Проведення контролю за виконанням Державного бюджету України

Рахункова палата у ході виконання Державного бюджету України контролює повноту і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків з обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу України, порівняно із затвердженими показниками Державного бюджету України, виявляє відхилення та порушення, проводить їх аналіз, вносить пропозиції щодо їх усунення.

Рахункова палата за встановленими формами щоквартально подає Верховній Раді України оперативний звіт про хід виконання Державного бюджету України, в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати порівняно з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року.

З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України, Рахунковою палатою за погодженням з Кабінетом Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймає Кабінет Міністрів України за поданням голови Рахункової палати.

Аналіз оперативної інформації, одержаної в порядку контролю, проводить Рахункова палата, і узагальнені відомості подає Верховній Раді України, її комітетам та Кабінету Міністрів України.

Проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм

Рахункова палата перевіряє фінансування затверджених Верховною Радою України загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля і розглядає матеріали з цих питань на засіданнях Колегії Рахункової палати.

Рахункова палата за дорученням Верховної Ради України може давати висновки і проводити експертизу проектів законодавчих актів з питань управління і розпорядження об'єктами права державної власності, якщо вони з цією метою попередньо були направлені до Рахункової палати суб'єктами права законодавчої ініціативи.

У разі виявлених порушень або невиконання встановлених законодавством України вимог щодо збереження, використання об'єктів державного майна чи несвоечасної сплати до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження та управління майном, що є об'єктами права державної власності, Рахункова палата має право ставити перед відповідними державними органами питання про притягнення винних осіб до відповідальності, передбаченої чинним законодавством України, та інформувати про це Верховну Раду України.

Контроль за використанням кредитних ресурсів

Рахункова палата контролює законність договорів, раціональне та ефективне використання кредитів і позик, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій.

Рахункова палата перевіряє ефективність розміщення централізованих валютних та фінансово-кредитних ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізує надання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки.

Рахункова палата здійснює перевірки та ревізії відповідно до функцій, визначених статтею 6 цього Закону. Терміни, обсяги і засоби їх проведення встановлює Рахункова палата. В ході перевірок та ревізій на основі документального підтвердження їх результатів, достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності

визначаються своєчасність і достатність взаємних розрахунків об'єкта, що перевіряється, і Державного бюджету України. Якщо перевірка чи ревізія належить до компетенції як Рахункової палати, так і іншого державного контрольного органу, вона повинна проводитися ними спільно. За підсумками проведених перевірок і ревізій складаються звіти, за достовірність яких відповідні посадові особи Рахункової палати несуть персональну відповідальність.

Про результати проведених перевірок і ревізій Рахункова палата інформує Верховну Раду України, доводить до відома керівників відповідних центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій.

Про виявлені факти порушення закону, а також заподіяння державі шкоди Рахункова палата інформує Верховну Раду України, а у разі виявлення порушень закону, що тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати передає відповідні матеріали до правоохоронних органів.

Посадовим особам Рахункової палати забороняється втручатися в оперативну діяльність об'єктів, що перевіряються, а також оприлюднювати свої висновки до завершення перевірок чи ревізій та оформлення їх результатів актом, який затверджує Колегія Рахункової палати. Відомості, що надаються посадовим особам Рахункової палати в ході перевірок та ревізій, не можуть бути використані з іншою метою або в іншому випадку, ніж це передбачено цим Законом.

Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо:

- проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його дохідної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України;
- окремих напрямів бюджетно-фінансової, грошово-кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України;
- проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань бюджетно-фінансової та грошово-кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд;
- проектів загальнодержавних цільових програм, які фінансуються з бюджетів або на які передбачено додаткове фінансування з Державного бюджету України;
- проектів програм Кабінету Міністрів України, на фінансування яких використовуються кошти Державного бюджету України;
- проектів міжнародних договорів України, що стосуються витрат з Державного бюджету України.

З усіх інших питань, віднесених до функцій Рахункової палати, Рахункова палата дає висновки або письмові відповіді за рішенням Колегії Рахункової палати про прийняття до виконання запиту і підготовку висновку на підставі: доручень комітетів Верховної Ради України, оформлених належним чином; звернень Президента України; депутатських запитів і звернень народних депутатів України; запитів Кабінету Міністрів України; запитів Міністерства фінансів України.

У разі неможливості виконання доручень, звернень та запитів голова Рахункової палати повертає їх з обґрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина невиконання доручення, звернення та запити.

Висновки Рахункової палати не можуть містити політичних оцінок рішень, які приймаються Верховною Радою України та органами виконавчої влади в межах їх компетенції.

Рахункова палата за результатами проведених контрольних заходів направляє органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені Колегією Рахункової палати, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві.

Постанови та висновки Колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті у встановлений нею термін, але не пізніше ніж протягом 15 календарних днів від дня їх отримання.

Про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегією Рахункової палати повідомляють негайно. В необхідних випадках Рахункова палата може надавати консультації та роз'яснення з питань застосування норм чинного законодавства України щодо об'єктів, на яких проводився контроль.

У разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань Рахункова палата зобов'язана негайно за рішенням Колегії передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України.

Рахункова палата систематично аналізує підсумки планових і поточних контрольних заходів, узагальнює та досліджує причини і наслідки виявлених відхилень і порушень у процесі формування доходів та витрачання коштів Державного бюджету України, зберігання та використання майна, що є об'єктами права державної власності, надання валютних і кредитно-фінансових ресурсів за їх цільовим призначенням.

При аналізі та узагальненні інформації, яку отримує Рахункова палата під час здійснення перевірок, ревізій та обслідувань, вона розробляє і подає Верховній Раді України пропозиції про удосконалення законодавчих актів, що регулюють бюджетні, фінансово-кредитні, цивільно-правові та інші відносини.

Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень, передбачених ст. 7 цього Закону, та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України.

Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати аналіз підсумків проведених контрольних заходів та виконання доручень, які були дані протягом року Рахунковій палаті, заслуховує у разі необхідності інформацію про проведену ро-

боту, перевірки, ревізії та обслідування, що нею проводяться, і дає оцінку стану її контрольної діяльності у визначених цим Законом сферах.

Комітети Верховної Ради України за згодою Верховної Ради України заслуховують доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати за підсумками проведених перевірок, ревізій та обслідувань згідно з термінами, необхідними для виконання цих доручень і узгодженими з відповідними комітетами.

На підставі доповідей та інформацій (повідомлень) Рахункової палати комітети Верховної Ради України можуть розробляти пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства України, розвитку бюджетної та фінансово-кредитної системи України, а також готувати висновки з конкретних питань, що стосуються виявлених відхилень і порушень у визначених цим Законом сферах, які подаються на розгляд Верховної Ради України.

Рахункова палата щорічно не пізніше 1 грудня подає Верховній Раді України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, а також про витрати на цю діяльність. Звіт Рахункової палати, затверджений Верховною Радою України, публікується у виданнях Верховної Ради України.

Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом, визначеним цим Законом.

Кримінальну справу щодо голови Рахункової палати, першого заступника і заступника голови, головних контролерів та секретаря Рахункової палати може бути порушено лише Генеральним прокурором України.

За будь-який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обов'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України.

Голові Рахункової палати, його першому заступнику і заступнику, головним контролерам і секретарю Рахункової палати гарантується професійна незалежність. Вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі:

- 1) порушень ними законодавства України або допущення зловживань по службі — за рішенням Верховної Ради України;
- 2) особистої заяви про відставку;
- 3) тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає їх діяльності на займаній посаді;
- 4) досягнення ними 65-річного віку.

Рішення Верховної Ради про звільнення з посади названих осіб у випадках, зазначених у частині четвертій цієї статті, приймається більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України.

Діяльність Рахункової палати може бути зупинена у випадках, визначених чинним законодавством України.

Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлює Верховна Рада України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком.

На посадових осіб Рахункової палати поширюється дія Закону України “Про державну службу”, вони є державними службовцями і мають відповідні службові повноваження.

Посадові оклади працівників Рахункової палати встановлюють на 30 % вище відповідних окладів державних службовців.

Голові Рахункової палати, першому заступнику і заступнику голови, головним контролерам та секретарю Рахункової палати встановлюють щомісячні персональні надбавки у розмірі 70 % їх посадового окладу.

На працівників Рахункової палати поширюється відповідний порядок медичного, санаторно-курортного, побутового та транспортного обслуговування, встановлений для працівників апарату Верховної Ради України.

Рахункова палата регулярно публікує інформацію про свою діяльність у засобах масової інформації.

Щорічний звіт про роботу Рахункової палати перед Верховною Радою України підлягає обов’язковому опублікуванню.

Державна податкова адміністрація та її органи контролюють додержання законодавства про податки, правильність обчислення та своєчасність внесення до бюджету податків та інших платежів, а також вживають заходи щодо запобігання ухиленню від сплати податків фізичними та юридичними особами. Діяльність Державної податкової адміністрації регламентується **Законом України “Про державну податкову службу в Україні”** від 13.07.2000 № 886.

Державна податкова адміністрація України (ДПА) є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом. ДПА України забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики.

Основними завданнями ДПА України є:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильною обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі — податки, інші платежі);
- здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває в податковій заставі;
- здійснення в межах своїх повноважень контролю за обліком, зберіганням, оцінкою та реалізацією конфіскованого та іншого належного державі майна;
- прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов’язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;
- роз’яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків, інших платежів;
- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;

- запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;
- забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків;
- розшук платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів.

ДПА України відповідно до покладених на неї завдань:

- виконує безпосередньо, а також організовує роботу органів державної податкової служби, пов'язану з:
- здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;
- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету; обліком платників податків, інших платежів; проведенням диференціації платників податків, інших платежів залежно від сум сплачених ними податків, інших платежів; веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
- проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, участю в розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, організацією виконання актів законодавства в межах своїх повноважень, здійсненням систематичного контролю за їх реалізацією, узагальненням практики застосування законодавства, застосуванням у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів щодо вилучення та знищення або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищення тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знаходилися в незаконному обігу;
- здійсненням контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває в податковій заставі;
- видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;
- затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів,

декларацій про валютні цінності, зразок документа, що засвідчує реєстрацію фізичної особи — платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби;

- роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань податків, інших платежів та організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;
- здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки, перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;
- надає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану;
- організовує роботу із створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць, інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів державної податкової служби;
- розробляє основні напрями, форми і методи проведення перевірок за дотриманням податкового та валютного законодавства;
- у разі виявлення фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;
- передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;
- інформує Президента України та Кабінет Міністрів України про основні показники мобілізації податків, інших платежів до Державного бюджету України;
- подає Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;
- координує діяльність органів державної податкової служби та організовує їх взаємодію з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків;
- вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконує в межах, визначених законодавством, міжнародні договори з питань оподаткування;
- здійснює зв'язки з податковими службами іноземних держав і міжнародними податковими організаціями, вивчає досвід організації діяльності податкових служб цих держав і розробляє пропозиції з його практичного використання в діяльності державної податкової служби України;
- надає фізичним особам — платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери і надсилає до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем одержання нею доходів

- чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування документ, що засвідчує реєстрацію фізичної особи — платника податків та інших обов'язкових платежів, і веде Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб;
- прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;
 - забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
 - організує в межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби та захисту інформації про платників податків;
 - приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;
 - здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, провадження за протокольною формою досудової підготовки матеріалів, а також проводить дізнання та досудове (попереднє) слідство в межах своєї компетенції, вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків;
 - виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів до їх усунення;
 - вживає заходів щодо боротьби з приховуванням неоподаткованих доходів, незаконним вивезенням за межі України неоподаткованих капіталів, відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом, забезпечує виявлення фактів приховування від оподаткування або маскуванню незаконного походження доходів, їх справжнього характеру і джерел набуття, місцезнаходження і переміщення, розміру, використання (в тому числі для здійснення підприємницької, іншої господарської, інвестиційної, благодійної діяльності, розрахункових і кредитних операцій), для чого:
 - здійснює контроль за проведенням операцій з грошовими коштами у готівковій та безготівковій формі, в тому числі по банківських рахунках, кредитах, переказах, операцій з іншим рухомим та нерухомим майном, за ввезенням в Україну і вивезенням за її межі іноземної та національної валюти у великих розмірах;
 - проводить розшук коштів та іншого майна, одержаних злочинним шляхом, вживає відповідно до законодавства заходів щодо їх арешту і конфіскації;
 - вживає в установленому порядку заходів щодо залучення до оподаткування доходів, що знаходяться в нелегальному обігу і не мають злочинного походження;
 - взаємодіє з іншими правоохоронними органами, органами, що здійснюють контроль за додержанням законодавства у сфері фінансово-господарської діяльності, а також з відповідними органами іноземних держав у питаннях боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;

- здійснює в межах своїх повноважень контроль за обліком, зберіганням і реалізацією конфіскованого та іншого належного державі майна;
 - забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків;
 - запобігає корупції та іншим службовим порушенням працівників державної податкової служби;
 - збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення податкового законодавства, в тому числі про знаходження доходів у нелегальному обігу, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням, розробляє заходи щодо протидії переведенню доходів у нелегальний обіг та забезпечує їх реалізацію в установленому порядку;
 - здійснює відповідно до законодавства функції з управління майном, що є у державній власності, в тому числі:
 - приймає рішення про створення, реорганізацію, ліквідацію підприємств, установ, організацій, заснованих на державній власності;
 - затверджує статuti (положення) підприємств, установ і організацій, що перебувають в управлінні ДПА України, контролює їх додержання;
 - укладає і розриває контракти з керівниками підприємств, установ і організацій, а також вирішує питання щодо їх відповідальності в разі здійснення підприємством, установою, організацією діяльності, що суперечить вимогам статуту (положення) та чинного законодавства;
 - здійснює контроль за ефективністю використання і збереження закріпленого за підприємствами, установами, організаціями державного майна;
 - здійснює інші функції, необхідні для виконання покладених на неї завдань.
- ДПА України відповідно до покладених на неї завдань і повноважень має право:*
- здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності та у громадян, у тому числі громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для розрахунків готівкою із споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів та проведенням валютних операцій, перевірки наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на здійснення підприємницької діяльності, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок;
 - проводити перевірки достовірності інформації, одержаної для занесення до Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів;
 - встановлювати періодичність перевірок, зазначених у підпунктах 1 і 2 цього пункту, та проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень;

- викликати посадових осіб, громадян для пояснень щодо джерела одержання доходів, щодо обчислення і сплати податків, інших платежів;
- запрошувати громадян, у тому числі громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати ними податків, інших платежів;
- одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, органи державного казначейства та фінансові органи, від громадян — суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, одержані доходи, видатки підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян про розрахункові, валютні та інші рахунки, інформацію про наявність та обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності, та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів, у порядку, визначеному законодавством, входити в будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування;
- одержувати безоплатно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів від підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки, та від громадян — суб'єктів підприємницької діяльності про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих з них податків, інших платежів, від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію, а також видавати спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) на здійснення деяких видів підприємницької діяльності, — про видачу таких дозволів суб'єктам підприємницької діяльності, від органів внутрішніх справ — про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього, від органів реєстрації актів громадянського стану — про громадян, які померли, від органів охорони Державного кордону України — про фізичних осіб — іноземних громадян та осіб без громадянства, доходи яких згідно з законодавством підлягають оподаткуванню в Україні;
- одержувати безоплатно від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів у випадках, передбачених законодавством, а також дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій всіх форм власності;
- одержувати безоплатно від митних органів щомісяця звітні дані про ввезення на митну територію України імпортованих товарів і справляння при цьому податків, інших платежів та інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, погоджувати форми подання таких даних та інформації, одержувати від органів статистики дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

- обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для одержання доходів;
- визначати в разі відмови керівників підприємств, установ, організацій і громадян допустити посадових осіб органів державної податкової служби до обстеження приміщень і обладнання та неподання документів про одержані доходи і проведені витрати оподатковуваний доход (прибуток) таких підприємств, установ, організацій та громадян на підставі документів, що свідчать про одержані ними доходи (прибутки), а стосовно громадян — також із урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю;
- використовувати податкову заставу як засіб забезпечення погашення платником податків, інших платежів податкової заборгованості, а також в інших випадках, передбачених законом;
- здійснювати відповідно до законодавства податковий контроль за доходами, одержаними фізичними особами, витратами, а також встановлювати порядок такого контролю;
- вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати виконання цих вимог, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;
- надавати в межах своїх повноважень відстрочки і розстрочки сплати податків, інших платежів на умовах податкового кредиту з урахуванням фінансового становища платників податків, інших платежів, а також приймати рішення в процедурах санації про прощення (списання) та (або) відстрочку (розстрочку) сплати податків, інших платежів згідно із Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”;
- скасовувати рішення інших органів державної податкової служби (крім рішень податкової міліції) в разі їх невідповідності актам законодавства;
- утворювати міжрайонні об'єднані державні податкові інспекції та в їх складі відповідні підрозділи податкової міліції, а також інші спеціалізовані державні податкові інспекції;
- укладати в установленому порядку угоди цивільно-правового характеру, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством. Посадові особи ДПА України, які здійснюють державний контроль за додержанням законодавства з питань, віднесених до повноважень ДПА України, користуються правами, передбаченими законодавством.

ДПА України у процесі виконання покладених на неї завдань взаємодіє з іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, а також із відповідними органами іноземних держав.

ДПА України в межах своїх повноважень на основі та на виконання актів законодавства видає накази та розпорядження, організовує і контролює їх виконання.

Нормативно-правові акти ДПА України підлягають державній реєстрації в порядку, встановленому законодавством.

У випадках, передбачених законодавством, рішення ДПА України є обов'язковими для виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами і організаціями всіх форм власності та громадянами.

ДПА України в разі потреби видає разом з іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування спільні акти.

У 1996 р. Президентом України був виданий Указ “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” № 780/96, згідно з яким на базі Головної податкової інспекції було утворено ДПА. ДПА були підпорядковані підрозділи МВС України по боротьбі з приховуванням прибутків від оподаткування, які були названі “Податковою поліцією”. Внаслідок цієї реорганізації в ДПА були поєднані контрольні-ревізійні та оперативні органи з метою посилення ролі податкової служби у формуванні доходів держави.

Ця реорганізація була згодом закріплена в Законі України про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” із заміною назви підрозділу по боротьбі з податковими правопорушеннями на назву “Податкова міліція”. Суттєве доповнення було внесено в цьому Законі до статті 11 “Про права органів державної податкової служби”. ДПА України отримала право встановлювати періодичність перевірок усіх документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків, проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень. Таке доповнення є досить загрозливим для підприємницької діяльності, тому що створює передумови необґрунтованого збільшення кількості перевірок і порушень нормального ходу виробничо-господарської діяльності підприємств та не сприяє дерегуляції підприємницької діяльності (відповідно до Указу Президента “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”), заходи щодо якої здійснює уряд з метою прискорення розвитку вітчизняного виробництва.

Діяльність **Міністерства фінансів України** регламентується “**Положенням про Міністерство фінансів України**”, затверджене Указом Президента України від 26.08.99 № 1081.

Мінфін України відповідно до покладених на нього завдань:

- бере участь у розробленні прогностичних показників економічного і соціального розвитку України на поточний період та перспективу, а також розробляє проект Державного бюджету України, прогностичні показники зведеного бюджету України, визначає порядок і строк подання центральними органами виконавчої влади матеріалів для підготовки проекту Державного бюджету України;
- розробляє та подає пропозиції Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення взаємовідносин між Державним бюджетом України та республіканським бюджетом Автономної Республіки Крим і місцевими бюджетами;
- у межах своєї компетенції виконує Державний бюджет України, складає звіт про виконання Державного бюджету України і зведеного бюджету України;

- удосконалює методи складання бюджету, порядок бюджетного фінансування, здійснює методичне керівництво у цій сфері;
- бере участь у розробленні та здійсненні заходів щодо фінансового оздоровлення і структурної перебудови економіки, підготовці загальнодержавних національних програм, розробленні заходів, спрямованих на формування і реалізацію активної інвестиційної політики, розробленні та фінансуванні державних інвестиційних програм і програм економічного розвитку України;
- координує в межах своїх повноважень діяльність центральних органів виконавчої влади, пов'язану із забезпеченням своєчасного і повного надходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до Державного бюджету України та місцевих бюджетів;
- розробляє пропозиції щодо формування державної податкової політики, визначає порядок подання центральними та місцевими органами виконавчої влади необхідних матеріалів для проведення аналізу ефективності діючої податкової системи та пропозицій щодо її удосконалення, проводить аналітичні дослідження впливу податкової політики на економічне зростання та ефективність дії системи оподаткування, прогнозує і моделює на поточний період і на перспективу податкові надходження до бюджету, готує пропозиції щодо ефективного розподілу фінансових ресурсів для забезпечення державних витрат;
- бере участь у підготовці пропозицій щодо основних засад грошово-кредитної політики України, поліпшення стану розрахунків і платежів;
- здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України в установленому порядку випуск державних цінних паперів, визначає обсяги емісії облігацій внутрішньої державної позики за строками погашення у межах загального обсягу емісії, виступає від імені Кабінету Міністрів України гарантом своєчасного погашення облігацій, що випускаються;
- організовує в межах своїх повноважень виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджує нормативно-технічну документацію з цих питань;
- співпрацює відповідно до визначених повноважень з міжнародними фінансовими організаціями та за дорученням Кабінету Міністрів України проводить з ними переговори і консультації з питань фінансової політики та укладення кредитних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України;
- готує пропозиції щодо удосконалення валютних, фінансових, кредитних, податкових і митних відносин з іншими державами, бере участь у підготовці заходів, спрямованих на збільшення валютних ресурсів України, і забезпеченні економічного витрачання іноземної валюти, під час укладення міжнародних договорів готує висновки щодо фінансових умов і передбачуваних наслідків їх реалізації, за дорученням Кабінету Міністрів України проводить переговори з іншими державами щодо укладення угод з питань оподаткування;
- розробляє за дорученням Кабінету Міністрів України програми державних зовнішніх запозичань, бере участь в організації роботи, пов'язаної із

залученням в економіку України іноземних кредитів, відповідно до законодавства;

- бере участь у підготовці пропозицій до засідань Ради глав держав Співдружності Незалежних Держав, Ради голів урядів Співдружності Незалежних Держав, Президії Міждержавного економічного комітету, а також в опрацюванні директив, пропозицій та інших матеріалів, розгляді проектів багатосторонніх угод, протоколів і рішень про взаємовідносини України з країнами Співдружності Незалежних Держав;
- бере участь у підготовці пропозицій щодо удосконалення системи органів виконавчої влади та їх структури, а також системи оплати праці працівників бюджетних установ і організацій, готує пропозиції про граничну чисельність та розміри асигнувань на утримання апарату зазначених органів;
- розробляє та реалізує заходи з питань методологічного керівництва роботою з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності підприємств, установ і організацій (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах); затверджує в установленому порядку плани рахунків, типові форми бухгалтерського обліку і звітності, інструкції про їх застосування та порядок складання звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);
- здійснює у випадках, передбачених законодавством, ліцензування окремих видів підприємницької діяльності;
- здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, бере участь у здійсненні контролю за дотриманням інтересів держави в управлінні державними корпоративними правами відповідно до законодавства;
- вживає в установленому порядку заходів щодо обмеження або припинення фінансування з державного бюджету підприємств, установ і організацій за наявності фактів нецільового витрачання ними коштів, а також у разі неподання звітів про витрачання раніше виділених коштів та іншої встановленої звітності утримує в установленому порядку з підприємств, установ і організацій кошти державного бюджету, використані ними не за цільовим призначенням;
- надає з Державного бюджету України в установленому порядку позички в разі виникнення тимчасових касових розривів під час виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, які мають бути погашені в установлені строки у межах поточного бюджетного року; надає відповідно до законодавства відстрочку та розстрочку за платежами Державного бюджету України;
- проводить у міністерствах, інших центральних та місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах усіх форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів щодо зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також одержує пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірки;

- здійснює у межах своїх повноважень контроль за додержанням суб'єктами підприємницької діяльності законодавства, що регулює питання видобутку, виробництва, використання і реалізації дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, проводить в установленому порядку перевірку щодо операцій з дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням;
- здійснює відповідно до законодавства України управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;
- забезпечує реалізацію державної політики з проведення державних грошових лотерей, здійснює фінансовий контроль за діяльністю агентів, що мають свідоцтво на їх проведення;
- розробляє разом з іншими органами виконавчої влади пропозиції щодо державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання і зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння;
- здійснює інші функції, необхідні для виконання покладених на нього завдань.

Контролі функції Міністерства фінансів на рівні регіонів здійснюють Головні фінансові управління областей, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації. Їх діяльність регламентується **“Типовим положенням про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації”**, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 19.08.02 № 1204.

Головне фінансове управління обласної, Київської міської, фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації (далі — управління) є структурним підрозділом обласної Київської та Севастопольської міської держадміністрації, що утворюється головою відповідної місцевої держадміністрації, є підзвітним та підконтрольним голові місцевої держадміністрації і Мінфіну.

Основні завдання фінансового управління:

- забезпечення реалізації державної бюджетної політики на відповідній території;
- складання розрахунків до проекту місцевого бюджету і подання на розгляд відповідної місцевої держадміністрації;
- підготовка пропозицій щодо фінансового забезпечення заходів соціально-економічного розвитку на відповідних територіях;
- розроблення пропозицій з удосконалення методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат;
- здійснення контролю за дотриманням підприємствами, установами і організаціями законодавства щодо використання ними бюджетних коштів та коштів цільових фондів, утворених відповідною радою;
- здійснення загальної організації та управління виконанням місцевого бюджету на відповідній території, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

Фінансове управління, відповідно до покладених на нього завдань:

- розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів;

- визначає порядок та терміни розроблення бюджетних запитів головними розпорядниками бюджетних коштів;
- проводить на будь-якому етапі складання і розгляду проекту місцевого бюджету аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів;
- приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідної місцевої держадміністрації;
- бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів області (міста), аналізує соціально-економічні показники розвитку області (міста) та враховує їх під час складання проекту обласного (міського) бюджету;
- організовує роботу, пов'язану із складанням проекту обласного (міського) бюджету, за дорученням керівництва відповідної місцевої держадміністрації визначає порядок і терміни подання структурними підрозділами обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації, районними держадміністраціями, виконавчими органами міських (міст обласного значення) рад матеріалів для підготовки проектів обласного (міського) бюджету і прогнозних розрахунків коштів, що передаються для відповідного розподілу між бюджетами районів, міст обласного значення і бюджетами районів у містах або для виконання спільних проектів; складає проект обласного (міського) бюджету; готує пропозиції щодо коштів, що передаються для розподілу між відповідними місцевими бюджетами або для виконання спільних проектів та подає їх на розгляд керівництву обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації;
- забезпечує протягом бюджетного періоду відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням;
- здійснює у процесі виконання місцевого бюджету за доходами прогнозування та проводить аналіз доходів відповідного місцевого бюджету;
- організовує виконання обласного (міського) бюджету, а також разом з органами державної податкової служби, територіальними органами Державного казначейства, іншими структурними підрозділами місцевої держадміністрації забезпечує надходження доходів до обласного (міського) бюджету та вживає заходів до ефективного витрачання бюджетних коштів;
- зводить показники бюджетів, що входять до бюджету області (міста), та подає їх у встановлені терміни до Мінфіну;
- забезпечує захист фінансових інтересів держави та здійснює у межах своєї компетенції контроль за дотриманням бюджетного законодавства;
- складає розпис доходів і видатків обласного (міського) бюджету, забезпечує його виконання, готує пропозиції щодо внесення змін до розпису у межах річних бюджетних призначень, здійснює у встановленому порядку взаємні розрахунки обласного (міського) бюджету з державним бюджетом і районними бюджетами, бюджетами міст обласного значення, бюджетами районів у містах;
- здійснює у встановленому порядку організацію та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координує в межах своєї компетенції діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету;

- проводить моніторинг змін, що вносяться до обласного (міського) бюджету;
- розглядає баланси і звіти про виконання місцевих бюджетів та інші фінансові звіти, подані територіальними органами Державного казначейства;
- інформує керівництво обласної Київської та Севастопольської міської держадміністрації про стан виконання обласного (міського) бюджету за кожний звітний період і подає їй річний та квартальний звіт про виконання обласного (міського) бюджету;
- розглядає звернення та готує пропозиції для прийняття рішень про виділення коштів з резервного фонду бюджету;
- проводить разом з органами державної податкової служби аналіз стану надходження доходів до відповідних бюджетів, готує пропозиції про доцільність запровадження місцевих податків, зборів, а також пільг;
- проводить на базі статистичної і фінансової звітності, прогнозних розрахунків аналіз економічного і фінансового стану галузей економіки території, тенденцій та динаміки розвитку різних форм власності, готує пропозиції щодо визначення додаткових джерел фінансових ресурсів;
- бере участь у формуванні та реалізації інвестиційних програм, подає пропозиції щодо удосконалення механізму економічного стимулювання підприємств для розвитку економічного потенціалу відповідної території;
- вивчає разом з установами Національного банку питання грошового обігу в області (місті), а також бере участь у розробленні балансів грошових доходів і витрат населення;
- перевіряє правильність складання і затвердження кошторисів та планів використання коштів установами і організаціями, які фінансуються з обласного (міського) бюджету;
- бере участь у розробленні пропозицій з удосконалення структури відповідних місцевих держадміністрацій, готує пропозиції щодо визначення чисельності працівників, фонду оплати їх праці, витрат на утримання місцевих держадміністрацій та здійснює контроль за витрачанням цих коштів;
- аналізує діяльність фінансових управлінь (відділів) районних, районних у містах Києві та Севастополі держадміністрацій та фінансових підрозділів виконавчих органів рад міст обласного значення і подає пропозиції щодо її вдосконалення;
- розглядає у межах своєї компетенції звернення громадян, підприємств, установ і організацій;
- забезпечує створення належних виробничих та соціально-побутових умов для працівників управління;
- готує та подає відповідній місцевій раді офіційні висновки про перевиконання чи недовиконання дохідної частини загального фонду відповідного місцевого бюджету для прийняття рішення про внесення змін до цього місцевого бюджету;
- здійснює інші функції, пов'язані з виконанням покладених на нього завдань.

Фінансове управління має право:

- одержувати в установленому порядку від інших структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районних держадмініст-

рацій, виконавчих органів міських (міст обласного значення) рад, територіальних органів Державного казначейства, органів державної податкової служби, інших державних органів, підприємств, установ та організацій усіх форм власності інформацію, матеріали та інші документи, необхідні для складання проекту обласного (міського) бюджету та аналізу його виконання;

- в установленому порядку та у межах своєї компетенції призупиняти бюджетні асигнування відповідно до ст. 117 Бюджетного кодексу України (2542-14) та вживати заходів до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення, передбачені статтею 118 Бюджетного кодексу України;
- залучати фахівців інших структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації, підприємств, установ та організацій, об'єднань громадян (за погодженням з їх керівниками) до розгляду питань, що належать до його компетенції.

Управління під час виконання покладених на нього завдань *взаємодіє з іншими структурними підрозділами* відповідної місцевої держадміністрації, районними, районними у містах Києві та Севастополі держадміністраціями, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями, а також органами державної податкової служби, органами державної контрольно-ревізійної служби та територіальними органами Державного казначейства.

Контрольні функції Міністерства фінансів на рівні низових адміністративних районів здійснюють фінансові управління районів, районів у місті Києві та фінансовий відділ у м. Севастополі. Їх діяльність регламентується **“Типовим положенням про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ у м. Севастополі державної адміністрації”**, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 19.08.02 № 1204.

Фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ у м. Севастополі державної адміністрації (далі – управління (відділ)) є структурними підрозділами районної, районної у містах Києві та Севастополі держадміністрації, що утворює голова відповідної місцевої держадміністрації, є підзвітним та підконтрольним голові відповідної місцевої держадміністрації, Головному фінансовому управлінню обласної, Київської міської та фінансовому управлінню Севастопольської міської держадміністрації.

Фінансове управління районної держадміністрації в Автономній Республіці Крим підзвітне та підконтрольне голові цієї держадміністрації та Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим.

Фінансові управління районних державних адміністрацій, районних у м. Києві та фінансовий відділ державної адміністрації у м. Севастополі здійснюють завдання відповідно до завдань Головних фінансових управлінь обласних державних адміністрацій, Київської міської та фінансового управління Севастопольської міської державної адміністрації.

Основними завданнями фінансового управління:

- забезпечення реалізації державної бюджетної політики на відповідній території;
- складання розрахунків до проекту місцевого бюджету і подання на розгляд відповідної місцевої держадміністрації;

- підготовка пропозицій щодо фінансового забезпечення заходів соціально-економічного розвитку на відповідних територіях;
- розроблення пропозицій з удосконалення методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат;
- здійснення контролю за дотриманням підприємствами, установами і організаціями законодавства щодо використання ними бюджетних коштів та коштів цільових фондів, утворених відповідною радою;
- здійснення загальної організації та управління виконанням місцевого бюджету на відповідній території, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

Фінансове управління (відділ) виконує обов'язки:

- розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів;
- визначає порядок та терміни розроблення бюджетних запитів головними розпорядниками бюджетних коштів;
- проводить на будь-якому етапі складання і розгляду проекту місцевого бюджету аналіз бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів;
- приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідної місцевої державної адміністрації;
- бере участь у розробленні балансу фінансових ресурсів району, аналізує соціально-економічні показники розвитку району та враховує їх під час складання районного бюджету;
- організовує роботу, пов'язану із складанням проекту районного бюджету, за дорученням керівництва районної держадміністрації визначає порядок і терміни подання структурними підрозділами районної держадміністрації, виконавчими органами сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад матеріалів для підготовки проекту районного бюджету; складає проект районного бюджету; готує пропозиції щодо коштів, що передаються для розподілу між відповідними місцевими бюджетами або для виконання спільних проектів та подає їх на розгляд керівництву районної держадміністрації;
- забезпечує протягом бюджетного періоду відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним призначенням;
- здійснює у процесі виконання місцевого бюджету за доходами прогнозування та проводить аналіз доходів відповідного місцевого бюджету;
- організовує виконання районного бюджету. Разом із іншими структурними підрозділами районної держадміністрації, виконавчими органами сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад, органами державної податкової служби, територіальними органами Державного казначейства забезпечує надходження доходів до районного бюджету та вживає заходів до ефективного витрачання бюджетних коштів;
- складає розпис доходів і видатків районного бюджету, забезпечує фінансування заходів, передбачених відповідним місцевим бюджетом, у встановле-

ному порядку готує пропозиції щодо внесення змін до розпису у межах річних бюджетних призначень та здійснює у встановленому порядку взаємні розрахунки районного бюджету з обласним бюджетом і бюджетами нижчого рівня;

- здійснює в установленому порядку організацію та управління виконанням районного бюджету, координує в межах своєї компетенції діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання місцевого бюджету та здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства;
- проводить моніторинг змін, що вносяться до районного бюджету;
- розглядає баланси, звіти про виконання місцевих бюджетів та інші фінансові звіти, подані територіальними органами Державного казначейства;
- проводить разом з відповідними органами державної податкової служби аналіз стану надходження доходів до районного бюджету, готує пропозиції про доцільність запровадження на території району місцевих податків, зборів, а також пільг;
- проводить на базі статистичної і фінансової звітності і прогнозних розрахунків аналіз економічного і фінансового стану підприємств, установ і організацій, розташованих на відповідній території, тенденцій і динаміки розвитку різних форм власності, готує пропозиції щодо визначення додаткових джерел фінансових ресурсів;
- здійснює фінансування підприємств, установ та організацій, переданих у встановленому законом порядку в управління місцевій держадміністрації, а також заходів, пов'язаних з розвитком житлово-комунального господарства, благоустроєм, дорожнім будівництвом, охороною довкілля та громадського порядку, інших заходів, передбачених законодавством;
- перевіряє правильність складання і затвердження кошторисів та планів використання коштів установами і організаціями, які фінансуються з районного бюджету;
- бере участь у розробленні пропозицій з удосконалення структури місцевих держадміністрацій, готує пропозиції щодо визначення кількості працівників, фонду оплати їх праці, витрат на утримання місцевих держадміністрацій та здійснює контроль за витрачанням цих коштів;
- розглядає у межах своєї компетенції звернення громадян підприємств, установ і організацій;
- забезпечує створення належних виробничих та соціально-побутових умов для працівників управління (відділу);
- готує і подає відповідній місцевій раді офіційні висновки про перевиконання чи недовиконання дохідної частини загального фонду відповідного місцевого бюджету для прийняття рішення про внесення змін до цього місцевого бюджету;
- здійснює інші функції, пов'язані з виконанням покладених на нього завдань.

Фінансове управління (відділ) має право:

- в установленому порядку одержувати від інших структурних підрозділів районної, районної у містах Києві та Севастополі держадміністрації, органів державної податкової служби, інших державних органів, підприємств, ус-

танов, організацій всіх форм власності інформацію, документи та інші матеріали, необхідні для складання проекту районного бюджету та аналізу його виконання;

- в установленому порядку та у межах своєї компетенції призупиняти бюджетні асигнування відповідно до ст. 117 Бюджетного кодексу України (2542-14) та вживати заходів до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення, передбачені ст. 118 Бюджетного кодексу України;
- залучати фахівців інших структурних підрозділів районної, районної у містах Києві та Севастополі держадміністрації, підприємств, установ та організацій, об'єднань громадян (за погодженням з їх керівниками) до розгляду питань, що належать до його компетенції;
- скликати в установленому порядку наради з питань, що належать до його компетенції.

Управління (відділ) під час виконання покладених на нього завдань *взаємодіє з іншими структурами підрозділами* районної, районної у містах Києві та Севастополі державної адміністрації, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, відповідними органами державної податкової служби, органами державної контрольно-ревізійної служби та територіальними органами Державного казначейства.

Державна контрольно-ревізійна служба України та її органи контролюють використання коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України, та коштів державних цільових фондів. Вони також здійснюють контроль за виконанням державних контрактів, використанням матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у державній чи комунальній власності, бюджетних позик та кредитів, а також позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів. Крім того, до компетенції даних органів також належить контроль за веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в установах та організаціях, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, зокрема валютних. Діяльність контрольно-ревізійної служби регламентується **Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу”** від 26.01.93 № 2939-XII, в якому визначені структура, статус, функції, права, обов'язки, відповідальність державної контрольно-ревізійної служби, а також правовий захист її посадових осіб.

Визначено, що основною метою цієї служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, що отримують кошти із бюджетів усіх рівнів і державних валютних фондів, розробка пропозицій з усунення виявлених недоліків і порушень, а також попередження їх в подальшому.

Основним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів

усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі виконують такі **функції**:

- організують роботу контрольно-ревізійних підрозділів в Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з проведення ревізій і перевірок, узагальнюють наслідки документальних ревізій і перевірок і у випадках, передбачених законодавством, повідомляють про них органам законодавчої та виконавчої влади;
- проводять ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, в державних фондах, в бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджету та з державних валютних фондів;
- проводять ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету;
- проводять ревізії та перевірки повноти оприбуткування, правильності витрачання і збереження валютних коштів;
- здійснюють контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками;
- розробляють інструктивні та інші нормативні акти про проведення ревізій та перевірок;
- здійснюють методичне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнюють досвід проведення ревізій та перевірок і поширюють його серед контрольно-ревізійних служб, розробляють пропозиції щодо удосконалення контролю.

Органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, де повідомляється про крадіжки, розтрати, недостачі, інші серйозні правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з чинним законодавством.

Головному контрольно-ревізійному управлінню України, контрольно-ревізійним управлінням в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійним підрозділам (відділам, групам) у районах, містах і районах у містах **надається право**:

- ревізувати і перевіряти у міністерствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, державних фондах, на підприємствах, в установах і організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

- безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою. Припиняти на розрахункових та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах операції у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівнику державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;
- залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств, державних комітетів, інших органів державної 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 з оплатою за рахунок спеціально передбачених на цю мету коштів;
- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються або перевіряються, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, а при виявленні підробок, інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;
- одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавних форм власності — довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються або перевіряються;
- одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що ревізуються або перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході ревізій і перевірок;
- пред'являти керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються або перевіряються, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів, вилучати до бюджету виявлені ревізіями або перевітками 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;
- стягувати у доход держави кошти, одержані міністерствами, відомствами, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами і організаціями за незаконними угодами, без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства;
- накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення;

- застосовувати до підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені пунктом 7 ст. 11 Закону “Про державну податкову службу в Україні”.

Службові особи державних контрольно-ревізійних служб зобов'язані:

- суворо додержуватися Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що охороняються законом. За невиконання або неналежне виконання службовими особами державних контрольно-ревізійних служб своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства;
- 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 підркокою або виявленими зловживаннями працівник державної контрольно-ревізійної служби зобов'язаний негайно повідомити про це в правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про виїмку цих документів;
- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Державна контрольно-ревізійна служба взаємодіє з правоохоронними органами.

Органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи.

За дорученням Прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, податкових інспекцій у випадках, передбачених Законом, органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності.

Ревізії та перевірки на прохання правоохоронних органів можуть проводитись також і в інших випадках, передбачених чинним законодавством.

Працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти службовим особам державної контрольно-ревізійної служби у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників державної контрольно-ревізійної служби на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для ревізії або перевірки та будь-якої іншої протиправної дії органи міліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії або перевірки, охорону працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

Службові особи державної контрольно-ревізійної служби мають правове становище, при виконанні своїх службових обов'язків перебувають під захистом

закону, мають право на державне страхування та відшкодування заподіяної шкоди у разі загибелі або каліцтва.

Службові особи державної контрольно-ревізійної служби є представниками органів державної виконавчої влади. Законні вимоги службових осіб державної контрольно-ревізійної служби є обов'язковими для виконання службовими особами об'єктів, що ревізуються чи перевіряються. Працівник державної контрольно-ревізійної служби при виконанні покладених на нього обов'язків керується чинним законодавством і виконує вказівки своїх керівників. Ніхто інший, за винятком передбачених законодавством випадків, не має права втручатися в діяльність службової особи державної контрольно-ревізійної служби. Втручання в діяльність працівника державної контрольно-ревізійної служби тягне за собою відповідальність, передбачену законодавчими актами.

Держава гарантує захист життя, здоров'я, честі, гідності та майна службової особи державної контрольно-ревізійної служби і членів її сім'ї від злочинних посягань та інших протиправних дій. Звільнення службової особи державної контрольно-ревізійної служби з посади у зв'язку з вчиненням злочину під час виконання своїх обов'язків допускається лише після винесення щодо неї обвинувального вироку суду, який набрав чинності.

У разі загибелі службової особи державної контрольно-ревізійної служби у зв'язку з виконанням службових обов'язків сім'ї загиблого або його утриманцям виплачується одноразова допомога у розмірі десятирічного грошового утримання загиблого за останньою посадою, яку він займав, за рахунок державного бюджету з наступним стягненням цієї суми з винних осіб.

У разі заподіяння службовій особі державної контрольно-ревізійної служби тілесних ушкоджень у зв'язку з виконанням нею службових обов'язків, що перешкоджають надалі займатися професійною діяльністю, їй виплачується одноразова допомога в розмірі п'ятирічного грошового утримання за останньою посадою, яку вона займала, за рахунок коштів державного бюджету з наступним стягненням цієї суми з винних осіб і у встановленому порядку призначається пенсія на випадок інвалідності.

У разі заподіяння службовій особі державної контрольно-ревізійної служби тілесних ушкоджень у зв'язку з виконанням нею службових обов'язків, що не перешкоджають надалі займатися професійною діяльністю, їй виплачується одноразова допомога у розмірі річного грошового утримання за рахунок коштів державного бюджету з наступним стягненням цієї суми з винних осіб.

Збитки, завдані майну службової особи державної контрольно-ревізійної служби або членів її сім'ї у зв'язку з виконанням нею службових обов'язків, компенсуються в повному обсязі за рахунок коштів державного бюджету з наступним стягненням цієї суми з винних осіб.

Річне грошове утримання службової особи державної контрольно-ревізійної служби, що береться для нарахування розміру одноразової допомоги, включає всі види грошових виплат, які отримувала службова особа за час роботи в державній контрольно-ревізійній службі за рік, що передував року загибелі або ушкодження здоров'я.

Суми одноразової допомоги та відшкодування майнових збитків оподатковуються не підлягають.

Усі службові особи державної контрольно-ревізійної служби підлягають державному обов'язковому страхуванню за рахунок коштів державного бюджету на випадок загибелі або смерті на суму десятирічного грошового утримання за останньою посадою, а в разі поранення, контузії, травм або каліцтва, захворювання чи інвалідності, що сталися у зв'язку з виконанням службових обов'язків, у розмірі від шестимісячного до п'ятирічного грошового утримання за останньою посадою залежно від ступеня втрати працездатності.

Порядок та умови страхування службової особи державної контрольно-ревізійної служби встановлює Кабінет Міністрів України.

Визначені в Законі України "Про державну контрольно-ревізійну службу" законодавчі норми конкретизуються у **Положенні "Про Головне контрольно-ревізійне управління України"**, затверджене Указом Президента України від 28.11.2000 № 1265. В ньому визначено основні завдання, обов'язки, права, керівництво ГоловКРУ України.

Основними завданнями ГоловКРУ є:

- підготовка пропозицій щодо формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- забезпечення в установленому порядку реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства міністерствами, іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими бюджетними установами, а також підприємствами і організаціями незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, які отримують кошти з бюджетів та державних цільових фондів, коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, веденням і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та попередження їх у подальшому.

ГоловКРУ України відповідно до покладених на нього завдань виконує *обов'язки:*

- 1) організовує і здійснює державний фінансовий контроль:
 - проводить ревізії та перевірки фінансової діяльності щодо використання коштів, матеріальних цінностей та їх збереження, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
 - проводить перевірки використання бюджетних коштів, отриманих на виконання державних програм, перевірки фінансово-господарської діяльності стосовно бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів державних цільових фондів, належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів, а також у передбачених законодавством випадках використання коштів, що залишаються у розпорядженні господарюючого суб'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів;
- 2) проводить відповідно до законодавства ревізії та перевірки використання і збереження державного та комунального майна, в тому числі майна, що передано в користування;

- 3) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час ревізій та перевірок порушень законодавства:
- передає матеріали ревізій та перевірок органам, які згідно із законодавством виконують контрольні функції, якщо за виявленими фактами порушень прийняття рішення про застосування санкцій не належить до компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби;
 - здійснює аналіз стану додержання фінансової дисципліни і повідомляє про його результати відповідним центральним та місцевим органам виконавчої влади, органам місцевого самоврядування, правоохоронним органам;
 - готує і подає до відповідних органів пропозиції щодо усунення та запобігання причинам і умовам, які призвели до нестач державних коштів та матеріальних цінностей, неефективного і не за призначенням витрачання державних фінансових ресурсів;
- 4) здійснює контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених ревізіями та перевітками, і в разі потреби вживає додаткових заходів до їх усунення;
- 5) систематично інформує Президента України, Кабінет Міністрів України про факти порушень фінансової дисципліни, виявлені ревізіями та перевітками фінансово-господарської діяльності;
- 6) інформує громадськість через засоби масової інформації про заходи щодо здійснення контролю за додержанням фінансової дисципліни;
- 7) бере участь у підготовці пропозицій щодо вдосконалення фінансової системи України;
- 8) розглядає листи, заяви і скарги юридичних та фізичних осіб про факти порушень законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів за результатами їх розгляду;
- 9) відповідно до законодавства розробляє і затверджує нормативно-правові акти, що регламентують діяльність органів державної контрольно-ревізійної служби;
- 10) здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів органів державної контрольно-ревізійної служби;
- 11) здійснює методичне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнює досвід проведення ревізій та перевірок і поширює його серед контрольно-ревізійних служб, розробляє пропозиції щодо вдосконалення такого контролю;
- 12) організовує в межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної контрольно-ревізійної служби.

ГоловКРУ України має *право*:

- проводити в порядку, визначеному законодавством, ревізії та перевірки фінансових та бухгалтерських документів, звітів, кошторисів, розрахунків та інших документів, що підтверджують надходження і витрачання коштів, матеріальних цінностей, у передбачених законодавством випадках — документів, що підтверджують цільове використання коштів, які залишилися в розпорядженні господарюючих суб'єктів у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, а також відповідно до законодавства ревізії та

перевірки за дорученням Президента України, Кабінету Міністрів України, правоохоронних органів;

- безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі й інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою;
- припиняти відповідно до законодавства операції на розрахункових й інших рахунках в установах банків та інших фінансових установах;
- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються або перевіряються, проведення, в тому числі у присутності працівників Головкин України, інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, фінансових зобов'язань, відповідно до закону опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, вилучати необхідні документи;
- залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств, інших органів виконавчої влади, державних цільових фондів, підприємств, установ і організацій до проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;
- звертатися в разі необхідності до інших органів державного контролю з питань проведення спільних перевірок у межах повноважень, визначених законодавством;
- проводити в установленому порядку на підприємствах, в установах та організаціях, які здійснювали операції та розрахунки з об'єктом, що ревізується або перевіряється, зустрічні перевірки здійснених між ними операцій та розрахунків;
- одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків, органів Державного казначейства України, інших фінансових установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках підприємств, установ та організацій, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств, установ та організацій — довідки та копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами та організаціями, що ревізуються або перевіряються, а також від посадових і матеріально відповідальних осіб підприємств, установ та організацій, що ревізуються або перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають під час проведення ревізій та перевірок;
- звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів інших держав за додатковою інформацією щодо порушень фінансової дисципліни підприємствами, установами та організаціями;
- пред'являти у межах своєї компетенції керівникам та іншим посадовим особам об'єктів, які ревізуються або перевіряються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень;
- порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування підприємств, установ та організацій у зв'язку з виявленими фактами використання бюджетних коштів з порушенням за-

конодавства, а також питання про визнання недійсними договорів, укладених з порушенням законодавства, стягувати в дохід держави кошти, отримані за незаконними угодами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

- застосовувати відповідно до законодавства до підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів господарювання фінансові санкції;
- накладати відповідно до законодавства на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій адміністративні стягнення;
- порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до встановленої законом відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;
- робити запити та одержувати від центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування в повному обсязі інформацію, документи та матеріали, необхідні для виконання покладених на ГоловКРУ України завдань і повноважень.

ГоловКРУ України відповідно до покладених на нього завдань взаємодіє з іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, правоохоронними, контролюючими органами, громадськими організаціями, а також з відповідними органами інших держав.

ГоловКРУ України здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонні контрольно-ревізійні відділи.

ГоловКРУ України в межах своїх повноважень на основі та на виконання актів законодавства видає накази, організовує і контролює їх виконання.

ГоловКРУ України в разі потреби видає разом з іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади спільні акти.

Нормативно-правові акти ГоловКРУ України підлягають реєстрації в установленому законодавством порядку.

У випадках, передбачених законодавством, рішення ГоловКРУ України є обов'язковими для виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та громадянами.

ГоловКРУ України очолює голова, якого призначає на посаду і звільняє з посади Президент України в установленому законодавством порядку.

На рівні районів, міст, районів у місті діяльність КРУ здійснюється через відповідні контрольно-ревізійні відділи. Їх діяльність регламентується **“Типовим положенням про Контрольно-ревізійний відділ у районі, місті, районі в місті та міжрайонний контрольно-ревізійний відділ зі статусом юридичної особи”**, затвердженим наказом ГоловКРУ України від 07.02.01 № 11.

Основним завданням відділу є забезпечення в установленому порядку реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими бюджетними установами, а також

підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форм власності, відомчої належності та підпорядкованості, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, веденням і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Відділ відповідно до завдань, покладених на державну контрольно-ревізійну службу, виконує такі *функції*:

- 1) у порядку, визначеному законодавством, проводить:
 - перевірки використання коштів бюджетів усіх рівнів, перевірки фінансово-господарської діяльності стосовно бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів державних цільових фондів, належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів, а також у передбачених законодавством випадках використання коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів;
 - ревізії та перевірки використання і збереження державного та комунального майна, в тому числі майна, переданого в користування;
 - ревізії та перевірки фінансової діяльності щодо використання коштів, матеріальних цінностей та їх збереження, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- 2) пред'являє керівникам та іншим посадовим особам підприємств, установ і організацій, які ревізуються або перевіряються, вимоги щодо усунення виявлених у ході ревізій і перевірок порушень і недоліків;
- 3) уживає в установленому порядку заходи для усунення виявлених під час ревізій та перевірок порушень законодавства:
 - передає матеріали ревізій та перевірок органам, які згідно із законодавством виконують контрольні функції, якщо за виявленими фактами порушень прийняття рішення про застосування санкцій не належить до компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби;
 - здійснює аналіз стану додержання фінансової дисципліни і в межах компетенції повідомляє про його результати відповідним місцевим органам виконавчої влади, органам місцевого самоврядування, правоохоронним органам та КРУ;
 - готує і подає до КРУ пропозиції щодо усунення причин і умов, які призвели до недостач державних коштів та матеріальних цінностей, неефективного і не за призначенням витрачання державних фінансових ресурсів та запобігання їм у подальшому;
- 4) здійснює заходи щодо добору, розстановки, виховання та професійного навчання кадрів;
- 5) надає організаційно-методичну допомогу фінансовим органам місцевих органів виконавчої влади, органам державного казначейства, місцевого самоврядування та іншим державним органам за їх зверненнями (направлення працівників відділу для участі в нарадах і семінарах, на перевірки в складі комісій райдержадміністрацій, виконкомів місцевих рад та інше у межах повноважень, компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби і можливостей відділу);

- 6) розглядає листи, заяви й скарги громадян, підприємств, установ та організацій про факти порушення законодавства з фінансових питань, уживає згідно із законодавством відповідних заходів за результатами їх розгляду;
- 7) забезпечує ведення та складання звітності про контрольно-ревізійну роботу, її достовірність;
- 8) інформує громадськість через засоби масової інформації про заходи щодо здійснення контролю за додержанням фінансової дисципліни;
- 9) організовує у межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення охорони державної і службової таємниці у відділі;
- 10) відділ не має права втручатися в господарську діяльність підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів господарювання за винятком випадків, передбачених законодавством України.

Посадові особи відділу, відповідно до покладених на нього завдань, мають **право**:

- 1) проводити в порядку, визначеному законодавством, ревізії та перевірки фінансових і бухгалтерських документів, звітів, кошторисів, розрахунків та інших документів, що підтверджують надходження і витрачання коштів, матеріальних цінностей, у передбачених законодавством випадках — документів, що підтверджують цільове використання коштів, які залишилися в розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів;
- 2) безперешкодного доступу працівників на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою;
- 3) припиняти відповідно до законодавства операції на рахунках в установах банків та інших фінансових установах;
- 4) вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються або перевіряються, проведення, в тому числі у присутності працівників органів державної контрольно-ревізійної служби, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, а при виявленні підробок, інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;
- 5) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців інших органів виконавчої влади, державних цільових фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;
- 6) одержувати від територіальних управлінь Національного банку України та комерційних банків та інших фінансових установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій — довідки і копії документів про операції та розрахунки з установами, організаціями, підприємствами, що ревізуються або перевіряються;

- 7) проводити в установленому порядку на підприємствах, в установах та організаціях, які здійснювали операції та розрахунки з об'єктом, що ревізується або перевіряється, зустрічні перевірки здійснених між ними операцій та розрахунків;
- 8) звертатися в разі необхідності до інших органів державного контролю з питань проведення спільних перевірок у межах повноважень, визначених законодавством;
- 9) одержувати від посадових і матеріально відповідальних осіб підприємств, установ та організацій, що ревізуються або перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають під час проведення ревізій та перевірок;
- 10) пред'являти у межах своїх повноважень керівникам та іншим посадовим особам об'єктів, що ревізуються або перевіряються, обов'язкові для виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень;
- 11) застосовувати відповідно до законодавства до підприємств, установ, організацій фінансові санкції;
- 12) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до встановленої законом відповідальності винних у порушеннях осіб;
- 13) робити запити місцевим органам виконавчої влади, органам місцевого самоврядування щодо одержання інформації, документів та матеріалів, необхідних для виконання покладених на відділ завдань і повноважень;
- 14) порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування підприємств, установ та організацій у зв'язку з виявленими фактами використання бюджетних коштів з порушенням чинного законодавства; про визнання недійсними договорів, укладених з порушенням законодавства та стягувати в дохід держави кошти, отримані за незаконними угодами, без встановлених законом підстав та з порушенням законодавства;
- 15) 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.

Державне казначейство і його підрозділи контролюють витрачання коштів Державного бюджету установами і організаціями відповідно до їх кошторисів оперативно в момент їх витрачання. Так, установи та організації, що фінансуються з бюджету, не можуть одержувати або переказувати кошти іншим суб'єктам із поточних рахунків без попереднього контролю органів Державного казначейства. Діяльність Державного казначейства регламентується **Положенням про Державне казначейство**, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 31.07.95 № 590 із змінами і доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України від 28.06.97, від 17.02.99 № 180. У Положенні визначено, що Державне казначейство є системою органів державної виконавчої влади і діє при Мінфіні. Державне казначейство:

- організовує виконання Державного бюджету України і здійснює контроль за цим;

- здійснює управління наявними коштами державного бюджету, у тому числі в іноземній валюті, коштами державних позабюджетних фондів та позабюджетними коштами установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету (далі – позабюджетні кошти), фінансування видатків державного бюджету;
- веде облік касового виконання державного бюджету, складає звітність про стан виконання державного та зведеного бюджетів;
- здійснює управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства;
- розподіляє між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;
- здійснює контроль за надходженням і використанням коштів державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів;
- розробляє та затверджує нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів.

Головне управління Державного казначейства відповідно до завдань, покладених на Державне казначейство:

- організовує та здійснює виконання державного бюджету, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунка;
- здійснює керівництво територіальними органами Державного казначейства;
- веде зведені реєстри розпорядників коштів державного бюджету України, державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів та рахунків територіальних органів Державного казначейства в установах банків;
- здійснює управління доходами і видатками державного бюджету, проводить операції з наявними бюджетними коштами, в тому числі в іноземній валюті, в межах розпису доходів і видатків державного бюджету;
- здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України і Мінфіну операції з іншими коштами, що перебувають у розпорядженні Уряду України;
- організовує та здійснює прогнозування і касове планування коштів державного бюджету, визначає на основі чинного законодавства розміри їх поточного використання у межах затверджених на відповідний період видатків;
- доводить до головних розпорядників коштів і територіальних органів Державного казначейства обсяги асигнувань, що виділяються з державного бюджету;
- організовує розподіл між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, а також перерахування місцевими бюджетами належних їм коштів від зазначених відрахувань;
- організовує та здійснює взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя;
- веде зведений бухгалтерський облік руху коштів державного бюджету на рахунках Державного казначейства;

- організовує та здійснює збирання, зведення та аналіз фінансової звітності про стан виконання державного та зведеного бюджетів, подає зазначену звітність Верховній Раді України, Уряду України та Мінфіну;
- здійснює разом з Національним банком і Мінфіном управління державним внутрішнім і зовнішнім боргом та проводить їх обслуговування відповідно до чинного законодавства;
- регулює фінансові взаємовідносини між державним бюджетом та державними позабюджетними фондами, організовує та здійснює контроль за надходженням, рухом і використанням коштів цих фондів;
- подає Мінфіну в разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету;
- розробляє і затверджує нормативно-методичні та інструктивні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів;
- розробляє проекти законодавчих та інших нормативних актів з питань, що належать до компетенції Державного казначейства;
- організовує роботу територіальних органів Державного казначейства, пов'язану з дотриманням чинного законодавства України з питань виконання державного бюджету, надходження та використання коштів державних позабюджетних фондів, підвищення кваліфікації працівників органів державного казначейства відповідно до чинного законодавства;
- проводить ревізії діяльності територіальних органів Державного казначейства;
- установлює зв'язки з міжнародними фінансово-банківськими установами, а також з казначействами інших країн, вивчає досвід організації їх діяльності та готує пропозиції про його використання в Україні.

Управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, містах з районним поділом в межах відповідної території здійснюють функції, передбачені пунктом 5 цього положення, крім підпунктів 4,5,9,11-16,18,20.

У разі, коли зазначені територіальні органи Державного казначейства, а також Головне управління Державного казначейства безпосередньо здійснюють операції щодо виконання державного бюджету, вони виконують ті самі функції, що й відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах.

Відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах:

- здійснюють виконання відповідних показників державного бюджету та контроль за надходженням, рухом і використанням державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів у частині, що визначається Головним управлінням Державного казначейства;
- забезпечують відповідно до встановлених розмірів асигнувань та касового плану цільове фінансування видатків державного бюджету;
- ведуть облік розпорядників коштів, яким виділяються асигнування з державного бюджету та державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів;
- здійснюють прогнозування та касове планування коштів державного бюджету;

- розподіляють між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, а також перерахувань місцевими бюджетами належні їм суми коштів від зазначених відрахувань;
- здійснюють за поданням державних податкових інспекцій повернення за рахунок державного бюджету зайво сплачених або стягнених податків, зборів та обов'язкових платежів;
- ведуть бухгалтерський облік руху коштів державного бюджету за рахунками відділень Державного казначейства;
- здійснюють збирання, контроль, зведення та подання органам вищого рівня Державного казначейства фінансової звітності про стан виконання показників державного бюджету відповідним регіонам;
- проводять роботу, пов'язану із здійсненням контролю за дотриманням чинного законодавства України з питань виконання державного бюджету, надходженням та використанням коштів державних позабюджетних фондів у регіоні;
- передають відповідним державним податковим інспекціям документи про стягнення у безспірному порядку до державного бюджету штрафів за порушення установами банків та підприємствами зв'язку встановленого порядку проходження і виконання платіжних доручень щодо доходів і видатків державного бюджету;
- готують і подають органам вищого рівня державного казначейства у разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету;
- забезпечують за дорученнями органів вищого рівня державного казначейства виконання інших функцій в межах своїх повноважень;
- здійснюють заходи щодо добору, розстановки, виховання, професійної підготовки і підвищення кваліфікації кадрів;
- розглядають заяви, пропозиції, скарги громадян, підприємств, установ та організацій з питань, що належать до їх компетенції.

Органи Державного казначейства мають *право*:

- відкривати в установах банків рахунки щодо доходів і видатків державного бюджету;
- отримувати в банківській системі України на договірних засадах внутрішньорічний кредит у межах, установлених законодавчим актом про державний бюджет на відповідний рік для покриття тимчасових касових розривів державного бюджету; проводити операції щодо розміщення державних цінних паперів, їх погашення і виплати доходу по них;
- проводити у міністерствах, інших центральних та місцевих органах державної виконавчої влади, на підприємствах, в установах, організаціях, установах банків незалежно від форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають у процесі перевірок;
- одержувати від установ банків відомості про стан поточних бюджетних рахунків підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності,

які використовують кошти державного бюджету та державних позабюджетних фондів;

- вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних та місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій усунення виявлених порушень установленого порядку виконання державного бюджету;
- припиняти фінансування з державного бюджету підприємств, установ і організацій у разі виявлення фактів порушень установленого порядку виконання державного бюджету з повідомленням про це керівників відповідних міністерств і відомств;
- безспірно вилучати у міністерств, інших центральних та місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій раніше надані в порядку фінансування кошти державного бюджету, державних позабюджетних фондів у разі встановлення нецільового та неефективного їх використання;
- призупиняти проведення операцій за реєстраційними рахунками установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, у разі порушення ними встановленого порядку використання бюджетних та позабюджетних коштів, а також неподання кошторисів та звітності про надходження і використання зазначених коштів.

Права, передбачені підпунктом 2 цього пункту, надаються Головному управлінню Державного казначейства, а права, передбачені підпунктом 7 цього ж пункту — Головному управлінню Державного казначейства, управлінням Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Головне управління Державного казначейства та його територіальні органи і своїй діяльності взаємодіють з міністерствами та іншими центральними органами державної виконавчої влади, Національним банком, установами інших банків, державною податковою службою, місцевими фінансовими органами, державною контрольно-ревізійною службою в Україні.

Фонд державного майна України 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 договору 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 інвентаризації загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок тощо.

Міністерство економіки України контролює виконання планів економічного і соціального розвитку держави, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від заданих параметрів розвитку окремих галузей народного господарства та вживає заходів щодо запобігання їм, тобто здійснює контроль економіки на макрорівні.

Міністерство праці та соціальної політики України контролює додержання законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод з оплати праці, механізму регулювання фонду оплати праці, а також розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення, використання праці та її оплати.

Державний комітет статистики України здійснює контроль за поданням звітності, її достовірністю, збалансованістю та насиченістю ринку товарами, виконання програм економічного і соціального розвитку держави, наявність товарних, матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснює вибірково-контрольні переписи (ресурсів). Урядом України надано Держкомстату право контролю.

Антимонопольний комітет України запобігає створенню монопольного становища на ринку підприємств, що обмежують конкуренцію певного товару, оскільки це призводить до порушення ринкових відносин у виробництві та реалізації окремих видів товарів, до недобросовісної конкуренції на ринку.

Національний банк України контролює наявність грошей в обігу, використання кредитів за цільовим призначенням, додержання касової дисципліни, правил розрахунків та інших операцій, покладених на банки в умовах ринкових відносин, а також витрачання коштів з Державного бюджету; здійснює емісію грошей та регулює грошові відносини в державі, контролює діяльність комерційних банків, реєструє та одержує від них баланси, розрахунки економічних відносин та іншу звітність, проводить ревізії, вносить пропозиції щодо поліпшення їхньої діяльності або про закриття.

Державний комітет України стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України) вживає заходи щодо стандартизації, забезпечення єдності та достовірності вимірювання і сертифікації продукції, наглядає за впровадженням вимог стандартів, технічних умов і зразків (еталонів) на продукцію (роботи, послуги) тощо.

Державний митний комітет України контролює дотримання митного законодавства і нормативних актів підприємцями і фізичними особами щодо сплати мита на експорт та імпорт товарів через кордон України, а також при внутрішньодержавних операціях, за які необхідно сплачувати мито.

Державний комітет у справах захисту прав споживачів (Держспоживачзахист) та його 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.

Державна інспекція України контролю за цінами контролює застосування цін і тарифів міністерствами, відомствами, підприємствами всіх форм власності, дотримання порядку їх затвердження. Інспекція має право перевіряти в будь-яких суб'єктів підприємництва бухгалтерські документи, книги, звіти, калькуляції тощо, пов'язані з встановленням цін, отримати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок. Документом на право проведення перевірки є посвідчення, видане конкретній посадовій особі керівником Інспекції або його заступником, засвідчене печаткою. Інспектор вивчає документи та копії з них про рівень і економічну обґрунтованість цін на товари, їхні

техніко-економічні характеристики, ефективність, споживчі властивості, одержані від об'єднань, підприємств та організацій (включаючи органи стандартизації, статистики, банки тощо).

У разі відмови у проведенні перевірки або недопущення працівників Інспекції до обстеження приміщень, непред'явлення (або відмову в пред'явленні) звітів, балансів, розрахунків, декларацій інспектор має право припинити операції на рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах і навіть застосувати економічні санкції, розглядати справи про адміністративні правопорушення.

Державна автомобільна служба (ДАІ) здійснює контроль за дотримання законодавства і нормативних актів щодо реєстрації та обліку рухомого складу транспортних засобів підприємцями й фізичними особами. ДАІ також перевіряє дотримання власниками транспортних засобів і водіями правил дорожнього руху на шляхах України.

Державна пожежна інспекція контролює дотримання антипожежних правил підприємцями і населенням, вживає профілактичні заходи щодо запобігання пожежам, а в разі їх виникнення — здійснює гасіння.

Державна санітарна інспекція здійснює контроль за дотриманням санітарно — гігієнічного і протиепідеміологічного законодавства підприємцями і населенням, а також проводить профілактику виникнення епідемій та масових захворювань.

Муниципальний (громадський) фінансовий контроль здійснюється радами народних депутатів різних рівнів та їхніми комісіями, незалежними профспілками, членами партій та рухів відповідно до повноважень, наданих законодавством України, відповідно до законодавства про місцеві ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування.

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюють на договірних платних засадах незалежні спеціалізовані фірми (аудиторські фірми) та окремі фізичні особи (аудитори), які мають право проводити цей контроль. Їх діяльність регламентується **Законом України “Про аудиторську діяльність” із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 15.05.03 № 762-IV**, який визначає правові засади незалежного фінансового контролю в Україні, регулює порядок здійснення аудиторської діяльності, визначає права, обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, а також господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту, повноваження аудиторської палати України і професійної громадської організації аудиторів — Спілки аудиторів України, встановлює випадки, коли проведення аудиту є обов'язковим.

Відповідно до Закону *аудитором* може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен мати сертифікат. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально або як працівник аудиторської фірми. Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки з дня отримання сертифіката.

Право на отримання сертифіката мають громадяни України, які здобули вищу освіту, мають певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту. Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніш як через рік після прийняття рішення Аудиторською палатою України. Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків. Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор, що має чинний сертифікат. Забороняється займатися наданням аудиторських послуг органам державної виконавчої влади, виконавчим органам місцевих рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження, а також окремим особам, яким законами України заборонено здійснювати підприємницьку діяльність.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Аудиторська палата України створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування. Вона формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій. Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Аудиторська палата України створює на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Термін повноважень членів Аудиторської палати України не може перевищувати п'яти років, а для членів першого скликання — не може перевищувати трьох років.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України. Результати анкетування затверджуються Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданні простою більшістю голосів при наявності двох третіх її членів.

Члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Аудитори України мають право об'єднатися в громадську організацію за професійними ознаками (*Спілку аудиторів України*), дотримуючись вимог цього Закону та інших законів України.

Спілка аудиторів України повинна мати фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їх колективів. Вона може відкривати місцеві осередки при наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Відкриття місцевих осередків не є обов'язковим.

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України визначаються Законом України "Про об'єднання громадян" та Статутом професійної громадської організації аудиторів України (*Спілки аудиторів України*).

Спілка аудиторів України має право: делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати; порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати України, які делеговані Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України, Національним банком України, Міністерством статистики України та Міністерством юстиції України; вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

Рішення та клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів Аудиторської палати України приймаються з'їздом Спілки аудиторів України або правлінням з наступним затвердженням таких рішень з'їздом.

Аудитори і аудиторські фірми України мають право:

- самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;
- отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;
- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;
- залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

- належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;
- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;

- зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;
- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором — членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором — працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифіката та ліцензії. Припинення чинності сертифіката або ліцензії на аудиторську діяльність здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок; систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту. Порядок припинення чинності сертифіката та ліцензії на аудиторську діяльність визначається Аудиторською палатою України.

Суб'єктами фінансового контролю власника є:

- для *відомчого контролю* — контрольно-ревізійні служби міністерств, відомств, концернів, асоціацій, акціонерних виробничих об'єднань;
- для *внутрішньогосподарського контролю* — утворені власником органи, бухгалтерська та фінансово-економічна служби, аудиторські фірми (аудитори), які мають право на провадження аудиторської діяльності, відповідно до чинного законодавства.

2.2. Координація діяльності органів фінансового контролю

Необхідною умовою забезпечення ефективного фінансового контролю в державі є налагодження спільної роботи контрольно-ревізійного управління, подат-

кової адміністрації та правоохоронних органів як у містах і в окремих регіонах, так і в державному центральному апараті.

Основні положення про взаємодію КРУ з іншими державними контрольними органами визначаються Законами України “Про Рахункову палату”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про державну податкову службу в Україні”. Така взаємодія спрямована на налагодження чіткої координації роботи Головного контрольно-ревізійного управління України, Рахункової палати і податкової служби з метою підвищення ефективності державного фінансового контролю та зміцнення фінансової дисципліни об’єктів господарювання.

Виконання цих законодавчих положень потребує розробки конкретного механізму здійснення координації дій контрольних органів, а також закріплення цього механізму у відповідних положеннях та інструкціях. Запровадження чітких процедур та автоматизованих засобів взаємодії контролюючих органів необхідне як для підвищення результативності і ефективності контролю, так і для впорядкування перевірок і недопущення необгрунтованого втручання в діяльність господарюючих суб’єктів з боку контролюючих органів.

Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу” від 26.01.93 № 2939-ХІІ, відповідно до якого ДКРС повинна взаємодіяти з правоохоронними органами.

Органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки суб’єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи.

За дорученням Прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, податкових інспекцій у випадках, передбачених Законом, органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки на підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності.

Ревізії та перевірки на прохання правоохоронних органів можуть проводитись також і в інших випадках, передбачених чинним законодавством.

Працівники правоохоронних органів зобов’язані сприяти службовим особам державної контрольно-ревізійної служби у виконанні їх обов’язків. У разі недопущення працівників державної контрольно-ревізійної служби на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для ревізії або перевірки та будь-якої іншої протиправної дії органи міліції на прохання цих осіб зобов’язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії або перевірки, охорону працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої Законом відповідальності.

Загальні правила координації діяльності контролюючих органів визначено Указом Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.98 № 817. У ньому визначено перелік контролюючих органів, планових та позапланових перевірок суб’єктів підприємницької діяльності, встановлено основні обмеження на їх здійснення і визначено головний координуючий орган при проведенні перевірок — державну податкову службу.

Основні положення та механізми взаємодії роботи Головного контрольно-ревізійного управління та Рахункової палати представлено у “Порядку взаємодії Рахункової палати та головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів” (затверджено постановою колегії Рахункової палати від 22.11.01 № 27-4 та постановою колегії Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.10.01 № 20). Основною метою такої взаємодії є усунення дублювання при здійсненні контрольних заходів. Між Головним контрольно-ревізійним управлінням та Рахунковою палатою запроваджуються три основні форми взаємодії: координація дій при плануванні, організації та проведенні ревізій і перевірок; проведення спільних засідань колегій, круглих столів, нарад, семінарів; обмін інформацією з питань, які належать до компетенції Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління.

Одним із основних аспектів взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби України та державної податкової служби є взаємне інформування про факти фінансових порушень та вжиті заходи з метою зміцнення фінансової дисципліни об'єктів господарювання. Воно регулюється “Порядком взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи” (від 22.12.01 № 143/514). В ньому встановлюються механізми надання органами державної контрольно-ревізійної служби інформації про факти виявлених за результатами ревізій (перевірок) порушень фінансової дисципліни, що стосуються порушень норм з регулювання обігу готівки, порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта або/та бази оподаткування, та зворотного інформування органами державної податкової служби щодо вжитих за цими фактами заходів.

Даний Порядок спрямований на координацію діяльності органів державної контрольно-ревізійної та податкової служб з метою зміцнення фінансової дисципліни суб'єктів господарювання. Визначено порядок взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень і вжиті заходи.

Його метою є встановлення механізму надання органами державної контрольно-ревізійної служби інформації про факти виявлених за результатами ревізій (перевірок) порушень фінансової дисципліни, що стосуються порушень норм з регулювання обігу готівки; порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта або/та бази оподаткування, та зворотного інформування органами державної податкової служби щодо вжитих за цими фактами заходів.

Про можливе заниження об'єкта або/та бази оподаткування свідчать порушення порядку ведення бухгалтерського обліку платником податків.

Орган державної контрольно-ревізійної служби в разі виявлення за результатами ревізії (перевірки) суб'єкта господарювання порушень фінансової дисципліни, зазначених у п. 2 цього Порядку, протягом 15 днів після закінчення ревізії (перевірки) направляє до органу державної податкової служби, у якому платник податку перебуває на податковому обліку, інформацію, що містить такі відомості:

- коли, ким, на якій підставі і за який період проведено ревізію (перевірку);

- повна назва об'єкта контролю, його підпорядкованість, місцезнаходження та код згідно з ЄДРПОУ;
- які вимоги чинного законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативного акта, ким затверджений) і на яку суму порушено, а також обставини та характер виявлених порушень фінансової дисципліни;
- які заходи для усунення виявлених порушень вжито органом державної контрольно-ревізійної служби та керівництвом об'єкта контролю в ході ревізії (перевірки).

Якщо в ході проведення ревізії (перевірки) виявляються суттєві порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про значне ухилення платника податку від оподаткування, то орган контрольно-ревізійної служби терміново повідомляє орган податкової служби про виявлені порушення з метою проведення одночасної ревізії (перевірки).

Якщо органом державної контрольно-ревізійної служби проводиться ревізія (перевірка), яка не включена до Національного плану проведення документальних перевірок та в ході якої виявляються порушення норм з регулювання обігу готівки, у триденний термін від дня підписання акта перевірки крім інформації направляється й копія акта (довідки) ревізії (перевірки) та розрахунок фінансових санкцій, передбачених статтею 1 Указу Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” від 12.06.95 № 436 (із змінами та доповненнями) для їх подальшого застосування відповідним органом державної податкової служби.

Орган державної податкової служби розглядає матеріали перевірки та приймає рішення про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки та в триденний термін від дня його прийняття інформує контрольно-ревізійну службу із зазначенням номера, дати прийняття рішення та суми застосованих штрафних санкцій.

Основні положення взаємодії державної контрольно-ревізійної служби із правоохоронними органами визначені у Законах України “Про Службу безпеки України”, “Про прокуратуру”, “Про міліцію”, “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю”, “Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства, а також Кримінально-процесуальному кодексі України, Указі Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері”, Тимчасовому положенні про координаційний комітет по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президенті України, Положенні про Державну службу боротьби з економічною злочинністю.

Основні форми та механізми взаємодії державної контрольно-ревізійної служби з правоохоронними органами представлені в наказі Головкиру “Про затвердження Інструкції про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів” від 26.11.99 № 107, інструкції про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів (26.11.99 № 107), Методичних рекомендаціях працівникам державної контрольно-ревізійної служби в Україні при залученні їх до процесу-

альних дій як свідків, експертів або спеціалістів (від 31.03.2000 № 31), вказівках МВС, Генпрокуратури і ГоловкиРУ “Про порядок передачі підрозділами державної контрольно-ревізійної служби в Україні матеріалів щодо порушень бюджетного законодавства правоохоронними органами та їх розгляд (від 28.05.99 № 4 (4-4)), Порядку подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції.

Відповідно до Указу Президента України Кабінетом Міністрів України у січні 1999 р. прийнято постанову № 112 “Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами”, якою визначено механізм узгодження термінів проведення перевірок суб’єктів підприємницької діяльності, передбачених у планах-графіках кожного контролюючого органу.

Ідея даного документа — забезпечити одночасність (в один день) виходу на об’єкт перевірки всіх контролюючих органів та прозорість щодо термінів її проведення. З метою удосконалення даного механізму постановою Кабінету Міністрів України від 15.10.03 № 1625 введено в дію нову редакцію Порядку координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами [21].

Зміни, зокрема, торкнулися таких моментів:

1. *Плановий період.* Для планування перевірок суб’єктів підприємницької діяльності та формування відповідних планів-графіків як плановий період визначено квартал замість року. При цьому плановим періодом для формування планів контрольно-ревізійної роботи ГоловкиРУ, КРУ в регіонах та КРВ залишаються ті, які визначено Порядком планування контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.01 № 955, зі змінами, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 15.10.03 № 1630, тобто півроку.

2. *Терміни погодження планів-графіків з відповідними органами державної податкової служби.* Зараз граничним терміном їх погодження на наступний квартал визначено 20 число останнього місяця поточного кварталу.

3. *Механізм формування та погодження планів-графіків.* Запроваджено спрощену одноступеневу процедуру формування та погодження планів-графіків. З цього часу формування та погодження планів-графіків проводиться за місцем знаходження суб’єкта підприємницької діяльності і тільки на рівні району (міста) або регіону. Поряд з цим вважаємо, що формувати та погоджувати окремий план-графік для проведення перевірок суб’єктів підприємницької діяльності для апарату КРУ в регіоні недоцільно. Простішим є шлях, коли перелік суб’єктів підприємницької діяльності, які передбачається перевіряти силами галузевих відділів апарату КРУ в регіоні, формується в розрізі територій та доводиться до відповідних територіальних КРВ для включення їх до планів-графіків. Суб’єкту підприємницької діяльності та органу державної податкової служби не так важливо, працівники якого підрозділу ДКРС будуть проводити контрольний захід, важливішим є те, щоб терміни його проведення були узгоджені з ними. Контрольно-ревізійні підрозділи, діяльність яких поширюється на декілька адміністративно-

територіальних одиниць (районів, міст), у кожній з яких є окремі податкові інспекції, формує плани-графіки окремо для кожної такої одиниці. Погоджені з органами податкової служби плани-графіки зберігаються в контрольно-ревізійних підрозділах як документи з обмеженим доступом.

4. *Обсяги планів-графіків.* Обумовлено, що плани-графіки планових виїзних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, які формують органи ДКРС, погоджуються з відповідними органами державної податкової служби тільки в частині тих суб'єктів підприємницької діяльності, проведення перевірок яких у плановому періоді передбачається обома органами. Тому план-графік проведення планових виїзних перевірок, що формуватиметься контрольно-ревізійними підрозділами, повинен мати три розділи:

- перелік суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки яких передбачається проводити одночасно з органами державної податкової служби;
- перелік суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки яких передбачається здійснювати тільки контрольно-ревізійними підрозділами;
- перелік суб'єктів підприємницької діяльності, проведення перевірок яких у плановому періоді передбачається органами ДКРС та органами державної податкової служби у різний час, але терміни цих перевірок контрольно-ревізійними підрозділами письмово узгоджені з суб'єктом підприємницької діяльності.

5. *Особи, яким надано право на продовження граничних термінів проведення перевірки.* У новій редакції Порядку таке право надається керівникам контролюючих органів вищого рівня, а не керівникам відповідних органів державної податкової служби. Для територіальних КРВ керівниками вищого рівня є начальник КРУ в регіоні або особа, уповноважена чинним законодавством на виконання його обов'язків.

6. *Внесення змін до планів-графіків.* У випадку внесення змін до планів-графіків, які ініціюються органами державної податкової служби, всі контролюючі органи мають бути попереджені ними у триденний термін з моменту прийняття такого рішення. Це стосується тих суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки яких у плановому періоді передбачаються одночасно обома службами.

7. *Порядок затвердження планів-графіків.* На відміну від попереднього цим порядком не визначено механізм затвердження планів-графіків, які формуються контрольно-ревізійними підрозділами. Виходячи з цього вважаємо за доцільне запровадити порядок, коли плани-графіки територіальних КРВ затверджуються керівництвом КРУ в регіоні.

У новій редакції Порядку залишились незмінними такі вимоги:

1. *Обов'язкове повідомлення суб'єкта підприємницької діяльності про дату виходу на перевірку не пізніше, ніж за 10 днів до її початку.* У зв'язку з цим органам ДКРС варто звернути увагу на те, що такі повідомлення надсилаються органом державної податкової служби — у випадку, коли суб'єкт підприємницької діяльності перевірятиметься одночасно обома службами; органом ДКРС — у випадку, коли суб'єкт підприємницької діяльності перевірятиметься тільки підрозділом ДКРС.

2. *Заборона заміни у планах-графіках суб'єктів підприємницької діяльності чи термінів початку контрольних заходів у нього, крім випадків, визначених Порядком.*

Як і в попередній редакції, відповідальність за дотримання плану-графіка покладено на керівника підрозділу відповідного контролюючого органу.

Необхідно також зазначити, що плани-графіки є лише однією зі складових при формуванні планів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС.

Порушенням вимог цього Порядку можуть бути визнані факти виходу за власною ініціативою працівників ДКРС на перевірку суб'єкта підприємницької діяльності, який не передбачено у плані-графіку, або у терміни, які не погоджені з органом державної податкової служби чи суб'єктом підприємницької діяльності.

Якщо перевірка суб'єкта підприємницької діяльності обумовлена планом-графіком і передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи на півріччя, але в силу об'єктивних обставин (термінові доручення на проведення позапланових перевірок тощо) у визначені терміни неможлива, контрольно-ревізійний підрозділ має звернутися до КРУ в регіоні щодо внесення відповідних змін до відповідних планів.

При цьому така перевірка має бути виключена з плану-графіка взагалі. Її проведення може бути заплановане на наступний плановий період або перенесене у межах цього ж планового періоду на іншу дату, якщо це письмово узгоджено із суб'єктом підприємницької діяльності.

При підготовці планів-графіків контрольно-ревізійні підрозділи повинні мати на увазі, що до них можуть бути включені тільки ті суб'єкти підприємницької діяльності, які підконтрольні органам ДКРС.

При цьому погодження з органами державної податкової служби термінів перевірок суб'єктів підприємницької діяльності не є ознакою їх підконтрольності органам ДКРС.

Для забезпечення більш чіткої координації дій державної контрольно-ревізійної та державної податкової служб при формуванні і погодженні планів-графіків та проведенні одночасних контрольних заходів Голова КРУ готує відповідний порядок, який передбачається прийняти за погодженням з Державною податковою адміністрацією.

Зазначені зміни забезпечать для контролюючих органів на місцях можливість більш оперативного узгоджувати терміни проведення планових перевірок та водночас дозволять врахувати при потребі пропозиції суб'єкта підприємницької діяльності з цього питання [21].

Створення чіткого дієвого механізму координації роботи контролюючих органів має забезпечити концентрацію зусиль контролюючих органів на пріоритетних напрямках контролю; планування і здійснення регулярних спільних заходів для забезпечення надійного захисту інтересів держави від злочинних посягань та зловживань і планування цілеспрямованих спільних заходів; скорочення кількості ревізій та перевірок господарюючих суб'єктів і дублювання питань; недопущення необґрунтованого втручання в їх фінансову та господарську діяльність.

При створенні механізму координації слід перш за все визначити його організаційну побудову і структуру, передбачити можливу схему його діяльності. Можливі два варіанти підходу до розв'язання цієї проблеми; умовно їх можна назвати відповідно "централізованим" та "децентралізованим".

Сутність "**централізованого**" варіанта механізму координації полягає в тому, що формується відповідний центральний орган, через який практично будуть

здійснюватись заходи з координації діяльності контролюючих органів. Фактично, такий орган має стати своєрідним координуючим центром забезпечення виконання узгоджених з усіма контролюючими органами рішень щодо проведення планових перевірок, його можна умовно назвати “Загальнодержавний координаційний центр контролю” (скорочено ДКЦ). Керівництво діяльністю цього центру може бути покладене на керівництво Державної податкової адміністрації.

Головне завдання ДКЦ – скорочення кількості та дублювання перевірок, координація планування (на рік, півріччя, квартал) і контроль дотримання графіків поточних перевірок, поточне складання графіків комплексних перевірок, із забезпеченням перевірок господарських суб’єктів одночасно всіма уповноваженими організаціями. Всі перевірки фінансово-господарської діяльності господарюючих суб’єктів керівники контролюючих органів повинні узгоджувати з ДКЦ. У цьому випадку ДКЦ буде єдиним центром в структурі органів державного управління, якому надане право регулювання всіх перевірок господарюючих суб’єктів. ДКЦ повинен мати територіальні робочі представництва (ТРП) на відповідній території. Вони можуть бути створені на базі державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, податкових інспекцій в містах, міжрайонних та об’єднаних податкових інспекцій. До складу територіальних представництв ДКЦ необхідно включати начальників відповідних регіональних податкових органів, а також повноважні представники всіх контролюючих органів тієї чи іншої території.

Територіальні робочі представництва мають забезпечувати максимальну комплексність усіх перевірок фінансово-господарських суб’єктів незалежно від форм власності, виключати практику необгрунтованого втручання в їх діяльність з боку контролюючих органів. ТРП можуть бути сформовані на базі регіональних органів Державної податкової адміністрації (податкових інспекцій областей, міст і районів) і відповідних підрозділів інших контролюючих органів.

Головними завданнями територіальних робочих представництв є:

- своєчасне формування координаційних планів-графіків перевірок суб’єктів господарювання в розрізі регіонів в т. ч. міст і районів на принципах скорочення їх кількості за рахунок одночасного комплексного планування, як правило, не більше одного разу на рік, і направлення їх в скоординованому (на своєму рівні) вигляді на розгляд і затвердження вищими інстанціями до ДКЦ (плани-графіки перевірок складаються за єдиною формою, що затверджується ДКЦ). Це дасть змогу скоротити кількість ревізій та перевірок, досягти максимального ефекту в роботі;
- забезпечення належного контролю за виконанням затверджених ДКЦ планів-графіків поточного планування (перевірки господарюючих суб’єктів поза цими планами-графіками у виняткових випадках – порушення кримінальних справ, інші надзвичайні обставини, цільові рішення Уряду повинні проводитись з обов’язковим інформуванням відповідних територіальних представництв і ДКЦ);
- вирішення оперативних питань, що будуть виникати на відповідній території в зв’язку з координацією, упорядкуванням і регулюванням перевірок.

Робота територіальних робочих представництв координації проведення перевірок повинна здійснюватись у наступній послідовності:

1. Координація проведення планових перевірок. Для збору пропозицій щодо проведення планових комплексних перевірок районне (міське) і обласне ТРП, а також робоча група загальнодержавного координаційного центру надає всім контролюючим органам району, міста, області і країни у цілому зразки бланків “План-графік проведення перевірок суб’єктів фінансово-господарської діяльності (юридичні особи)” на визначений період (наприклад, квартал, півроку), “План-графік проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (фізичні особи)”. Типові форми планів-графіків затверджуються ДКЦ, що можливо уніфікувати і довести до відома. Районні (міські), обласні і загальнодержавні підрозділи контролюючих органів заповнюють бланки Планів-графіків і надають їх відповідному ТРП з координації у визначений термін.

ТРП з координації аналізують отримані пропозиції, вносять до них необхідні зміни і формують “План-графік перевірок юридичних осіб” та “План-графік перевірок фізичних осіб” відповідно до свого рівня по району (місту), області.

Обласні ТРП надають ці узагальнені форми робочій групі ДКЦ, яка їх аналізує, вносить необхідні зміни та доповнення і складає єдині Плани-графіки перевірок по Україні. Після їх затвердження Радою ДКЦ вони направляються всім контролюючим органам і ТРП з координації.

2. Координація проведення позапланових перевірок. Заявки на проведення позапланових перевірок подаються у виняткових випадках. Для збору пропозицій з проведення позапланових перевірок районне (міське), обласне РП, а також робоча група ДКЦ розсилає всім контролюючим органам району (міста), області і загальнодержавним зразки бланків “Заявка на проведення позапланових перевірок суб’єктів фінансово-господарської діяльності” на певний період, окремо по юридичних і фізичних особах. Типова форма заявки має затверджуватись ДКЦ.

Районні (міські) і обласні підрозділи контролюючих органів в разі нагальної необхідності заповнюють форми заявок і надають їх ТРП з координації відповідного рівня.

Районні ТРП з координації реєструють отримані заявки на проведення позапланових перевірок, візують їх і надають в обласне ТРП. Обласні ТРП з координації збирають заявки на проведення позапланових перевірок, реєструють їх, візують і направляють в робочу групу ДКЦ. Робоча група ДКЦ збирає пропозиції на проведення позапланових перевірок, реєструє їх і вносить на розгляд ради ДКЦ.

Рада ДКЦ залежно від важливості і актуальності питань позапланових перевірок приймає відповідне рішення і видає “Дозвіл на проведення позапланових перевірок суб’єктів фінансово-господарської діяльності” юридичних або фізичних осіб; в дозволі вказуються терміни проведення перевірок. У разі відмови на проведення додаткових позапланових перевірок видається “Заборона на проведення позапланових перевірок суб’єктів фінансово-господарської діяльності” відповідних юридичних або фізичних осіб. Дозволи або заборони на проведення позапланових перевірок надсилаються відповідним контролюючим органам та обласним ТРП з координації, які доводять до відома своїх підлеглих структур інформацію про намічені або відмінені позапланові перевірки.

“Децентралізований” варіант координації потрібно застосувати на першому етапі роботи із створення механізму координації діяльності контролюючих органів, оскільки він більш простий в організаційному і функціональному плані, а отже дешевший і може бути задіяний швидше, ніж “централізований” варіант.

В основу цього варіанта повинно бути покладено функціонування регіональних центрів, які будуть координувати діяльність підрозділів контролюючих органів певної території. Регіональні центри можуть бути створені при Державних податкових адміністраціях Республіки Крим, міст Києва, Севастополя і кожної з 24 областей.

Тобто, будемо мати не трирівневу систему координації (центр — область — місто, район), як в попередньому варіанті, а лише — двохрівневу (області — міста, райони). Таке спрощення має певні переваги порівняно з системою, яка замикає координацію діяльності контролюючих органів на вищому рівні. Це, насамперед, більша гнучкість, оперативність у вирішенні питань; менший документообіг та уникнення забюрократизованості, яка неминуче супроводжує дію централізованих схем управління.

Україна — велика за територією, тому створення та запровадження механізмів регулювання діяльності контролюючих органів з єдиного центру може викликати втрати часу, додаткові витрати на передачу і обробку інформації, які не будуть покриті ефектом від впровадження системи.

Те, що головні контролюючі органи України (ДКРС, Державна податкова служба, Державне казначейство) мають територіальні органи на обласному, місцевому, районному рівнях теж буде сприяти швидкому налагодженню роботи з координації з дворівневою схемою. Наявність відпрацьованої, діючої державної системи координації дасть можливість не тільки вдосконалити, а й створити більш ефективну систему контролю. Важливим елементом організації цієї роботи має також цілеспрямоване вивчення діючих систем контролю як у країнах СНГ, так і в інших країнах.

2.3. Особливості організації фінансового контролю за рубежом

Важливою умовою розуміння особливостей організації фінансового контролю в Україні є вивчення досвіду його організації в інших країнах. На сучасному етапі становлення державності ця вимога підсилюється необхідністю гармонізації законодавства України з європейськими стандартами. В Україні цьому питанню приділяється недостатньо уваги. У науковій літературі практично немає робіт, в яких би розкривались особливості організації фінансового контролю, значна частина яких розглядає особливості організації державного фінансового контролю. Організація державного фінансового контролю у багатьох країнах є основною складовою організації фінансового контролю загалом.

Загальний державний фінансовий контроль підприємницької діяльності у провідних зарубіжних країнах (Німеччині, Канаді, Японії, Швеції, Польщі, Угорщині) є першорядною функцією міністерства фінансів. Міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США, Великобританії, а як міністерство економіки, фінансів і промисловості — у Франції [18].

Державний фінансовий контроль існує в кожній країні. Він здійснюється державними органами різними за статусом і підпорядкуванням.

У світовій практиці спостерігаються різні підходи до організації та функціонування державного фінансового контролю. Вони визначаються історично прийнятою в країні формою правління, унормованою формою державного устрою, особливостями розподілу повноважень між складовими влади, а також ступенем демократичного розвитку суспільства.

Перші згадки про рахункові відомства, які виконували функції державного фінансового контролю, з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї — понад 1,3 тисячі років.

У Європі органи контролю сформувались у XII-XIII ст. (Національне управління аудиту Великобританії — 1120 р., Палата рахунків Франції — 1318 р., Регулярна аудиторська організація Бельгії — 1386 р.). Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 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), в Ірландії — у 1866 р. (Управління Генерального контролера-аудитора) [42, 40].

Основні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах (особливості організації контролю як елементу управління, сфера застосування контролю, принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їхні повноваження тощо) проголошені у Лімській декларації, прийнятій у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). З погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування.

Правовою основою організації рахункових відносин та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контрольних установ.

У кожній країні організація фінансового контролю має свої особливості.

У науковій літературі по-різному підходять до визначення **типів верхніх інститутів фінансового контролю**. Найчастіше їх визначають за місцем фінансового контролю у системі органів державного управління. Зокрема, існує такий поділ:

- за організаційною схемою контролю — перша категорія — вищий орган державного фінансового контролю підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; друга категорія — державні контрольні-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [23];
- за назвою. В окремих країнах вищі контрольні установи належать до органів парламенту; в інших — наділені статусом служби державного контролю; ще

один тип — це рахункові суди й рахункові трибунали; далі виділяють офіси генерального аудиту на чолі з аудитором; окремо вказують на існування державних генеральних інспекцій, в яких виділяють рахункові, контрольні та ревізійні палати [55];

- рахункові трибунали й контрольні установи. До рахункових трибуналів належать колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії і Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контрольними установами називають інші відомства, у яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймається або безпосередньо керівником (монократичні — Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контрольного органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки) [39];
- у країнах Євросоюзу [43]: аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія); колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина); незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія); контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія);
- нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія); рахункові (контрольні) палати — органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); національні управління аудиту (управління Генерального аудитора (контролера-аудитора)) — незалежні колегіальні (Чехія, Ірландія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу [42].

Усі названі типи виокремлюються відповідно до владних повноважень, статусу та функціональної незалежності.

Виокремлюються ще типи організації спеціалізованого державного фінансового контролю, що обумовлені *особливостями побудови правових систем зарубіжних країн* — моноструктурні та поліструктурні [18].

У країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), домінує монократична структура. В цих країнах з метою здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом та вищою посадовою особою виконавчої влади. У країнах континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія та інші європейські дер-

жави) контрольні функції покладені на утворені вищими органами влади рахункові палати, які в той же час є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях діяльності. Для розвинених країн, які структуризовані на сфери державної влади, місцевого самоврядування та громадського суспільства, де державна влада розподілена на законодавчу, виконавчу та судову, типовими є наявність кількох контролюючих інституцій, що входять до цих сфер, розподіл між ними контрольних повноважень, організація взаємодії і т. п. [18].

Відповідно до законодавства ряду країн їх виконавча влада має власні автономні контрольні структури (Адміністративно-бюджетне управління при Президентові США, Аудиторська комісія Великобританії, Національне ревізійне управління Швеції), які виконують фінансово-економічні контрольні функції органу. У Китаї Управління аудиту, підпорядковане прем'єр-міністру, є верховним органом аудиту держави і спрямовує роботу місцевих органів аудиту і контрольних представництв у міністерствах [42].

В Угорщині Контрольне управління уряду здійснює роботу на підставі урядових рішень під керівництвом міністра фінансів, перевіряючи використання бюджетних фондів, субсидій і позик на розвиток підприємств; фінансування діяльності міністерств, бюджетних організацій, програм міжнародної допомоги; використання іноземних інвестицій та коштів Європейського Союзу тощо [49].

У деяких країнах міністерства фінансів не лише відіграють головну роль у підготовці проектів бюджетів та розподілі коштів, але мають централізовані ревізійні органи (Генеральна інспекція фінансів Франції, Відомство фінансового контролю Швейцарії, Служба Генерального інспектора департаменту ревізій і рахівництва Індії), які відповідають за подальший фінансовий контроль бюджетних витрат урядових установ [42].

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо [31].

У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектору економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, через які проходить більше 60 % витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості і державним корпораціям [18].

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (яке ще в деяких джерелах називають Національним бюро аудиту). Його метою, як визначено урядом, є забезпечення ефективності роботи центрального уряду і досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Робота Управління характе-

ризується двома напрямками — проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель [18].

У Російській Федерації функції урядового контрольного органу у сфері фінансів донедавна здійснював Департамент державного фінансового контролю і аудиту Міністерства фінансів. Основними функціями цього Департаменту було здійснення контролю за цільовим використанням коштів федерального бюджету, державних позабюджетних фондів та інших федеральних коштів, за надходженням доходів від майна, що є власністю федерації, на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності. З 2002 р. на базі цього органу створено дві урядові структури — Департамент державного фінансового контролю і Департамент державного аудиту [18].

В Польщі, яка тяжіє до змішаної республіканської форми державного управління, контроль за використанням державних фінансів суб'єктами господарювання всіх форм власності здійснюють Вища контрольна палата та Управління скарбового контролю Міністерства фінансів [18].

В Австрії перевірки державного господарства і фінансової діяльності, пов'язаної з благодійними та іншими фондами, здійснює Рахункова палата [18].

Організаційна схема державного фінансового контролю зарубіжних країн передбачає існування в галузевих міністерствах власних ревізійних органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства.

У Німеччині контрольно-ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із Федеральною рахунковою палатою [42].

У Ірландії в структурі більшості урядових міністерств та відомств існують підрозділи внутрішнього фінансового аудиту, які є відносно незалежними у своїй діяльності і перевіряють підзвітні цим міністерствам організації та звітують про результати аудитів керівнику міністерства. Директор підрозділу внутрішнього аудиту підзвітний безпосередньо керівнику урядового відомства. Кожний підрозділ внутрішнього аудиту має положення, яким визначаються принципи діяльності та зона відповідальності. Тестування якості роботи підрозділів внутрішнього аудиту здійснює центральний орган контролю [40].

Також у окремих країнах існують парламентські комітети з нагляду державних витрат.

Парламентський Комітет з нагляду державних витрат існує у Ірландії. Його створено відразу після отримання незалежності (у 1921 р.) на зразок британської практики. Комітет є легітимним на період роботи парламенту (5 років). До складу Комітету входять 12 членів — пропорційно від партій. Голова Комітету є представником опозиційної партії. Кворум — 4 депутати [40].

Чимало країн мають достатньо складну структуру державного фінансового контролю.

У Сполучених Штатах Америки, окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада по боротьбі з фінансовими зловживаннями в державних установах (Рада честі і ефективності), інспектори

Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші органи [18].

У фінансовій практиці Франції розрізняють два основних різновиди державного фінансового контролю — виконавчий і судовий. Виконавчий контроль здійснюється фінансовими контролерами бюджетного управління Міністерства економіки, фінансів і промисловості, бухгалтерами Управління національного рахівництва, яке підпорядковане цьому міністерству, та службовцями Генеральної інспекції фінансів. Судовий контроль — Рахунковою палатою. Генеральна інспекція фінансів, що створена у складі виконавчої гілки влади Франції ще 1816 року, пов'язана з кабінетом міністрів економіки, фінансів і промисловості, проте не входить до жодного з управлінь цього міністерства. Інспекція перевіряє діяльність усіх бухгалтерів та адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитами, що призначаються державою, стежить за дотриманням законодавства з фінансових питань державними підприємствами та квазідержавними органами, а також усіма підприємствами, діяльність яких торкається казначейства [18].

Крім зазначених відомств, у сфері виконавчої влади Франції функціонують структури спеціалізованих державних установ з контрольними функціями галузевого спрямування. Зокрема такі, як Банківська контрольна комісія, Центральна служба кредитного нагляду, Центр перевірки балансової звітності, Палата бюджетної дисципліни, Комісія економічного і регіонального розвитку країни, Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики тощо [18].

Основними критеріями державного контролю діяльності державних і приватних підприємств у Франції, як і в ряді інших країн, є обов'язкове відрахування в державний (федеральний) бюджет належних сум платежів та виконання урядових замовлень. У державному секторі економіки, крім того, об'єктом державного контролю є ефективність роботи підприємств шляхом зіставлення видатків і реалізації продукції, цільове витрачання державних коштів та використання державного майна [18].

Сучасна організація фінансового контролю зарубіжних країн сформувалась на початку другої половини ХХ століття як наслідок реформування державного управління. У цей період відбулися суттєві перетворення у сфері державного фінансового контролю, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави.

Наприклад, у Саудівській Аравії законом 1971 року Контрольне бюро уряду перетворено у Головне контрольне управління, якому надано статус самостійного органу фінансового аудиту для здійснення подальшого контролю за державними доходами, видатками та державним майном. Згідно з резолюцією Вищої ради з адміністративної реформи від 1985 р. управління покликане не лише виявляти правопорушення у фінансовій сфері, а й визначати основні напрями удосконалення фінансової діяльності й виявляти резерви економії державних коштів [30].

У 1976 р. органи аудиту Данії об'єднано в єдину організацію — Національне управління аудиту на чолі з Генеральним аудитором. У питаннях бюджету й штатів Генеральний аудитор був підпорядкований міністру економічних справ і кооперації. А з 1991 р. відомство набуло статусу незалежної організації, що здійснює аудит від імені парламенту [42].

У правовому статусі сучасних верховних контрольних установ різних країн конституціями закріплені підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади, що ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту.

Незалежними від уряду й парламенту органами державного контролю є Суд аудиту Бельгії, рахункова палата Франції й Суд аудиту Нідерландів. Ці інститути мають виняткові права самостійного планування та провадження діяльності. Так само у Німеччині законодавчо закріплено, що Федеральна рахункова палата є вищою федеральною установою; не належить ані до законодавчої, ані до виконавчої, ані до судової гілки влади; є нейтральним авторитетним органом між парламентом і урядом та в ролі незалежного органу фінансового контролю підпорядковується лише закону. Що стосується членів палати, то діє суддівська недоторканність: професійна (неможливість надання їм настанов) та особова (неможливість примусового звільнення з посади) [65].

У політичному й професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства.

Висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами та триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань [23]. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині — 12; у Канаді — 10; у Болгарії — 9; у Мексиці — 8; у Туреччині — 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії — 6 років [42].

У кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності.

Так, президент і віце-президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років [42].

У Ірландії Генеральний контролер-аудитор призначається президентом республіки за поданням парламенту безстроково до настання пенсійного віку (65 років), право на дострокове звільнення Генерального контролера-аудитора має тільки парламент [40].

Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально — на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту [60].

Органи державного фінансового контролю кожної країни мають свої специфічні особливості організації, які визначаються законодавством. Для організаційної структури центрального апарату верховного контрольного органу характерні поділ

на департаменти або за галузевим принципом (Німеччина, Ірландія), або за згрупованими напрямками (Данія).

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу державного фінансового контролю є досвід багатої арабської країни Бахрейн. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту є секції: фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регульованих документів); аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети); аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем. До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю [42].

Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат — по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому числі 6 міністрів — за поданням голови сенату, а 4 міністри — за поданням президента республіки. Президент відомства обирається зі складу міністрів терміном на один рік [48].

Одна з організаційно найскладніших структур — Рахункова палата Франції. Керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається дворічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральним прем'єр-адвокатом. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудиторів) [62].

Організаційна структура управління Генерального контролера-аудитора Ірландії включає три департаменти, які мають чітко визначені повноваження: 1) очолює директор з аудиту центральних органів влади (аудит асигнувань — доходів та витрат); 2) секретар та директор з аудиту (департамент має корпоративні служби; аудит адміністративної діяльності); 3) директор з аудиту в бюджетній сфері (аудит бюджетних установ) [40].

Формування дієвого державного фінансового контролю є обмеження у діяльності керівних посадових осіб вищих контрольних установ різних країн, що забезпечує неупередженість при виконанні посадових обов'язків. Керівники контрольних відомств, звичайно, не мають права суміщати основну діяльність із депутатством, суддівством або прокурорством, іншими адміністративними посадами у місцевій владі, членством у політичній партії; не можуть бути співзасновниками підприємницьких структур; займатися будь-якою іншою оплачуваною діяльністю, крім наукової, літературної та іншої творчої діяльності. При цьому в окремих країнах (Польщі) вони наділяються правом недоторканності, тобто не можуть притягатися до кримінальної відповідальності без згоди колегії рахункового відомства або парламенту.

Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності державного контролю. Важливою гарантією є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьо-

му допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців.

Наприклад, доходи Національного ревізійного управління Швеції на 2/3 формуються за рахунок державних асигнувань, а решта — інших надходжень від аудиторської діяльності, надання консультацій, міжнародного співробітництва, навчання тощо. В окремих країнах (Австралія, Великобританія) певні категорії підприємств та організацій (як природні монополії) оплачують послуги державного аудиту, і ці кошти зараховуються до консолідованого фонду верховного контрольного відомства [42].

Акціонерні товариства Ісландії, у яких державна частка менша за половину, також можуть замовити послуги державного аудиту за відповідну плату на погодинній основі. На контрактний фінансовий аудит приватного сектору припадає близько 10 % від загального обсягу фінансових аудитів, що здійснюються цією контрольною установою [42].

Уникнення упередженості в роботі та інших суб'єктивних чинників досягається шляхом забезпечення високого рівня оплати праці аудиторів. Близько третини бюджету Національного управління аудиту Великобританії — прямі видатки на оплату персоналу [42]. В Ірландії загальні витрати за кошторисом Управління Генерального контролера-аудитора у 2002 р. становили 7,8 млн євро, у тому числі витрати на оплату праці — 6,2 млн євро [40]. В Туреччині оплата праці професійного персоналу рахункової палати вдвічі перевищує зарплату адміністративного персоналу [42].

Ступінь впливу на незалежність у прийнятті рішень за результатами аудитів певною мірою можна оцінити, відповівши на питання: “Який орган здійснює аудит звітності й діяльності рахункового відомства?” Так, виконання кошторису Національного управління аудиту Великобританії перевіряє Комісія державних рахунків постійного комітету Палати громадян. Аудит виконання бюджету Суду аудиту Румунії є прерогативою спеціальної комісії парламенту. Бюджет Національного суду аудиту Нідерландів є предметом контролю Департаменту аудиту Міністерства внутрішніх справ цієї країни. Аудит звітності Національного управління аудиту Данії здійснюється приватною бухгалтерською фірмою “Grothen & Petregaard”. В Ісландії рахунки верховного контрольного відомства перевіряє незалежний сертифікований бухгалтер, який призначається президентським комітетом парламенту [42].

Обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [42].

У Ірландії регіональних представництв Управління Генерального контролера-аудитора немає. У разі потреби аудитори Управління відряджаються до інших міст [40].

Відповідно до покладених завдань органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоча й не проводять аудиту політико-економічних актів, проте оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [42].

До функцій Головного контрольно-фінансового управління Конгресу США входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролю піддаються урядові агентства, установи і підприємства оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. При цьому перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат [18].

У Ірландії виходячи з положень законодавства, основним завданням Управління Генерального контролера-аудитора визначено контроль від імені держави усіх витрат та проведення аудиту всіх рахунків, які є в управлінні державної влади. Місією Управління є проведення незалежного дослідження і звітування парламенту з питань законності та ефективності використання державних фондів і ресурсів, а також правильності обліку державної власності. Перевіряється, чи підтверджені доходи та витрати установи відповідними документами, чи здійснено витрати на передбачені цілі, чи відповідають проведені трансакції положенням нормативно-правових документів. Крім того, Управління здійснює аудит фінансової звітності окремих державних організацій, перелік яких визначається у законодавстві. Також Управління уповноважено здійснювати в державних установах дослідження економічності, ефективності та результативності (аудит адміністративної діяльності). Фактично роботу в Управлінні організовано за такими основними напрямками: 1) фінансовий аудит або аудит рахунків (Financial Audit); 2) аудит проектів (Project Audit); 3) оцінка системи інформаційних технологій (IT Audit); 4) аудит адміністративної діяльності (Value-For-Money Audit) [40].

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб. Аудит доходів проводиться в ході фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [42].

У деяких країнах верховні органи державного фінансового контролю виконують специфічні функції, які не притаманні вищим інститутам контролю.

Наприклад, нормативні акти уряду Іспанії набирають чинності за умови попередньої експертизи верховним контрольним відомством [69]. А однією із функцій

Рахункової палати Туреччини є попередня перевірка контрактів вартістю понад 100 тис. дол. США, які виконуються за рахунок коштів консолідованого або муніципального бюджету [41].

Фінансовий контроль центральних органів контролю у зарубіжних країнах (наприклад, Ірландії) проводиться приватними аудиторськими фірмами [40].

Здійснюючи попередню оцінку й експертизу, рахункові відомства захищають інтереси громадян і платників податків. Пропонують шляхи підвищення економічності й ефективності державного управління. Водночас діяльність контролю в жодному разі не ототожнюється з політикою. Наприклад, Суд аудиту Нідерландів не робить політичних заяв, не може виявити, що закон “поганий”, але що закон не працює так, як це передбачалося, заявити може [42].

Першоосновою для фінансового контролю у зарубіжних країнах є баланс та річний фінансовий звіт.

Для виконання обов’язків у більшості країн верховні органи державного фінансового контролю в ході аудиту мають право доступу до усього масиву необхідної інформації й документів для ознайомлення та отримання копій, баз даних, іншої релевантної (відповідної) інформації, що стосуються виконання обов’язків. Об’єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту у задоволенні їхніх законних вимог.

У більшості країн інформаційні масиви для здійснення фінансового контролю певним чином організовані.

Наприклад, у Ірландії усі аудитори Управління Генерального контролера-аудитора працюють з єдиною внутрішньою інформаційною базою, яку розміщено на ресурсах внутрішньої комп’ютерної мережі. Ця база є аналогом інформаційних карт та форм, що використовуються в органах ДКРС, однак містить набагато більше інформації. Вона включає різні модулі: 1) інформація про об’єкти аудиту; 2) місцезнаходження аудиторів (на робочому місці, у відрядженні, на об’єкті, у відпустці); 3) інформація про аудити (мета, ресурси, період виконання, тривалість, масштаби, планові та фактичні витрати, пояснення щодо порушення термінів проходження документів, результати аудиту тощо); 4) доступ до бази законодавства; 5) доступ до посібників та методичних рекомендацій з питань аудиту тощо. Необхідні дані до інформаційної бази вносяться кожним аудитором. Окремі модулі (як-то інформація про аудити) відкриті для доступу тільки керівному складу Управління [40].

У разі виявлення суттєвих порушень законодавства контрольні установи низки країн наділені владними повноваженнями притягати до адміністративної відповідальності винних осіб, накладати у безапелюсному порядку арешт на рахунки об’єкта контролю, вносити пропозиції про тимчасове відсторонення або звільнення порушників, а також запроваджувати переслідування в судовому порядку. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені в будь-якому разі передавати матеріали з ознаками виявлених зловживань до прокуратури та інших повноважних органів.

Наприклад, Федеральну рахункову палату Німеччини названо “лицарем без меча” відтоді, як її було позбавлено права впливати на впровадження власних рішень і рекомендацій [42].

У Ірландії Управління Генерального контролера-аудитора не має повноважень вживати до об'єктів аудиту адміністративні заходи впливу за невиконання законних вимог. Про випадки виявлених порушень Управління повідомляє відповідні вищі органи влади [40].

Головним критерієм вибору того чи іншого об'єкта контролю є факт розпорядження організацією чи установою коштами державного бюджету. Водночас, законодавство зарубіжних держав передбачає, що, поряд із перевітками витрат бюджетів, контролю з боку вищих органів фінансового контролю підлягають усі державні інстанції [56].

У Ірландії головним показником при відборі об'єктів для аудиту є суттєвість (обсяги коштів). Для великих обсягів застосовується вибірка. Наприклад, для 100 млн євро визначається поріг для перевірки в сумі 1 млн євро. Чим менший поріг, тим більше елементів перевіряється [40].

Законодавство ряду країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благородних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина) [42].

Вищий орган контролю Монголії має право проводити аудит діяльності парламенту, президента, конституційного суду, уряду, їхніх секретаріатів, секретаріатів суду й адвокатури, міністерств, урядових структур, центрального банку, бюджетних організацій і державної частки в активах акціонерних товариств, а також виявляти некоректність дій службовців вищого рангу щодо інших осіб та громадян [42].

Вищі органи фінансового контролю зарубіжних країн використовують різні підходи до організації своєї роботи.

Планування аудиту буває піврічним (Бразилія) або щорічним (Іспанія, Німеччина, Бельгія, Нідерланди, Польща, Чехія). Органи контролю самостійно обирають об'єкти аудиту. Плани складаються на підставі власного досвіду, запитів та пропозицій парламенту, уряду, верховного суду, громадян тощо й затверджуються безпосередньо керівником органу контролю або його колегією. Загальноприйнятою є норма, коли народні обранці не мають права давати вказівки рахунковим відомствам, щодо безумовного проведення контрольних-ревізійних заходів [42].

Зарубіжні рахункові відомства здійснюють аудит правильності використання фінансових ресурсів із огляду законності й доцільності, а також повноти і своєчасності відображення фінансово-господарських операцій в облікових та звітних реєстрах. Фінансовий аудит є незалежною оцінкою фінансових звітів державних підприємств, організацій та установ. У ході виконання фінансового аудиту перевірки підлягають як окремі ділянки діяльності органу, так і консолідовані документи управлінських структур. Тема аудиту пов'язана з частиною фінансового менеджменту уряду або окремою досліджуваною одиницею [42].

У окремих зарубіжних країнах об'єкти контролю (крім органів влади) повинні оплачувати аудиторські послуги вищих контролюючих органів до виставлених ними рахунків.

Наприклад, у Ірландії витрати на аудит органів влади компенсуються за рахунок коштів державного бюджету. Близько 70 % загальної кількості аудитів здійсню-

ються на платній основі. В абсолютній сумі 50 % — державні асигнування, 50 % — комерційні платежі [40].

Проведення фінансового аудиту й підготовка підсумкових аудиторських документів повинна здійснюватися тільки в межах загальноприйнятих стандартів аудиту (generally accepted accounting standards), які охоплюють усі елементи й стадії аудиту: планування, пошук доказів (фактів), звітування [42].

У верховних органах державного фінансового контролю різних країн найчастіше використовуються такі типи фінансового контролю: вибірковий; тематичний; попередній (або оглядовий); подальший; загальний. Найбільш гнучким і дієвим є тематичний аудит — контрольний захід, що здійснюється одночасно у різних організаціях з метою виявлення стану дотримання певних норм законодавства або дослідження ефективності адміністративних рішень органів державного управління.

Основною формою аудиту в Ірландії є камеральні перевірки звітних даних. Для здійснення аудиту використовуються методи: 1) оцінка ризиків; 2) оцінка системи бухгалтерського обліку та контролю; 3) тестування внутрішнього фінансового управління; 4) тестування суттєвості; 5) додаткове тестування; 6) анкетування [40].

За підсумками аудиту складаються аудиторські довідки (протоколи) та звіти. В аудиторських звітах обов'язково називають ті питання, які потребують розв'язання або удосконалення. Аудиторські висновки передають до органів влади (парламенту, уряду, галузевим міністерствам, відомствам) та оприлюднюють через засоби масової інформації.

Наприклад, щорічна звітність Національного управління аудиту Данії складається з трьох типів: загальний звіт фінансового аудиту; 15–20 звітів аудиту адміністративної діяльності; звіт про результати діяльності відомства (у тому числі рекомендації з питань бухгалтерського обліку й аудиту). Звіти передають на розгляд Комітету державних рахунків та одночасно надсилають на адреси відповідних міністерств, коментарі яких разом із відповідями Генерального аудитора відтворюються у щорічному звіті державних рахунків, який передається до парламенту [42].

Ефективність роботи верховних органів фінансового контролю визначається насамперед обсягами щорічної економії коштів, що досягається внаслідок впровадження пропозицій рахункового відомства. Характерним параметром ефективності аудиту є питома вага застосування об'єктами контролю запропонованих за підсумками аудиту рекомендацій.

Обов'язком більшості верховних інститутів державного фінансового контролю є оперативне та перспективне управління відомчим контролем для забезпечення координації, усунення дублювання в роботі різних контрольних підрозділів. Обов'язковою оцінці з боку незалежного зовнішнього державного аудиту підлягає організованість, надійність і ефективність функціонування систем внутрішнього фінансового контролю [42].

У ході регулярного аудиту доходів і витрат міністерств Суд аудиту Нідерландів не здійснює дублювання уже проведеного іншими органами аудиту, наприклад, підрозділами відомчого контролю, а використовує його результати, щоправда, після попередньої перевірки його якості [42].

Неодмінним чинником ефективного розвитку державного фінансового контролю й аудиту є забезпечення активної участі держави у міжнародних відносинах для набуття досвіду побудови структури та організації аудиту у галузі державного управління. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), 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 Institutions) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.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 інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів [42].

2.4. Ефективність фінансового контролю та шляхи її підвищення

Ефективність фінансового 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 фінансового контролю, критерії, показники і методи його визначення ще мало досліджені, хоча мають велике значення. В практиці постійно виникає потреба визначення ефективності фінансового контролю.

Якщо під ефективністю 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. З іншого боку, визначальною умовою ефективності контролю є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень. Позитивом об'єктивного контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та упущень [41].

При визначенні ефективності фінансового контролю перш за все треба зупинитись на критерії ***економічності***. Він необхідний при створенні, вдосконаленні системи органів державного фінансового контролю, оскільки кількість контролюючих органів не може буди занадто великою не тільки тому, що це пов'язано з фінансовими і трудовими витратами, але й тому, що їх невиправдане збільшення заважає самій контрольній роботі, порушує нормальну діяльність об'єктів, що перевіряють-

ся. Недотримання критерію економічності веде до розбухання контрольного апарату, а це не поліпшує якості виконання функції управління державними коштами, породжує непотрібне дублювання, знижує ефект контролю. Невиправданою, на нашу думку, є й інша крайність — надумане нагнітання пристрастей навколо питання надмірності витрат на утримання контролюючих органів. Дослідження свідчать, що органи контрольно-ревізійної служби, наприклад, у десятки разів окуповують витрати держави на їх утримання. Незважаючи на це, постійно вживаються цілеспрямовані заходи на скорочення цих витрат, що в першу чергу призводить до плинності кадрів, а врешті-решт до неналежного виконання контрольної функції державою, розкрадань державних коштів та інших негативних явищ.

Економічність фінансового 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, який витратили ті або інші; витрати на утримання контролюючих органів у цілому та інші.

Економічність фінансового контролю може бути забезпечена шляхом удосконалення організації фінансового контролю, оптимального розподілу функцій між різними контролюючими органами та чіткої координації їх діяльності.

Наступними критеріями ефективності фінансового контролю є його **якість та результативність**. Вони визначаються ступенем реалізації цілей контролю та впливу контролюючого органу на діяльність підконтрольного об'єкта, який виражається основними характеристиками діяльності органів управління, адміністрації вже після перевірки тих чи інших питань. У цьому аспекті кількісний вираз, наприклад, можуть мати проведені за пропозицією контролюючого органу скорочення зайвих штатних одиниць адміністративно-управлінського персоналу, скорочення витрат і за рахунок цього на заробітну плату, економія матеріалів, тепло- і електроенергії внаслідок припинення або скорочення їх нераціонального витрачання тощо.

При оцінці ефективності фінансового контролю також можуть бути використані такі показники, як кількість проведених ревізій та перевірок, прийнятих щодо них і реалізованих рішень. Але при цьому слід враховувати, що ефективність фінансового контролю не може вимірюватись тільки кількістю ревізій та перевірок, охоплених контролем об'єктів, кількістю рішень за їх наслідками, оскільки це може привести до збільшення формальних, поверхових перевірок — а це не супроводжується 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 фінансового контролю також повинен враховуватись **соціальний** критерій. Він виражається у впливі фінансового контролю на суспільні та економічні відносини, пов'язаними, насамперед, із різними формами власності, накопиченням та розподілом капіталу, забезпечення умов для розвитку підприємництва, створенням стабільної правової бази для розвитку економіки і т. ін., що зменшує причини для порушень і зловживань у сфері економіки, масштаби і вплив "тіньової" економіки. У цілому, соціальний ефект з часом повинен стати домінуючим показником діяльності фінансового контролю.

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконален-

ня його теорії, методології та організації, уточнення відповідно до особливостей розвитку економіки мети, завдань і об'єктів контролю, функцій його суб'єктів.

Окремим напрямом підвищення ефективності фінансового контролю є **надання йому нової якості — контролю ефективності**. У світовій практиці це проявляється в існуванні такої форми контролю, як контроль адміністративної діяльності, який ще називають аудитом відповідності вартості витраченим коштам, операційним, управлінським аудитом або аудитом ефективності [18, 58, 38, 54].

Проте існують автори, які звертають увагу на необхідність уточнення вищеназваних понять. Вони відзначають, що аудит відповідності вартості витраченим коштам та аналогічні дії, що виконуються у межах аудиту ефективності чи управлінського аудиту, представлені однаково у державному і приватному секторі економіки. Управлінський аудит переслідує ті ж самі цілі, що й операційний аудит, але сам термін є більш вживаним у приватному секторі, де за допомогою управлінського аудиту керівники намагаються ідентифікувати проблеми, що існують в організації. Хоча управлінський аудит досить часто у науковій літературі має іншу назву — операційний аудит, аудит ефективності, інтегрований аудит, аудит ефективності і продуктивності, аудит адміністративної діяльності або аудит відповідності вартості витраченим коштам, можна чітко визначити сферу і значення кожного терміна. Термін “аудит ефективності” (performance audit) вживається переважно у США у державному секторі. Термін “операційний аудит” (operational auditing) також використовується у США однаково як у державному, так і у приватному секторах і стосується фінансових і не фінансових операцій. Власне управлінський аудит може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, продуктивності та ефективності діяльності. Також термін “управлінський аудит” часто розглядають як ширший і такий, у який по чергово входять такі поняття, як операційний аудит і фінансовий аудит, а останній може вважатися частиною операційного або управлінського аудиту [38].

Сучасний аудит ефективності є комплексним процесом, який охоплює різні сфери і розпочинається з отримання необхідних знань про установу чи організацію, її діяльність, основні функції, здатність керівництва виконувати свою роботу тощо.

Цей вид діяльності аудиторів у багатьох країнах належить до сфери аудиту (ревізії) урядових структур, державних підприємств та неприбуткових організацій, але у окремих випадках поширюється і на приватні фірми та корпорації. В цьому разі особи, що здійснюють перевірку, мають статус незалежних, а не державних аудиторів [38].

Ця форма контролю суттєво відрізняється від тих, які традиційно використовуються в Україні. Основна їх відмінність полягає у призначенні фінансового контролю. Метою фінансового контролю в Україні і в багатьох інших країнах є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

У ході фінансового контролю контролер акцентує увагу на дотриманні чинного законодавства, зосередившись на фінансових аспектах, достовірності фінансово-господарських операцій та правильності відображення їх у реєстрах бухгалтерського обліку. Тобто вивчаються минулі факти. При цьому мало уваги приділяється оцінці ефективності управління суб'єктами господарювання та ефективності їхньої діяльності. Разом з тим фінансовий аудит, який здійснюється в США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, має мультицільовий і мультикритеріальний характер. Він є новим баченням контрольної

функції, яку аудитор виконує разом з керівниками підприємств (організацій), що підлягають перевірці. У цьому контексті аудитор виступає як партнер (учасник) процесу управління. Він не тільки виконує роль контролера, але й консультанта — активного учасника процесу удосконалення управління. Під час аудиту ефективності аудитор повинен орієнтуватися на якість прийнятих рішень щодо управління фінансово-господарськими ресурсами, вивчення резервів їх раціонального та ефективного використання, тобто на перспективу діяльності.

Аудит ефективності становить значний інтерес для української системи фінансового контролю, що впливає з необхідності реформування системи управління на всіх рівнях економіки, яка на сьогоднішній день є малоефективною і не відповідає вимогам ринкової економіки та очікуванням суспільства.

Зважаючи на те що Бюджетним кодексом органи ДКРС наділено повноваженнями на здійснення контролю не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням бюджетних коштів, пропонується запровадити аудит адміністративної діяльності в Україні та ідентифікувати його як аудит ефективності [58].

На думку автора підручника, термін “аудит ефективності” автоматично перенесений із зарубіжного досвіду і повністю відповідає організації фінансового контролю тих країн, де він використовується. Як правило, в цих країнах термін “аудит” розглядається в широкому розумінні і прирівнюється до терміна “контроль”. В Україні аудитом називають форму незалежного фінансового контролю. Тому в Україні аудит ефективності потрібно називати контролем ефективності.

Контроль ефективності передбачає контроль за дотриманням принципів економічності, продуктивності (результативності) та ефективності, причому перераховані принципи замикаються саме на останньому, тобто на ефективності.

Поняття ефективності, як його трактують зарубіжні вчені, полягає у тому, як добре організація витрачає свої ресурси для виробництва товарів, надання послуг чи здійснення регулярного впливу (коли організація — це структура, що здійснює владні функції) [38]. Відповідно до даного визначення і сформувались поняття аудиту ефективності використання ресурсів та аудиту відповідності вартості витраченим коштам. Проте якщо проаналізувати деякі визначення вищезазначених понять, можна помітити, що вони пов’язані не лише із використанням ресурсів. Аудит відповідності вартості витраченим коштам у Канаді трактується як “систематична, цілеспрямована, організована та об’єктивна експертиза адміністративної діяльності, що він здійснює для Парламенту оцінку ефективності такої діяльності; забезпечує інформацією, спостереженнями і рекомендаціями, призначеними для підтримки відповідального, чесного та продуктивного управління і заохочення відповідальності та впровадження найкращої практики [38]”. Це зумовлено тим, що поняття ефективності в економіці має набагато ширше значення і, по суті, складає такий стан об’єкта, який забезпечує реалізацію цілей його діяльності. Тому аудит ефективності використання ресурсів та аудит відповідності вартості витраченим коштам у прямому розумінні відображають лише окремі напрямки контролю ефективності. Тому більш доцільно і правильно вживати термін “контроль ефективності”.

В науковій літературі аудит ефективності, як правило, називають формою контролю [18, 58, 38, 54]. Проте, на нашу думку, ефективність фінансового контролю буде забезпечена лише тоді, коли ознаки контролю ефективності будуть притаманні всім формам фінансового контролю.

Контроль ефективності — це сукупність дій, спрямованих на визначення рівня ефективності фінансово-господарських операцій у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтованість їх використання.

Головною **метою контролю ефективності** є визначення слабких місць в організації фінансово-господарської діяльності, впливу виявлених недоліків на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів та фінансово-господарської діяльності в цілому.

Основними **завданнями контролю ефективності** є:

- визначення дійсного фінансово-господарського стану об'єкта, що контролюється;
- виявлення упущень і недоліків адміністративного, нормативно-правового та фінансово-господарського характеру, які перешкоджають ефективному використанню ресурсів та ефективній діяльності об'єкта в цілому, своєчасному і повному виконанню програм розвитку;
- визначення рівня впливу встановлених упущень і недоліків на якість фінансово-господарської діяльності;
- виявлення напрямків та резервів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Контроль ефективності, на відміну від ревізії у традиційному розумінні, по-перше, не є формою суто фіскального контролю, бо його основне завдання не зводиться до виявлення фінансових порушень і розкрадань, встановлення винних у цьому осіб та притягнення їх до відповідальності; по-друге, є більш функціональною, ширшою формою контролю, яка може поєднувати і безпосередньо ревізійні дії [58].

Це підтверджує перевагу контролю ефективності над ревізією, адже дає змогу залучати керівників та інших працівників об'єктів контролю до пошуку слабких місць та перспектив підвищення ефективності діяльності об'єкта контролю.

При здійсненні контролю існує ризик відхилення. Для оцінки його величини може бути використана спеціальна матриця (рис. 2.2), основу якої складає комбінація двох показників — величини та ймовірності відхилення [38].

Величина відхилення

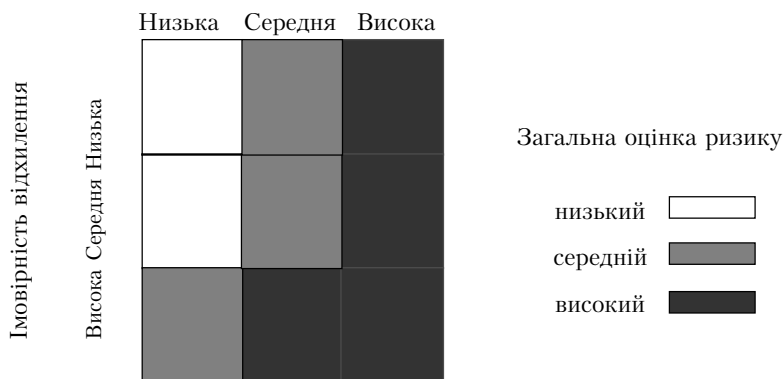


Рис. 2.2. Матриця оцінки ризику відхилень у процесі перевірки бюджетних установ та підприємств державного сектору економіки

Високий рівень ризику обумовлюється, в першу чергу, тим, наскільки суттєвими будуть очікувані відхилення від цілей, норм, стандартів. Другий показник, який також впливає на ризик, — це ймовірність появи відхилення (порушення).

Практичну оцінку можливих відхилень зарубіжні державні аудиторі здійснюють з допомогою проведення процедур перевірки за певною системою ознак (сигналів). Ось приклади таких ознак (сигналів):

- недосконале управління. Сигналами цього можуть бути нездатність використовувати наявні засоби контролю, неадекватний нагляд над процесом контролю організації, невиявлення фактів шахрайства;
- слабкий внутрішній контроль. Неадекватний розподіл обов'язків, який дозволяє окремим співробітникам здійснювати крадіжки коштів або інших цінностей;
- помилки і випадки шахрайства, виявлені раніше. Інформація про виявлені при попередніх перевірках факти сумнівної або недозволеної діяльності повинна вказувати, що і де потрібно шукати при проведенні поточної перевірки;
- неетична поведінка керівництва. Керівники, які не дотримуються правил і зосереджуються лише на досягненні особистих цілей, досить часто вдаються до незаконних дій;
- обіцянки вигоди із заздалегідь відомими невеликими шансами на її отримання. Деякі посадові особи, які працюють в установах зі слабкими управлінням і внутрішнім контролем, використовують ситуацію на свою користь, висуваючи абсолютно нездійсненні або не вигідні пропозиції, сподіваючись, що обман не буде виявлено;
- необґрунтовані рішення і господарські операції. Переважно незвичні операції, які не обґрунтовані належним чином, мають ознаки шахрайства;
- порушення законодавства або прийнятих норм. Відхилення від вимог законодавства чи норм, прийнятих у відповідній сфері (галузі), не повинні допускатися в бюджетних установах;
- відсутність або несанкціоноване виправлення документів. Часто особи, винні у крадіжках чи інших випадках шахрайства, підробляють документи, вносять у них неправдиву інформацію, хоча іноді такі факти залишаються незамаскованими.

Крім того, до індикаторів (сигналів) небезпеки можуть бути віднесені випадки приховування компрометуючої інформації; ненадання документації, яка вимагається; знищення документів тощо. Усі вказані індикатори, стверджує американський вчений Дональд Г. Фулвайдер, свідчать про можливе шахрайство, яке поділяється на шість категорій: крадіжки, розтрата, фіктивні операції, незаконні винагороди, хабарництво та конфлікт інтересів. Звичайно, кожна з перерахованих категорій впливає на загальну ефективність, тому перевірка має проводитися хоча і вибірково, але ретельно.

Під час контролю ефективності досліджуються:

- ефективність здійснення фінансово-господарських операцій та діяльності суб'єкта господарювання в цілому;
- обґрунтованість (реалістичність) планів та програм діяльності суб'єкта господарювання;

- наявність вузьких місць у правовому і адміністративному забезпеченні виконання планів та програм, які можна було б уникнути;
- ступінь раціональності методів адміністративної та господарської роботи;
- доцільність та обґрунтованість здійснення певних фінансово-господарських операцій та виконання певних робіт;
- якість виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів.

У процесі контролю ефективності доцільно поглиблено дослідити операції, які мають ознаки нераціонального, неекономного використання наявних ресурсів: використання ресурсів не за метою призначення; придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції; придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з причин придбання в тій кількості, яка перевищує потреби і нормативні запаси; придбання морально і фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; відсутність сертифіката якості або документації щодо їхнього застосування; попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість більше ніж на один місяць, якщо інше не передбачено законодавством; оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості по захищених статтях видатків бюджету; капітальні вкладення в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи недостатнє фінансування; видатки на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково; непропорційне фінансування взаємопов'язаних видатків, від яких залежить надання належних послуг. При наявності таких операцій контролери мають вивчити зазначені видатки методами аудиту ефективності з метою виявлення причин їхнього здійснення (чому так сталося, як ці недоліки впливають на виконання державної програми, можливість попередити їх у майбутньому), а також одержати від посадових осіб об'єкта контролю пояснення та/або розрахунки щодо доцільності проведення цих видатків [58].

Процес вимірювання ефективності на дослідній стадії контролю передбачає почергове здійснення ітеративних (багаторазових) процедур перевірки згідно з визначеними критеріями оцінки ефективності. При здійсненні контролю ефективності державними контролерами визначається здатність внутрішнього контролю установи вимірювати ефективність процесів та результатів і реально впливати на її зростання. Якщо функція внутрішнього контролю установи виконується належним чином, потрібно переконатися у правильності вимірювання, визначити ступінь досягнення потрібної ефективності і сформулювати висновок. Під висновками у контексті мультикритеріального контролю ефективності розуміють дві категорії робочих документів — проміжні та основні (заключні) звіти за наслідками перевірки. Отже, висновки завжди ретельно документуються і служать основою для розробки пропозицій з поліпшення ефективності діяльності установи чи організації [38].

У світовій практиці застосовують три підвиди контролю ефективності на рівні державного фінансового контролю [18]:

- контроль ефективності виконання окремого рішення — найпростіший для виконання, оскільки передбачає дослідження доцільності прийняття і ре-

зультативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів щодо зменшення виробничих і адміністративних витрат та підвищення окупності використаних ресурсів;

- контроль ефективності виконання програми (функції) — це програма однієї або кількох функцій, спрямованих на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам. Програма, що піддається контролю ефективності, може охоплювати і окрему галузь, і окремих учасників (суб'єктів господарювання);
- контроль ефективності функціонування системи (галузі) — складна для виконання форма контролю, бо дослідження організації внутрішнього управління в галузі, відомстві, об'єднанні підприємств чи іншій самодостатній структурі є метою оцінки ефективності, раціональності і оптимальності взаємозв'язків різних органів управління в процесі виконання поставлених завдань і досягнення запланованих цілей.

На сучасному етапі розвитку фінансового контролю в Україні існує ряд умов та факторів, які об'єктивно перешкоджають впровадженню контролю ефективності:

- високий рівень криміналізації фінансової сфери, що вимагає застосування у боротьбі з порушеннями фіскальних форм контролю;
- відсутність достатньої правової основи для здійснення в Україні контролю ефективності;
- відсутність чіткої методики оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності та інформаційно-аналітичних технологій оцінки реального стану суб'єктів господарювання різних сфер діяльності та форм господарювання;
- недостатній розвиток автоматизації фінансового контролю;
- недостатній рівень фахової підготовки контролерів, для забезпечення правильного визначення проблем і гіпотез контролю ефективності, застосування на практиці його прийомів і розробку за результатами обґрунтованих рекомендацій щодо покращання ефективності діяльності.

Розрізняють три види контролю ефективності: спеціальний; організаційний, або галузевий; функціональний, або програмний. Спеціальний контроль зумовлений потребами адміністрації або органам вищого рівня. Предметом цього контролю може бути діяльність окремої установи щодо зменшення витрат або визначення причин неефективності окремої функції управління (надання послуг, зростання дебіторської заборгованості в окремому підрозділі і т. д.). Здійснюючи організаційний чи галузевий контроль, досліджують, як правило, систему — галузь, компанію, міністерство тощо. Основна увага в цьому разі приділяється вивченню того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють органи управління міністерства чи відомства, в тому числі в процесі використання бюджетних коштів. Функціональний (програмний) аудит стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінку відповідності результатів до поставленого завдання. Програма може охоплювати і окрему галузь, міністерство чи підприємство, і декілька. Зокрема, державна програма розвитку передбачає фінансування капітальних вкладень як із бюджету, так і за рахунок коштів підприємств, населення, інвесторів. Крім того, асигнування з бюджетів отримують окремі міністерства, відомства, підприємства [54].

Правові засади запровадження та зміст державного контролю ефективності в Україні, його підготовка та проведення детально розглянуті у науковій літературі [18].

Порядок проведення контролю ефективності виконання бюджетної програми визначено у “Методичних рекомендаціях щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми”, схвалених методологічною радою Головки КРУ України (протокол № 4 від 24.03.03) та затверджено наказом Головки КРУ від 02.04.03 № 75.

Важливим напрямком підвищення ефективності фінансового контролю є **вдосконалення роботи контролюючих органів**, насамперед ДКРС. При цьому контрольно-ревізійні управління (відділи) повинні організувати свою роботу за наступними напрямками:

- планування і організація роботи. Наявність планів, їх оформлення, контроль за виконанням, забезпеченням періодичності проведення ревізій бюджетних установ. Якість складання та розгляду планів роботи контрольно-ревізійних управлінь, відділів. Координація роботи з іншими контролюючими органами;
- організація та стан контрольно-ревізійної роботи у відділах обласного апарату. Планування роботи відділів, підготовка, організація проведення ревізій і перевірок;
- стан контролю в управлінні за роботою підвідомчих контрольно-ревізійних відділів у районах і містах області. Планування таких перевірок, періодичність їх проведення, повнота та якість перевірених питань. Вжиття заходів щодо усунення виявлених недоліків та недопущення їх в майбутньому;
- ефективність роботи контрольно-ревізійного управління та окремих ревізорів. Стан обліку результативності роботи працівників управління, застосування та стягнення адміністративних штрафів. Основні показники роботи у розрахунку на одного ревізора;
- координація роботи з правоохоронними органами; контроль за проходженням матеріалів ревізій і перевірок у правоохоронних органах, їх інвентаризація; направлення цивільних позовів за матеріалами, припинених слідством;
- перевірка стану бухгалтерського обліку і звітності; достовірність звітних даних про виконання кошторисів;
- робота з кадрами. Штатна та фактична кількість працюючих. Якісний склад фахівців обласного та міського (районного) рівнів. Плинність кадрів (причини);
- діловодство та виконавська дисципліна. Облік і формування справ. Робота зі скаргами: облік їх надходження, строки, якість розгляду та реалізації матеріалів перевірок за заявами (скаргами) громадян.

Важливою умовою підвищення ефективності фінансового контролю є **кадрове забезпечення контролюючих органів**. Тільки укомплектованість працівниками, які мають спеціальну освіту, досвід контрольно-ревізійної роботи, може забезпечити високу якість фінансового контролю.

Потребує вдосконалення система матеріального стимулювання праці контролерів, яка повинна ґрунтуватися на сукупності показників якості контрольно-ревізійної роботи. Система матеріального стимулювання повинна бути налаштована на якість, загальні критерії і оцінки роботи, на результати виконання централізованих зав-

дань контролюючих органів, Мінфіну, доручень керівних і правоохоронних органів, планових робіт відповідно до програм фінансового контролю, одночасно передбачати чітко визначений індивідуальний фактор. Досвід зарубіжних країн свідчить, що ефективна праця працівників державних і аудиторських контролюючих органів повинна оплачуватися належним чином.

Важливим фактором, що безпосередньо впливає на ефективність фінансового контролю, є удосконалення кадрової політики контролюючих органів. Це, насамперед, розвиток та удосконалення системи підготовки кадрів для фінансового контролю, а також підвищення їх кваліфікації через курси, семінари, конференції з обміну досвідом, із залученням до складних ревізій та 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 фінансового контролю багато в чому залежить від **якості його планування**. Вже на стадії планування закладаються передумови дієвості і результативності фінансового контролю.

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

- а) перевірку та дотримання встановленої періодичності ревізій і перевірок;
- б) обговорення результатів ревізій, 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 ревізію 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 ревізіями незаконних витрат, розкрадань, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей;
- д) здійснення заходів за матеріалами ревізій, 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 фінансового контролю. За таких умов практично неможливо здійснювати достовірний фінансовий контроль “у ручну”. Отже, необхідною умовою підвищення ефективності фінансового контролю є його автоматизація,

шляхом розробки та впровадження сучасних комп'ютерних інформаційно-аналітичних технологій фінансового контролю.

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

Відповідно до Указу Президента України “Про заходи щодо підвищення контрольно-ревізійної роботи” від 27.08.2000 № 1031 та з метою приведення цієї роботи в міністерствах, інших контрольних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна Головки КРУ України прийняло заходи щодо зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері. В зв'язку з цим Головки КРУ розробило та затвердило стандарти фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Згідно з цим наказом Головки КРУ України від 09.08.02 № 168 затвердило 8 стандартів державного контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Питання для самоконтролю

1. Суб'єкти фінансового контролю та основні засади їх діяльності.
2. Суб'єкти державного фінансового контролю та основні засади їх діяльності.
3. Рахункова палата України як суб'єкт фінансового контролю, її функції та права.
4. Функції та права ДКРС України.
5. Організаційна структура органів ДКРС України.
6. ДПА України як суб'єкт фінансового контролю.
7. Міністерство фінансів як суб'єкт фінансового контролю.
8. Державне казначейство як суб'єкт фінансового контролю.
9. Спеціалізовані органи фінансового контролю.
10. Суб'єкти муніципального (незалежного) фінансового контролю.
11. Суб'єкти незалежного (аудиторського) контролю та їх функції.
12. Суб'єкти контролю власника.
13. Сутність та значення координації органів фінансового контролю.
14. Порядок координації планових виїзних перевірок контролюючими органами.
15. Сутність централізованого варіанта координації перевірок.
16. Сутність децентралізованого варіанта координації перевірок.
17. Особливості організації фінансового контролю за рубежом.
18. Поняття ефективності фінансового контролю.
19. Шляхи підвищення ефективності фінансового контролю.
20. Поняття контролю ефективності.

Методологічні засади фінансового контролю

3.1. Інформаційна база фінансового контролю

Фінансовий контроль здійснюється на основі відповідної інформаційної бази.

У загальному розумінні під інформацією розуміють певну сукупність відомостей про навколишній світ, подій, чию-небудь діяльність; це форма зв'язку між керованими і керуючими об'єктами, які створюють основну систему управління.

Інформація у фінансовому контролі має надзвичайно важливе значення. Тому окремі автори навіть ототожують її з предметом контролю. “Предметом контролю є інформація [41].”

Фінансовий контроль використовує, насамперед, економічну інформацію, яка містить кількісну та якісну характеристику господарської діяльності, фінансових, господарських та адміністративних явищ та процесів. Економічна інформація — це сукупність різних повідомлень економічного характеру, що виникають під час виробничо-господарської діяльності.

Інформація фінансового контролю поділяється на вхідну, яка використовується для здійснення фінансового контролю, та вихідну, яка відображає його результати. Вхідна інформація фінансового контролю складає його інформаційну базу.

Інформаційна база фінансового контролю поділяється на зовнішню та внутрішню (за місцем виникнення) (рис. 3.1).

Зовнішня інформація це:

- нормативно-правова база фінансового контролю, забезпечує його правове регулювання і детально розглядається у відповідному підрозділі цього підручника (див. 1.5);
- інформація про результати контролю, здійсненого різними контролюючими органами;
- зовнішня аналітична інформація — дані про фінансово-господарську діяльність однотипних підприємств, дані про розвиток відповідної галузі, регіональні та макроекономічні показники.

Внутрішня інформація це:

- внутрішня нормативна база — внутрішні накази та розпорядження про фінансово-господарську діяльність підприємства, облікова політика тощо;
- облікова інформація — відображається у системі бухгалтерського обліку, яку визначають як “систему інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер та результати господарської діяльності, що відтворює і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику [13]”. Облікова інформація подається у вигляді бухгалтерських документів, в яких фіксуються результати спостережень за економічними та юридичними аспектами господарювання. Тому облікову інформацію потрібно поділяти залежно від форми спостереження на первинні та зведені (вторинні та третинні) бухгалтерські документи;

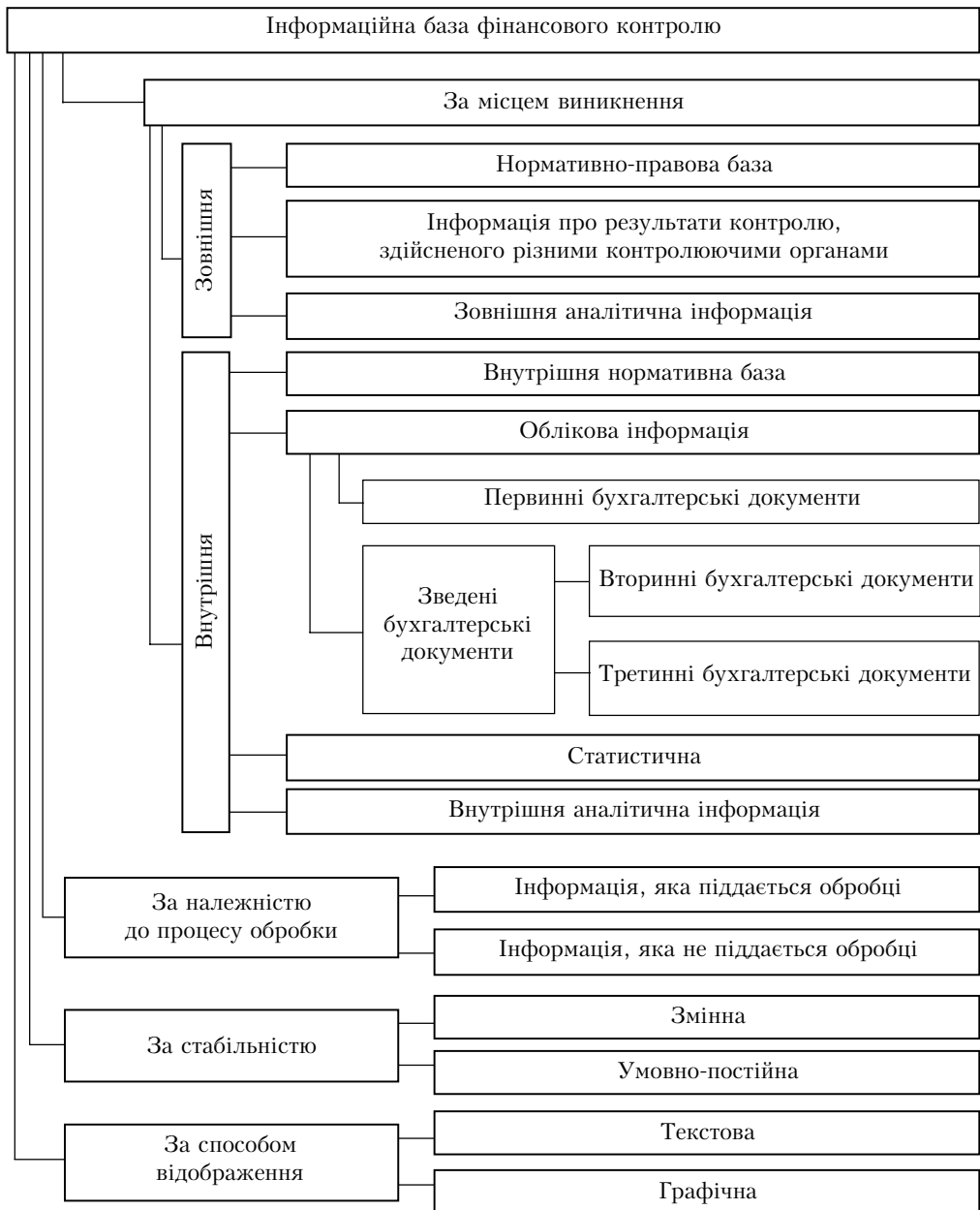


Рис. 3.1. Структура інформаційної бази фінансового контролю

– первинні бухгалтерські документи містять відомості про господарські операції та підтверджують їх здійснення. Вони формуються в результаті первинного спостереження (оцінювання, калькулювання, тобто вартісного вимірювання [57]). Багаточисельність та змістовна різноманітність господарсь-

- ких операцій зумовлює велику кількість та різноманітність первинних документів. До них належать касові ордери, накладні, акти, договори, доручення та інші. Інформацію первинних документів систематизують на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку;
- зведені бухгалтерські документи складаються на підставі первинних документів за ознакою груп та інших ознак узагальнення. Вони поділяються на вторинні та третинні бухгалтерські документи. Вторинні бухгалтерські документи складаються на основі реєстрації, систематизації та групування первинних документів у системі рахунків та реєстрів (картки, відомості, журнали, книги, машинограми тощо). Третинні бухгалтерські документи є результатом узагальнення фінансово-господарських результатів у форму Балансу та Звітів (фінансової звітності);
 - внутрішня аналітична інформація — дані, отримані в результаті економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Інформація фінансового контролю розрізняється за здатністю до процесу обробки: інформація, яка піддається обробці, і така, що не піддається обробці.

Також за стабільністю інформація буває змінною (постійно або періодично змінюється; здебільшого вона розкриває кількісні та якісні характеристики фінансово-господарської діяльності об'єкта) та постійною (залишається незмінною впродовж тривалого часу).

За способом відображення інформація фінансового контролю буває текстова та графічна.

При здійсненні фінансового контролю інформація повинна задовольняти наступні **вимоги**:

- можливість ефективного використання інформації;
- репрезентативність, правильність добору й формування;
- змістовність (питома семантична місткість, що дорівнює відношенню кількості семантичної інформації в повідомленні до величини даних);
- повнота (повинна мати мінімальний, але достатній для прийняття ефективного управлінського рішення набір показників);
- доступність;
- актуальність (міра забезпечення цінності інформації для фінансового контролю в момент її використання);
- своєчасність;
- стійкість;
- точність (міра наближення відображеного інформацією параметра і його істинного значення);
- достовірність (вірогідність) (повинна відображати реальні факти з необхідною точністю);
- цінність.

3.2. Метод фінансового контролю

Фінансовому контролю як окремій сфері економічної науки притаманний власний метод дослідження предмета.

Можна прочитати різні визначення методу фінансового контролю, зокрема:

- “... *підхід* контролю до явищ, що є предметом даної науки, сукупність способів пізнання даного предмета” [44];
- “... *прийоми*, що розробляються та застосовуються контрольними органами для досягнення поставлених перед ними цілей, здійснення необхідного впливу на підконтрольний об’єкт” [2];
- “... *сукупність методичних прийомів контролю* процесів розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту та дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання” [10, 8, 9];
- “... *сукупність способів та прийомів* перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб’єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів перевірки” [12];
- “*сукупність прийомів та способів* для здійснення контрольних дій з метою вивчення економіки господарства, законності та доцільності витрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, ефективності ведення господарської діяльності, виконання державних планів з найменшими затратами” [45];
- “... *комплексне, органічно взаємопов’язане вивчення* законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності господарських, фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної), іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженнями фактичного стану об’єктів контролю” [5];
- “... *система попереднього, поточного та наступного вивчення* предмета господарського контролю з точки зору дотримання законності, всенародної доцільності та якості управління” [70].

Родовим щодо поняття “метод фінансового контролю” є поняття “метод”. Тому необхідною умовою визначення методу фінансового контролю є пояснення об’єктивного змісту. Під *методом* (від грецьк. *methodos* — шлях дослідження) необхідно розуміти науково обґрунтовану систему способів, прийомів та принципів пізнання дійсності, дослідження об’єктів, явищ та процесів, що визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Метод фінансового аналізу визначається змістом і особливостями предмета, що вивчається, тими цілями, вимогами та завданнями, які постають перед аналізом на цьому етапі розвитку економіки країни та на перспективу.

Таким чином під **методом фінансового контролю** необхідно розуміти науково обґрунтовану систему способів, прийомів та принципів дослідження діяльності суб’єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов’язана з використанням суспільної власності, та її окремих аспектів — фінансових операцій та процесів, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання капіталу.

Метод фінансового контролю має певні **специфічні особливості**.

Діалектичний підхід до вивчення фінансово-економічних процесів та явищ. Фінансово-економічним процесам властиві переходи кількості в якість, виникнення нової якості, заперечення заперечень, боротьба протилежностей, відмиран-

ня старого та виникнення нового, більш перспективного. Тобто всі методи та прийоми діалектики повинні знайти та й знаходять своє застосування при здійсненні фінансового контролю. За законом діалектики, в основі методу фінансового контролю лежить загальнонауковий метод пізнання, а сам фінансовий контроль ґрунтується на дослідженні фінансово-економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємообумовленості, у зміні та розвитку.

Використання системи показників, що характеризують фінансово-економічні явища та процеси. Фінансовий контроль спрямований на дослідження фінансово-економічних явищ та процесів, які мають або можуть мати числову характеристику, тобто виражаються або можуть бути виражені в системі показників. Система показників для фінансового контролю базується, як правило, на системах та підсистемах фінансово-економічної інформації (фінансова, бухгалтерська та податкова звітність), а також включає спеціально розраховані показники.

Застосування постійних порівнянь. Всі явища і процеси необхідно розглядати в постійному русі, зміні і розвитку. Найрізноманітніші порівняння активно використовуються у фінансовому контролі: фактичні результати фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю порівнюються з нормативами, результатами минулих років, досягненнями інших підприємств, прогнозними показниками тощо.

Необхідність вивчення внутрішніх протиріч, позитивних і негативних сторін кожного досліджуваного явища та процесу. Кожен процес, кожне явище потрібно розглядати як єдність і боротьбу протилежностей.

Дослідження причин зміни показників фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю, що зумовлено причинно-наслідковою залежністю фінансово-економічних явищ та процесів.

Виявлення і вимір взаємозв'язку і взаємозалежності між показниками, які визначаються об'єктивними умовами діяльності економіки. Жодне фінансово-економічне явище (процес) не можуть бути правильно інтерпретованими, якщо вони розглядаються ізольовано, без взаємозв'язку з іншими; не можна також на основі окремо взятого явища, процесу робити загальні висновки про тенденції розвитку об'єкта в цілому; однак це зовсім не унеможливило логічне виокремлення під час дослідження окремих явищ та процесів.

Необхідність дослідження впливу факторів на результати фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю.

Фінансовий контроль як спеціалізований вид управлінської діяльності та особлива сфера економічних знань використовує обшир методичних прийомів (способів), які ґрунтуються на досягненнях суміжних наук (аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, статистики тощо). Системність в контролі досягається комбінованим використанням різних способів контролю: логічного і математичного, документального і фактичного. Застосування їх дозволяє всебічно аналізувати і синтезувати фактичний матеріал, з'ясувати послідовність дій суб'єкта контролю в складних господарських ситуаціях або в умовах невизначеності, встановлювати достовірність залучених джерел інформації.

Не належать до методичних заходів контролю такі дії, як ознайомлення з документами, оформлення письмового запиту, отримання письмових пояснень і довідок, опечатування справ і документів, вилучення дійсних документів — вони відобра-

жають окремі види контрольних дій, засоби оформлення ревізійних матеріалів або забезпечення збереження документів, а не методичні прийоми контролю.

Метод фінансового контролю реалізується через систему технічних прийомів і способів дослідження, які є найважливішими елементами методу фінансового контролю, і становлять його інструментарій.

У фінансовому контролі використовується дві найбільш загальні групи методичних способів та прийомів: загальнонаукові та спеціальні (рис. 3.2).

Загальнонаукові (абстрактно-логічні) способи не дають числової характеристики, а тільки відповідають на запитання, як здійснювати дослідження (контроль) та які способи і підходи необхідно використовувати для вивчення закономірностей. До них належать: *спостереження і контроль, аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і порівняння, абстрагування і конкретизація, узагальнення і обмеження, моделювання* та інші.



Рис. 3.2. Основні методичні способи та прийоми фінансового контролю

Розглянемо загальнонаукові способи, які найбільш поширені у фінансовому контролі.

Аналіз (від грецьк. *analysis* — розклад) у вузькому розумінні — це спосіб дослідження, який ґрунтується на уявному або практичному розкладанні об'єктів, явищ та процесів на складові частини, властивості, ознаки з метою їх вивчення.

Розкладання загального на складові уможливує вивчення окремих сторін, але не створює цілісного уявлення про їх взаємодію.

Синтез (від грецьк. *synthesis* — сполучення, складання, поєднання) — це спосіб пізнання об'єктів, явищ та процесів через об'єднання їх складових в єдине ціле.

Аналіз і синтез доповнюють один одного та утворюють діалектичну єдність. Діалектичний тандем аналіз-синтез називають аналізом у широкому розумінні як способу пізнання дійсності, який ґрунтується на поділі цілого на складові частини та вивченні їх в усій різноманітності зв'язків і залежностей.

Індукція (від лат. *induction* — наведення, збудження) — це спосіб пізнання, який полягає у переході від часткового до загального, від знання окремих фактів до узагальнень, від причин до результатів.

При використанні способу індукції у фінансовому контролі дослідження фінансово-економічних явищ та процесів починається з одиничного — окремого факту, явища, ситуації, які їх складають.

Індуктивний спосіб у фінансовому контролі використовується у поєднанні і єдності із дедуктивним.

Дедуція (від лат. *deductio, duco* — відводжу) — спосіб пізнання, який полягає у переході від загального до часткового, від наслідків до причин.

Аналогія (грецьк.) — спосіб дослідження, шляхом пізнання досліджуваних об'єктів, явищ та процесів на основі встановлення їх подібності з іншими.

Порівняння — це спосіб дослідження шляхом зіставлення одних об'єктів, явищ та процесів з іншими.

Абстрагування (абстракція від лат. *abstractio* — віддалення) — спосіб відвернення, при якому переходять від конкретних фактів до загальних понять.

Конкретизація (від лат. *concretus* — густий, твердий) — спосіб дослідження об'єктів, явищ та процесів у всій різнобічній їх реальності, а не абстрактній дійсності.

Моделювання — спосіб наукового пізнання, що ґрунтується на побудові моделі досліджуваного об'єкта, явища, процесу.

Спеціальні методичні прийоми фінансового контролю — прийоми, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи та фінансового контролю на основі досягнень економічних та методологічних наук. Спеціальні методичні прийоми і способи фінансового контролю використовують для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізії чи тематичних перевірок. Їх класифікують за двома групами: документальні та фактичні.

Документальні методичні прийоми фінансового контролю ґрунтуються на використанні інформації, відображеної в документах. Документ має юридичне значення як доказ законності здійснення операцій та правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Формальна перевірка документів полягає у контролі дотримання чинних форм документів, повноти і правильності оформлення та заповнення реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

При перевірці оформлення документів виявляється правильність заповнення всіх реквізитів документа, наявність необумовлених виправлень, підчисток, дописок тексту і цифр, відповідність підписів посадових і матеріально відповідальних осіб. У разі необхідності підпис працівника в цьому документі порівнюється з його підписом в інших документах, а при виникненні сумнівів слід отримати особисте підтвердження робітника або звернутись у правоохоронні органи про призначення спеціальної експертизи. Перевірка документів за змістом полягає у критичній оцінці змісту документа.

Нормативно-правова перевірка полягає у здійсненні загальної перевірки змісту фінансово-економічної операції, відображеної в документі, відповідно до чинного законодавства, вимог статутів та інших установчих документів.

При перевірці законності та доцільності господарських операцій, що відображені в первинних документах, визначається, чи не суперечить їх зміст чинному законодавству і нормативним актам. Якщо виявлено незаконні господарські операції, то перевіряючий встановлює, за чім розпорядженням вони здійснені, а також розмір матеріальних збитків.

Арифметична перевірка документів полягає у здійсненні контролю проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів. Наприклад, арифметична перевірка застосовується в разі контролю загальної суми до сплати за рахунками — фактурами поставачальників матеріальних цінностей обсягів витрат — за матеріальними звітами, визначення залишків грошових коштів — за касовими звітами касирів і т. д.

Логічна перевірка документів як методичний прийом фінансового контролю застосовується при дослідженні достовірності фінансово-економічних операцій, коли виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть прийому полягає у порівнянні фінансово-економічної операції, відображеної в документі, з різними взаємопов'язаними показниками інших господарських операцій для з'ясування, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, зіставлення даних про обсяги перевезеного вантажу в дорожніх листах водія автомашини і накладних поставачальника сировини чи матеріалів; обсяги випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування.

Експертна перевірка документів — це детальне поглиблене дослідження достовірності документів про фінансово-економічні операції за наявності ознак їх неправильного оформлення, що виявилось у порушенні вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документів, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень. Експертна перевірка документів доповнює формальну та арифметичну перевірки в разі виявлення в окремих реквізитах документа ознак підробки. Підроблені документи можуть визначитися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або букв, цифрових записів, закреслення, часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Наприклад, виправлення дати здійснення операції, ціни, кількості, вартості, підроблені підписи відповідальних службових осіб. Документи з ознаками підробки попередньо вивчаються для визначення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, застосовуючи методи зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підроблення документів ревізор направляє їх у спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу, яка готує експертний висновок. Підроблення документів класифікується як кримінальний злочин. У разі виявлення таких документів ревізор повинен терміново повідомити про це правоохоронні органи та вжити заходів щодо збереження доказів порушення.

Зустрічна перевірка документів — один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах фінансово-економічних операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів в облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має фінансові, виробничі відносини. Наприклад, документи складаються, як правило, у двох, трьох, примірниках один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник — покупець; клієнт, замовник — виконавець). 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.

При зустрічних перевірках первинні документи і облікові дані підприємства порівнюються з відповідними документами і даними, що знаходяться в тих організаціях, від яких отримані або яким видані грошові кошти і матеріальні цінності. Наприклад, виписки банку з різних рахунків підприємства в необхідних випадках порівнюються з дійсними записами на цих рахунках в установах банку. Копії платіжних документів, що є на підприємстві, порівнюються з оригіналами платіжних документів, що зберігаються в установах банку.

Взаємний контроль операцій здійснюється аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому вивчаються документи щодо операцій, які відбувалися в підрозділах одного й того ж підприємства. Аналітичні і логічні прийоми передбачають використання розрахункових, обчислювальних, логічних процедур при дослідженні змісту документів. Наприклад, при арифметичній перевірці визначається правильність підрахунків у документах, правильність наведених підсумків у касових звітах, в платіжних відомостях на виплату заробітної плати та ін.

Контрольні порівняння збалансованості окремих показників застосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, використання окремих видів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний облік матеріальних цінностей, а також, коли аналітичний облік у занедбаному стані. Суть даного прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з одного боку, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншого боку (залишок на початок + надходження = залишок на кінець + витрати).

Перевірка правильності відображення фінансово-економічних операцій за даними документами у реєстрах бухгалтерського обліку. Контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту фінансово-економічної операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності

документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Порушення можуть полягати в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і документах, що додаються, відсутності бухгалтерських записів щодо окремих документів, повторенні кореспонденції рахунків в однакових сумах з одним і тим самим документом, необґрунтованими документами додаткових чи сторнованих записих на рахунках бухгалтерського обліку. Досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дає змогу виявити приховані зловживання.

Перевірка стану бухгалтерського обліку полягає у перевірці його достовірності. Викривлення обліку і звітності (вуалювання і фальсифікація) створює умови, що полегшують зловживання, і повинні розглядатись як порушення законності.

Фальсифікація, викривлення бухгалтерського обліку зумовлюють неправильну уяву про фінансові результати діяльності і майновий та фінансовий стан і створюють передумови для прийняття неправильних рішень. Метою цих перекуреннь є досягнення такої оцінки фінансово-економічного стану, яка відповідає корисливим інтересам певних посадових осіб підприємства або його засновників. У сучасних умовах це нерідко пов'язано з процесами приватизації і зацікавленістю членів адміністрації підприємства в штучному заниженні оцінки балансової вартості майна та інших матеріальних цінностей. Техніка фальсифікації обліку багатогранна і мінлива, вона була започаткована ще в минулому сторіччі і набула розквіту в епоху перебудови та ринкових перетворень, накопичення приватного капіталу. Вибір методів фальсифікації залежить від того, на які економічні показники треба штучно вплинути, — чи то на питому вагу окремих елементів і статей витрат, чи на собівартість продукції в цілому і її окремих видів, чи на загальні наслідки господарської діяльності, задекларовані перед державою.

Стан бухгалтерського обліку слід оцінити на початкових етапах проведення фінансового контролю. При виявленні на підприємстві чи в організації відсутності належного бухгалтерського обліку і звітності, необхідно вимагати від керівництва об'єкта контролю поновлення їх у визначений строк відповідно до чинного законодавства.

Аналітична (камеральна) перевірка звітності та балансів. Суть цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності та балансів за даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин з питань платежів до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками за позичками, а також з іншими підприємствами та організаціями.

Економічний аналіз показників виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств під час ревізії особливо необхідний. Тільки за допомогою глибокого аналізу можна з'ясувати причини невиконання завдання з реалізації продукції, з прибутків, встановити фактори, які впливають на збільшення чи зменшення затрат тощо.

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).

Фактичний контроль полягає у здійсненні контролю стану об'єкта, що перевіряється за матеріалами огляду його в натурі за допомогою спеціальних прийомів фактичного контролю, при необхідності встановлюється повноцінність первинних документів і облікових записів. Іноді за бездоганно оформленими документами і записами приховуються розкрадання та інші зловживання. Методичні прийоми фактичного контролю мають на меті встановлення реального стану, обсягів і якості фінансових операцій, дійсного здійснення операцій, що відображені в документах.

Інвентаризація — це методичний прийом контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату. У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені в програмі перевірок, але в разі виявлення фактів зловживань, значних недостач матеріальних цінностей проводяться ще й позапланові повні інвентаризації. Проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69 (зі змінами). Особливість проведення інвентаризації під час контрольних процедур полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є контролер, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю в разі проведення часткових інвентаризацій.

Контрольні заміри — прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, надання послуг.

Спостереження (обстеження) — прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.

Експертно-лабораторний аналіз — прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції. Застосовується для перевірки дотримання чинних стандартів і рецептур виготовлення продукції в харчовій, хімічній промисловості під час випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію. На підставі проведеного аналізу лабораторія надає висновок, який урахується при визначенні результатів контролю.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво або контрольний розкрий матеріалів здійснюється з метою перевірки фактичного витрачання сировини і матеріалів у виробництві, виходу готової продукції, відходів виробництва, продуктивності обладнання, а також встановлення реальності розробки і застосування норм витрачання сировини і матеріалів, палива тощо. 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 організації, що ревізує, чи організації, яка підлягає ревізії.

Методом контрольною обміру фактичний обсяг виконаних робіт на окремих ділянках зіставляється з обсягом робіт, оформлених за документами, на підставі яких здійснено нарахування заробітної плати й списання матеріалів, а також з обсягом робіт, передбачених проектно-кошторисною, нормативною і технологічною документацією. Крім того, за допомогою контрольного обміру можна встановити факти за завищення виконаних або незапроцентованих робіт. При виявленні завищеної вартості виконаних робіт не допускається залік вартості виконаних, але не включених в акти приймання робіт.

За результатами контрольного обміру ревізор складає акт і відомість перерахунку вартості робіт. Ці документи підписують ревізор, представники замовника та підрядника.

Аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів характерний тим, що внаслідок хронологічного аналізу господарських операцій можна 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 прийом дає у випадках, коли матеріально відповідальна особа несвоєчасно робить записи в касовій книзі, картках складського обліку чи лімітно-забірній карті.

Перевірка виконання прийнятих рішень є одним із прийомів фактичного контролю. Метод перевірки виконання законів, указів, постанов, положень, інструкцій, розпоряджень, наказів органічно поєднується як у фактичному, так і в документальному контролі.

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.

При здійсненні фінансового контролю визначають різні **способи перевірки документів**. Перевірку бухгалтерських документів і записів у облікових реєстрах аналітичного обліку здійснюють двома способами:

- **від запису до документа** — при перевірці за основу беруться облікові реєстри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправдувальними документами;
- **від документа до запису** — за основу береться папка (справа) з виправдувальними документами. Кожен документ, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових реєстрах. Масові господарські операції, записані в журналах, перевіряють способом “від запису до документа”.

Перевірка за даними способами може бути суцільною або вибірковою.

Суцільний спосіб передбачає перевірку всіх документів і записів у реєстрах бухгалтерського обліку (касові та банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, доходи і фінансові результати, витрати, непланові втрати) в несистематизованому хронологічному порядку.

Несистематизована суцільна перевірка документів передбачає, в першу чергу, що вони підпадають несистематизованому розгляду під час здійснення операцій. Несистематизований суцільний перегляд документів дозволяє ознайомитись з якістю документації, перевірити достовірність і законність документів, виявити сумнівні

документи (неправильно або неповно оформлені документи, відсутність необхідних реквізитів, зокрема підписів, недотримання встановленої форми, підроблені документи, що є знаряддям зловживань, підлягають поглибленому аналізу), фальсифікації і порушення, дає можливість з'ясувати, в яких напрямках слід виконати поглиблену перевірку.

Вибірковий метод означає, що перевіряється частина первинних документів, які систематизуються, групуються за видами господарських операцій. Вибірковим способом проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях. Якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то фінансовий контроль на цій ділянці здійснюється суцільним способом.

У фінансовому контролі може бути використано два **способи вивчення документальної інформації**:

- 1) від первинних документів до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку;
- 2) від звітних, підсумкових показників до реєстрів синтетичного і аналітичного обліку і від записів у них — до первинних документів.

Другий варіант — більш раціональний. Він дозволяє на основі попереднього аналізу звітних показників та інших матеріалів найбільш доцільно відібрати коло первинних документів і облікових записів, які треба вивчити детально, зосередити увагу на найбільш імовірних ділянках порушень і недоліків. Це дозволяє скоротити кількість документів, що перевіряються і терміни проведення ревізії.

3.3. Принципи фінансового контролю

Необхідною умовою забезпечення ефективності фінансового контролю є дотримання основних принципів його організації та здійснення.

Принципи будь-якої науки виражають стан і етику дослідника, регулюють процедурну сторону методології і методики. Дотримання принципів є необхідною умовою проведення фінансового контролю, запорукою вирішення завдань та досягнення поставлених цілей.

У науковій літературі немає єдиного підходу до визначення основних принципів фінансового контролю. Традиційно це: демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм та конфіденційність, які називають методологічними принципами [11, 41].

Окремі автори поділяють принципи фінансового контролю на принципи організації та здійснення [22]. Серед принципів організації називають: розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю згідно з установленим Конституцією та законодавством України розмежуванням компетенції законодавчої та виконавчої влади; функціональна, організаційна, персональна та фінансова незалежність органів державного фінансового контролю та їхніх посадових осіб від підконтрольних об'єктів; координація діяльності органів державного фінансового контролю для уникнення дублювання в їхній роботі та забезпечення єдиної системи державного фінансового контролю на всіх рівнях державної влади. Основними принципами здійснення державного фінансового контролю вважають законність, обов'язковість, стратегічну спрямованість, неупередженість, всебічність (всеосяжність), системність, плановість, регулярність (своєчасність), конкретність,

економічність, гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом), дієвість.

Обов'язковість. Проведення фінансового контролю є обов'язковим для забезпечення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання та нормального функціонування економіки на всіх рівнях.

Об'єктивність, точність і достовірність. Цей принцип має два аспекти. Він передбачає необхідність забезпечення контролюючими органами неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні і реалізації результатів контролю, а також повинен ґрунтуватися на достовірній, перевіреній інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність, а його висновки повинні обґрунтовуватися на точних результатах перевірки. Об'єктивність, точність та достовірність передбачають відсутність помилок у процесі здійснення контрольних процедур та правильне застосування методики проведення контролю.

Регулярність (періодичність, систематичність). Принцип передбачає необхідність регулярного, систематичного проведення фінансового контролю певного об'єкта або групи об'єктів усіма контролюючими органами на засадах високої організації та планування контрольних процедур у терміни, що регламентують контрольний процес, з метою створення цілісного уявлення про стан та динаміку фінансово-господарських процесів на об'єкті контролю.

Доцільність, своєчасність та оперативність. Інформація, отримана в результаті фінансового контролю, повинна бути доцільна та своєчасна для забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень. Своєчасна та доцільна інформація дає можливість оперативно оцінити минулі, теперішні та майбутні події та вжити необхідних заходів для виправлення ситуації або її поліпшення. Дані контролю мають не просто констатувати факти минулих подій і давати їм оцінку, а насамперед служити інформацією для усунення нераціональних господарських подій з метою поліпшення фінансового стану підприємства, його фінансових результатів. Принцип доцільності відкидає зайву інформацію як не потрібну для прийняття управлінських рішень. Оперативність передбачає швидке та чітке оформлення висновків і рекомендацій за результатами фінансового контролю, негайне прийняття і втілення управлінських рішень за результатами контролю. Оперативність гарантується високим ступенем підготовки та організації контрольного заходу й дотримання чіткого плану в ході його виконання.

Плановість. Фінансовий контроль повинен здійснюватись за чітко визначеним планом.

Зрозумілість та адекватність тлумачення. Принцип передбачає обов'язкове пояснення отриманих результатів фінансового контролю у вигляді відповідних висновків, коментарів тощо.

Законність. Діяльність контролюючих органів повинна відповідати нормам чинного законодавства, які визначають їх функції, права, обов'язки і відповідальність.

Державність. Фінансовий контроль повинен ґрунтуватись на державному підході і відповідати інтересам держави.

Гласність. Принцип ґрунтується на широкому та правдивому висвітленні результатів контролю і передбачає необхідність подачі в засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів з перевірки дотримання

законодавства, викриття зловживань, запобігання неефективного, нецільового використання державних коштів.

Скоординованість. Контролюючі органи повинні координувати свою роботу з метою запобігання дублювання перевірок і відволікання працівників підконтрольних органів, а також забезпечення системності та комплексності фінансового контролю.

Незалежність. Відповідно до цього принципу органи контролю та їх посадові особи не повинні мати взаємозв'язків, які створюють чи можуть створювати для них прямі чи непрямі обов'язки, які не відповідають чинному законодавству або викликають чи можуть викликати у них бажання щодо одержання певного результату контролю.

Професіоналізм. Фінансовий контроль повинен здійснюватись на належному професійному рівні, відповідати встановленими вимогами до проведення фінансового контролю фахівцями та співробітниками, які мають високий рівень професійної підготовки і практичний досвід ведення бухгалтерського обліку та проведення контролю.

Конфіденційність. Інформація, отримана у ході здійснення фінансового контролю, не повинна розголошуватись та використовуватись у власних цілях без відома керівника контролюючого органу.

Цільова та стратегічна спрямованість. Фінансовий контроль повинен мати чітко визначені цілі та стратегію проведення.

Дієвість. Фінансовий контроль повинен включати розробку конкретних висновків, рекомендацій та управлінських рішень, а також здійснювати контроль над їх виконанням і тим самим активно впливати на фінансово-господарську діяльність та її результати. Дієвість характеризується системністю виявлених порушень та вжитими заходами для виправлення недоліків за підсумками контролю.

Науковість. Фінансовий контроль повинен передбачати глибоке пізнання об'єктивної дійсності функціонування економічної системи; мати науковий характер, ґрунтуватись на положеннях діалектичної теорії пізнання, враховувати вимоги економічних законів розвитку виробництва, спиратися на найновіші досягнення галузевих, економічних і технологічних наук; застосовувати сучасні організаційні форми та системи, новітні досягнення в теорії та методиці контролю, використовувати новітні методи економічних досліджень, економіко-математичні методи і моделі та комп'ютерні технології обробки економічної інформації;

Системність і комплексність. У цьому принципі визначаються два основні аспекти, які стосуються методології здійснення фінансових процедур та організації фінансового контролю. Принцип системності та комплексності фінансового контролю вимагає всебічного системного розгляду всіх фінансово-економічних явищ і процесів в їх взаємозв'язку, взаємозалежності та динаміці, використання системи способів та прийомів для більш повного контролю, розгляду об'єкта контролю як складової частини економічної системи. Щодо другого аспекту системності і комплексності вимагає забезпечення контролю на всіх стадіях руху державних коштів у фінансовій і виробничій сферах шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні.

Аспектність, конкретність та сутєвість. Контроль повинен здійснюватись за певними аспектами і визначати найбільш сутєві та актуальні для цього економічного об'єкта або цього часу.

Ситуаційність. У західній методології ситуаційний підхід розглядається як загальнонаукова категорія, рівноцінна за значенням категорії системного аналізу. Будь-яке економічне явище в господарській практиці завжди ситуаційне і потребує свого системного розгляду. Ситуаційний підхід вимагає від контролера уважності та обережності щодо вибору форми, способу або прийому здійснення контрольних процедур. Те, що виявилось ефективним в одній ситуації, в іншій, на перший погляд дуже схожій, може бути зовсім непридатним. Тому виявлення та дослідження ситуаційних особливостей об'єкта контролю, по суті, є обов'язковою процедурою.

Ефективність. Витрати на проведення фінансового контролю повинні бути найменшими при оптимальній глибині контролю та його комплексності, шляхом доцільної організації, використання провідних форм та методів, застосування раціональних методів збирання та зберігання даних, впровадження в практику фінансового контролю комп'ютерної техніки та інших технічних засобів, а також сучасних інформаційних технологій і систем.

Одним із найскладніших принципів фінансового контролю є **принцип незалежності**. Тому розглянемо його більш детально, спираючись на підхід, викладений у статті Большакова О. Ю., Кравченка Г. О. [11].

У фінансовому контролі розрізняють два аспекти незалежності — незалежність від держави через її органи чи посадових осіб, які представляють інтереси окремих гілок влади, і незалежність від підконтрольних суб'єктів чи інших осіб, які представляють їх інтереси.

Надання органам фінансового контролю гарантій незалежності від держави є обов'язком кожного демократичного суспільства. Ці гарантії повинні бути закріплені у національному законодавстві з метою дотримання принципу розподілу влади і створення системи стримань і противаг, до якої, власне, і належить фінансовий контроль. Забезпечення незалежності органів фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів та третіх осіб, які представляють їх інтереси, є обов'язком самих органів контролю.

Основні вимоги до незалежності органів фінансового контролю сформульовані у ст. 5 Лімської декларації керівних принципів контролю (далі — Лімська декларація), згідно з якою вищі контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому разі, коли вони є незалежними від організацій — об'єктів перевірки та захищені від стороннього впливу. Аналогічні вимоги містяться у пункті 14 етичного кодексу ІНТОСАІ для аудиторів (контролерів) у державному секторі, який встановлює, що незалежність від організацій, які перевіряються, та інших зацікавлених груп є невід'ємною вимогою до аудиторів. У недержавному секторі вимоги до незалежності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів) визначені пунктом 8.1 Кодексу етики професійних бухгалтерів, згідно з яким, приймаючи завдання, яке вимагає висловлення думки про фінансову інформацію, професійні бухгалтери-практики повинні бути незалежними і не мати будь-якої зацікавленості.

Принципу незалежності надається велике значення. Від його дотримання залежить ефективність виконання фінансовим контролером своїх функцій у системі управління фінансами. Результат контролю достовірний лише тоді, коли орган контролю має можливість та бажання отримати об'єктивний результат.

Гарантії незалежності органів фінансового контролю від держави, згідно з Лімською декларацією, надаються вищим органам фінансового контролю, якими у більшості держав (так і в Україні) визнаються рахункові палати. Згідно з частиною 1 ст. 1 Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

За видом взаємозв’язків, які можуть створювати прямі чи непрямі обов’язки органів фінансового контролю щодо забезпечення незалежності, традиційно викремлюють такі:

- організаційна незалежність (недопущення або обмеження впливу на створення чи припинення діяльності органів контролю, а також на призначення чи звільнення його посадових осіб);
- функціональна незалежність (недопущення або обмеження впливу на планування та здійснення контрольних заходів);
- фінансова незалежність (недопущення або обмеження впливу на фінансування органів контролю, його посадових осіб та працівників);
- особиста незалежність (недопущення або обмеження родинних зв’язків посадових осіб та працівників органів контролю з посадовими особами та працівниками підконтрольного суб’єкта).

Організаційна незалежність органів фінансового контролю забезпечується їх юридичним статусом, тобто наданим їм правом самостійно вирішувати значну частину поточних питань своєї діяльності, а також судового оскарження незаконних дій виконавчої чи законодавчої влади.

Організаційна незалежність вищому органу фінансового контролю також надається через статус його посадових осіб. Згідно з Лімською декларацією незалежність відповідальних працівників вищого органу контролю має бути передбачена конституцією і має стосуватися порядку їх призначення на посаду, просування по службі та звільнення з посади. Для створення механізму забезпечення такої незалежності відповідні рішення повинні прийматися за згодою виконавчої та законодавчої влади: повноваження уряду полягають у виборі кандидатур на посаду керівника вищого контрольного органу, а повноваження парламенту — у затвердженні цих кандидатур. Таким чином, усувається можливість ситуації, коли керівником вищого органу буде призначено особу, яка повністю залежить від однієї з гілок влади. Якщо вищий контрольний орган організований за колегіальним принципом, то такий механізм може бути поширений на всіх членів колегії або право пропонувати кандидатів для призначення на посади інших працівників, які утворюють колегію, може бути надане керівнику. Дотепер в Україні ці можливості не використано: згідно із ст. 10 Закону голова Рахункової палати призначається Верховною Радою України за пропозицією її... голови.

Важливим є обмеження підстав, за якими органи виконавчої та законодавчої влади можуть звільняти з посади керівників та посадових осіб контрольних органів. Світовій практиці відомо декілька шляхів розв’язання цієї проблеми:

- 1) надання посадовим особам контролюючих органів статусу, аналогічного статусу суддів;
- 2) визначення вичерпного переліку підстав звільнення таких посадових осіб, до якого, як правило, належить закінчення строку служби, набрання сили

судовим рішенням про недієздатність чи обмежену дієздатність особи або неможливість займати посаду через інший тяжкий стан здоров'я чи призначення покарання за протиправні дії;

3) необхідність одержання згоди законодавчого органу, який обирає відповідну посадову особу.

Згідно з частинами 4 та 5 ст. 37 Закону України “Про Рахункову палату”, посадова особа палати може бути достроково звільнена з посади за поданням Голови Верховної Ради України рішенням, за яке було подано більшість голосів від її конституційного складу, та з підстав: порушення законодавства України або допущення зловживань по службі — за рішенням Верховної Ради України; особиста заява про відставку; тривала хвороба, підтверджена медичною установою, що перешкоджає діяльності на займаній посаді; досягнення 65-річного віку. В цій частині гарантії незалежності посадових осіб Рахункової палати забезпечені.

Функціональна незалежність органів контролю забезпечується правом на самостійне планування і здійснення контрольних заходів та обмеженням підстав для проведення позапланових перевірок, в тому числі — на вимогу органів законодавчої та виконавчої влади. Ці обмеження не допускають використання органів контролю для досягнення кон'юнктурних цілей відповідних органів. Згідно зі ст. 15 Закону України “Про Рахункову палату”, таке обмеження полягає у тому, що проведення позапланових перевірок на вимогу органів держави палата здійснює тільки в разі прийняття відповідного рішення її колегії.

Фінансова незалежність органу контролю досягається, з одного боку, шляхом забезпечення належного рівня фінансування діяльності самого органу та оплати праці його посадових осіб і працівників, а з іншого — шляхом недопущення впливу результатів контролю на обсяги такого фінансування та оплати праці. Згідно із ст. 7 Лімської декларації, додаткові гарантії надаються вищому контрольному органу, який повинен мати право звертатися з проханням про виділення необхідних фінансових коштів безпосередньо до державного органу, який приймає рішення про державний бюджет, а також право використовувати в межах своїх повноважень грошові кошти, які передбачені для нього окремим рядком бюджету. Фактично цим не допускається вирішення питання про фінансування вищого контролюючого органу тільки виконавчою гілкою влади, яка шляхом регулювання обсягів фінансування може здійснювати тиск на нього. Частково це питання врегульоване у ст. 38 Закону України “Про Рахункову палату”: “Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком”.

Ці гарантії мають доповнюватися певним рівнем особистої незалежності посадових осіб. Такі гарантії містяться у частинах 2 та 3 Закону України “Про Рахункову палату”:

“Кримінальну справу щодо голови Рахункової палати, першого заступника і заступника голови, головних контролерів та секретаря Рахункової палати може бути порушено лише Генеральним прокурором України.

За будь-який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обо-

в'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України”.

Отже, законодавством України передбачено практично всі необхідні гарантії незалежності Рахункової палати. Проте сам підхід до розуміння такої незалежності вимагає уточнення: якщо законодавець має на увазі незалежність тільки від органів виконавчої влади, виявляється зайвим обмеження підстав для припинення повноважень голови Рахункової палати, адже парламент має право вільно вирішувати кадрові питання підконтрольного йому органу. Якщо ж законодавець прагне досягти максимально можливого рівня незалежності палати, необхідно встановити баланс повноважень парламенту і уряду у цій сфері.

Органи державного фінансового контролю, за винятком Рахункової палати, не є незалежними від держави.

Дещо інакше визначається незалежність від органів держави суб'єктів аудиторської діяльності. Вона забезпечується через механізм їх сертифікації та реєстрації, право на здійснення яких надано не органу держави, а професійній громадській організації — Аудиторській палаті України. Цей механізм є достатньо дійовим, проте створює деякі проблеми, зокрема, проблеми забезпечення рішень Аудиторської палати засобами державного примусу та недовіри щодо аудиторських висновків від органів держави через те, що контроль якості аудиторських послуг здійснюється не державою, а об'єднанням громадян.

Вимоги до незалежності органів контролю від підконтрольних суб'єктів на цьому етапі встановлені тільки до незалежних аудиторів. Їх встановлення щодо органів державного фінансового контролю передбачено Лімською декларацією та Кодексом етики професійних бухгалтерів ІНТОСАІ.

У Кодексі етики професійних бухгалтерів вимоги, які стосуються незалежності органів фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів, більш конкретизовані, проте це зроблено не чітко: наведено відкритий несистематизований перелік обставин, які загрожують незалежності аудиторів-контролерів.

З аналізу вимог до незалежності недержавних аудиторів-контролерів можна зробити висновок про можливість застосування і до працівників органів державного фінансового контролю. Виняток становить тільки **організаційна незалежність** аудиторських фірм від клієнтів, забороняється приймати заяву клієнта, який є засновником аудиторської фірми. Це положення актуальне тільки для недержавного аудиту.

Вимоги до **фінансової незалежності** полягають у забороні будь-яких фінансових взаємовідносин між органами контролю та підконтрольним суб'єктом, за якими працівники органу контролю одержують товари, роботи чи послуги безкоштовно або за цінами, які нижчі від звичайних, а також забороняється брати участь працівникам органу контролю у перевірках суб'єктів, у діяльності яких вони мають фінансову зацікавленість через участь у їх капіталі. До незалежних аудиторів також висувається вимога обирати клієнтів таким чином, щоб винагорода від жодного із них не становила значну частку доходу аудитора чи аудиторської фірми.

Особиста незалежність забезпечується такими вимогами:

- заборонаю працівникам органів контролю брати участь у перевірці підконтрольного суб'єкта, посадовою особою якого є їх родич, або брати участь у перевірці дій особи, яка є їх родичем;
- заборонаю брати участь у перевірках одного і того ж суб'єкта протягом тривалого часу, щоб запобігти встановленню дружніх стосунків з його працівниками;
- заборонаю брати участь у перевірках підконтрольних суб'єктів, на яких раніше представник органу контролю працював за трудовим договором або надавав консультаційні чи інші послуги, щоб запобігти ситуації, коли він буде зацікавлений прикрити власні помилки, зроблені раніше.

Функціональна незалежність забезпечується:

- обов'язком органу фінансового контролю планувати перевірку та здійснювати контрольні заходи відповідно до встановленої методики;
- встановленими законодавством повноваженнями органів контролю на одержання необхідної інформації та на проведення контрольних заходів.

Структура гарантій незалежності органів фінансового контролю представлена на рисунку 3.3.

3.4. Загальний порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Перевірка бухгалтерського обліку і фінансової звітності є одним із основних завдань фінансового контролю. Важливість перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності у фінансовому контролі настільки важлива, що їх часто отожднюють із об'єктом [15] або предметом [29] фінансового контролю.

Контроль за станом і достовірність бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, відповідно до ст. 2 **Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”** від 26.01.93 № 2939-XII визначено одним із головних завдань ДКРС в Україні.

Ст. 15 **Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”** від 16.09.99 № 996-XIV контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні покладено на відповідні органи в межах їх повноважень, передбачених законодавством. Частиною 4 ст. 6 Закону встановлено, що порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про ведення бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства.

Детально порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах розглядається в методичному посібнику [71].

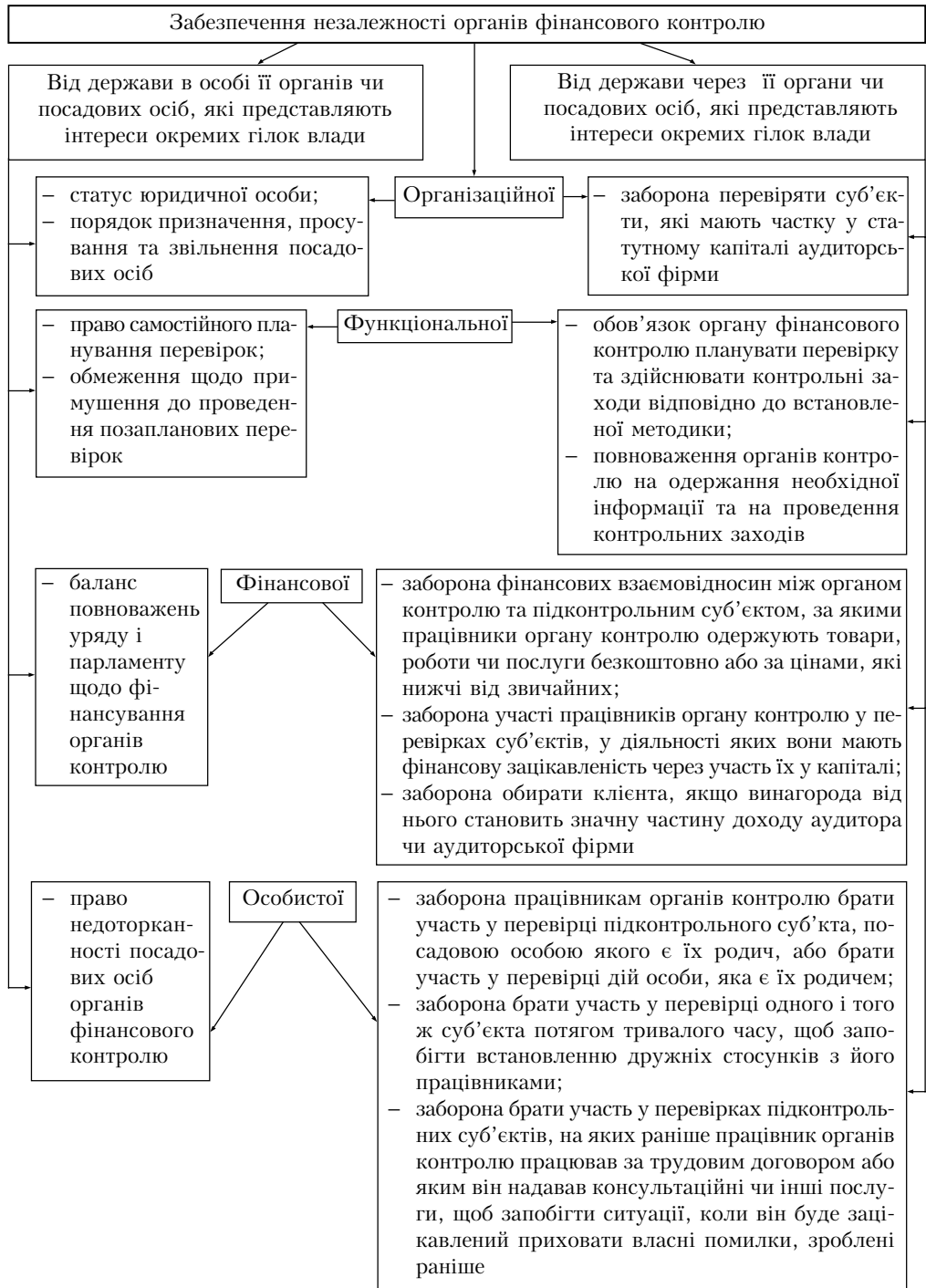


Рис. 3.3. Структура гарантій незалежності органів фінансового контролю [11]

Порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах визначено **“Методичними вказівками з питань порядку перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах”**, затвердженими наказом Головкиру України від 26.12.2000 № 104.

Метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах є:

- встановлення правильності організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, додержання методології обліку, своєчасності і повноти відображення в обліку і звітності бюджетної установи здійснених господарських операцій;
- попередження перекручування обліку і звітності;
- встановлення незаконних та не за цільовим призначенням проведених витрат і запобігання їм у подальшому.

Об’єкти перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності: первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, меморіальні ордери, головні та касові книги, матеріали інвентаризацій, фінансова звітність бюджетної установи, а також розпорядчі документи керівництва бюджетної установи (її органу управління) з питань, які пов’язані з організацією бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетної установи здійснюються, як правило, під час проведення ревізій (перевірок) виконання коштів та/або тематичних перевірок. У зв’язку з цим до програми і робочого плану ревізії (перевірки) бюджетної установи доцільно включати окремим пунктом перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відображати її результати в окремому розділі акта (довідки), що складається за наслідками ревізії (перевірки). При цьому стан бухгалтерського обліку слід перевіряти на усіх етапах ревізії (перевірки), тобто при перевірці кожного без винятку питання ревізії накопичувати і узагальнювати виявлені недоліки для ґрунтовного висвітлення їх у акті ревізії (перевірки).

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, *перевірка бухгалтерського обліку бюджетної установи повинна підтвердити (частково або не підтвердити) повноту і достовірність інформації, відображеної в реєстрах її бухгалтерського обліку і фінансової звітності.*

Перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах рекомендується проводити у такому **порядку**:

1) **ознайомлення з організацією бухгалтерського обліку**, а саме з:

- організаційною формою ведення бухгалтерського обліку;
- формою бухгалтерського обліку як певною системою реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням встановлених єдиних засад та з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в установі; системою рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- системою і формами внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій; працівниками, яким належним чином надано право підписання бухгалтерських документів; правилами документообороту і технологією обробки облікової інформації;
 - положенням про бухгалтерію (бухгалтерську службу), посадовими обов'язками кожного працівника бухгалтерії;
 - заходами щодо забезпечення збереження опрацьованих бухгалтерією документів та запобігання непомітному несанкціонованому внесенню змін до них;
- 2) ознайомлення з послідовністю відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних господарських операцій та порівняння з встановленою методологією облікових операцій;
 - 3) перевірка правильності, своєчасності і повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку здійснених господарських операцій (з кожного питання ревізії чи перевірки) шляхом звірки між даними аналітичного і синтетичного обліку (за даними меморіальних ордерів, головної книги та фінансової звітності): вступних залишків (сальдо), оборотів та вихідних залишків (сальдо);
 - 4) звірка між узагальненими даними головної книги та показниками фінансової звітності;
 - 5) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації, правильності визначення розмірів збитків від недостач, розкрадань, знищення (псування) майна;
 - 6) перевірка реальності дебіторської і кредиторської заборгованості, своєчасності і повноти проведення інвентаризації розрахунків, підстав для списання з балансів дебіторської та кредиторської заборгованості вжиття заходів до осіб, винних у закінченні строків позовної давності дебіторської заборгованості.

При здійсненні перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідно враховувати, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну (але не менше трьох років згідно з ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"), покладено на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), який здійснює керівництво організацією відповідно до законодавства та установчих документів. Як правило, відповідальність за ведення бухгалтерського обліку закріплюється статутом (положенням) бюджетної установи (організації, закладу). Таким чином, відповідальність за стан бухгалтерського обліку несуть керівник і головний бухгалтер установи. І лише у разі процесу ліквідації організації відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією (включаючи оцінку майна і зобов'язань та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності), покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Ознайомлюючись із **організаційною формою ведення бухгалтерського обліку** необхідно, насамперед, встановити форму ведення бухгалтерського обліку. При цьому потрібно враховувати, що бюджетна організація має право самостійно

обрати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку: введення до штату посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, що здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності безпосередньо власником або керівником організації. Якщо ведення бухгалтерського обліку доручено сторонньому спеціалісту, він обов'язково повинен бути зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" передбачено залучення нештатних працівників до виконання бухгалтерських робіт за трудовими угодами без зарахування до штату організації. Якщо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виконується безпосередньо власником або керівником організації, воно повинно здійснюватись з дотриманням усіх встановлених правил і не передоручатись іншим особам. При такій формі організації ведення бухгалтерського обліку власник (керівник) несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку і як бухгалтер.

При перевірці **форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням встановлених єдиних засад та з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в установі, системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку** необхідно керуватись Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Порядком застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджених наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 та внесених до них змін і доповнень, затверджених наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 67, наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68, Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання.

Перевіряючи **систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, працівникам, яким відповідним чином надано право підписання бухгалтерських документів, правила документообороти і технологію обробки облікової інформації**, ревізору доцільно ознайомитися з внутрішніми розпорядчими документами установи (наказами, розпорядженнями, положеннями про відділи, посадовими інструкціями, правилами тощо) з метою встановлення: основних видів господарських операцій, що здійснюються цією установою; кола осіб, які беруть участь у документуванні цих операцій; кола осіб, які мають право вирішувати питання, пов'язані із здійсненням таких операцій; кола осіб, на яких покладено функції контролю за здійснення операцій кожного виду.

При ознайомленні з **положенням про бухгалтерію (бухгалтерську службу), посадовими обов'язками кожного працівника бухгалтерії** необхідно враховувати, що в установі повинні бути розроблені головним бухгалтером та затверджені керівником посадові інструкції кожного працівника бухгалтерії (починаючи з головного бухгалтера і до касира). У них повинно бути зазначено: конкретні види і

обсяги облікових робіт, закріплені за працівником, права і обов'язки бухгалтера, строки виконання робіт та вимоги до вихідних документів, схеми підпорядкування працівників бухгалтерії, схеми взаємного заміщення тимчасово відсутніх працівників тощо. В ході ознайомлення ревизора з положенням про бухгалтерію (бухгалтерську службу), посадовими обов'язками кожного працівника бухгалтерії, з метою правильного визначення осіб, винних у незаконному/нецільовому витрачанні коштів, потрібно:

- встановити, чи всі господарські операції закріплено у посадових обов'язках за працівниками бухгалтерії, чи немає господарських операцій, відповідальність за ведення яких не покладено на конкретних працівників, внаслідок чого такі операції залишаються поза обліковою політикою або ведуться з порушенням встановленого порядку;
- визначити коло осіб, відповідальних за своєчасний і повний облік усіх операцій.

При перевірці стану бухгалтерського обліку також важливо перевірити, чи використовується бюджетною установою “Порядок бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги”, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 113.

Також перевіряється правильність ведення бухгалтерського обліку відповідно до Закону “Про мови в Україні”, що додатково закріплено у “Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88: усі первинні документи, облікові реєстри і бухгалтерська звітність повинні складатися українською мовою, а документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад на українську.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. При перевірці **заходів щодо забезпечення збереження опрацьованих бухгалтерією документів та запобігання непомітному несанкціонованому внесенню змін до них** необхідно враховувати, що спочатку (до передачі в архів) зазначені документи зберігаються у бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером. Бланки суворої звітності зберігаються в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність. Строки зберігання документальних матеріалів, що накопичуються у процесі діяльності установи, затверджуються Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Зараз використовують “Перелік типових документів та строки їх зберігання”, затверджений наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 № 41.

Збереження первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх в архів, забезпечує головний бухгалтер. Видача таких документів з бухгалтерії і з архіву установи працівникам інших структурних підрозділів установи може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів може бути здійснено лише за постановою органів дізнання, попередньо-

го слідства, прокуратури і судів, ДКРС та податкових служб відповідно до чинного законодавства України.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник установи повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи та своїм наказом призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником установи.

При зберіганні документів на електронних носіях керівник повинен вживати всіх можливих заходів для запобігання несанкціонованого та непомітного виправлення записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечити їх належне зберігання протягом встановленого терміну.

Метою перевірки **правильності і послідовності відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних господарських операцій та порівняння з встановленою методологією облікових операцій** є те, що ревізор має переконатись, що в обліку і звітності установи знайшли повне і своєчасне відображення усі здійснені господарські операції. Ця перевірка здійснюється відповідно до нового Плану рахунків, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 та внесених до них змін і доповнень, затверджених наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 67, наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68, “Інструкцією про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ”, затвердженою наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61. Інструкцією роз’яснено основні господарські операції бюджетних установ з надходження, збереження і використання основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, запасів, зобов’язань та інших операцій із розрахунків, надходження і витрачання бюджетних коштів установ відповідно до затверджених кошторисів. Кореспонденція субрахунків, що не наведена в Інструкції, визначається установою, виходячи з норм кореспонденції субрахунків та нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ.

При перевірці **правильності, своєчасності і повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку здійснених господарських операцій (за кожним питанням ревізії чи перевірки) шляхом звірки між даними аналітичного і синтетичного обліку (за даними меморіальних ордерів, головної книги та фінансової звітності), вступних залишків (сальдо), оборотів та вихідних залишків (сальдо)** ревізор повинен відслідковувати бухгалтерські записи на рахунках бухгалтерського обліку з однорідних господарських операцій.

Після перевірки первинних документів і зіставлення їх із записами у меморіальних ордерах необхідно **зіставити між собою дані меморіальних ордерів з головною книгою, меморіальних ордерів з показниками фінансової звітності та головної книги з показниками фінансової звітності**. Шляхом підбиття підсумків за кожним субрахунком (рахунком) обліку у головній книзі та зіставлення отриманих сум з показниками фінансової звітності слід впевнитися, що до фінансової звітності внесено всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Крім того, слід вибірково (а при виявленні розхо-

джень — суцільним методом) звірити аналогічні показники фінансової звітності різних форм між собою.

Перевірка **повноти і своєчасності проведення інвентаризації, правильності визначення розмірів збитків від недостач, розкрадань, знищення (псування) майна** здійснюється відповідно до “Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України” від 30.10.98 № 90. При перевірці потрібно пересвідчитися, що інвентаризацією своєчасно (тобто в терміни, передбачені Інструкцією з інвентаризації) охоплено абсолютні всі статті балансу, в тому числі і позабалансові статті. Для цього необхідно:

- перевірити підсумкові облікові дані, наведені в інвентаризаційних описах, з даними аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку за кожним рахунком (субрахунком) обліку основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу;
- звірити прізвища та кількість матеріально відповідальних осіб, наведених у інвентаризаційних описах, з даними аналітичного бухгалтерського обліку;
- звірити найменування дебіторів/кредиторів, суми заборгованостей, наведених у інвентаризаційних описах (актах звірки розрахунків), з даними аналітичного бухгалтерського обліку;
- звірити залишки коштів на всіх відкритих установі рахунках, наведених в інвентаризаційних описах (довідках — підтвердженнях сальдо), з даними аналітичного бухгалтерського обліку тощо.

Особливу увагу необхідно приділити питанням перевірки правильності оформлення результатів інвентаризації. Слід перевірити:

- чи правильно виведено розходження між даними інвентаризаційних описів і даними обліку (шляхом зіставлення таких даних);
- чи надіслані іншим організаціям — власникам цінностей, які охоплені інвентаризацією бюджетної установи, результати цієї інвентаризації з додатком копії опису;
- чи містить протокол засідання інвентаризаційної комісії висновки та пропозиції щодо результатів інвентаризації;
- чи наведено у протоколі докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах і надлишках, а також про вжиті заходи стосовно винних осіб;
- чи затверджено у 10-денний строк керівником установи протоколи інвентаризаційної комісії;
- чи включено результати інвентаризації у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також у річний звіт.

При **перевірці реальності дебіторської і кредиторської заборгованості, своєчасності і повноти проведення інвентаризації розрахунків, підстав для списання з балансів дебіторської та кредиторської заборгованості, вжиття заходів до осіб, винних у закінченні строків позовної давності дебіторської заборгованості**, доцільно перевірити наявність актів звірки за усіма розрахунками установи та шляхом направлення запитів і проведення зустрічних перевірок перевірити реальність заборгованості. За кожним фактом списання з балансу

установи дебіторської заборгованості необхідно впевнитися, що керівництво установи вжило всі необхідні заходи для своєчасного повернення коштів.

Перевірка стану бухгалтерського обліку в окремих галузях має свої специфічні особливості, описані у спеціальній літературі.

3.5. Контроль фінансової звітності

Результати діяльності об'єктів контролю та документальне відображення операцій, які вони здійснюють, фіксуються в первинних документах бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнюється в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку і знаходить своє логічне вираження у фінансовій звітності.

При контролі фінансової звітності використовують такі основні її форми: “Баланс підприємства” (форма № 1); “Звіт про фінансові результати” (форма № 2); “Звіт про рух грошових коштів” (форма № 3); “Звіт про власний капітал” (форма № 4).

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV. У Законі визначено основні терміни, мету, принципи, валюту бухгалтерського обліку та фінансової звітності; державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності; особливості організації бухгалтерського обліку, первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку; загальні вимоги до фінансової звітності та умови складання консолідованої і зведеної фінансової звітності; звітний період складання фінансової звітності, умови її подання та оприлюднення. Згідно із Законом контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Загальні вимоги до фінансової звітності затверджені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та детально визначаються у Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, фінансова звітність — бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами — фізичними та юридичними особами, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішення.

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність — це єдине законодавчо визначене джерело систематизованої взаємопов'язаної бухгалтерської інформації про стан і результати діяльності суб'єкта господарювання. Вона є одним із найважливіших джерел даних для фінансового контролю. Саме тому її часто ототожнюють із предметом фінансового контролю [29]. Це неправильно, бо предметом фінансового контролю є діяльність об'єктів фінансового контролю — суб'єктів господарювання, всіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремі аспекти — фінансові операції та процеси.

Для прийняття економічних і адміністративних рішень, здійснення оцінки стану бухгалтерського обліку і звітності користувачам фінансових звітів, в тому числі і контролюючим органам, необхідна інформація про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства. Зазначені інформаційні потреби обумовили склад фінансової звітності [29].

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб’єктів господарської діяльності та суб’єктів малого підприємництва, визнаних відповідними до чинного законодавства) включає баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітів.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов’язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємств.

Для суб’єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб’єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з державним комітетом статистики України.

Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Форми фінансової звітності бюджетних установ, органів Державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків та порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов’язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

Об’єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об’єднань підприємств відповідно до законодавства.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 24.02.2000 № 37 “Питання складання фінансової звітності”, фінансова звітність складається для наступних видів діяльності: основна діяльність підприємств промисловості, будівельних, монтажних, ремонтно-будівельних і бурових організацій, проектних, пошукових та геологічних організацій і топографо-геодезичних підприємств (експедицій); капітальне будівництво; основна діяльність наукових організацій, постачальницько-збутових організацій, підприємств і організацій торгівлі та громадського харчування, підприємств з виробництва сільськогосподарської продукції, побутового обслуговування, транспорту, зв’язку, організацій з ремонту і утримання автомобільних шляхів, підприємств житлово-комунального господарства, правлінь громадських організацій та їх підрозділів та інші види діяльності.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі у капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов’язання; забезпеченості зобов’язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства; інших рішень. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

При контролі фінансової звітності, насамперед, здійснюється **контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність** (рис. 3.4). Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законом.

Після цього здійснюється **узагальнений контроль фінансової звітності**. Він включає контроль дотримання принципів складання, якісних характеристик та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність підприємства повинна формуватись з дотриманням наступних **принципів**:

- **автономності** — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- **безперервності** — оцінка активів і зобов’язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- **періодичності** — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- **історичної (фактичної) собівартості** — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- *нарахування та відповідності доходів і витрат* — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення* — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності* — постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності* — методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати зниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання змісту над формою* — операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника* — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.



Рис. 3.4. Організаційна структура контролю фінансової звітності

Якісні характеристики фінансової звітності визначені у Положенні (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Більш детально вони розглядаються у роботах, присвячених фінансовій звітності, наприклад [29, 66]. Основними якісними характеристиками фінансової звітності є:

- 1) *дохідливість та однозначне тлумачення* — наявність необхідних реквізитів, що дозволяють ідентифікувати об’єкт контролю, дані про звітний період, одиниці виміру, облікову політику підприємства, виявлені помилки минулих років і пов’язані з ними коригування, переоцінку статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами);
- 2) *дореchnість* — фінансові звіти і примітки до них повинні містити лише таку своєчасно підготовлену інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами та дає змогу здійснити ретроспективний і перспективний аналіз діяльності суб’єкта господарювання. На прийняття рішень користувачами впливає лише суттєва інформація. Суттєвість — це точка відсікання інформації, яка потрапляє до фінансової звітності, або рівень точності такої інформації, який визначається як кількісними, так і якісними факторами. Найпростішим прикладом застосування кількісного обмеження є складання звітності у тисячах гривень з одним знаком після коми. У цьому випадку показники, які становлять сотні чи десятки гривень, у звітності відображатися не будуть;
- 3) *достовірність* — відсутність помилок та перекозчень, які можуть вплинути на висновки і рішення користувачів звітності. Мова йде про помилки, що можуть допускатися в процесі оцінки і відображення статей у фінансових звітах. Правила виправлення таких помилок наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Досить часто прослідковується намагання так подати інформацію про результати діяльності підприємства, щоб якнайпривабливіше виглядати в очах управління органу вищого рівня, інвестора, банку чи іншого кредитора. З цією метою може бути завищений фінансовий результат, вартість активів тощо;
- 4) *зіставність* — наведення відповідних даних за попередній період та розкриття інформації про облікову політику і її зміни в примітках до фінансової звітності з метою надання користувачам можливості порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди або/та фінансові звіти різних підприємств. Зіставність досягається відносною стабільністю облікової політики підприємства та послідовністю її застосування;
- 5) *доступність* — інформація, що надається у фінансовій звітності, повинна бути легкодоступною та зрозумілою користувачам з певним рівнем економічних знань. Проте, можлива складність розуміння інформації не може вважатися підставою для виключення такої інформації зі складу фінансової звітності.

Виявлення фактів недотримання вищезазначених принципів складання фінансової звітності свідчить про неналежний стан бухгалтерського обліку і звітності на об’єкті контролю, а також ставить під сумнів достовірність показників звітності. Крім того, зазначене може слугувати ознакою тих чи інших фінансових порушень

на підприємстві та “підказати” перевіряючому найбільш раціональний напрям подальших ревізійних дій [29].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” **розкриття інформації у фінансовій звітності передбачає такі вимоги:**

- фінансова звітність повинна містити дані про підприємство; дату звітності на звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідну інформацію про звітний період і аналогічний період попереднього року; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов’язані з ними коригування; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами);
- інформація про підприємство повинна включати назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу); короткий опис основної діяльності підприємства; назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії; середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного року;
- кожен фінансовий звіт повинен мати дату, станом на яку наведені показники, або період, який від охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності;
- у фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниці її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу;
- підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності;
- інформація має наводитися безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них;
- у примітках до фінансових звітів повинні розкриватися облікова політика підприємства; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов’язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Наступний етап контролю — це **контроль за правильністю складання фінансової звітності**. Детально питання розглядається у навчально-методичному посібнику М. В. Кужельного, Є. В. Калюги, О. В. Калюги “Контроль фінансової звітності та правильність її складання” [37].

У ході контролю за правильністю складання фінансової звітності здійснюють контроль за правильністю складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, консолідованої фінан-

сової звітності, Приміток до фінансової звітності, взаємопов'язаності форм фінансової звітності.

Контроль за правильністю складання бухгалтерського Балансу

Порядок складання бухгалтерського Балансу встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87.

Контроль за правильністю складання бухгалтерського Балансу здійснюється на підставі даних рахунків головної книги. В ході контролю необхідно перевіряти правильність взаємозв'язку між статтями Балансу та рахунками Плану рахунків [15].

Контроль за правильністю складання бухгалтерського Балансу здійснюється за розділами та статтями активів і пасивів Балансу:

1. Контроль за правильністю складання активів Балансу:

а) за правильністю складання розділу 1 “Необоротні активи”. Здійснюється контроль за правильністю:

- віднесення активів до статті “нематеріальні активи”;
- визначення первісної вартості нематеріальних активів;
- нарахування зносу (амортизації) нематеріальних активів протягом терміну їх корисного використання;
- визначення залишкової вартості нематеріальних активів як різниці між первісною вартістю і сумою зносу нематеріального активу;
- відображення вартості незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів, що здійснюються підприємством, а також авансових платежів для фінансування капітального будівництва;
- віднесення активів до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і їх класифікацію за групами;
- визначення первісної вартості основних засобів;
- об'єктивності встановлення строку корисного використання стосовно кожного об'єкта основних засобів; методів нарахування амортизації основних засобів; правильності підрахунку нарахованої амортизації;
- розрахунку залишкової вартості основних засобів як різниці між первісною вартістю і сумою амортизаційних відрахувань (зносу);
- визначення фінансових інвестицій та їх оцінка; класифікації фінансових інвестицій; оцінки фінансових інвестицій на дату Балансу; терміни погашення;
- визначення довгострокової дебіторської заборгованості;
- віднесення сум до відстрочених податкових активів і відображення суми податку на прибуток у бухгалтерському та податковому обліку, а також операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначення інших необоротних активів;

б) за правильністю складання розділу 2 “Оборотні активи”. Контролюється правильність:

- віднесення активів до статті “Запаси”; оцінки запасів;
- віднесення активів до складу виробничих запасів, тварин на вирощуванні та відгодівлі, незавершене виробництво, готової продукції, товарів;
- відображення у статті “Векселі одержані” заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інших ак-

тивів, виконаних робіт, наданих послуг; у статті “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги” заборгованості покупців або замовників за відвантажену їм продукцію, товари, виконані роботи або надані послуги; фактичної суми дебіторської заборгованості;

- обчислення величини чистої реалізаційної вартості, первісної вартості, резерву сумнівних боргів;
- визначення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом; за виданими авансами; з нарахованих доходів; внутрішніх розрахунків;
- відображення іншої поточної дебіторської заборгованості покупців за відвантажені матеріальні цінності, персоналу за іншими операціями, розрахунку з підзвітними особами та з працівниками підприємства, розрахунки щодо претензій, штрафних санкцій та відшкодувань матеріальних збитків, заборгованості з операцій зі спільної діяльності та ін.; фінансових інвестицій, отриманих на строк не більше одного року, і які можуть бути вільно реалізовані в будь-який час;

в) за правильністю складання розділу 3 “Витрати майбутніх періодів”. Контролюється правильність:

- відображення витрат, які мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів;
- заповнення статей активу балансу.

2. Контроль за правильністю складання пасивів Балансу:

а) здійснюється контроль за правильністю складання розділу 1 “Власний капітал”, відображення в ньому:

- зафіксованої в установчих документах загальної вартості активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства;
- суми пайових внесків товариств та інших підприємств у статті “Пайовий капітал”, передбаченої установчими документами;
- для акціонерних товариств суми, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, тобто суму емісійного доходу, отриманого в результаті реалізації власних акцій, для інших підприємств — суми капіталу вкладеного засновниками понад статутний капітал;
- вартості додаткового капіталу, крім додатково вкладеного капіталу, отриманого як емісійний дохід у результаті реалізації власних акцій;
- суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства;
- суми прибутку або суми непокритого збитку у статті “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”. Сума непокритого збитку наводиться у дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У статті повинно бути показано згорнуте сальдо, тобто прибуток (збиток), який залишається у підприємства після сплати всіх податків, виплати дивідендів та відрахувань до резервного фонду. У складі нерозподіленого прибутку (збитку) повинні бути відображені і результати господарських операцій (залишки на рахунках обліку, відповідно до вимог національних стандартів);

- суми заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу;
- для господарських товариств фактичної собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, сума вилученого капіталу наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу;

б) здійснюється контроль за правильністю складання розділу 2 “Забезпечення наступних виплат персоналу”, відображення у ньому:

- суми нарахованого у звітному періоді витрат і платежів персоналу, що здійснюватимуться в майбутніх звітних періодах, витрат на оплату майбутніх відпусток, обов’язкових відрахувань (зборів) для забезпечення виплат на оплату відпусток та зборів на обов’язкове державне пенсійне та соціальне страхування, обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
- нарахованих у звітному періоді майбутніх витрат на платежі, величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок;
- коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отриманих із бюджету, та інших джерел (субсидій, асигнувань з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб);

в) здійснюється контроль за правильністю складання розділу 3 “Довгострокові зобов’язання”: відображення заборгованості підприємства банкам щодо отриманих від них кредитів, що не є поточним зобов’язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати складання Балансу); заборгованості підприємства щодо зобов’язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суми податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями. За розділом “Довгострокові зобов’язання” контролюється правильність відображення:

- заборгованості щодо отриманих кредитів, за винятком тієї частини заборгованості, що буде погашена в поточному році після складання Балансу та відображення у складі короткострокових зобов’язань;
- суми довгострокової заборгованості підприємства стосовно зобов’язання щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; крім цього перевіряються аналогічні пролонговані позики, надані небанківськими фінансовими установами, за якими нараховуються відсотки;
- суми податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутньому періоді внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки;
- суми довгострокових зобов’язань, що не можуть бути включені до інших статей розділу “Довгострокові зобов’язання”;

г) здійснюється контроль за правильністю складання розділу 4 “Поточні зобов’язання”:

- відображення зобов’язань підприємства перед кредитною установою (банком), які повинні бути виконані протягом терміну, що не перевищує одного року з дати складання Балансу, а також зобов’язань за кредитами (позика-

ми) як довгостроковими, так і короткостроковими, термін погашення яких минув на дату складання Балансу;

- поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями — частиною довгострокової заборгованості, яку необхідно погасити протягом одного року з дати складання Балансу;
- суми заборгованості за виданими векселями в забезпечення поставок (робіт, послуг) від постачальників, підрядників та інших кредиторів, термін погашення якої не перевищує 12 календарних місяців;
- суми заборгованості постачальникам і підрядникам за отримані матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, що забезпечена векселями);
- поточних зобов'язань за розрахунками з одержаних авансів, з бюджетів; з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків, інших поточних зобов'язань;

г) здійснюється контроль за правильністю складання розділу 5 “Доходи майбутніх періодів”:

- відображення доходів, отриманих протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів, зокрема доходів у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- передплата на періодичні та довідкові видання;
- виручка за вантажні перевезення;
- виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств;
- абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Контроль за правильністю складання Звіту про фінансові результати

Порядок складання Звіту про фінансові результати встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Звіт про фінансові результати повинен достовірно і повно відображати результати роботи підприємства щодо доходів, витрат і фінансових результатів. Інформація, відображена у фінансовій звітності, повинна бути достовірною, без помилок і перекручень. Підставою для заповнення фінансової звітності є дані синтетичного і аналітичного обліку, які повинні бути тотожними. У Звіті про фінансові результати не дозволяється згортання доходів і витрат, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). У Звіті про фінансові результати доходи і витрати від звичайної діяльності відображаються розгорнуто, тобто в окремих рядках, а від надзвичайних подій показується розгорнуто прибуток або збиток. Показники про непрямі податки, вирахуванні з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

Структуру Звіту, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 про фінансові результати, побудовано відповідно до структури Плану ра-

хунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

В ході контролю за правильністю складання звіту про фінансові результати необхідно перевіряти правильність взаємозв'язку між статтями Звіту про фінансові результати та рахунками Плану рахунків [15].

Контроль за правильністю складання Звіту про фінансові результати здійснюється за розділами та статтями:

а) контроль за правильністю складання розділу 1 “Фінансові результати”. Здійснюється контроль за правильністю:

- відображення загального доходу (виручки) від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Дохід показується без вирахування сум: наданих знижок; повернення проданих товарів; непрямих податків (податку) на додану вартість, акцизного збору, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, в статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” повинні відображати вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею та продажем цінних паперів. Також перевіряється чи відображається дохід (виручка) на рахунках бухгалтерського обліку і відповідно у Звіті про фінансові результати, за принципом відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів (їх еквівалентів) від покупців (замовників). Дохід (виручка) відображається у разі, якщо він відповідає критеріям визначення доходів, визначеним у ПБО 15 “Дохід”. У разі реалізації товарів за договорами комісії або доручення до загальної суми доходу комісіонера (повіреного) включаються суми, одержані ним на користь комітента;
- відображення суми податку на додану вартість, включену до продажної (відпускної) вартості відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг) і водночас до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); перевіряється правильність відображення операцій щодо зобов'язань на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку залежно від здійснення першої події – відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг) чи одержання попередньої оплати покупців (замовників);
- розрахунку суми акцизного збору в складі доходу (виручки) від реалізації продукції; правильності застосування ставок акцизного збору залежно від продукції; відображення операцій щодо зобов'язань з акцизного збору на рахунках бухгалтерського обліку залежно від здійснення першої події – відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг) та відпуску продукції (товарів) за готівку або одержання попередньої оплати від покупців за підакцизну продукцію (товари);
- відображення суми інших податків з обороту і зборів, що сплачуються підприємствами відповідно до чинного законодавства і виключаються ними

з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Підприємства, які відповідно до законодавства є страховими, у цьому рядку наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань. Перевіряється правильність визначення інших податків з обороту і зборів та відображення операцій з ними на рахунках бухгалтерського обліку;

- відображення сум, одержаних підприємством на користь комітента (довірника) за повернення товарів, сум наданих знижок та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також одержаних підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, співвиконавця, субпідрядника за договорами комісії, підряду, агентськими та іншими аналогічними угодами; відображення операцій в бухгалтерському обліку;
- розрахунку чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) як різниці між загальною сумою доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і сумою податків, зборів, інших сум, які підлягають вирахуванню з доходу;
- відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартості реалізованих товарів;
- розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- відображення всіх інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), та віднесення одержаних доходів до статті “Інші операційні доходи”, перевіряється правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображення та формування складу адміністративних витрат; витрат на збут та формування їх складу; інших операційних витрат, а також формування їх складу;
- розрахунку прибутку (збитку) від операційної діяльності, який обчислюється як алгебраїчна сума валового прибутку та інших операційних доходів з відрахуванням адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;
- відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
- визначення інших фінансових доходів (дивідендів, відсотків та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій, за винятком доходів, які обчислюються за методом участі в капіталі; інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства);
- визначення фінансових витрат (витрат на відсотки, проценти за користування кредитами банків, фінансових витрат, пов’язаних із залученням позикового капіталу); збитків від інвестицій в асоційовані (дочірні, спільні) підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також визначення витрат від участі в капіталі;
- визначення інших витрат, які виникли під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт і послуг);

- розрахунку остаточного фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності підприємства за звітний період;
- відображення податку на прибуток;
- визначення прибутку від звичайної діяльності; надзвичайних доходів та надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій;
- відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій;
- розрахунку чистого прибутку (збитку) за звітний період;

б) контроль за правильністю складання розділу 2 “Елементи операційних витрат”. Здійснюється контроль за правильністю:

- визначення матеріальних витрат, витрачених у виробництві, крім продукту власного виробництва; витрат на оплату праці; відрахувань на соціальні заходи; амортизаційних витрат; інших операційних витрат;

в) контроль за правильністю складання розділу 3 “Розрахунок показників прибутковості акцій”, який заповнюється акціонерними товариствами, прості або потенційно прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, а також товариствами, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Контроль за правильністю складання Звіту про рух грошових коштів

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей Звіту про рух грошових коштів передбачено ПБО 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Норми цього положення стосуються Звітів про рух грошових коштів підприємств і організацій усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. На підставі отриманої інформації про джерела та напрямки грошових потоків підприємства забезпечує можливість: оцінки, прогнозування та порівняння грошових потоків підприємства; вивчення стану підприємства, погашення зобов'язань та виплати дивідендів; дослідження грошових та негрошових напрямків діяльності підприємства, виявлення причин невідповідності прибутку грошовим надходженням та видаткам.

Звіт про рух грошових коштів складається за формою визначеною ПБО 4.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами фінансової звітності для оцінювання змін у чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Цей звіт усуває вплив застосування різноманітних облікових методів для однакових подій та операцій.

Відповідно до ПБО 4 рух грошових коштів — це надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів. Грошові кошти — це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

У Звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

Внутрішні зміни у складі грошових коштів до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Відповідно ПБО 4 Звіт про рух грошових коштів складається непрямим методом, суть якого полягає у відображенні в Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за винятком впливу негрошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю. Здійснюється такий контроль за правильністю складання Звіту у розрізі передбачених розділів за окремими видами діяльності (операційною, інвестиційною і фінансовою):

а) контроль за правильністю складання розділу 1 “Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності”. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми: змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю протягом звітного періоду; наведені в негрошових статтях; наведені в статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності. У ході контролю цього розділу перевіряється правильність:

- перенесення до статті “Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування” з ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” даних статті “Фінансові результати від звичайної діяльності” до оподаткування;
- впливу на прибуток амортизації необоротних активів, нарахованої протягом звітного періоду;
- відображення збільшення (зменшення) забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю;
- результату розрахунку від нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку статті Балансу “Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті”;
- відображення збитку (прибутку) від неопераційної діяльності; витрат на сплату відсотків за коригування кредитами й позиками, нарахованими протягом звітного періоду;
- розрахунку різниці між сумами грошових надходжень і сумами грошових видатків;
- відображення зменшення (збільшення) оборотних активів у відповідних графах ф. № 3, витрат майбутніх періодів (ф. № 1) у передбачених графах ф. № 3, поточних зобов'язань (розділ IV пасиву Балансу) у ф. № 3, доходів майбутніх періодів (розділ V пасиву Балансу) у передбачених графах ф. № 3;
- розрахунку грошових коштів від операційної діяльності, який має відображатися як різниця між сумами надходжень та видатків;
- відображення сплачених відсотків за користування кредитами, позиками та іншими фінансовими зобов'язаннями;
- відображення сплачених податків на прибуток за результатами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства;

- визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який слід розраховувати як різницю між грошовими коштами від операційної діяльності та сумою сплачених відсотків і податків на прибуток;
- відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі операційної діяльності;
- відображення чистого руху коштів від операційної діяльності, який має розраховуватися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій;

б) контроль за правильністю складання розділу 2 “Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності”. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розподілу Балансу “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції”. У ході контролю цього розділу перевіряється правильність відображення:

- реалізації фінансових інвестицій у графі 3 “Надходження” ф. № 3;
- реалізації необоротних активів у графі 3 “Надходження” ф. № 3;
- реалізації майбутніх комплексів;
- отриманих відсотків;
- отриманих дивідендів;
- інших надходжень;
- придбання фінансових інвестицій та необоротних активів;
- використаних грошових коштів на придбання майнових комплексів;
- інших платежів у ф. № 3;
- чистого руху коштів до надзвичайних подій;
- руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі інвестиційної діяльності;
- чистого руху коштів від інвестиційної діяльності;

в) контроль за правильністю складання розділу 3 “Рух коштів у результаті фінансової діяльності”. Рух коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом “Власний капітал” та статтях, пов’язаних з фінансовою діяльністю, у розділах Балансу “Забезпечення наступних витрат і платежів”, “Довгострокові зобов’язання” і “Поточні зобов’язання”. У ході контролю цього розділу перевіряється правильність:

- відображення надходження власного капіталу у графі 3 “Надходження” ф. № 3; отриманої позики у графі 3 “Надходження” ф. № 3;
- віднесення надходження грошових коштів до категорії інших надходжень і відображення їх у графі 3 “надходження” ф. № 3;
- відображення погашення позик у графі 4 “Видаток” ф. № 3;
- визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій;
- відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі фінансової діяльності;
- відображення чистого руху коштів від фінансової діяльності; чистого руху коштів за звітний період; залишку коштів на початок року; зміни валютних курсів на залишок коштів; залишку коштів на кінець року, який відображається у графі 3 “Надходження” ф. № 3.

Контроль за правильністю складання Звіту про власний капітал

Зміст, форма та загальні вимоги до розкриття статей Звіту про рух грошових коштів передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”. Норми ПБО 5 поширюються на підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Особливості складання консолідованого звіту про власний капітал визначаються окремими положеннями.

Мета складання Звіту про власний капітал — розкрити інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про власний капітал складається за формою визначеною ПБО 5.

Звіт про власний капітал має достовірно й повно відображати результати роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу.

Звіт про власний капітал побудовано за шаховим принципом відповідно до структури Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Цей принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни (збільшення або зменшення).

За даними складу та змінами джерел власного капіталу користувачі фінансової звітності оцінюють ефективність управління, визначають динаміку та перспективи економічних прав інвесторів.

Контроль за правильністю складання Звіту здійснюється у двох напрямках — контроль за джерелами та контроль за статтями формування власного капіталу.

До джерел власного капіталу належить: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал. У ході контролю за джерелами формування власного капіталу перевіряється:

- правильність відображення розміру статутного капіталу в бухгалтерському обліку, з'ясується, чи зафіксовано в засновницьких документах внески всіх засновників (учасників), чи відповідає їх величина, відображена в бухгалтерському обліку фактичним внескам у формування статутного капіталу, чи односторонньо було прийнято рішення засновників учасників про збільшення або зменшення статутного капіталу, чи зареєстровано рішення про коригування (збільшення або зменшення) статутного капіталу, чи відповідає скоригована сума статутного капіталу даним Балансу;
- правильність формування й використання пайового капіталу, з'ясується джерело формування пайового капіталу, порядок визначення розмірів пайових внесків та їх повернення пайовикам, принцип нарахування дивідендів та правильність відображення операцій з пайовим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку;
- правильність формування та використання додаткового вкладеного капіталу, додаткового капіталу, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та відображення їх у бухгалтерському обліку;
- збільшення, зменшення суми неоплаченого капіталу і вилученого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Перевірка правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюється в розрізі джерел його формування. У ході контролю перевіряється правильність:

- відображення залишку власного капіталу на початок року;
- відображення суми коригувань, що відбулись внаслідок зміни облікової політики;
- відображення залишку власного капіталу на початок звітнього року після внесення відповідних коригувань;
- відображення збільшення, зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів; переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) незавершеного будівництва й нематеріальних активів та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображення прибутку чи збитку, які мають дорівнювати “Чистому прибутку (збитку)”, відображеному у Звіті про фінансові результати;
- відображення нарахованих дивідендів власникам, дані про інший розподіл прибутку між учасниками спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу, відповідно до засновницьких операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- своєчасність внесків до статутного капіталу відповідно до засновницьких документів підприємства, його збільшення, зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу та відображення операцій в бухгалтерському обліку;
- відображення викупу, перепродажу викуплених акцій та їх анулювання, вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку;
- відображення інших змін у власному капіталі підприємства, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни, а також відображення операцій у бухгалтерському обліку;
- розрахунку підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та всіх змін протягом звітнього року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу та інших змін у капіталі;
- правильність розрахунку залишку джерел власного капіталу на кінець року, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та змін у структурі власного капіталу, спрямованих на його збільшення за вирахуванням зменшення капіталу.

Контроль за правильністю складання консолідованої фінансової звітності

На початковому етапі здійснюється контроль за правильністю складання консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 № 176.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

Консолідовану звітність складає материнське підприємство. Холдингове підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не складає консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з таких умов: якщо воно повністю належить іншому підприємству.

При здійсненні контролю необхідно враховувати, що до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, і не роблять цього якщо:

- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу у найближчому часі;
- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

При проведенні контролю необхідно враховувати, що консолідовану фінансову звітність повинні складати з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це має бути попереджено у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Під час здійснення контролю перевіряється, чи складається консолідована фінансова звітність шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. Також слід увагу звернути на те, чи враховано особливості створення цієї господарської одиниці та чи правильно зроблені окремі коригування об'єднаних показників.

При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті (рядки) форм фінансової звітності, за якими у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню: балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві; сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; сума нереалізованих прибутків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій.

Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство повинно розраховувати свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

Вартість гудвіла або негативного гудвіла, які виникають при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, повинно визначатися згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”.

Різниця між балансовою та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань на дату придбання повинно відображатися у консолідованій фінансовій звітності у складі витрат (доходів) протягом періоду корисного використання відповідного активу або терміну погашення зобов’язання.

Курсові різниці, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, повинні визначатися згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” і 21 “Вплив змін валютних коштів”.

Після проведення контролю за правильністю складання консолідованої фінансової звітності здійснюється *контроль за правильністю складання окремих її форм.*

Контроль за правильністю формування Приміток до фінансової звітності

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Під час контролю перевіряють правильність складання типової форми фінансової звітності № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302.

Перевірка взаємопов’язаності форм фінансової звітності [15]

Контроль взаємопов’язаності форм фінансової звітності є найбільш узагальненим етапом контролю фінансової звітності. В ході контролю здійснюється перевірка порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства згідно з Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства, визначених листом Міністерства фінансів України від 09.01.01 № 053-41. Контроль відбувається за двома напрямками:

1) перевірка правильності показників взаємопов’язаних статей у межах однопольованих форм річної фінансової звітності підприємства;

2) перевірка порівнянності показників взаємопов'язаних форм річної фінансової звітності підприємства.

У ході контролю фінансової звітності повинен здійснюватись її аналіз. Аналіз фінансової звітності дозволяє встановити фінансовий стан підприємства.

Аналіз фінансової звітності — це процес вивчення (дослідження) показників стандартних форм бухгалтерської звітності з метою оцінки минулого і поточного фінансового стану підприємства та можливих результатів його діяльності в наступних періодах [29].

Фінансова звітність є комплексом показників, яким притаманні логічний та інформаційний взаємозв'язок. Логічний взаємозв'язок полягає у взаємодоповненні та взаємній кореспонденції розділів і статей звітних форм. Регулярність формування на підприємствах фінансової звітності дає можливість проводити аналіз оперативну, без витрачання додаткових зусиль на пошук інформації. Крім цього можна говорити про динаміку показників, про визначення загальних тенденцій розвитку підприємства. Окрім перерахованих форм, необхідно мати додаткову інформацію про підприємство, яку не завжди можна виокремити з бухгалтерської звітності. Зміст та обсяг інформації визначається характерними особливостями галузі або конкретного підприємства [25].

Аналіз фінансової звітності дозволяє визначити загальний фінансовий стан підприємства та наскільки ефективно працює досліджуване підприємство: виявити ступінь збалансованості між рухом матеріальних і фінансових ресурсів, оцінити потоки власного і залученого капіталу в процесі економічного кругообігу, спрямованого на отримання прибутку, підвищення фінансової стійкості підприємства тощо; оцінити правильність використання грошових засобів для підтримки ефективної структури капіталу, проконтролювати оптимальність утворення фінансових потоків, доцільність здійснення тих чи інших витрат.

Аналіз фінансової звітності при фінансовому контролі виконує дві функції: безпосереднього контролю, яка полягає у визначенні економічної доцільності, ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності, та регуляторної, яка полягає у наданні допомоги щодо розробки кваліфікованих висновків і прийнятті оптимальних управлінських рішень.

Детально проблеми аналізу фінансової звітності розглядаються у спеціальній літературі з аналізу фінансової звітності та економічного аналізу [29, 32].

Аналізувати фінансову звітність доцільно, насамперед, за формами фінансової звітності. При цьому кожній із форм притаманний певний напрям аналізу (табл. 3.1).

Горизонтальний аналіз — полягає у дослідженні показників фінансової звітності за звітний період та їх динаміки шляхом порівняння значення кожного показника звітності одного року з показниками інших років. Цей підхід дозволяє виявити тенденції зміни окремих статей (груп статей) звітності в динаміці. Окремі автори називають такий підхід найбільш простим, оскільки зводять його до порівняння даних звітного року з даними попереднього року. Проте горизонтальний аналіз повинен мати весь комплекс дослідження динаміки показників звітності за декілька років, з використанням прийомів дослідження динаміки на основі відносних показників динаміки, прийомів дослідження структури динамічного ряду, графічних способів дослідження динамічного ряду. Лише горизонтальний

аналіз забезпечить максимальну інформацію про стан та динаміку досліджуваних показників фінансової звітності і забезпечить можливість визначення перспектив їх розвитку.

Вертикальний аналіз – розрахунок структури узагальнюючих підсумкових статей звітності та утворення і аналіз динамічних рядів. Дає змогу визначати та прогнозувати структурні зрушення у складі майна та капіталу і напрями його використання. Перевагою цього виду аналізу є можливість зіставлення вираженої у відсотках структури показників одного звітного періоду з іншими незалежно від зміни їх розмірів. Структурні зрушення дають змогу вивчити внутрішні негативні та позитивні зміни, які відбуваються на підприємстві з його активами та зобов'язаннями. Порівнюючи структуру змін в активах та зобов'язаннях, можна зробити висновок про джерела, через які поповнювалося майно, в які активи це майно було вкладене. Використання вертикального аналізу дозволяє порівнювати міжгосподарські результати діяльності підприємств. При використанні вертикального аналізу певною мірою згладжується вплив інфляційних процесів, які суттєво деформують абсолютні показники фінансової звітності і тим самим ускладнюють їх порівняння в динаміці.

Таблиця 3.1.

**Напрями використання форм фінансової звітності
як інформаційних джерел аналізу [25]**

№ з/п.	Форми фінансової звітності	Інформаційні дані	Напрями використання інформації для потреб аналізу
1	Баланс (ф. № 1)	Економічні ресурси, що контролюються підприємством, джерела їх формування	Горизонтальний і вертикальний аналіз, аналіз фінансового стану із застосуванням коефіцієнтів: оцінка структури ресурсів, ліквідності та платоспроможності підприємства, фінансової стійкості, оцінка й прогнозування змін економічних ресурсів та їх джерел
2	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Доходи, витрати, фінансові результати діяльності	Аналіз структури доходів і витрат, прибутковості, ділової активності (та їх прогнозування)
3	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Грошові кошти (акумулювання і рух)	Аналіз грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
4	Звіт про власний капітал (ф. № 4)	Величина та зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду	Аналіз структури капіталу, оцінка та прогнозування змін
5	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	Облікова політика, інформація, що вимагає уточнення відповідно до вимог П(С)БО, деталізація статей звітності	Різні напрями деталізованою аналізу фінансового стану, виявлення причин змін

Горизонтальний і вертикальний аналіз, як правило, взаємодоповнюють один одного. Окремі показники можна віднести як до інструментів горизонтального, так і вертикального аналізу. Такими показниками є показники динаміки структури. Неможливо здійснити детальний аналіз структури фінансової звітності без горизонтального аналізу відносних показників структури.

Аналіз з використанням коефіцієнтів — це розрахунок співвідношень між окремими статтями звітності підприємства, визначення взаємозв'язку між показниками фінансової звітності, а також порівняння показників звітності зі стандартними, середньогалузевими, нормативними значеннями. Коефіцієнти є одним із основних інструментів аналізу фінансової звітності, які допомагають встановити зв'язок між різними її показниками. Цей підхід вважається найбільш доцільним для використання з огляду ефективності і економії робочого часу. Він дозволяє провести порівняння з: аналогічними відомостями за попередні періоди для вивчення тенденцій зміни фінансового стану підприємства; аналогічними відомостями інших підприємств для виявлення можливостей підприємства і негативних моментів діяльності; теоретично обґрунтованими або одержаними в результаті експертного опитування величинами, які характеризують оптимальні або критичні значення відносних показників. У світовій практиці використовуються десятки фінансових показників (коефіцієнтів). Спосіб їх розрахунку детально розглядається у спеціальній літературі з аналізу фінансової звітності та фінансового аналізу [29, 32, 25, 63, 15 та інші]. Застосування тих чи інших показників обумовлюється, як правило, цілями аналізу, інформаційними потребами зацікавлених осіб.

При виборі системи показників для аналізу фінансової звітності необхідно пам'ятати, що оцінка фінансово-економічного стану об'єкта контролю лише на підставі окремих з них буде неконкретною або навіть недостовірною, оскільки окремо взятий коефіцієнт дає уявлення лише про якусь одну сторону діяльності підприємства. Цей коефіцієнт може мати позитивне значення, але робити на підставі цього висновок, що на підприємстві все гаразд, не можна, бо інші показники можуть свідчити про певні проблеми. Також слід зазначити, що вибір коефіцієнтів і показників для аналізу та визначення їх арифметичних значень ще не є суто аналізом, а лише підготовкою до цього. Практично аналіз розпочинається порівнянням отриманих коефіцієнтів з їх нормативними значеннями з іншими показниками обліку і звітності, із складання порівняльних таблиць, графіків тощо. І особливо важливо пам'ятати, що логічним завершенням будь-якого аналізу є обґрунтовані висновки та конкретні пропозиції стосовно предмета, що досліджується [29].

При здійсненні аналізу з використанням коефіцієнтів необхідно врахувати, що в окремих випадках величина розрахованого коефіцієнта може відхилитись від оптимального значення через специфіку діяльності підприємства, наявності форс-мажорних обставин у звітному періоді тощо.

Виходячи з поставлених завдань розрізняють експрес-аналіз і деталізований (поглиблений) аналіз фінансової звітності.

Метою **експрес-аналізу фінансової звітності** є загальна оцінка майнового стану суб'єкта господарювання, обсягу і структури залучених ним засобів, його ліквідності та платоспроможності, виявлення основних тенденцій їх зміни.

Експрес-аналіз фінансової звітності здійснюється, як правило, відповідно до мети дослідження і має декілька етапів (рис. 3.5).

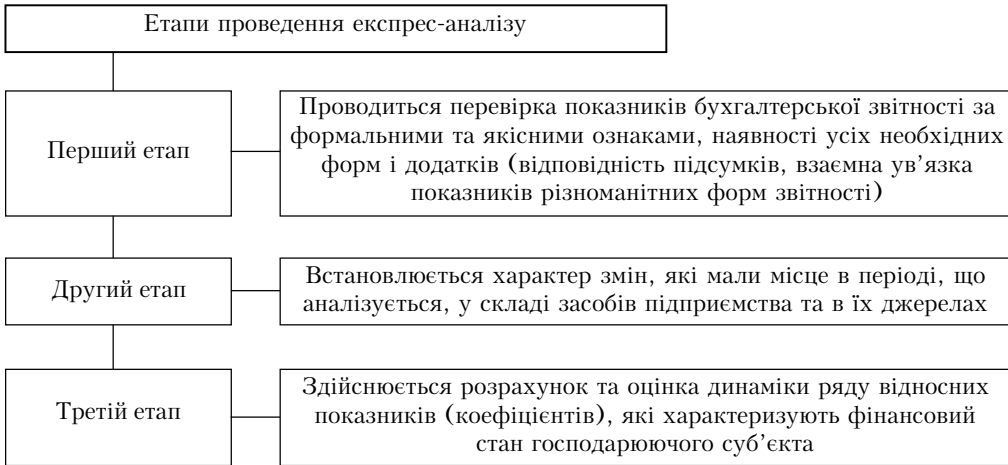


Рис. 3.5. Етапи проведення експрес-аналізу [25]

У ході експрес-аналізу відбирається та розраховується невелика кількість найбільш істотних та порівняно нескладних у розрахунку показників. Також здійснюється постійне визначення їх динаміки. Відбір, як правило, суб'єктивний і проводиться відповідно до мети аналізу.

Один з варіантів відбору аналітичних показників для визначення економічного потенціалу підприємства і оцінки його фінансового стану наведений в таблиці 3.2.

Для проведення експрес-аналізу характерні обмеження щодо обсягу досліджуваних показників. Розрахунки при цьому є не такими складними, як рутинними. З метою ефективного проведення експрес-аналізу, скорочення часу для розрахунку показників доцільно використовувати персональні комп'ютери, зокрема програму Microsoft Excel [25].

Експрес-аналіз повинен завершуватись висновком про доцільність чи необхідність більш глибокого і детального аналізу фінансової звітності.

Деталізований (поглиблений) аналіз фінансової звітності доцільно здійснювати, насамперед, за формами фінансової звітності.

Аналіз Балансу

Аналіз Балансу здійснюється за такими етапами [29]:

- 1) “читання” Балансу (вивчення цифрових даних, які досліджуються на відповідність до певних критеріїв);
- 2) аналіз внутрішньобалансових зв'язків;
- 3) аналіз даних Балансу в поєднанні з іншими показниками бухгалтерської звітності.

Основне завдання першого етапу — дати загальну оцінку складу Балансу. Завдання може здійснюватись трьома способами [32, 25]:

- аналіз безпосередньо за Балансом без попередньої зміни балансових статей — достатньо трудомістка і дещо малоефективна процедура, бо надто велика

кількість розрахункових показників не дозволяють виділити основні тенденції в зміні фінансового стану підприємства;

- складання спрощеного порівняльного аналітичного Балансу шляхом агрегування деяких однорідних за складом елементів балансових статей;
- додаткове коригування Балансу на індекс інфляції з наступним агрегуванням статей за необхідним аналітичним розрізом.

Другий спосіб використовується частіше.

Таблиця 3.2.

Сукупність аналітичних показників для експрес-аналізу [25]

№ з/п.	Напрямок аналізу	Показники
1	Оцінка майнового стану	Загальна сума засобів, що знаходяться в розпорядженні підприємства
		Величина основних засобів та їх частка в загальній сумі активів
		Коефіцієнт зносу основних засобів
2	Наявність “хворих” статей звітності	Збитки
		Прострочена дебіторська та кредиторська заборгованість
		Векселі видані (отримані) прострочені
3	Оцінка ліквідності та платоспроможності	Коефіцієнт покриття
		Коефіцієнт абсолютної ліквідності
4	Оцінка фінансової стійкості	Величина власних засобів та їх частка в загальній сумі джерел
		Коефіцієнт автономії
		Частка довгострокових зобов'язань у загальній сумі джерел засобів
5	Оцінка ділової активності	Оборотність активів
		Тривалість операційного і фінансового циклу
		Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості
6	Оцінка ефективності діяльності	Прибуток
		Рентабельність загальна
		Рентабельність основної діяльності
		Рентабельність авансованого капіталу
		Рентабельність власного капіталу

Його реалізація починається із **загального ознайомлення з даними Балансу** [25]. Оцінюється зміна валюти балансу, формується уявлення про діяльність підприємства, виявляються зміни у складі майна та джерелах його утворення, встановлюються зв'язки між різними показниками. Характеристику про якісні

зміни в структурі засобів та їх джерела можна отримати за допомогою вертикального та горизонтального аналізу. Для цього визначається питома вага окремих статей активу та пасиву Балансу в загальному підсумку (валюти) Балансу, розраховуються суми відхилень в структурі основних статей Балансу порівняно з попереднім періодом.

Загальна сума валюти Балансу поділяється на складові, що дозволяє зробити попередні висновки про характер зрушень у складі активів, джерелах їх формування та взаємну обумовленість. Так, в процесі аналізу зміни у складі необоротних і оборотних засобів розглядаються у взаємозв'язку зі змінами в поточних і довгострокових зобов'язаннях підприємства.

Найбільш доцільним способом загального аналізу складу Балансу є побудова порівняльного аналітичного Балансу.

Такий Баланс можна отримати із вихідного Балансу шляхом ущільнення окремих статей і доповнення його відповідними показниками структури і динаміки, що характеризують статику та динаміку фінансового стану підприємства. Він цінний тим, що зводить воедино і систематизує розрахунки, які проводить аналітик при ознайомленні з Балансом.

При аналізі порівняльного Балансу, оцінюються зміни питомої ваги величини необоротних і оборотних засобів у вартості майна, співвідношення темпів зростання власного і залученого капіталу, а також співвідношення темпів зростання дебіторської і кредиторської заборгованості.

Після загального ознайомлення з Балансом здійснюють **аналіз структури та динаміки активів і пасивів Балансу**.

Фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від доцільності та раціональності вкладення фінансових ресурсів в активи. Від того, які кошти (власні чи залучені) вкладені в необоротні і оборотні засоби, скільки їх перебуває у сфері виробництва і в сфері обігу, в грошовій і матеріальній формах, наскільки оптимальне їх співвідношення, багато в чому залежать результати виробничої і фінансової діяльності, а отже, і фінансовий стан підприємства [25].

В процесі функціонування підприємства, величина активів та їх структура постійно змінюються. У зв'язку з цим у процесі аналізу активів підприємства в першу чергу слід вивчити зміни в складі, структурі та оцінити їх.

Оцінюючи перший розділ активу Балансу, необхідно враховувати [25]:

- 1) наявність у складі підприємства нематеріальних активів, значна частка приросту нематеріальних активів у зміні загальної величини необоротних активів характеризує обрану підприємством стратегію як інноваційну, бо вкладаються кошти в патенти, ліцензії, іншу інтелектуальну власність. Детальний аналіз ефективності використання нематеріальних активів є дуже важливим для керівництва підприємства. Проте за даними бухгалтерського балансу він не може бути проведений, для нього потрібні дані із форми № 5 та внутрішня облікова інформація;
- 2) якщо виробничі основні засоби і незавершене будівництво складають найбільшу частку в необоротних активах, то це може свідчити про орієнтацію на створення матеріальних умов для розширення основної діяльності підприємства (при цьому, необхідно враховувати вплив переоцінки вартості основних засобів);

- 3) за певних умов збільшення частки таких елементів, як незавершене будівництво та довгострокова дебіторська заборгованість, може негативно вплинути на ефективність діяльності підприємства, бо вказані активи не беруть участі у виробничому обороті;
- 4) наявність довгострокових фінансових вкладень вказує на інвестиційну спрямованість підприємства; за умови визнання підприємства платоспроможним необхідно вивчити склад і структуру фінансових вкладень, оцінити їх ліквідність і доцільність.

У процесі подальшого дослідження необхідно проаналізувати зміни за кожною статтею оборотних активів Балансу, враховуючи, що аналіз і склад структури оборотних активів повинен бути спрямований не на констатацію процесів, а на вивчення можливостей підприємства ефективно працювати на самофінансуванні. Формуючи висновки за результатами аналізу, враховується, що [25]:

- 1) збільшення грошових коштів на рахунках у банку свідчить, як правило, про зміцнення фінансового стану. Сума повинна бути такою, щоб забезпечити погашення всіх першочергових платежів. Наявність значних залишків грошових коштів протягом тривалого часу може бути результатом неправильного використання оборотних засобів. Грошові кошти повинні швидко залучатися в оборот для отримання прибутку шляхом розширення свого виробництва або здійснення інвестиційних вкладень;
- 2) при вивченні структури запасів основну увагу доцільно приділити тенденціям змін таких елементів оборотних активів, як виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція і товари. Збільшення питомої ваги виробничих запасів може свідчити про:
 - нарощування виробничого потенціалу підприємства; прагнення за рахунок вкладень у виробничі запаси захистити грошові активи підприємства від знецінення під впливом інфляції;
 - нераціональність обраної господарської стратегії, внаслідок якої значна частина оборотних активів іммобілізована в запасах, ліквідність яких може бути невисокою. Наявність менших за обсягом, але більш рухливих запасів означає, що менша сума готівкових ресурсів знаходиться у запасах зростання, а їх накопичення свідчить про спад ділової активності підприємства;
- 3) зростання дебіторської заборгованості не завжди оцінюється негативно. Якщо підприємство розширює свою діяльність, то зростає число контрагентів і, як правило, дебіторська заборгованість. З іншої сторони, підприємство може скоротити обсяги реалізації продукції, тоді дебіторська заборгованість зменшиться. Необхідно відрізнити нормальну та прострочену заборгованість. Наявність останньої створює фінансові труднощі, бо підприємство буде відчувати нестачу фінансових ресурсів для придбання виробничих запасів, виплати заробітної плати тощо, що призводить до уповільнення оборотності засобів. Тому кожне підприємство зацікавлене в скороченні строків погашення платежів. У процесі подальшого аналізу вивчаються динаміка, склад, причини і терміни дебіторської заборгованості.

Дослідження змін структури активів підприємства дозволяє отримати важливу інформацію. Збільшення частки оборотних активів у майні може свідчити про:

- формування більш мобільної структури активів, яка сприяє прискоренню оборотності коштів підприємства;
- вилучення частини оборотних активів на кредитування споживачів готової продукції, товарів, послуг підприємства, дочірніх підприємств та інших дебіторів, що засвідчує про фактичну мобілізацію цієї частини оборотних засобів із виробничого процесу;
- згортання виробничої бази;
- викривлення реальної оцінки основних засобів внаслідок існуючого порядку їх бухгалтерського обліку тощо.

Для того щоб зробити точні висновки про причини змін пропорцій у структурі активів, необхідно провести більш детальний аналіз розділів і окремих статей активу Балансу, зокрема, оцінити стан виробничого потенціалу підприємства, ефективність використання основних засобів і нематеріальних активів, швидкість обороту оборотних активів тощо. Детальний аналіз складу і руху активів можна провести, використовуючи дані Приміток до річної фінансової звітності (форми № 5).

Аналіз структури та динаміки пасиву Балансу дозволяє визначити, які зміни відбулися в структурі власного та залученого капіталу, скільки залучено в обіг підприємства довгострокових і короткострокових засобів.

При аналізі Балансу також здійснюється **розрахунок та аналіз показників, які характеризують фінансову стійкість підприємства, ліквідність** [32, 25, 63 та інші].

При аналізі Балансу необхідно враховувати, що загальними ознаками задовільного Балансу є [29]:

- збільшення валюти балансу порівняно з попереднім звітним періодом. При цьому слід звернути увагу на те, за рахунок чого вона зросла. Добре, якщо це відбулося за рахунок збільшення власного капіталу або хоча б його частини, водночас збільшення лише зобов'язань є негативним фактором. Відповідно зменшення валюти балансу сигналізує про згортання діяльності підприємства. Причини зменшення активів можуть бути різні. Тому необхідно проаналізувати, за якими саме статтями спостерігається зменшення;
- темпи приросту оборотних активів вище ніж темпи приросту необоротних, що свідчить про ріст ділової активності підприємства та, як правило, про задовільні показники фондовіддачі;
- величина власного капіталу підприємства і темпи його росту перевищують відповідні показники позичкового капіталу;
- питома вага дебіторської заборгованості та/або темпи її приросту більші ніж кредиторської. Ознакою незадовільної роботи підприємства є наявність простроченої дебіторської і кредиторської заборгованостей за зростанням абсолютних величин цих показників порівняно з попереднім звітним періодом. Слід зазначити, що в Балансі не передбачено окремих статей, які показували б саме прострочену заборгованість, тому при аналізі цих показників слід використовувати дані аналітичного обліку за кожним дебітором (кредитором);

- частка власних засобів в оборотних активах повинна бути більшою 10 відсотків;
- ліквідність Балансу, тобто можливість покриття активами зобов'язань підприємства у визначені строки їх погашення. Ліквідності надається дуже важливе значення, якщо підприємство не може погасити свої поточні зобов'язання в міру того, як настає строк їх оплати, його подальше існування ставиться під сумнів, а це відсуває усі інші показники діяльності на другий план.

Аналіз Звіту про фінансові результати

Призначення звіту про фінансові результати полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Відповідно в ході аналізу даного звіту здійснюється аналіз рівня, структури та динаміки фінансових результатів, факторів формування прибутку, структури затрат за елементами та впливу факторів на ці затрати, рентабельності підприємства та факторів, що на неї впливають [29, 32, 25, 63].

Аналіз Звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. На основі цієї інформації здійснюється аналіз достатності грошових коштів, визначення тривалості їх обороту тощо. При цьому слід враховувати, що поряд з недостатністю грошових коштів, їх надмірність теж є негативним показником, оскільки свідчить про неефективне використання коштів та можливі фінансові втрати, пов'язані з інфляцією, а також із втраченою можливістю їх вигідно розмістити [29, 32, 25, 63].

Аналіз Звіту про власний капітал

Використовуючи інформацію Звіту про власний капітал, здійснюють аналіз джерел капіталу підприємства, його структури, змін, що відбулися протягом звітного періоду. Найпростіший приклад аналізу — це порівняння сум чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Якщо сума чистих активів залишається незмінною або збільшується, то зберігається або нарощується власний капітал підприємства відбувається і зворотній зв'язок [29, 32, 25, 63].

На основі фінансової звітності також здійснюють узагальнений аналіз фінансової стійкості суб'єкта господарювання, аналіз його ділової активності, а також здійснюють діагностику банкрутства [57, 60, 61, 62 та інші].

Питання для самоконтролю

1. Сутність та загальна структура інформаційної бази фінансового контролю.
2. Зовнішня та внутрішня інформаційна база фінансового контролю, її склад.
3. Інформаційна база фінансового контролю до процесу обробки, стабільності та способу відображення.
4. Вимоги до інформації у фінансовому контролі.
5. Сутність та особливості методу фінансового контролю.
6. Основні способи та прийоми фінансового контролю, загальна класифікація.
7. Загальнонаукові способи фінансового контролю.
8. Спеціальні способи та прийоми фінансового контролю, їх загальна характеристика.

9. Документальні методичні прийоми фінансового контролю.
10. Фактичні прийоми фінансового контролю.
11. Сутність та значення зустрічної перевірки документів у фінансовому контролі.
12. Основні способи перевірки документів та вивчення документальної інформації у фінансовому контролі.
13. Основні принципи фінансового контролю.
14. Принцип незалежності у фінансовому контролі.
15. Мета та об'єкти перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності у фінансовому контролі.
16. Загальний порядок перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності у фінансовому контролі.
17. Сутність фінансової звітності та її значення у фінансовому контролі.
18. Загальні аспекти контролю фінансової звітності.
19. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Узагальнений контроль фінансової звітності.
20. Контроль за правильністю складання бухгалтерського Балансу.
21. Контроль за правильністю складання Звіту про фінансові результати.
22. Контроль за правильністю складання Звіту про рух грошових коштів.
23. Контроль за правильністю складання Звіту про власний капітал.
24. Контроль за правильністю складання консолідованої фінансової звітності.
25. Контроль за правильністю складання Приміток до фінансової звітності.
26. Перевірка взаємопов'язаності форм фінансової звітності.
27. Аналіз фінансової звітності.

Загальні аспекти методики та організації фінансового контролю державної контрольно-ревізійної служби

4.1. Загальні аспекти організації ревізій і перевірок у системі фінансового контролю

Сучасні умови висувають нові вимоги до методичного забезпечення проведення фінансового контролю в різних сферах господарювання. Це вимагає постійної, цілеспрямованої роботи з підготовки методичних матеріалів, посібників, розповсюдження їх серед контрольно-ревізійних підрозділів, роз'яснення застосування нових методик контролю.

Не всі територіальні органи ДКРС достатньо забезпечені нормативно-методичними документами.

Загалом методичне керівництво, узагальнення досвіду проведення ревізій та перевірок, поширення його серед контрольно-ревізійних підрозділів, розробка пропозицій щодо удосконалення фінансового контролю Законом “Про державну контрольно-ревізійну службу” покладено на Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києва і Севастополі. Але аналіз показав, що лише деякі контрольно-ревізійні управління займаються розробкою методичних матеріалів, і не можна сказати, що це здійснюється систематично і планомірно.

ДКРС України здійснює наступний контроль за витрачанням бюджетних коштів. Основними об'єктами ревізій і перевірок є виконання державного і місцевого бюджетів, стан роботи фінансових органів відповідних структур органів виконавчої влади і органів Державного казначейства, збереження і витрачання коштів бюджетними організаціями і установами.

Організація проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні здійснюється на підставі Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, введеного в дію Постановою Верховної Ради України від 26.01.93, та Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України, затвердженого Указом Президента України від 28.11.2000 № 1265, та Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.98 № 817/98.

Державна контрольно-ревізійна служба у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, постановами Верховної Ради України, указами і розпорядженнями Президента України, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, а також наказами Мінфіну України.

Ревізії і перевірки повинні сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану підприємств, установ та організацій, збе-

реженню державного і комунального майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.

Організація проведення ревізії (перевірки) регламентується виключно Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та **“Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженою наказом Головкиру України від 03.10.97 № 121 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Головкиру України від 04.10.99 № 88 та від 29.11.2000 № 95.

Працівник, що здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й безпосередньо підпорядковується керівнику органу державної контрольно-ревізійної служби. Втручання органів виконавчої влади, включаючи правоохоронні, та органів місцевого самоврядування, їхніх посадових осіб, засобів масової інформації, об'єднань громадян та їхніх представників у діяльність органів ДКРС, що здійснюється в межах чинного законодавства, забороняється.

При проведенні ревізій необхідно використовувати фінансове законодавство. Законодавство з фінансових питань — сукупність чинних на будь-який момент контрольного періоду законів та інших нормативно-правових актів держави, якими регулюються процеси утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, а також грошові, кредитні й товарообмінні відносини.

Основними завданнями при визначенні фінансових ресурсів є: прибуток; амортизаційні відрахування; податки й збори з підприємств, установ і організацій та з населення; відрахування на соціальні потреби; доходи від зовнішньоекономічної діяльності; виручка від реалізації безхазяйного та наявного в надлишках майна; надходження від продажу державних запасів і резервів; надходження від здавання в оренду об'єктів нерухомості, земельних ділянок, устаткування, транспортних засобів; надходження в погашення кредитів, наданих раніше іншим країнам; одержання кредитів і гуманітарної допомоги з-за кордону; надлишок обігових коштів.

Необхідно звертати увагу на фінансове законодавство та виявлення фінансових порушень.

Фінансова дисципліна — стан дотримання органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання всіх форм власності, об'єднаннями громадян, посадовими особами, громадянами України та іноземними громадянами визначених законодавством та нормативно-правовими актами фінансово-правових норм.

Фінансове правопорушення — дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм.

Зустрічна перевірка — метод документального підтвердження на підприємстві, в установі чи організації, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, на прохання контрольного чи правоохоронного органу виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності (повноти відображення в обліку об'єкта контролю).

ДКРС здійснює ревізії в центральних та місцевих органах виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету

Міністрів України, Служби безпеки України), інших бюджетних установах й організаціях, казенних підприємствах незалежно від джерел фінансування, а також підприємствах та організаціях, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, що отримують (отримували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів, інші державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання в зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Компетенція органів ДКРС — постійні й тимчасові повноваження органів ДКРС, делеговані їм державою й закріплені за ними статтею 8 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та іншими законами й нормативно-правовими актами України (передусім законами про державний бюджет, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України), на здійснення в порядку, визначеному статтями 2 і 14 Закону, контролю за дотриманням законодавства з фінансових питань.

Метою є виявлення збитків — незаконні грошові або матеріальні витрати, проведені кредитором — об'єктом ревізії (перевірки), втрата або пошкодження його майна, а також не отримані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов'язання були виконані боржником у межах терміну позовної давності.

За результатами ревізії при виявленні фінансових порушень складається акт ревізії. Акт ревізії — службовий двосторонній документ, який стверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні, порушення законів та інших нормативно-правових актів.

Під час проведення ревізії необхідно визначитися в комерційній таємниці підконтрольного органу. Комерційна таємниця — склад і обсяг відомостей, що визначені керівником підприємства відповідно до ч. 1 ст. 30 Закону України “Про підприємства в Україні” та постанови Кабінету Міністрів України від 09.08.93 № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці”.

Не є комерційною таємницею засадницькі документи, документи, що дозволяють займатися господарською діяльністю, інформація за всіма встановленими формами державної звітності, відомості, потрібні для обчислення й сплати податків (інших обов'язкових платежів), та документи про їх сплату й платоспроможність підприємства, установи, організації тощо.

У процесі здійснення контрольних дій, працівник, що проводить ревізію (перевірку), має право запросити в керівника об'єкта контролю перелік і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, та порядок їх захисту і зобов'язаний дотримуватися його. Зокрема, не запрошувати в посадових осіб документи з відомостями, що містять комерційну таємницю, якщо цього не вимагає перелік питань програми ревізії (перевірки).

Необхідно знати про службову таємницю. Службова таємниця — склад і обсяг відомостей, що є в розпорядженні конкретного органу державної контрольно-ревізійної служби або її посадової особи стосовно об'єктів контролю, контрольних, правоохоронних та інших державних органів, їх працівників, способів досягнен-

ня визначених законодавством завдань, що необхідні для якісного проведення контрольно-ревізійних дій, забезпечення відповідної їх раптовості та ефективності і які з цієї причини на певний період не підлягають зовнішньому чи внутрішньому розголошенню.

Службовими таємницями є:

- позиції плану контрольно-ревізійної роботи на термін до часу повідомлення об'єкта контролю про початок проведення ревізії (перевірки);
- факти виявлених під час проведення ревізій і перевірок порушень, зловживань до їх повного документального підтвердження й закріплення в актах, а також заплановані з цією метою зустрічні перевірки, раптові інвентаризації готівки й майна, контрольні обміри та інші ревізійні дії;
- надані правоохоронними органами оперативні та інші відомості щодо діяльності підприємств, установ і організацій (вчинених порушень, зловживань посадових осіб, дані посадовими особами письмові пояснення, протоколи допиту з конкретних питань тощо);
- інформація про оперативну й слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, їхніх органів дізнання в тих випадках, коли розголошення може зашкодити слідству, порушити право людини на справедливий та об'єктивний розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи;
- конкретні пояснення посадових осіб щодо виявлених фактів зловживань, крадіжок тощо;
- відомості, які містяться у зверненнях громадян щодо їхнього (чи інших громадян) особистого життя, та інша інформація, що зачіпає (порушує) їхні права та законні інтереси;
- документи, що становлять внутрішньодомчу службову кореспонденцію (доповідні записки, переписка між підрозділами, матеріали колегій тощо), якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності ДКРС, процесом прийняття рішень і передують їх прийняттю;
- інформація банківських і фінансових установ, підготовлена на запити органів державної контрольно-ревізійної служби;
- чернетки матеріалів ревізій і перевірок.

Відповідно до **“Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженої наказом Головкиру України від 03.10.97 № 121 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Головкиру України від 04.10.99 № 88 та від 29.11.2000 № 95, основними завданнями ревізій та перевірок є здійснення контролю за:

- використанням коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України, та коштів державних цільових фондів;
- виконанням державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів;
- використанням матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у державній чи комунальній власності, бюджетних позик та кредитів, а також позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів;
- веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в установах та організаціях, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, в тому числі валютних.

Основними завданнями ревізій (перевірок) є:

- 1) при проведенні ревізій (перевірок) виконання бюджетів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст Києва та Севастополя:
 - перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства;
 - ревізія поточного рахунка відповідного бюджету, позабюджетних і валютних коштів органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством;
 - ревізія правильності витрачання коштів на утримання фінансових органів і органів Державного казначейства, апарату відповідних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування;
- 2) при проведенні ревізій (перевірок) бюджетних установ:
 - перевірка забезпечення керівництвом установи виконання чинних законодавчих актів та інших нормативних актів щодо фінансів і фінансової діяльності, зокрема, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, які стосуються підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, оплати праці працівників окремих галузей бюджетної сфери, посилення фінансово-бюджетної дисципліни;
 - правильність та обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень, виконання кошторисів витрат і основних виробничих показників, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, дотримання фінансової дисципліни, правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- 3) при проведенні ревізій (перевірок у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади):
 - перевірка забезпечення виконання положення про міністерство, інший центральний орган виконавчої влади України, у частині реалізації державної політики у сфері фінансів і контролю;
 - перевірка законності і правильності утворення в міністерстві централізованих фондів, їх розміри та витрачання за цільовим призначенням, правильність спрямування та використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів та фінансової допомоги, отриманої за рішенням Уряду чи за угодами з Міністерством фінансів України;
 - перевірка правильності розрахунків витрат на утримання апарату міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, дотримання чинних нормативних актів при витрачанні коштів на їх утримання, забезпечення збереження державного майна;
- 4) при ревізіях (перевірках) на підприємствах і організаціях державної і комунальної власності:
 - перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо цільового і ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їх збереження, використання фінансових інвестицій і нематеріальних активів, цільового й ефективного використання кредитів, отриманих під гарантію

Кабінету Міністрів України, та встановлення фінансових можливостей до їх повернення, достовірності звітності та належного стану бухгалтерського обліку;

- перевірка правильності розрахунків з бюджетом, законності отримання доходів, пільг, дотримання чинного законодавства при зміні форми власності шляхом приватизації, законності проведених операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, повноти відрахування коштів до галузевих державних фондів;

5) завдання (мета) ревізії чи перевірки підприємства, організації недержавного сектору економіки (приватного, колективного, спільного підприємства, кооперативу, комерційного банку, довірчого товариства та іншого фінансового посередника тощо), які не одержували бюджетних коштів, коштів державних цільових або валютних фондів, не використовували державного або комунального майна, визначається органом, який доручив її проведення. Така ревізія (перевірка) проводиться, як правило, за переліком питань (програмою), які забезпечать вирішення головного завдання ревізії (перевірки). Якщо суб'єкт господарювання має частку державного майна, то обов'язково здійснюється аналіз ефективності його використання;

У теорії і практиці контрольно-ревізійної діяльності є такі етапи [64]:

- планування ревізії;
- підготовка до ревізії;
- складання завдання (програм) проведення ревізії;
- організація роботи на місці (об'єкті) ревізії (організація інвентаризацій грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і розрахунків; ознайомлення з об'єктами ревізій, їх обстеження й розробка оперативних заходів щодо усунення виявлених недоліків);
- документальна й фактична перевірка;
- систематизація матеріалів ревізії і складання акта, висновків і пропозицій;
- узгодження і обговорення наслідків ревізії на підприємстві;
- затвердження матеріалів ревізії;
- контроль за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії.

Планування контрольно-ревізійної роботи, згідно із встановленими завданнями, проводиться керівником ревізійного органу з урахуванням встановленої періодичності ревізій.

Плани ревізій у системі міністерств і відомств складаються контрольно-ревізійними управліннями (відділами) й затверджуються керівниками органів вищого рівня. План проведення ревізій і перевірок зберігається у керівника контрольно-ревізійного органу й не підлягає розголошенню з метою забезпечення раптовості кожної ревізії чи перевірки. У планах вказується: на яку дату обривізовані підприємства, вид ревізії, затрати часу в днях, за який період має проводитися ревізія, час її проведення і робиться відмітка про виконання. Термін проведення ревізій визначається залежно від обсягів діяльності та особливостей підприємств, що ревізуються. Обсяг ревізії може вимірюватись оборотом продукції, кількістю підприємств і справ, що підлягають ревізії. Продовження встановленого терміну, як виняток, допускається з дозволу органу, який визначив ревізію.

За кожним ревизором закріплюються об'єкти ревізії на наступний рік з таким розрахунком, щоб не менше 2/3 робочого часу відводилось на ревізії, звіт і підготовку до наступної ревізії. Водночас слід зарезервувати час для виконання позапланових ревізій.

При плануванні комплексних ревізій слід вирішити низку організаційних питань. У зв'язку з цим плануванню ревізій повинно передувати глибоке вивчення підвідомчих підприємств, що дасть змогу правильно встановити послідовність і порядок проведення ревізій.

Після затвердження планів ревізій здійснюється *підготовка до проведення ревізії*:

- вивчення наявних в організації, яка призначила ревізію, фінансових, банківських та інших органах звітних та статистичних даних, матеріалів попередньої ревізії і тематичних перевірок та іншої поточної інформації, яка характеризує господарську діяльність і фінансовий стан підприємства, що підлягає ревізії;
- вивчення даних аналізу за матеріалами фінансової звітності, актів попередніх ревізій тощо;
- вивчення законів України з питань оподаткування, розрахунково-платіжної та фінансової дисципліни, праці та заробітної плати, інших нормативних актів;
- вивчення виконання пропозицій за результатами попередньої ревізії.

На підставі вивчення даних про минулу фінансово-господарську діяльність підприємства і з врахуванням поставлених у розпорядженні завдань, керівник ревізійної групи (ревизор) складає *програму ревізії*. Програма включає мету ревізії, перелік конкретних питань, що підлягають перевірці, період, за який має бути проведена ревізія, а також опис процедури її здійснення.

Програма ревізій затверджується керівником контрольно-ревізійного апарату організації, яка призначила ревізію.

Прибувши на об'єкт, ревизор (керівник ревізійної групи) разом із керівником підприємства *організують проведення* раптових інвентаризацій грошових коштів та матеріальних цінностей. Керівник ревізійної групи (ревизор) встановлює зв'язок з місцевими органами (державною податковою інспекцією, банком, Пенсійним фондом, антимонопольним комітетом, інспекцією у справах захисту прав споживачів, прокуратурою та правоохоронними органами тощо).

Після закінчення організаційної роботи на підприємстві ревизор розпочинає перевірку фінансово-господарської діяльності. Протягом ревізії ревизор систематизує матеріали, реєструє факти порушень, зловживань. Наслідки ревізії оформляються актом. Акти ревізії поділяються на основні і проміжні.

Основний акт ревізії — це документ, де в узагальненому вигляді фіксуються виявлені порушення й недоліки в діяльності підприємства, що ревізується. Підставою для включення фактів виявлених порушень чи недоліків в основний акт ревізії є відомості про порушення, довідки, проміжні акти тощо. Проміжні акти — це разові документи, які відображають результати перевірки окремих ділянок або об'єктів перевірки. За виявленими фактами порушень від посадових осіб необхідно взяти письмові пояснення.

Результати ревізії обговорюються на загальних зборах колективу підприємства, на яких приймаються відповідні рішення. Основна форма реалізації наслідків ревізії — це наказ за її результатами. Він видається у тому підприємстві, де проводилась ревізія, і в тій організації, яка призначала ревізію.

Виконання прийнятих рішень за результатами ревізії контролюється інформацією від перевіреного підприємства про усунення виявлених недоліків і порушень під час наступної планової ревізії.

Методичне забезпечення проведення ревізій (перевірок) повинне включати наступні компоненти:

- 1) юридичне забезпечення — підбір законодавчо-нормативних документів, дотримання яких буде перевірятись;
- 2) забезпечення організації проведення ревізії (перевірки) — програма, в якій визначається період ревізії, її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу; план проведення ревізії з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання;
- 3) методичні вказівки або рекомендації про застосування відповідних прийомів і способів контролю залежно від мети і основних питань, що зазначені в програмі ревізії;
- 4) методичні рекомендації щодо оформлення результатів ревізії — порядок складання і вимоги до змісту акта (довідки); порядок заповнення інформаційної карти про результати ревізії (перевірки);
- 5) методичні рекомендації щодо забезпечення реалізації матеріалів ревізії і організації контролю за виконанням рішень.

Найбільший обсяг науково-методичної роботи, як показали дослідження, концентрується у третьому компоненті, це — розробка методичних вказівок і рекомендацій про застосування відповідних прийомів контролю, що залежить від мети і конкретних питань програми ревізії. В практиці контрольної роботи постійно виникають нові завдання, зумовлені економічними чинниками, що діють у період ринкових перетворень. Розкриття фінансових порушень і зловживань, які виникають у нових умовах економічного життя, потребує обізнаності контролерів-ревізорів відповідними методиками викриття таких порушень.

Складання нормативно-методичних документів щодо проведення контрольно-ревізійної роботи, а також узагальнення досвіду цієї роботи та поширення його у контрольно-ревізійних підрозділах є важливою функцією Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь у Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

Аналіз методичного забезпечення контрольно-ревізійних підрозділів показує, що в основному вони мають методичні рекомендації до традиційних питань ревізій і перевірок: ревізія касово-банківських операцій; ревізія збереження і раціонального використання товарно-матеріальних цінностей; перевірка використання коштів на оплату праці та різні соціальні виплати; перевірка правильності використання коштів на господарські потреби, відрядження; перевірка використання коштів, визначених на харчування, придбання медикаментів, капітальний ремонт, будівельні роботи, на придбання устаткування, обладнання та інвентарю.

При здійсненні фінансового контролю важливим є визначення критеріїв віднесення фінансових операцій до сумнівних та незвичних. Це регламентується поста-

новою Кабінету Міністрів України “**Про визначення критеріїв віднесення фінансових операцій до сумнівних та незвичних**” від 29.05.02 № 700.

У постанові зазначено, що фінансові операції, які здійснюються клієнтами фінансових установ, можуть бути віднесені до сумнівних та незвичних за одним з таких критеріїв:

- 1) обставини здійснення операції свідчать про відсутність зв'язку між операцією та характером діяльності хоча б одного з її учасників або про приховання чи перекручення відомостей про походження коштів чи про їх власника;
- 2) використання під час здійснення операції коштів без підтвердження джерела їх походження;
- 3) здійснення операції при незвичних або невиправдано заплутаних умовах (за рядом ознак така операція істотно відрізняється від характерних операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання у тих самих галузях і сферах діяльності з аналогічними групами товарів (робіт, послуг);
- 4) наявність обґрунтованої підозри, що операція здійснюється відповідно до угоди, яка суперечить законодавству;
- 5) сума, на яку здійснено операцію, не відповідає фінансовому та майновому стану хоча б одного з її учасників;
- 6) здійснення операції у зовнішньоекономічній діяльності, за якою рівень цін не відповідає рівню цін, що склався на світовому ринку, на аналогічну продукцію (товари, роботи, послуги);
- 7) сумарна номінальна вартість операції з цінними паперами певного емітента перевищує 25 відсотків статутного фонду цього емітента;
- 8) перерахування суми коштів на рахунок особи, який відкрито у банку, зареєстрованому в офшорній зоні, або на рахунок анонімного власника за кордоном;
- 9) здійснення попередньої оплати за імпортними контрактами, предметом яких є імпорт товарів (робіт, послуг), на суму, що перевищує 30 відсотків вартості товару (робіт, послуг), що імпортується;
- 10) учасником операції є нерезидент, зареєстрований у країні (на території), яка визнана Групою з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (РАТР) такою, що не співпрацює із зазначеною Групою з питань запобігання відмиванню коштів, або за відсутності угоди з цією країною про взаємодію між органами, відповідальними за протидію легалізації (відмиванню) надходжень, здобутих злочинним шляхом;
- 11) різке збільшення на рахунку клієнта у фінансовій установі суми коштів, внесених у готівковій формі, з подальшим переказом цих коштів особі, яка не пов'язана з клієнтом договірними відносинами;
- 12) зарахування протягом дня на відкритий клієнтом у банку рахунок коштів від кількох учасників ринку фінансових послуг, які того самого дня різними способами переводяться у готівку або переказуються на інший рахунок, унаслідок чого на кінець операційного дня на такому рахунку не залишається коштів або їх сума істотно зменшується;
- 13) зарахування на рахунок або списання з рахунку особи коштів в іноземній валюті за зовнішньоекономічними договорами (контрактами), які фактично цією особою не виконуються;

- 14) списання з рахунка або зарахування на рахунок юридичної особи коштів у готівковій формі, не пов'язане з характером діяльності цієї юридичної особи;
- 15) здійснення операцій, за якими одні і ті самі корпоративні права, цінні папери та інші фінансові інструменти неодноразово продаються і викупуються однією і тією особою;
- 16) здійснення операцій з порушенням законодавчо встановлених термінів розрахунків за експортно-імпортними операціями;
- 17) здійснення операцій за умови, якщо безготівкові розрахунки за ними перевищують еквівалент 50000 євро або розрахунки готівкою перевищують еквівалент 10000 євро (за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком) з:
 - обміну банкнот, особливо іноземної валюти, низького номіналу на банкноти високого номіналу;
 - відкриття вкладу (депозиту) на користь третьої особи з внесенням на нього коштів у готівковій чи безготівковій формі;
 - укладення клієнтом угод, пов'язаних з купівлею (продажем) чеків, дорожніх чеків або інших подібних платіжних засобів за готівку;
 - зарахування на рахунок коштів у готівковій формі з переказом її того самого операційного дня іншій особі;
 - переказу клієнтом коштів на певний рахунок за незначний проміжок часу;
 - переказу коштів у готівковій формі за кордон з вимогою видати одержувачу кошти готівкою;
 - зарахування коштів на щойно відкритий рахунок;
 - зарахування або списання коштів (у тому числі з виплатою їх готівкою) особою, операції за рахунками якої, як правило, є незначними і не здійснювалися протягом тривалого часу (три місяці і більше), або нещодавно створеною юридичною особою;
 - погашення ощадних (депозитних) сертифікатів на пред'явника раніше передбаченого договором терміну;
 - дострокове погашення векселів з дисконтом 20 % номіналу і більше за операціями з виконання робіт і надання послуг нематеріального характеру.

4.2. Планування, організація і проведення ревізій та перевірок

Планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби України здійснюється відповідно до **“Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби”**, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.10.01 № 955.

Цей Порядок розроблено з метою впорядкування проведення ревізій та перевірок у міністерствах, інших центральних та місцевих органах виконавчої влади, інших бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях усіх форм власності, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів або інші державні кошти, використовують позики чи кредити, гарантовані коштами бюджетів.

Порядком установлюється механізм складання і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби.

Планові ревізії та перевірки підприємств, установ та організацій проводяться відповідно до:

- 1) Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби, який складається на календарний рік;
- 2) планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, які складаються на півріччя.

ГоловокРУ готує і за погодженням з Мінфіном подає до 1 грудня поточного року на затвердження Кабінетові Міністрів України проект Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби, що містить перелік підприємств, установ та організацій, на яких планується проведення ревізій та перевірок, основні напрями і терміни їх проведення.

До проекту Плану додається пояснювальна записка, в якій обґрунтовуються включені до нього питання. План затверджується до 20 грудня поточного року.

Плани контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також плани контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, розробляються на підставі Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби та включають інші питання, вирішення яких належить до компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби.

Терміни підготовки та порядок затвердження планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, визначаються ГоловокРУ.

Основними підставами для включення об'єктів контролю до планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби є періодичність проведення в них ревізій та перевірок, обсяг бюджетних коштів, які виділялися підприємствам, установам та організаціям.

До планів роботи органів державної контрольно-ревізійної служби включаються також ревізії та перевірки, які відповідно до законодавства проводяться за зверненнями правоохоронних органів.

Термін між проведенням планових ревізій та перевірок на підприємствах, в установах та організаціях не може бути менше ніж 1 рік і не повинен перевищувати унормованих термінів зберігання підприємствами, установами та організаціями первинних бухгалтерських документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для складання фінансової звітності.

Внесення змін до планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби проводиться у порядку їх затвердження.

Наказом Головки КРУ України затверджено **“Методичні рекомендації щодо планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби”** від 20.11.01 № 122 (із змінами, внесеними згідно з наказом Головки КРУ України від 22.11.01 № 124).

Планування контрольно-ревізійної роботи здійснюється на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 08.08.01 № 955 “Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби”.

Рекомендаціями встановлюється порядок організації роботи органів ДКРС при формуванні планів контрольно-ревізійної роботи, їх погодженні та затвердженні.

Система планування контрольно-ревізійної роботи органами ДКРС включає підготовку Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС, планів контрольно-ревізійної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України (Головки КРУ), планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (КРУ в регіонах) та планів контрольно-ревізійної роботи контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів (КРВ).

Формування Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС

План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби (далі — План) складається Головки КРУ на календарний рік, погоджується з Міністром фінансів або державним секретарем Міністерства фінансів України та затверджується Кабінетом Міністрів України.

Підставами для включення ревізій (перевірок) до Плану є:

- доручення Президента та Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів і Міністра фінансів України;
- звернення, відповідно до законодавства, правоохоронних органів;
- враховані Головки КРУ пропозиції Міністерства фінансів, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, Державного казначейства України, галузевих управлінь Головки КРУ.

План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС включає перелік основних напрямів (тем) ревізій (перевірок), ревізій (перевірок) окремих галузей чи регіонів та окремих великих підприємств.

Головки КРУ до 5 жовтня року, що передує плановому, направляє до зазначених міністерств, державних комітетів та правоохоронних органів листи-запити щодо надання ними своїх пропозицій до проекту Плану. При формуванні проекту Плану враховуються пропозиції, отримані Головки КРУ до 20 жовтня.

Управління Головки КРУ до 20 жовтня готують (за формою, наведеною в додатку) пропозиції до Плану та надають Управлінню організаційної роботи. КРУ в регіонах надають свої пропозиції через відповідні управління Головки КРУ.

Управління організаційної роботи Головки КРУ до 25 жовтня узагальнює пропозиції та виносить їх на розгляд Методологічної ради Головки КРУ. Методологічна рада розглядає пропозиції і визначає перелік ревізій (перевірок), які включаються до проекту Плану, та терміни їх проведення.

ГоловКРУ до 1 листопада подає проект Плану на погодження до Міністерства фінансів України та доводить його до відома Рахункової палати.

Погоджений проект Плану разом з додатками та пояснювальною запискою в термін до 1 грудня ГоловКРУ подає на затвердження до Кабінету Міністрів України.

До затвердження Плану Кабінетом Міністрів України ГоловКРУ здійснює його супроводження, вносить необхідні уточнення, зміни чи доповнення.

Затверджений Урядом План є основою для формування інших планів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС.

ГоловКРУ, КРУ в регіонах та КРВ в терміни, визначені нормативними документами, проводять роботу щодо узгодження термінів проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності з органами державної податкової служби на місцях.

Формування та затвердження плану контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ

План контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ складається на півріччя.

До Плану контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ включаються:

- ревізії (перевірки), визначені Планом основних напрямів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС;
- ревізії (перевірки), які будуть проведені на виконання доручень Президента та Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, Міністра фінансів України, що були отримані після затвердження Плану;
- ревізії (перевірки), які відповідно до законодавства будуть проведені за зверненнями правоохоронних органів, що надійшли після затвердження Плану;
- ревізії (перевірки) бюджетних установ та господарюючих суб'єктів, підконтрольних органам ДКРС, які планують провести за ініціативою управлінь ГоловКРУ;
- питання організаційної, правової, методологічної, кадрової та фінансової роботи ГоловКРУ.

План контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ формується Управлінням організаційної роботи, погоджується з галузевими управліннями ГоловКРУ, затверджується наказом голови ГоловКРУ та направляється КРУ в регіони відповідно до 31 грудня і 20 червня кожного року.

Формування та затвердження планів контрольно-ревізійної роботи КРУ в регіонах

Плани контрольно-ревізійної роботи КРУ в регіонах складаються на півріччя і затверджуються головою або першим заступником голови ГоловКРУ.

До планів контрольно-ревізійної роботи КРУ в регіонах включаються:

- ревізії (перевірки), визначені в Плані контрольно-ревізійної роботи ГоловКРУ як централізовані завдання;
- ревізії (перевірки) виконання бюджетів районів та міст обласного підпорядкування, згідно з планами, затвердженими відповідно Кабінетом Міністрів Автономної Республіки Крим, облдержадміністраціями, державними адміністраціями міст Києва та Севастополя;

- ревізії (перевірки), які відповідно до законодавства проводяться за зверненнями місцевих органів державної влади та правоохоронних органів;
- ревізії (перевірки) бюджетних установ і організацій та господарюючих суб'єктів, підконтрольних органам ДКРС, які планується провести за власною ініціативою;
- питання організаційної, правової, методологічної, кадрової та фінансової роботи контрольно-ревізійного управління.

КРУ в регіонах відповідно до 5 січня та 1 липня формують проекти планів контрольно-ревізійної роботи і направляють їх на затвердження до Головкиру.

Головкиру відповідно до 15 січня і 10 липня розглядає та затверджує плани контрольно-ревізійної роботи КРУ в регіонах.

Формування та затвердження планів контрольно-ревізійної роботи КРВ

Плани контрольно-ревізійної роботи КРВ складаються на півріччя і затверджуються начальником КРУ в регіоні.

До плану контрольно-ревізійної роботи КРВ включаються:

- ревізії (перевірки), визначені в планах КРУ в регіонах як централізовані завдання;
- перевірки виконання бюджетів районів у містах, сільських (селищних) рад, міст районного підпорядкування, територіальних громад згідно з планами, затвердженими місцевою державною адміністрацією або виконавчим органом місцевого самоврядування;
- ревізії (перевірки), які відповідно до законодавства проводяться за зверненнями місцевих органів державної влади та правоохоронних органів;
- ревізії (перевірки) бюджетних установ та господарюючих суб'єктів, підконтрольних органам ДКРС, які планується провести за власною ініціативою.

КРВ відповідно до 20 січня та 20 липня формують та подають на затвердження відповідним КРУ в регіонах плани контрольно-ревізійної роботи.

КРУ в регіонах відповідно до 25 січня та 25 липня розглядають плани контрольно-ревізійної роботи КРВ і затверджують їх.

Внесення змін до планів

Внесення змін до планів проводиться в порядку їх затвердження. Про зміни в планах інформуються зацікавлені контролюючі органи.

Порядок формування переліків об'єктів контролю до проектів планів контрольно-ревізійної роботи Головкиру, КРУ в регіонах та КРВ

Кількість централізованих завдань для включення до відповідного плану визначається виходячи з нормативного розподілу робочого часу галузевих управлінь Головкиру і КРУ в регіонах, наведеного в розділі VIII цих Рекомендацій.

Формування Плану роботи з урахуванням класифікаційних ознак

КРУ в регіонах, з урахуванням кількості централізованих завдань Головкиру та орієнтованих витрат часу на їх виконання, формує власну тематику регіональних перевірок (із зазначенням класифікаційних ознак), визначає планові витрати часу на їх виконання і разом з централізованими завданнями надсилає до КРВ у районах і містах.

КРВ у районах і містах, виходячи з тематики доведення централізованих завдань Головкиру в регіонах за класифікаційними ознаками, визначають перелік об'єктів, які необхідно ревізувати (перевірити).

На основі нормативних витрат робочого часу на проведення ревізій (перевірок) та планового розподілу загального фонду робочого часу, з урахуванням обсягів бюджетних коштів, отриманих об'єктами контролю, визначається їх перелік на наступний рік.

Критеріями відбору об'єктів контролю, ревізії (перевірки), які плануються за власною ініціативою, є суми бюджетних коштів на виконання державних програм, бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів державних цільових фондів, а також коштів, що залишаються у розпорядженні господарюючого суб'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів (як правило, не менше 17 тис. грн на один об'єкт), а також термін проведення попередньої ревізії, який не повинен бути меншим за один календарний рік.

Плани контролю-ревізійної роботи ГоловокРУ, КРУ в регіонах і КРВ складаються за єдиною схемою на паперових та електронних носіях у програмному середовищі Excel. Форма планів доводиться ГоловокРУ.

Схема розподілу загального планового фонду робочого часу

Загальний плановий фонд робочого часу обчислюється виходячи зі штатної чисельності працівників контролю-ревізійних підрозділів, які безпосередньо здійснюють ревізії (перевірки), та фонду робочого часу одного спеціаліста — 220 робочих днів на рік.

На рівні КРВ у районі, місті:

- 5 % часу — участь у нарадах, семінарах, витрати часу за лікарняними листами тощо, на інші заходи, які не можуть бути передбачені;
- 10 % часу — підготовка до проведення ревізій (перевірок), реалізація та узагальнення матеріалів за їх результатами, підготовка аналітичних довідок, звітів, інформацій тощо;
- 35 % часу — проведення позапланових ревізій (перевірок) за дорученнями ГоловокРУ, КРУ в регіоні та за зверненнями правоохоронних органів;
- 50 % часу — проведення планових ревізій (перевірок). Розрахунковий термін проведення планової ревізії (перевірки) — 20 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення позапланової ревізії (перевірки) — 15 людино-днів.

На рівні КРУ в АР Крим, областях та в м. Севастополі:

- 5 % часу — участь у нарадах, семінарах, витрати часу за лікарняними листами і тощо, на інші заходи, які не можуть бути передбачені;
- 15 % часу — підготовка до проведення ревізій (перевірок), узагальнення матеріалів за їх результатами, підготовка аналітичних довідок, звітів, інформацій тощо;
- 30 % часу — проведення позапланових ревізій (перевірок) за дорученнями ГоловокРУ та за зверненнями правоохоронних органів;
- 50 % часу — проведення планових ревізій (перевірок). Розрахунковий термін проведення планової ревізії (перевірки) — 40 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення позапланової ревізії (перевірки) — 25 людино-днів.

На рівні управлінь ГоловокРУ, КРУ в м. Києві:

- 5 % часу — участь у нарадах, семінарах, витрати часу за лікарняними листами тощо, на інші заходи, які не можуть бути передбачені;

- 25 % часу — підготовка до проведення ревізій (перевірок), узагальнення матеріалів за їх результатами, підготовка аналітичних довідок, звітів, інформацій тощо;
- 30 % часу — проведення позапланових ревізій (перевірок) за дорученнями вищих органів влади, ГоловКРУ, за зверненнями правоохоронних органів;
- 40 % часу — проведення планових ревізій (перевірок). Розрахунковий термін проведення планової ревізії (перевірки) — 50 людино-днів.

Розрахунковий термін проведення позапланової ревізії (перевірки) — 40 людино-днів.

ГоловКРУ, виходячи з рекомендованих нормативів витрат часу, визначає кількість планових завдань, які будуть виконувати працівники галузевих управлінь і КРУ в регіонах як централізовані завдання.

КРУ, виходячи з кількості централізованих завдань та рекомендованих нормативів витрат часу, визначають кількість ревізій (перевірок), які будуть проводитись апаратом КРУ, та кількість регіональних перевірок, які будуть проводитись КРВ у районах та містах.

КРВ з врахуванням планових централізованих завдань ГоловКРУ та КРУ планують кількість ревізій (перевірок) за власною ініціативою.

Відсоткові показники, що наведені вище, мають наближено розрахунковий характер і можуть бути базою для орієнтовного аналізу використання балансу робочого часу при плануванні ревізій та перевірок.

Детально порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні визначено **“Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженою наказом ГоловКРУ України від 03.10.97 № 121 із змінами і доповненнями, внесеними наказом ГоловКРУ України від 04.10.99 року № 88 та від 29.11.2000 № 95.

Ревізії і перевірки проводяться, як правило, на підприємстві, в установі, організації на основі піврічних планів головного контрольно-ревізійного управління, затверджених його Колегією з урахуванням пропозицій Міністерства фінансів і Кабінету Міністрів України; контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, затверджених Головним контрольно-ревізійним управлінням України; контрольно-ревізійних відділів у районах, містах і районах у містах, затверджених контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі. Ревізійні дії за вилученими у підприємства, установи чи організації документами проводяться у місці, узгодженому з органом, що вилучив документи.

Об’єкти для ревізій включаються в плани контрольно-ревізійної роботи з урахуванням встановленої періодичності ревізій бюджетних установ, за поданням правоохоронних органів, зверненням органів державної влади і власною ініціативою в межах чинного законодавства.

Непланові ревізії та перевірки проводяться, як правило, за окремими зверненнями органів державної влади та правоохоронних органів у межах повноважень органів державної контрольно-ревізійної служби, визначених частиною першою й другою статті 14 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в

Україні” від 26.01.93 № 2939 та ст. 5 Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.98 № 817.

Ревізії та перевірки з фінансових питань, непідконтрольних органам державної контрольно-ревізійної служби підприємств, установ і організацій, проводяться виключно за дорученнями Адміністрації Президента України та Кабінету Міністрів України.

У процесі проведення ревізії (перевірки) ДКРС координує свою діяльність з органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, фінансовими органами, державними податковими адміністраціями, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, Міністерства внутрішніх справ Служби безпеки України.

Ревізія (перевірка) міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, підприємства, установи, організації у плановому порядку чи за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби може проводитись не частіше ніж один раз на рік. Дата початку проведення планової ревізії (перевірки) суб’єкта господарювання погоджується з податковим органом, суб’єкт підприємницької діяльності письмово повідомляється про це контрольно-ревізійним підрозділом не пізніше як за 10 днів до початку ревізії (перевірки). Особливості проведення ревізії чи перевірки за зверненнями правоохоронних органів визначаються Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, що затверджується Головним контрольно-ревізійним управлінням України.

У процесі планування та проведення ревізій і перевірок працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов’язані забезпечувати дотримання службової і комерційної таємниць. За розголошення державних, службових та комерційних таємниць працівники органів ДКРС несуть установлену законодавством відповідальність.

Розголошення посадовою особою державної, комерційної чи службової таємниці є порушенням трудових обов’язків, за яке передбачено звільнення з роботи як за одноразове грубе їх порушення згідно з п. 1. ст. 41 Кодексу законів про працю України.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя проводяться комплексно Головним контрольно-ревізійним управлінням України разом з Міністерством фінансів України, Головним управлінням Державного казначейства України за узгодженням між ними планом.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства районів, міст обласного підпорядкування, районів у містах проводяться комплексно контрольно-ревізійними управліннями в областях разом з обласними фінансовими управліннями, обласними управліннями Державного казначейства за узгодженням між ними планом.

Ревізії стану виконання бюджету та збереження коштів і матеріальних цінностей в сільських, селищних і міських (містах районного підпорядкування) радах проводяться комплексно працівниками контрольно-ревізійних відділів разом з працівниками фінансових органів та відділів Державного казначейства у районах і містах. Ревізія операцій щодо справляння податків та інших платежів від насе-

лення проводиться податковими органами, як правило, одночасно з ревізією збереження коштів і матеріальних цінностей.

Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, Київського і Севастопольського міських бюджетів, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, проводяться контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійними відділами в районах і містах.

Ревізії з питань витрачання коштів і матеріальних цінностей у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, радах і державних адміністраціях областей, міст Києва і Севастополя проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, а у державних адміністраціях і радах районів, міст обласного підпорядкування та районів у містах, органах управління обласних, районних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та органах господарського управління середнього рівня — контрольно-ревізійними управліннями відповідно в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та за їх дорученнями — контрольно-ревізійними відділами в районах і містах.

У разі необхідності контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та контрольно-ревізійні відділи в містах і районах, за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України, проводять ревізії в міністерствах та інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, в органах господарського управління, установах і організаціях незалежно від того, за рахунок якого бюджету вони утримуються.

Ревізії та перевірки підприємств і організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, а також перевірки правильності використання бюджетних позичок і державних кредитів, своєчасності їх повернення та сплати відсотків за користування ними проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби всіх рівнів.

Ревізії та перевірки Національного банку України, його установ і організацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі за дорученнями Президента України чи Верховної Ради України проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, відповідними підрозділами контрольно-ревізійної служби на місцях (за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України).

Ревізії та перевірки установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України та за його дорученням контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

Під час проведення ревізій бюджетних установ, підприємств і організацій доцільно широко практикувати проведення зустрічних перевірок.

На проведення кожної ревізії (перевірки) працівнику органу державної контрольно-ревізійної служби видається спеціальна посвідка, підписана керівником

відповідного підрозділу служби або його заступником та скріплена печаткою цього підрозділу.

Службові особи державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'являти керівнику підприємства (установи, організації), яке буде ревізуватись, посвідчення на право проведення ревізії чи перевірки та на його прохання проставити підписи в журналі відвідування підприємства (установи, організації).

До участі в ревізіях і перевірках, які проводяться працівниками державної контрольно-ревізійної служби, можуть залучатись на договірних засадах спеціалісти відповідних міністерств та інших органів виконавчої влади, органів державного управління, економічних, бухгалтерських та інших структурних підрозділів підприємств, установ і організацій.

Строки проведення ревізій та склад ревізійних груп визначаються з урахуванням того обсягу роботи, якого потребує вирішення конкретних питань кожної ревізії (перевірки).

Термін ревізії (перевірки), як правило, не більше 30 робочих днів. У окремих випадках, у разі особливої складності, цей строк за доповідною запискою керівника ревізійної групи може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, з ініціативи якого проводиться ревізія (перевірка).

Проведенню ревізії (перевірки) повинна передувати підготовка, вивчення у відповідних правоохоронних, митних органах, органах Державного казначейства, в установах банків, а також в інших органах матеріалів, які стосуються діяльності та фінансового стану підприємства, установи, організації, яка підлягає ревізії (перевірці). На основі вивчення цих матеріалів розробляється програма ревізії (перевірки), в якій визначаються період ревізії (перевірки), її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу.

Програма ревізії (перевірки) затверджується керівництвом відповідного структурного підрозділу, яке перевіряє підготовленість учасників до проведення ревізії (перевірки) і дає їм необхідні інструктивні вказівки.

На основі затвердженої програми ревізії (перевірки) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. В період ревізії при необхідності до програми ревізії (перевірки) і плану її проведення вносяться зміни та доповнення.

Керівник ревізійної групи (ревізор) з відома керівництва підприємства, організації, установи знайомиться з умовами роботи та особливостями конкретного об'єкта контролю, станом справ щодо збереження готівки і матеріальних цінностей, організовує ревізію каси, інвентаризацію матеріальних цінностей та здійснює інші необхідні дії щодо організації і створення умов для нормального проведення ревізії (перевірки).

Ревізуючі мають право вимагати від керівництва підприємства, установи чи організації, що ревізується, щоб матеріально відповідальні особи в обов'язковому порядку брали участь в проведенні інвентаризацій, перевірки довірених їм цінностей, контрольних обмірах виконаних робіт, контрольних запусках у виробництво сировини та матеріалів, відборі проб та зразків на дослідження, а також при інших аналогічних діях, спрямованих на перевірку стану збереження грошових коштів і матеріальних цінностей та діяльності матеріально відповідальних осіб.

Працівникам державної контрольно-ревізійної служби на об'єкті, що ревізується (перевіряється), надається місце для роботи, можливість користуватися зв'язком, розмножувальною технікою, іншими послугами для забезпечення нормальних умов праці.

Якщо в ході підготовки до ревізії (перевірки) або на початку ревізії (перевірки) буде встановлено, що на підприємстві, в установі чи в організації відсутній належний бухгалтерський облік, що унеможливує якісне її проведення, то ревізори подають керівництву контрольно-ревізійного підрозділу доповідну записку, на підставі якої контрольно-ревізійний підрозділ пред'являє письмові вимоги керівництву об'єкта контролю щодо приведення обліку до норм чинного законодавства з попереднім визначенням стороною, що ревізується (перевіряється), конкретних строків виконання цієї роботи. У таких випадках ревізію слід розпочати після поновлення обліку. Ревізори не повинні поновлювати облік на підприємстві (в установі, організації), яке підлягає ревізії, та проводити ревізію за поновленим ними ж обліком.

Ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій проводяться шляхом перевірки дотримання чинних законів та інших нормативно-правових актів; уважного і всебічного вивчення наявних бухгалтерських та інших документів, перевірки правильності відображення (проведення) в обліку операцій з готівкою і матеріальними цінностями; проведення зустрічних перевірок в установах банків, постачальників і споживачів; контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво; контрольних аналізів готової продукції; перевірки правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат; перевірки зберігання готівки і матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації; ретельної перевірки правильності віднесення витрат на виробництво і розрахунків з бюджетом; перевірки дотримання методики оцінки майна при реалізації та приватизації, проведення індексації.

При виявленні фактів порушень законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств і відомств, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, фактів незаконного і нецільового витрачання державних коштів, приховування від бюджету належних йому платежів та інших порушень фінансової дисципліни або зловживань, перевіряючі повинні отримати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, а також встановити розмір шкоди і заподіяних збитків, причини і обставини їх виникнення, осіб, з вини яких вони допущені. Розмір збитків визначається відповідно до чинного законодавства.

При виявленні недочетів готівки, матеріальних цінностей чи зловживань працівники державної контрольно-ревізійної служби в строк не пізніше 7 робочих днів після підписання акта ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю чи складання акта про відмову в його підписанні (при відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації) або не пізніше 20 робочих днів (при наявності таких зауважень) передають матеріали ревізії (перевірки) згідно з описом у правоохоронні органи для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, забезпечення відшко-

дування збитків, а також повідомляють про виявлені зловживання й порушення в державні органи й органи, уповноважені управляти державним майном.

Вилучення ревізуючими необхідних оригіналів документів у випадках, коли їх збереження в організації, що ревізується, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій проводиться на строк до закінчення ревізії або перевірки. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірени підписами ревізуючого та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується. Про вилучення в період ревізії (перевірки) оригіналів необхідних документів невідкладно письмово повідомляється правоохоронний орган, який вирішує питання щодо забезпечення їх збереження, а після завершення ревізії (перевірки) – щодо потреби в приєднанні їх до справи.

Посадові та інші особи суб'єктів господарювання, що ревізуються (перевіряються), які не виконують законних вимог ревізорів під час проведення ревізій (перевірок) або створюють їм в цьому перепони, притягаються до відповідальності згідно з чинним законодавством.

У процесі проведення перевірки **виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя слід перевірити:**

- 1) виконання чинних нормативних актів щодо бюджету, фінансів і контролю, зокрема, законів України “Про бюджетну систему України”, про Державний бюджет України на поточний рік, відповідних указів Президента України та інших чинних нормативних актів у частині, яка стосується цих ділянок роботи фінансових і казначейських органів;
- 2) наявність і правильність розрахунків та обґрунтувань доходів і видатків бюджету і позабюджетних фондів; чи забезпечено дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших платежів до бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, правильність розподілу джерел доходів і видатків між місцевими бюджетами вказаних адміністративно-територіальних одиниць;
- 3) стан роботи Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, обласних, Київського і Севастопольського міських фінансових управлінь, районних, міських і районних у містах фінансових органів та відповідних органів Державного казначейства щодо забезпечення правильності планування і використання фонду заробітної плати у бюджетних установах і органах виконавчої влади та місцевого самоврядування; внесення конкретних пропозицій і здійснення заходів щодо скорочення бюджетних витрат за рахунок припинення реалізації окремих регіональних програм, не повністю забезпечених джерелами фінансування; приведення мережі, штатів і контингентів установ відповідно до бюджетних призначень на їх утримання тощо;
- 4) правильність утворення і використання резервного фонду Уряду Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування;
- 5) розміри дотацій і субвенцій, які передбачено отримати в бюджеті Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя з Державно-

- го бюджету України, правильність їх розрахунків і обґрунтувань, скільки їх фактично отримано за відповідний період, чи не мали місця випадки витрачання дотацій і субвенцій не за цільовим призначенням;
- 6) за рахунок яких надходжень планувалось і фактично було утворено позабюджетні фонди Уряду Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій чи органів місцевого самоврядування відповідного рівня; чи не передбачалось в бюджеті та чи не мали місця випадки спрямування бюджетних коштів у позабюджетні фонди;
 - 7) стан виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст Києва і Севастополя, а також міських, селищних і сільських бюджетів за доходами і видатками; причини невиконання доходної частини відповідного бюджету за окремими джерелами доходів. Що конкретно робив фінансовий орган, щоб домогтися виконання і перевиконання доходної частини бюджету, як в цілому, так і за кожним джерелом надходження доходу;
 - 8) дотримання фінансовими органами і органами Державного казначейства діючого порядку фінансування установ і організацій, зокрема, чи не допускалось перерахування грошових коштів з основного поточного рахунка бюджету на видатки, не передбачені бюджетом, у більших розмірах, ніж передбачено бюджетом, на фінансування позабюджетних фондів та на інші необґрунтовані і не передбачені чинним законодавством заходи;
 - 9) чи приймали Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи виконавчої влади відповідного рівня, органи місцевого самоврядування рішення про спрямування бюджетних коштів на видатки, не передбачені бюджетом. Такі рішення можуть прийматись тільки при наявності в бюджеті вільних бюджетних коштів (вільного залишку коштів на початок бюджетного року, додатково одержаного доходу в процесі виконання бюджету, перевищення доходів над видатками) або якщо у регіоні вишукано додаткові фінансові ресурси, які покривають ці видатки;
 - 10) чи не мали місця випадки спрямування коштів бюджету на депозитні рахунки в банках (як за ініціативою фіноргану, так і відповідно до рішення органу виконавчої влади) з посиланням на те, що нібито в бюджеті є тимчасово вільні кошти, хоч фактично окремі видатки, передбачені бюджетом, своєчасно не фінансувались;
 - 11) чи звертались Уряд Автономної Республіки Крим, виконавчі органи обласних, Київської і Севастопольської міських рад до Кабінету Міністрів України і Міністерства фінансів України, а виконавчі органи районних рад — до відповідних органів обласного рівня з клопотанням про надання їм позичок. Якщо такі клопотання були і позички отримані, то доцільно перевірити їх використання. Коли використовували ці кошти не за призначенням, видача позички повинна бути припинена, а кошти (отримана позичка) повернуті до бюджету, з якого вони надійшли. Чи не мали місце випадки, коли Уряд Автономної Республіки Крим, виконавчі органи рад ставили питання про надання їм позичок і одночасно приймали рішення про видачу позичок суб'єктам господарювання (особливо недержавного сектору економіки) при умові, що водночас не було забезпечене своєчасне

- і в повних обсягах фінансування видатків на виплату заробітної плати та інші першочергові і невідкладні заходи, що їх передбачено бюджетом по установах освіти, культури, науки, охорони здоров'я, фізичної культури, соціального забезпечення і захисту населення. При перевірці цього питання слід мати на увазі, що ті суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності і підпорядкування, які сплачують податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджету, можуть фінансуватися з бюджету та отримувати позички відповідно до програм економічного і соціального розвитку регіону, але ці позички не повинні бути безпроцентними чи такими, проценти за які є нижчими від розрахункового рівня інфляції;
- 12) як фінансові органи і органи Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя здійснювали контроль за витрачанням бюджетних коштів установами, підприємствами і організаціями, а також валютних коштів і коштів позабюджетних фондів органами місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством. Відповідно до чинного законодавства органи виконавчої влади разом з органами Міністерства фінансів України здійснюють контроль за станом надходження доходів відповідного бюджету, коштів позабюджетних фондів та правильністю використання підприємствами, установами і організаціями виділених їм з відповідного бюджету асигнувань і коштів позабюджетних фондів; органи виконавчої влади вищого рівня здійснюють нагляд за ходом виконання бюджету відповідними виконавчими органами нижчого рівня;
 - 13) скоординованість роботи фінансових органів і органів Державного казначейства з іншими контролюючими органами, вжиття заходів за результатами перевірок, зокрема, запобігання незаконному витрачання коштів та відшкодуванню виявлених перевіркою незаконних витрат і збитків;
 - 14) як здійснювався контроль за своєчасною сплатою комерційними банками відсотків за користування тимчасово вільними залишками бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;
 - 15) які заходи щодо забезпечення виконання розпоряджень Президента України, постанов Кабінету Міністрів України з активізації боротьби з корупцією і організованою злочинністю, державних цільових програм з цих питань розробляли фінансові органи і органи Державного казначейства та подавали на розгляд і затвердження місцевим державним адміністраціям;
 - 16) якість контролю фінансових органів за станом фінансової роботи у сільських, селищних і міських радах, якість і дієвість фінансових органів у проведенні ревізій виконання бюджетів сільських, селищних і міських рад, скоординованість цієї роботи з відповідними контрольно-ревізійними підрозділами державної контрольно-ревізійної служби і Державної податкової адміністрації;
 - 17) стан роботи з кадрами, їх плінність, розстановку і виховання, роботу по підвищенню ділової кваліфікації, трудову дисципліну, укомплектованість штатів, виконання рішень вищих органів і власних рішень;
 - 18) правильність витрачання коштів на утримання фінансових, казначейських органів, місцевих державних адміністрацій і апаратів рад відповідного рівня.

При проведенні **ревізій установ і організацій, що фінансуються з бюджету**, слід перевіряти:

- наявність єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, правильність і обґрунтованість його формування. При перевірці цього питання слід користуватися Положенням про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.97 № 180;
- правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей за кожною зі статей кошторису, наявність належно оформлених касових, банківських та інших бухгалтерських документів, їх достовірність; схоронність (стан збереження) коштів і матеріальних цінностей та правильність ведення їх обліку;
- при перевірці витрачання коштів на заробітну плату слід, зокрема, перевірити правильність встановлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів; чи не допускались виплати зарплати за невідпрацьований час (за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо), а також чи не допускалось списання на витрати коштів за фіктивними відомостями на виплату зарплати, за відомостями минулих років (за минулі періоди), на підставних і вигаданих осіб; правильність підсумків у відомостях на виплату заробітної плати, чи не допускались у відомостях на виплату заробітної плати підчистки, дописки і виправлення цифр з метою збільшення суми виплаченої заробітної плати. При наявності підчисток, дописок, виправлень необхідно переконатись у тому, чи власноручно зроблені підписи відповідними працівниками і чи не зроблено це з метою привласнення коштів. Чи правильним є утримання податків із заробітної плати працівників установи і чи були своєчасними і повними перерахування їх до бюджету, а також відрахування до державних цільових фондів, правильність відображення цих операцій по бухгалтерському обліку;
- при перевірці витрат на відрядження слід керуватись відповідними постановами Кабінету Міністрів України та інструктивними матеріалами Міністерства фінансів України з цього питання. У разі, якщо мали місце відрядження працівників, які працюють у цій установі за сумісництвом або тих, які постійну роботу в цій установі суміщають з роботою в інших установах, організаціях чи на підприємствах, доцільно провести зустрічні перевірки і переконатись, чи не мала місця подвійна компенсація витрат за відрядженнями;
- ревізія канцелярських і господарських витрат проводиться шляхом перевірки правильності застосування діючих норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію; чи не завищувались у документах на оплату господарських та інших витрат показники, від яких залежить розмір оплати, чи забезпечувалось відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями, правильність надання комунальних послуг окремим категоріям працівників; за витратами на утримання автотранспорту перевіряється правильність застосування норм витрат пально-

мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів, використання авто-транспорту за призначенням; витрати на поточний ремонт перевіряються шляхом вивчення правильності складання кошторисів на такий ремонт, застосування розцінок, відповідності списання матеріалів до обсягу виконаних робіт з поточного ремонту (при необхідності робляться контрольні заміри виконаних і оплачених робіт); канцелярські і поштово-телеграфні витрати перевіряються, виходячи з необхідності максимальної ощадливості в їх використанні, зокрема, недопущення оплати особистих міжміських телефонних розмов за рахунок державних коштів тощо;

- при проведенні ревізій в установах охорони здоров'я, дитячих будинках, садках, яслах, школах-інтернатах, ревізій в установах, будинках інвалідів, в інших установах, яким виділяються кошти на харчування, слід уважно перевірити за документами повноту оприбуткування продуктів харчування та правильність списання їх на витрати, чи не мали місця зловживання шляхом фальсифікації отримувачами документів постачальників продуктів харчування (коли без зміни в документах загальної вартості, суми відпущених установі продуктів, штучно завищуються їх ціни або сорти і знижується кількість деяких видів продукції порівняно з фактично відпущеними), штучного заниження кількості (ваги, ємності) продуктів, які надійшли до установи за накопичувальними відомостями, неправильного підбиття способом завищення у них витрачених продуктів, завищення деяких показників господарської діяльності установи тощо; як здійснювався контроль за повнотою закладки харчових продуктів у казан при приготуванні їжі. Під час ревізії витрат на харчування доцільно провести зустрічні перевірки у деяких постачальників харчових продуктів, провести раптову перевірку повноти закладки продуктів у казан, звірити (хоча б вибірково) дані меню з приготування їжі з даними проведення спробних дегустацій медперсоналом установи і встановити, чи нема між ними розбіжностей;
- ревізія витрат на придбання медикаментів повинна ставити за мету перш за все ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та доцільного витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання медикаментів, їх оприбуткування, вимог на видачу медикаментів, історій захворювань, правильності застосування цін та таксування оплачених рахунків; чи правильно виведені у рахунках, вимогах, накопичувальних відомостях підсумки вартості медикаментів, чи не допущено в них дописок, підчисток, виправлень. Особлива увага приділяється перевірці повноти оприбуткування і правильності списання на витрати наркотичних, дефіцитних і дорогих медпрепаратів. Під час ревізії доцільно провести зустрічні перевірки у постачальників медпрепаратів та у осіб, на лікування яких списувались медикаменти;
- ревізія витрачання коштів на придбання устаткування, обладнання та інвентарю повинна відповісти в першу чергу на питання, чи забезпечено ощадливе їх витрачання та збереження, чи не витрачались вони на придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання, які тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не видавався

інвентар і обладнання у особисте користування окремим працівникам установи;

- ревізія витрачання коштів на капітальний ремонт приміщень і споруд, як правило, провадиться з залученням фахівців-будівельників, за допомогою яких перевіряється, чи не допущено при оплаті виконаних робіт приписок до фактично виконаних обсягів робіт та неправильного застосування розцінок і зайвого списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт проводиться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. Якщо ремонтно-будівельні роботи проводились господарським способом, то необхідно особливо ретельно перевірити правильність нарахування і виплати заробітної плати та переконатись, чи не нараховувалась і не сплачувалась зарплата на підставних і вигаданих осіб та чи зайво (над міру) не списувались на витрати будівельні матеріали;
- на початку або в період проведення ревізії проводиться вибіркова інвентаризація (з окремих найменувань) продуктів, устаткування, обладнання та інвентарю, визначається правильність його списання (яке стало непридатним) відповідно до чинних нормативних актів, чи не мали місця факти заміни щойно придбаного (нового) інвентарю зношеним (старим), яких було вжито заходів до матеріально відповідальних осіб при виявленні у них недостач матеріальних цінностей, зокрема, в яких розмірах стягувались ці недостачі;
- під час проведення ревізії необхідно також перевірити, чи не мали місце факти використання бюджетних коштів на приховане кредитування суб'єктів підприємницької діяльності, використання коштів та матеріальних цінностей на госпрозрахункову діяльність в разі, коли органи державної влади у випадках, передбачених чинним законодавством, виступають засновником чи співзасновником суб'єкта підприємницької діяльності, чи не залучаються з цією метою бюджетні кошти на укладання різних угод, у тому числі і про спільну діяльність бюджетних установ з суб'єктами підприємницької діяльності; чи не допускались факти, коли бюджетні кошти, замість витрачання їх на першочергові і невідкладні заходи, спрямовувались на депозитні рахунки; законність формування та правильність використання спеціальних коштів, яким був стан розрахункової дисципліни, зокрема, дебіторської і кредиторської заборгованості; правильність і своєчасність розрахунків з бюджетом; стан бухгалтерського обліку і звітності, їх достовірність;
- при проведенні ревізії використання бюджетних коштів підлягають перевірці документи, які пов'язані з касовими операціями та щодо кожного відкритого рахунка в банках за час, який минув після попередньої ревізії, а при виявленні зловживань — і за більш тривалий період. При цьому касові операції повинні відповідати порядку їх ведення у народному господарстві України, встановленому Національним банком України. Ведення бухгалтерського обліку повинно відповідати діючим нормативним актам.

Перед початком ревізії міністерства (іншого центрального органу виконавчої влади) ревізору необхідно уважно ознайомитись з указами Президента України, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, в яких міністер-

ствам та іншим державним органам управління дано доручення про здійснення певних заходів щодо реалізації державної політики у фінансово-економічній сфері. Якщо буде проводитись ревізія в органі управління нижчого рівня (обласного тощо), то перед початком ревізії слід ознайомитись з постановами колегії і наказами відповідного міністерства, рішеннями місцевих державних адміністрацій, інших органів державного управління вищого рівня. Після ознайомлення з такими нормативними актами до попередньо складеної програми ревізії вноситься доповнення щодо перевірки виконання відповідним міністерством, відомством чи іншим органом державного управління конкретних указів Президента України, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, інших нормативних актів.

У процесі проведення ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів, органів місцевого самоврядування **слід встановити:**

- чи забезпечується виконання завдань у сфері використання і збереження фінансів, передбачених чинним Положенням про нього, а також окремих законодавчих і нормативних актів, що регулюють їх діяльність, які саме акти не виконуються або виконуються недостатньо;
- фінансовий стан галузі, кількість збиткових підприємств і організацій (у відсотках від загальної їх кількості), які заходи вживались для досягнення рентабельної роботи підприємств галузі; стан розрахункової дисципліни, зокрема, розрахунків з бюджетом, загальний розмір дебіторської і кредиторської заборгованостей у галузі, що робилось, щоб максимально скоротити заборгованості, повернути підпорядкованим підприємствам кошти з-за кордону; розмір валютних коштів, які тривалий час не поверталися з-за кордону;
- розмір коштів, отриманих з бюджету на фінансування цільових комплексних науково-технічних програм та забезпечення їх використання за призначенням;
- економічний ефект від впровадження у виробництво закінчених наукових розробок;
- чи не мали місця випадки припинення робіт з окремих програм, причини припинення робіт та розмір витрачених за цими програмами бюджетних коштів;
- чи отримувались за рішеннями Кабінету Міністрів України кредити, які їх розміри, спрямування і використання; чи були порушення у їх використанні;
- які цільові фонди (інвестиційний тощо) утворювались з віднесенням сум, зарахованих до цих фондів, на собівартість виробництва (продукції, робіт) на підлеглих підприємствах, на підставі яких нормативних актів утворені ці фонди, які їх розміри, чи не мали місця випадки витрачання коштів фондів не за призначенням;
- суми коштів, отриманих ними у зв'язку з видачею суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності та за державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, правильне використання цих коштів відповідно до чинних нормативних актів і чи використано їх за призначенням;

- правильність і ефективність використання іноземної валюти, яка знаходиться у їх віданні (розпорядженні), зокрема, витрачання її на відрядження за кордон, чи дотримувалось міністерство у цьому питанні чинних нормативних актів Кабінету Міністрів України;
- стан контролю за схоронністю, збереженням та ефективним використанням державного і комунального майна, закріпленого за об'єднаннями, підприємствами та організаціями галузі; чи сприяє роздержавленню і демонополізації, чи є це сприяння відповідним до чинного законодавства;
- участь у зовнішньоекономічній діяльності галузі;
- як у межах своїх повноважень здійснювався контроль за виконанням указів Президента України, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, власних рішень щодо заходів виконання “Комплексної цільової програми боротьби зі злочинністю на 1996–2000 рр.”, затвердженої Указом Президента України від 17.09.96 № 837/96 та “Національної програми боротьби з корупцією”, затвердженої Указом Президента України від 10.04.97 № 319/97, інших нормативних актів з цього питання;
- стан відомчого контролю, ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- правильність витрачання коштів на утримання апарату.

При проведенні ревізій в обласних управліннях, об'єднаннях й інших структурах середнього рівня господарського управління необхідно перевіряти ті ж напрямки діяльності, що і в міністерствах, але з урахуванням їх місця в системі управління та покладених на них, відповідно до чинного законодавства, завдань.

При проведенні **ревізій підприємств і організацій напрямки перевірки визначаються формою власності**, взаємовідносинами з державою, метою ревізії.

1. Якщо об'єктом ревізії є підприємство, яке отримує кошти з бюджету, то перевірки (в першу чергу) підлягають питання оцідливого їх витрачання за цільовим призначенням. При цьому особлива увага звертається на те, чи не використовувались ці кошти для перерахування на депозитні рахунки та на необґрунтоване перерахування (приховане кредитування) комерційним та іншим структурам недержавного сектору економіки, чи не допускались факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей. У разі виявлення витрачання бюджетних коштів не за цільовим призначенням, ревізуючі повинні поставити питання про припинення фінансування, повернення до бюджету витрачених не за цільовим призначенням коштів та притягнення винних осіб до відповідальності відповідно до чинного законодавства.
2. Враховуючи, що одним із головних завдань державної контрольно-ревізійної служби є здійснення контролю за збереженням готівки і матеріальних цінностей, ревізуючим при проведенні ревізії підприємства (чи господарської організації) необхідно з'ясувати:
 - скільки і яких рахунків відкрито в установах банків, ретельно перевірити касу, касові і банківські операції, при необхідності звірити в установах банків їх виписки, окремі грошові й інші документи, які знаходяться на підприємстві, з такими ж документами в установах банків і переконатись у їх ідентичності і достовірності;

- стан розрахунків (також і в спосіб зустрічних перевірок) за відпущену продукцію (надані послуги тощо), звернувши особливу увагу на дебіторську заборгованість з тривалим строком її утворення, щодо якої недостатньо вживалось заходів для погашення, а також на товари (продукцію), які тривалий час перебувають в дорозі, товари відвантажені, але не оплачені в строк, товари на відповідальному зберіганні, ретельно вивчити суми дебіторської заборгованості, щодо якої минули строки позову і суми якої списані на збитки, чи вживались заходи для стягнення цієї заборгованості;
- правильність списання сировини на виготовлення продукції, 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 інвентаризацій готівки і матеріальних цінностей та регулювання інвентаризаційних різниць, якість проведених на підприємстві інвентаризацій, у разі необхідності — організувати проведення інвентаризації (повної чи з окремих найменувань) 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 фіксується у бухгалтерському обліку підприємства, причини утворення, яких вживалося заходів щодо відшкодування цієї заборгованості;
- дотримання діючого порядку видачі, використання і зберігання бланків довіреностей (доручень);
- зовнішньоекономічну діяльність підприємства, обсяг експортних і імпорتنих операцій за відповідний період, у тому числі бартерних, правильність застосування цін і тарифів при здійсненні цих операцій, своєчасність розрахунків чи не допустило керівництво підприємства незаконного відкриття валютних рахунків за кордоном, утримання на них валюти, прихованої від обліку, а також — чи не вжито заходів для повернення з-за кордону сум валюти, яку тривалий час не повертають в Україну;
- дотримання чинних нормативних актів щодо приватизації, особливу увагу при цьому необхідно звернути на правильність визначення вартості об'єкта приватизації, проведення індексації в процесі приватизації;
- правильність застосування норм витрат сировини і матеріалів, а також норм їх витрат та втрат готової продукції при транспортуванні і зберіганні; правильність утворення і використання фондів; правильність віднесення витрат на виробництво, відображення фінансових результатів з обліку, своєчасність, повнота і правильність перерахування до бюджету належних йому платежів, правильність ведення, достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При цьому стан бухгалтерського обліку слід перевіряти на всіх етапах ревізії, тобто при перевірці кожного без винятку питання ревізії, накопичувати і узагальнювати виявлені недоліки для ґрунтового висвітлення їх у акті ревізії.

3. Слід проаналізувати ефективність укладених угод та виявити схеми заниження бази оподаткування, штучного створення недоїмки і нерегламентованого державою виробництва товарів та надання послуг. Беручи до уваги, що суб'єктами господарювання недержавної форми власності збитки державі найчастіше завдаються шляхом несплати або неповної сплати податків.

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

Відповідно до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” підрозділи та працівники цієї служби при проведенні ревізій (перевірок) та після закінчення за їх підсумками мають такі права:

- ревізувати і перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів і матеріальних цінностей, фінансових інвестицій і нематеріальних активів, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);
- безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією. Вирішувати питання про припинення відповідно до чинного законодавства на розрахункових та інших рахунках у банках, інших фінансово-кредитних установах операцій у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію чи перевірку, перешкоджає працівнику державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;
- залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців 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 з оплатою за рахунок спеціально передбачених на ці потреби коштів;
- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються та перевіряються, проведення інвентаризацій основних фондів, матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, комори, архіви, а при виявленні підроблень, інших зловживань — вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справі акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;
- одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції й залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій, у тому числі недержавних форм власності — довідки і копії документів про операції та розрахунки з установами, організаціями, підприємствами, що ревізуються або перевіряються;
- одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб письмові пояснення з питань, які виникають у ході ревізій і перевірок;
- пред'являти керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються, вимоги щодо усунення виявлених порушень, вилучати до бюджету

та державних цільових фондів додатково нараховані ревізіями платежі разом з фінансовими санкціями, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами, організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;

- стягувати у дохід держави кошти, які без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства одержані міністерствами, іншими органами виконавчої влади, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами і організаціями за незаконними угодами;
- накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення. Від імені державної контрольно-ревізійної служби в Україні розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право начальник Головного контрольно-ревізійного управління України та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їх заступники.

Якщо за наслідками ревізії (перевірки) порушено кримінальну справу, то до посадових осіб адміністративні стягнення не застосовуються. У разі відмови в порушенні кримінальної справи або закриття кримінальної справи, але при наявності в діях порушника ознак адміністративного правопорушення, може бути накладено адміністративне стягнення не пізніше як через місяць з дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про її закриття. Фінансові санкції до юридичних осіб застосовуються відповідно до чинного законодавства.

4.3. Оформлення результатів ревізій (перевірок), заходи щодо усунення недоліків і порушень

Оформлення результатів ревізій (перевірок) здійснюється на підставі **“Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженої наказом Головкиру України від 03.10.97 № 121 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Головкиру України від 04.10.99 № 88 та від 29.11.2000 № 95.

Наслідки ревізії оформляються актом, який підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), керівником та головним (старшим) бухгалтером перевіреного міністерства, відомства, іншого органу державного управління, підприємства, установи, організації, а в разі потреби – колишнім керівником та головним (старшим) бухгалтером, в період роботи яких мали місце виявлені порушення, зловживання. Кінцевою датою написання акта, як правило, є останній день проведення ревізії (перевірки), зазначений у посвідці на її проведення.

Результати перевірки оформляються довідкою, але у всіх випадках виявлення порушень чинних законодавчих і нормативних актів, зловживань, приписок, серйозних недоліків у веденні обліку і звітності, коли державі завдано збитків тощо, за наслідками складається акт, а не довідка.

Акт перевірки стану роботи фінансового органу чи органу Державного казначейства підписується керівником ревізійної групи, а з протилежного боку (перевіреного об'єкта) — керівником, начальником бюджетного підрозділу (відділу, інспекції) та головним бухгалтером.

Акт ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності міністерства, іншого органу управління, підприємства, установи, організації підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), міністром або одним з його заступників, керівником (або заступником) іншого перевіреного органу управління, підприємства, установи, організації та головним бухгалтером, а у разі потреби — іншими відповідальними працівниками перевіреного об'єкта.

Акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує ряд бюджетних установ, підписується керівником ревізійної групи, керівником органу, при якому утворена централізована бухгалтерія, та головним бухгалтером. Перед підписанням акта ревізії з його змістом повинні бути ознайомлені керівники установ, у фінансовій діяльності яких виявлено недоліки та порушення фінансової дисципліни, про що вони повинні поставити свої підписи та дати пояснення окремо про кожний з виявлених недоліків і порушень.

Акт (довідка) реєструється в контрольно-ревізійному підрозділі, як правило, відразу після складання, і його другий примірник вручається керівнику (при відсутності останнього — його заступнику або головному бухгалтеру, які мають право підпису фінансових документів) перевіреного об'єкта (для ознайомлення й підписання) під розписку на першому примірнику акта (довідки) із зазначенням дати передачі, але не пізніше наступного робочого дня з дати завершення ревізії (перевірки), що визначена в посвідці. Якщо ревізія (перевірка) проводилась за межами населеного пункту, в якому знаходиться контрольно-ревізійний підрозділ, то реєстрація акта (довідки) здійснюється в день повернення керівника ревізійної групи з відрадження.

При наявності заперечень або зауважень за актом ревізії (перевірки) керівник, головний (старший) бухгалтер чи інші особи, які підписують акт (довідку), в день передачі акта роблять про це застереження перед своїми підписами і не пізніше ніж через п'ять робочих днів з дня їх підписання із зауваженнями подають з цього приводу письмові пояснення чи заперечення. Якщо протягом зазначеного 5-денного терміну пояснення чи зауваження стосовно акта не надійдуть, то контрольно-ревізійний підрозділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії або перевірки (передати матеріали до правоохоронних органів, інформувати органи влади чи господарського управління, винести рішення про фінансові санкції та адміністративні штрафи тощо).

У виняткових випадках за письмовим зверненням керівника об'єкта контролю термін подання пояснення чи зауваження може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, за дорученням якого проводиться ревізія (перевірка).

Після підписання акта ревізії (перевірки) із зауваженнями ревізуючі при потребі невідкладно беруть додаткові пояснення від посадових осіб, причетних до виявлених ревізією (перевіркою) порушень чи зловживань.

Правильність обґрунтувань, фактів, викладених у поясненнях посадових осіб, ревізуючі повинні ретельно перевірити і в строк не пізніше 15 робочих днів з дня

отримання заперечень дати по них письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу (відділу в районі, місті, управління в Автономній Республіці Крим, області, містах Києві і Севастополі, відповідного управління в ГоловіКРУ України) або його заступником.

При відмові посадових осіб від ознайомлення і підписання акта (довідки) з наслідків ревізії або перевірки, посадові особи державної контрольно-ревізійної служби засвідчують це відповідним актом та своїми підписами в день передачі акта на ознайомлення й підписання. Водночас акт (довідка) ревізії (перевірки) направляється керівнику об'єкта контролю для ознайомлення за місцезнаходженням (адресою, вказаною в установчих документах) підприємства, установи, організації рекомендованим листом. Одразу ж після направлення акта поштою контрольно-ревізійний відділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії (перевірки) з обов'язковим зазначенням у супровідних листах на адресу органів влади, господарського управління чи правоохоронних органів факту відмови від ознайомлення з актом і від його підписання. При надходженні зауважень за результатами ревізії (перевірки) в термін пізніше 5 робочих днів з часу підписання акта із зауваженнями чи складанні акта про відмову від ознайомлення і підписання, рішення про їх розгляд приймає керівник контрольно-ревізійного органу.

Про результати ревізії або перевірки інформують вищі органи управління (за підпорядкованістю), відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках матеріали ревізії чи перевірок невідкладно надсилаються правоохоронним органам.

У тих випадках, коли щодо виявлених фактів необхідно вжити термінових заходів для усунення порушень або притягнення до відповідальності осіб, які винні у зловживаннях, в період ревізії, не чекаючи на її закінчення, складається проміжний акт, від посадових осіб вимагаються необхідні пояснення. Ці матеріали невідкладно надсилаються правоохоронним органам для відповідного реагування.

Проміжні акти складаються також за результатами ревізій кас. Вони підписуються ревізуючим, головним (старшим) бухгалтером і матеріально відповідальними особами. Факти, що викладені в проміжних актах, включаються у загальний акт ревізії.

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці) на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; наслідків інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів та готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних.

При складанні акта (довідки) ревізії або перевірки повинна бути додержана об'єктивність, ясність і вичерпність опису виявлених фактів і даних.

Не допускаються включення до акта (довідки) ревізії чи перевірки різного роду висновків, пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується, а також даних із слідчих матеріалів (протоколів допиту) та посилянь на свідчення посадових осіб, які вони дали перед слідчими органами.

В акті ревізії (перевірки) ревізори не повинні давати правову та/або морально-етичну оцінку дій посадових і матеріально-відповідальних осіб об'єкта контролю, кваліфікувати їх наміри або оцінювати дії як “украли кошти”, “привласнив державне майно”, “сфабрикував”, “злочинець”, “шахрай” та ін.

В акті ревізії слід вказати, які господарські і фінансові операції та документи перевірені, за який період і яким способом (вибірковим, суцільним).

При складанні акта перевірки стану виконання бюджету та роботи фінансового органу до нього включаються дані і факти, які виявлені як в самому фіноргані, так і в установах, на підприємствах та в організаціях, якщо вони свідчать про недоліки в роботі фінансового органу, що перевіряється.

Не допускається внесення до акта перевірки фінансового органу фактів, виявлених на підприємствах, в установах та організаціях, якщо ці факти не пов'язані з його роботою.

В акті ревізії (довідці перевірки) вказуються:

- загальні дані про виконання бюджету, кошторису витрат бюджетної установи, окремих основних виробничих і фінансових показників господарюючого суб'єкта;
- виявлені факти порушень законів України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України; факти неправильних розрахунків з бюджетом, незаконного і не за цільовим призначенням витрачання готівки і матеріальних цінностей та інші порушення фінансової дисципліни, порушень ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- виявлені факти безгосподарності; недостач, безпідставного списання й привласнень готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, інших зловживань, нерегламентованого державою виробництва товарів і надання послуг;
- розміри виявлених шкоди та збитків, причини їх виникнення, посади, прізвища та ініціали осіб, які їх допустили.

У міру виявлення збитків, завданих державі, керівник ревізійної групи (ревізор), не чекаючи закінчення ревізії, має право усно рекомендувати керівництву підприємства, установи, організації, що ревізується чи перевіряється, невідкладно вжити заходів для їх відшкодування та запобігання їм надалі.

Матеріали кожної ревізії (перевірки) не пізніше 3 робочих днів від дати підписання акта ревізії (перевірки) або складання акта про відмову від ознайомлення з актом ревізії (перевірки) розглядаються та приймаються від ревізуючих керівником (чи його заступником) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби, або за їх дорученням — одним із відповідальних працівників (начальником відділу управління, його заступником тощо) цього підрозділу.

Службові особи при розгляді матеріалів ревізії роблять свої критичні зауваження, дають рекомендації, а в разі необхідності, яка може постати через неякісне проведення ревізії та з інших причин, призначають відповідно до вимог статті 4 Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” повторну ревізію (перевірку). Про розгляд та прийняття матеріалів ревізій (перевірок) робиться відповідний запис особами, на останній сторінці акта (довідки) або на окремому аркуші із зазначенням дати розгляду та терміну виконання рекомендацій. Після усунення недоліків, виконання рекомендацій, проведення повторної ревізії або перевірки названими службовими особами робиться остаточний висновок щодо можливості прийняття матеріалів ревізій (перевірок), про що відзначають на останній сторінці акта (довідки) – “Акт ревізії (довідку перевірки) прийнято”, дата, підпис.

У разі потреби матеріали ревізій (перевірок) обговорюються у колективах перевірених підприємств, організацій, установ, оприлюднюються через засоби масової інформації.

У тих випадках, коли вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених ревізією порушень, ревізуючі готують і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби направляють керівництву перевіреного об’єкта вимогу усунути виявлені порушення та вжити в установленому чинним законодавством порядку заходи для повного відшкодування збитків та притягнення осіб, винних у порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

Про виявлені порушення законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України і Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правових актів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, у випадках, передбачених чинним законодавством, подаються інформації:

- Головним контрольно-ревізійним управлінням України – Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади;
- контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі – Головному контрольно-ревізійному управлінню України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, обласним, районним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям;
- контрольно-ревізійними відділами у районах, містах і районах у містах – контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, відповідним місцевим державним адміністраціям;
- керівником ревізійної групи Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, керівництву обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та в разі необхідності розглядаються на засіданнях Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, колегій обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій. Для розгляду на місці результатів таких ревізій, доповідь про них на засіданнях колегій державних адміністрацій, вирішення питань щодо вжиття заходів з підвищення рівня роботи фінансо-

вих органів і органів Державного казначейства та забезпечення належного рівня виконання бюджету; у необхідних випадках в Автономну Республіку Крим, області, міста Київ і Севастополь виїжджають керівні працівники Міністерства фінансів України чи Головного контрольно-ревізійного управління України. Матеріали таких ревізій за рішенням керівництва Міністерства фінансів України розглядаються на засіданні його колегії;

- місцевим державним адміністраціям та розглядаються на засіданнях, для участі в роботі яких в райони (міста) виїжджають керівні працівники обласного фінансового управління чи контрольно-ревізійного управління в області (місті). Керівництво обласного фінансового управління і контрольно-ревізійного в області (місті) вирішує також питання про необхідність розгляду наслідків таких ревізій на засіданні обласного (міського) фінансового управління;
- результати ревізій виконання бюджетів сільських і селищних рад та забезпечення збереження у них коштів виносяться на розгляд виконкомів цих рад, а в необхідних випадках — на розгляд відповідних рад вищого рівня.

При виявленні істотних порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії (перевірки) передаються слідчим органам і одночасно ставиться перед керівництвом перевіреного підприємства, установи, організації або відповідного органу управління питання про звільнення від займаних посад винних у цьому осіб.

Вилучені перевіряючими документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки; після цього вони в день підписання акта ревізії (перевірки) повертаються посадовим особам відповідного підприємства, установи або організації під розписку згідно з їх письмовим переліком, якщо правоохоронними органами на дату завершення ревізії (перевірки) не прийнято рішення про ввімку цих документів.

Матеріали, які передаються у слідчі органи, згідно з описом, повинні містити: лист (в якому має бути викладено коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка), в чому полягає суть порушень, зловживань, які закони і їх статті порушені, розмір заподіяних збитків, як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями, прізвища й посади винних осіб); акт ревізії (перший примірник); оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийнято правоохоронними органами; пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань; інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей; акти контрольних обмірів виконаних ремонтних і будівельних робіт, якими встановлено відхилення від актів прийому-передачі їх виконання; висновки ревізуючих за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень до акта, опис документів, що додаються до супровідного листа. При цьому в справах контрольно-ревізійного підрозділу повинні бути залишені: другий або третій примірник акта ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації з виявлених порушень і зловживань, копії основних документів, які це підтверджують.

У випадках, коли діями чи бездіяльністю посадових осіб державі або юридичній особі заподіяні матеріальні збитки, але їх дії в кримінальному порядку не розглядаються, належить поставити вимоги перед керівником перевіреної або вищої (за підпорядкованістю) організації щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Безпідставна відмова в порушенні кримінальної справи або постанова слідчих органів про припинення кримінальної справи, порушеної за матеріалами проведених ревізій, можуть бути оскаржені органами державної контрольно-ревізійної служби в установленому чинним законодавством порядку.

Якщо виявлено шкоду, заподіяну працівниками перевірених підприємств, установ та організацій внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків, то керівники органів державної контрольно-ревізійної служби або їх підрозділів ставлять перед керівниками перевірених підприємств, установ та організацій, а в необхідних випадках перед керівниками вищих органів господарського управління (за підпорядкованістю) вимоги щодо часткового або повного покриття шкоди.

За наслідками проведених ревізій (перевірок) в межах наданих прав контрольно-ревізійні підрозділи оформляють рішення про застосування фінансових санкцій та накладення адміністративних стягнень.

Органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні:

- здійснюють контроль щодо усунення виявлених на перевірених підприємствах, в установах, організаціях недоліків та порушень, за виконанням своїх вимог, відшкодуванням збитків;
- ведуть облік ревізій (перевірок) та їх результатів, складають і подають у вищі органи відповідну звітність про свою роботу за установленими формами у визначені терміни;
- систематично вивчають та узагальнюють матеріали ревізій (перевірок) і на підставі цього вносять у відповідні державні органи, в необхідних випадках, пропозиції щодо перегляду чинних законів, положень, правил, інструкцій, поліпшення системи контролю за дотриманням фінансової дисципліни, усунення причин і умов, що сприяли фінансовим правопорушенням, поліпшення стану роботи відомчого контролю;
- готують і розповсюджують у своїй системі оглядові або інформаційні листи з обміну досвідом у роботі.

4.4. Звітність про контрольно-ревізійну роботу

Порядок заповнення звітності про контрольно-ревізійну роботу регламентується **“Інструкцією про порядок заповнення звіту про контрольно-ревізійну роботу (форма №1 кр)”** із змінами, внесеними згідно з наказом Головкин України від 26.03.02 №87.

Звіт про контрольно-ревізійну роботу складається і подається органами і підрозділами державної контрольно-ревізійної служби за результатами контрольно-ревізійної роботи щомісячно, наростаючим підсумком з початку року.

Загальна частина форми заповнюється в такому порядку:

- реквізит “найменування контрольно-ревізійного підрозділу, адреса” відображає повну назву підрозділу державної контрольно-ревізійної служби, який складає звіт, його повну поштову адресу;

- реквізит “найменування отримувача, адреса” відображає повну назву органу державної контрольно-ревізійної служби — отримувача звіту, його повну поштову адресу.

У показниках звіту відображаються результати ревізій і перевірок, передбачені цією Інструкцією. У випадках незаповнення того чи іншого показника (рядок, графа) через відсутність даних цей показник (рядок, графа) прокреслюється.

До звіту включаються дані за результатами закінчених та оформлених у звітному періоді ревізій і перевірок, які проведено безпосередньо працівниками державної контрольно-ревізійної служби, за якими складено інформаційні картки і внесено їх до бази даних інформаційних карт. Дані про фінансові порушення, виявлені іншими контролюючими органами, до звіту не включаються.

Не допускається віднесення однієї і тієї ж суми фінансового порушення одночасно до різних показників звітності.

Дані про результати контрольно-ревізійної роботи, включені до графи 4 звіту “всього”, в обов’язковому порядку розшифровуються у графах 5, 6, 7 за формами власності (“загальнодержавна”, “комунальна”, “недержавна”) суб’єктів контролю.

У разі остаточного опротестування (скасування) повторною перевіркою, рішенням арбітражного суду тощо повністю або частково результатів ревізії (перевірки) за фактами порушень фінансової дисципліни, включених до звіту поточного року, суми цих порушень відразу ж після документального підтвердження зазначеного факту з показників звітності виключаються.

Під терміном “витрати” слід розуміти сплачену (грошовими коштами, цінними паперами, матеріальними цінностями тощо) та/або списану з обліку суму.

В поняття “законодавство” включаються закони, інші акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України та нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, зареєстровані в установленому порядку.

Суми порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави в іноземній валюті та суми їх усунення входять у звіт шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю, що діє на території України, за курсом Національного банку України на день виявлення порушень фінансової дисципліни (складання акта).

Звіт про контрольно-ревізійну роботу контрольно-ревізійного управління об’єднує в собі дані звітів усіх структурних підрозділів, які йому підпорядковані. Зведений звіт ДКРС містить у собі звіти всіх регіональних управлінь та структурних підрозділів ГоловкиРУ.

Розділ 1 “Проведено ревізій і перевірок”

У рядку 010 цього розділу відображається загальна кількість ревізій і перевірок (за винятком зустрічних, проведених в межах включеної до звіту ревізії, перевірки), проведених контрольно-ревізійним підрозділом протягом звітного періоду.

У рядку 020 відображається кількість підприємств, установ і організацій, де були проведені ревізії та перевірки (за винятком зустрічних, проведених в межах включеної до звіту ревізії, перевірки) і які зареєстровані органами статистики в Єдиному державному реєстрі.

У рядку 021 конкретизуються дані про загальну кількість перевірених у звітному періоді підприємств, установ, організацій, які отримували бюджетні кошти.

До бюджетних коштів належать кошти (загального та спеціального фондів), що входять у бюджети всіх рівнів незалежно від джерела їх формування.

У рядку 022 наводиться кількість перевірених бюджетних установ і організацій.

Бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади АР Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів.

У рядку 030 відображається кількість підприємств, установ і організацій, в яких проведеними у звітному періоді ревізіями (перевірками) виявлено хоча б одне з фінансових порушень, визначених розділами II, III. Зазначена у цьому рядку кількість підприємств, установ і організацій, які отримували бюджетні кошти, та бюджетних установ відображаються відповідно в рядках 031 та 032.

Розділ II “Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави”

Недоотриманими фінансовими ресурсами вважаються втрачені доходи держави (бюджетів, бюджетних установ і організацій, державних і комунальних підприємств) внаслідок:

- безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, які повинні надаватись лише на платній основі, безпідставного надання пільг зі сплати податків та інших платежів, в тому числі неподаткових (орендна плата за землю тощо);
- неперерахування (повного або часткового) до відповідного бюджету місцевих податків, зборів, відрахувань уповноваженими з їх збору підприємствами, установами і організаціями;
- незарахування/неперерахування до відповідного бюджету коштів, що надійшли від реалізації активів (матеріальні ресурси, цінні папери тощо) уповноваженими на ці дії підприємствами, установами і організаціями;
- безпідставного списання зобов'язань щодо позичок, фінансових допомог, наданих суб'єктам господарювання, за рахунок бюджетних коштів та державних цільових фондів на поворотній основі;
- неперерахування в установленому порядку дивідендів на частку державного майна у статутних фондах господарських товариств при отриманні ними прибутку від результатів фінансово-господарської діяльності після прийняття рішення про розподіл прибутку між власниками;
- несплати банками відсотків за користування вільними залишками бюджетних коштів, втрати (відсотків) від надання безвідсоткових позик;
- несплати бюджетними установами і організаціями до бюджету сум доходів, отриманих від здавання дорогоцінних металів і реалізації нерухомого майна та суб'єктами господарювання незалежно від форм власності — різниці між сумою прямих збитків від недостачі та фактично відшкодованою сумою, тощо;
- втрат доходів бюджетами, бюджетними установами і організаціями, підприємствами загальнодержавної та комунальної власності внаслідок реалізації

товарів, робіт і послуг за заниженими цінами, порядок розрахунку вартості яких визначений законодавчими актами (експертна оцінка, аукціон, розрахунок орендної плати тощо).

Кількість підприємств, установ та організацій, що допустили зазначені порушення, відображається в рядку 100, сума цих порушень — в рядку 101.

Рядки 102, 103 та 104 конкретизують втрати доходів відповідно:

державними та місцевими бюджетами; бюджетними установами і організаціями; підприємствами загальнодержавної та комунальної власності.

Фінансові порушення, що призвели до збитків, — це незаконні витрати ресурсів, нецільові витрати бюджетних коштів та недостачі ресурсів. Кількість підприємств, установ і організацій, що допустили зазначені порушення, відображається в рядку 200, а сума цих порушень — в рядку 201.

У рядку 202 вказується сума фінансових порушень, що призвели до збитків при здійсненні операцій з бюджетними ресурсами, з яких в рядку 203 — державного бюджету.

У рядках 204 і 205 відображаються відповідно кількість бюджетних установ і організацій та суми фінансових порушень, що призвели до збитків, виявлених у цих суб'єктів контролю.

Незаконними витратами грошових коштів і матеріальних цінностей є витрати, проведені з порушеннями чинного законодавства (за винятком нецільового використання бюджетних коштів) при умові списання цих витрат з касових видатків бюджетної установи, віднесення до складу витрат суб'єкта підприємницької діяльності.

У рядку 210 відображається кількість підприємств, установ та організацій, що допустили зазначені порушення.

До показника “Незаконних витрат ресурсів” (рядок 211) включаються виявлені ревізіями і перевітками суми:

- вартості основних засобів, інших матеріальних цінностей, що знаходились у загальнодержавній, комунальній власності і незаконно перейшли до іншої форми власності;
- незаконних видатків внаслідок списання з балансу матеріальних цінностей з порушенням установленого порядку;
- безпідставного списання з обліку сум дебіторської заборгованості на утримання (витрати виробництва);
- безпідставного витрачання коштів внаслідок завищення обсягів та вартості отриманих товарів, робіт, послуг;
- незаконного покриття витрат орендарів;
- коштів, витрачених на оплату праці працівників, які утримуються понад затверджену штатну кількість, внаслідок незаконного підвищення окладів, ставок, за невідпрацьований час, переплат премій, пенсій, компенсацій, допомог, стипендій тощо;
- безпідставно оплачених підзвітних сум;
- зайвого спрямування бюджетних коштів розпорядникам коштів бюджету нижчого рівня або небюджетним підприємствам і організаціям без наявності підстав на етапі фінансування (видатки, не передбачені бюджетами, кошторисами, лімітними довідками).

Крім того, в рядок 211 включаються витрати коштів державних цільових фондів, в тому числі позабюджетних, проведених з порушенням законодавства.

У рядку 213 відображається незаконне витрачання коштів державного бюджету.

У рядку 215 відображаються витрати бюджетних коштів (загального і спеціального фонду) бюджетними установами і організаціями.

Нецільовими витратами бюджетних коштів (загального і спеціального фонду) вважаються витрати, проведені на цілі, не передбачені законодавством при виконанні державних цільових програм бюджетними установами і організаціями за умови їх списання з касових видатків бюджетної установи та суб'єктами підприємницької діяльності — на цілі, не передбачені договорами або умовами їх надання, при умові закінчення терміну виконання програми. Також до такого роду витрат належать витрати, здійснені бюджетними установами і організаціями на цілі, не передбачені затвердженими в установленому порядку кошторисами доходів і видатків.

У показниках цього розділу (рядки 220-221) відображається відповідно кількість підприємств, установ і організацій, де встановлені факти нецільових витрат грошових коштів і матеріальних цінностей та їх сума.

У показник “Нецільових витрат бюджетних коштів” входять виявлені ревізіями і перевітками:

- кошти, отримані бюджетами з бюджетів вищого рівня у вигляді субвенцій і використані не за цільовим призначенням;
- витрати коштів державного та місцевих бюджетів, передбачені для певних цілей, використані не за цільовим призначенням.

У рядку 222 відображаються суми нецільового витрачання коштів державного бюджету.

У рядках 223, 224 відображаються витрати бюджетних коштів (загального і спеціального фонду) бюджетними установами і організаціями.

До показника “Недостач ресурсів” входять виявлені інвентаризаціями, проведеними в ході ревізій та перевірок, недостачі грошових коштів, цінних паперів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей і основних засобів, що або були в обліку, були безпідставно списані з обліку, або були не взяті на облік на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності за обліковими цінами. У рядку 230 відображається кількість підприємств, установ та організацій, у яких виявлено зазначені факти, а у рядку 231 — їх сума.

Із виявленої суми недостач (розкрадань) ресурсів рядки 232 та 233 відображають кількість та суму зазначених порушень, виявлених у бюджетних установах і організаціях.

Розділ III “Виявлено інших порушень фінансової дисципліни”

У цьому розділі (рядок 300) показуються виявлені ревізіями і перевітками:

- суми завищення кредиторської (депонентської) заборгованості за розрахунками з фізичними та юридичними особами внаслідок зайвого нарахування сум заробітної плати, інших соціальних виплат, за недоотримані товари, роботи, послуги тощо (рядок 301);
- суми заниження в обліку вартості необоротних (нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби тощо) та оборотних (запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти тощо) активів внаслідок порушень

порядку ведення бухгалтерського обліку, безпідставного неоприбуткування, неврахування зростання їх вартості від обов'язкових дооцінок, індексацій, невідображення/заниження в обліку сум дебіторської заборгованості тощо (рядок 302);

- невідображення/заниження в обліку та/або безпідставне списання сум боргових зобов'язань (кредиторської заборгованості) (рядок 303);
- суми зайво одержаних установами і організаціями бюджетних коштів через завищення асигнувань, у тому числі у зв'язку з завищенням і неправильним обрахуванням штатів, контингенту, інших кількісних показників, а також застосуванням при складанні кошторису доходів і видатків норм витрат з порушенням чинного законодавства (рядок 304);
- суми фактичних витрат, відображені в бухгалтерському обліку бюджетних установ і організацій, здійснені понад встановлені на відповідний період ліміти та затверджені кошториси доходів і видатків, виявлені комплексом ревізійних дій (перевіркою первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку тощо) (рядок 305);
- зарахування коштів, належних бюджету одного рівня, до бюджету іншого рівня (306);
- лишки грошових коштів і матеріальних цінностей та нематеріальних активів, підтверджені оформленими у встановленому порядку матеріалами інвентаризацій (рядок 307).

Суми рядків 301, 302, 303, 304, 305, 306 та 307 дорівнюють показнику рядка 300.

Розділ IV “Вжиті заходи за наслідками ревізій та перевірок”

У цей розділ входять дані про вжиті заходи для усунення виявлених порушень фінансової дисципліни як в ході проведення ревізій та перевірок на підприємствах, в установах і організаціях, так і після їх завершення за вимогами органів ДКРС. Такі дані повинні бути документально підтверджені.

У рядку 400 зазначаються надходження фінансових ресурсів, що відображені в рядку 101 звіту.

У рядках 401, 402, 403, які відповідають фінансовим порушенням, відображеним відповідно в рядках 102, 103, 104, конкретизуються надходження відображені в рядку 400, а саме: до бюджетів усіх рівнів, у дохід бюджетних установ і організацій, в дохід підприємств.

У рядку 500 показуються суми, які фактично внесені, перераховані та поновлені на відшкодування фінансових порушень, що призвели до збитків і відображені у рядку 201 звіту.

У рядку 501 відображається сума фінансових і матеріальних ресурсів, відшкодована за рахунок винних осіб.

У рядку 510 зазначається обсяг відшкодування і поновлення незаконних витрат грошових коштів і матеріальних цінностей, відображених у рядку 211, з яких у рядку 511 показується загальна сума бюджетних коштів, у рядку 512 — коштів державного бюджету.

У рядку 520 відображається обсяг відшкодування і поновлення нецільових витрат бюджетних коштів, відображених у рядку 221, з яких у рядку 521 відображається сума коштів державного бюджету.

У рядку 530 показується обсяг відшкодування недостач (розкрадань) щодо облікових цін, відображених у рядку 231, з яких у рядку 521 відображаються дані бюджетних установ і організацій.

Сума рядків 510, 520 та 530 дорівнює показнику рядка 500.

У рядку 600 відображається загальний обсяг усунення інших порушень фінансової дисципліни, що складається з:

- розміру поновлених в обліку зайво нарахованих, але не сплачених сум заробітної плати, інших соціальних виплат, за невиконані роботи, неотримані послуги тощо (рядок 601);
- суми заниження в обліку вартості активів, що відновлені в бухгалтерському обліку (рядок 602);
- суми поновлених в обліку боргових зобов'язань (рядок 603);
- суми зарахованих у поточне фінансування зайво одержаних бюджетних коштів (рядок 604);
- суми внесених до кошторисів доходів і видатків змін відповідно до встановленого порядку (рядок 605);
- суми перерахованих/зарахованих до відповідних бюджетів коштів (рядок 606);
- суми лишків грошових коштів і вартості матеріальних цінностей, оприбуткованих у бухгалтерському обліку (рядок 607).

У рядку 700 показується кількість справ, переданих (направлених) на розгляд органам прокуратури, СБУ, МВС для вжиття відповідних заходів згідно з чинним законодавством.

У рядку 710 показується кількість складених протоколів про адміністративні правопорушення, а у рядку 711 із загальної їх кількості — за нецільове використання бюджетних коштів (стаття 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення).

У рядках 720 та 722 відображається кількість притягнутих до адміністративної відповідальності осіб та сума застосованих адміністративних санкцій, у рядку 721 — кількість осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності відповідно до статті 164-12 КУпАП, а в рядку 730 — фактично внесена порушниками сума адміністративних штрафів.

У рядку 740 зазначається кількість прийнятих за результатами розгляду ревізійних матеріалів рішень, постанов, наказів міністерств, інших органів центральної та місцевої виконавчої влади, органів самоврядування, підприємств, установ і організацій.

У рядках 750 та 751 відображаються відповідно кількість посадових осіб, притягнутих за результатами розгляду ревізійних матеріалів до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, включаючи осіб, яких звільнено із займаних посад.

Звіт про контрольню-ревізійну роботу підписується керівником контрольню-ревізійного підрозділу, а в разі його відсутності — особою, яка його заміщує. Особа, що підписала звіт, відповідає за достовірність внесених до нього даних.

4.5. Порядок дій органів державної контрольно-ревізійної служби щодо адміністративних правопорушень

Відповідно до законів України “Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо встановлення відповідальності за порушення законодавства про бюджетну систему України”, “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) наказом Головки КРУ України визначено **“Порядок застосування статті 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”** від 20.02.02 № 54.

Відповідно до ст. 164-12 Кодексу України **“Про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”** із внесеними змінами від 15.12.01 № 2787-III “використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від тридцяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від сімдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян”.

Виявлені факти порушення законодавства про бюджетну систему України (використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством) посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби оформляє актом ревізії (перевірки) відповідно до вимог Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженої наказом Головки КРУ України від 03.10.97 № 121 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 24.10.97 за № 497/2301 (із змінами і доповненнями). Зокрема, в акті ревізії (перевірки) зазначаються повна назва підприємства, установи, організації, суть порушення, які нормативно-правові акти, за який період та якою посадовою особою порушені, обсяг порушення (суми коштів державного, місцевого бюджетів чи державних цільових фондів, що використані всупереч їх цільовим призначенням, суми операцій з бюджетними коштами, проведених з порушенням бюджетного законодавства).

На підставі акта ревізії (перевірки) посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби складає в день закінчення ревізії чи перевірки (підписання акта) протокол про адміністративне правопорушення – порушення законодавства про бюджетну систему України (далі – протокол), за формою, що додається.

Протокол складається в двох примірниках, що підписуються посадовою особою державної контрольно-ревізійної служби, яка його склала, і особою, яка вчинила адміністративне порушення. За наявності свідків протокол може бути підписаний також ними.

При встановленні ревізією (перевіркою) порушень, за які статтями 164-2 і 164-12 КУпАП передбачена адміністративна відповідальність, одночасно складаються протоколи про адміністративне правопорушення як за порушення законодавства з фінансових питань, так і за порушення законодавства про бюджетну систему України. Якщо ці порушення вчинені однією посадовою особою, то на неї складається протокол за кожне порушення окремо.

У разі відмови особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, від підписання протоколу в ньому робиться запис про це. Відмова особи від підписання протоколу не є підставою для припинення провадження справи. Особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, має право подати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до нього, а також викласти мотиви відмови від підписання. При складанні протоколу порушникові роз'яснюються його права і обов'язки, передбачені статтею 268 КУпАП, про що робиться відмітка в протоколі.

Протокол за статтею 164-12 не пізніше наступного дня після його складання реєструється в спеціальній книзі, після чого формується справа про адміністративне правопорушення для передачі в суд.

Справа про адміністративне правопорушення — порушення законодавства про бюджетну систему України повинна мати такі документи або їх копії, завірені підписом посадової особи та печаткою органу ДКРС:

- протокол про адміністративне правопорушення — порушення законодавства про бюджетну систему України;
- акт ревізії (перевірки) або витяг з нього з додатками, на які є посилання в акті, включаючи копії розпорядчих чи господарських документів, які мають ознаки адміністративного правопорушення та/або підтверджують його вчинення;
- заперечення посадових осіб підприємства, установи, організації, які ревізувалися чи перевірялися, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі подані) й висновки на ці заперечення посадових осіб органів ДКРС;
- пояснення посадової особи, на яку складено протокол (у тому разі, якщо воно подано не на бланку протоколу);
- довідку про розмір заробітної плати та інші документи щодо обставин, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення (довідка про склад сім'ї, наявність на утриманні непрацевдатних осіб тощо, при наданні їх перевіряючому посадовою особою, що вчинила адміністративне правопорушення);
- опис документів.

Справа про адміністративне правопорушення передається до суду за місцем вчинення правопорушення у строк не пізніше 3 робочих днів після реєстрації протоколу в спеціальній книзі за відсутності зауважень (заперечень) керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів — за наявності таких зауважень (заперечень).

Матеріали справи про адміністративне правопорушення зі супровідним листом передаються до суду через його канцелярію з обов'язковим позначенням дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу ДКРС. Допус-

кається передача до суду протоколу і доданих до нього матеріалів рекомендованим поштовим відправленням.

У супровідному листі про передачу справи про адміністративне правопорушення до суду зазначаються:

- коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);
- обставини, суть та якою посадовою особою вчинено адміністративне правопорушення — порушення законодавства про бюджетну систему України;
- суми операцій з бюджетними коштами, проведених з порушенням бюджетного законодавства;
- які заходи для усунення виявлених порушень ужито в ході ревізії (перевірки) посадовою особою об'єкта контролю, на яку складено адміністративний протокол;
- прохання повідомити орган ДКРС про результати розгляду справи про адміністративне правопорушення та про орган державної виконавчої служби, якому направлено постанову на виконання.

Матеріали справи про адміністративне правопорушення, яка передається до суду, прошиваються і нумеруються за аркушами. В опису зазначається порядковий номер, повна назва документа, його дата, номери аркушів за порядком, а також загальна кількість документів і аркушів цифрами та літерами. Опис підписується посадовою особою органу ДКРС, ставиться дата його складання.

В органі ДКРС залишаються копії всіх матеріалів адміністративної справи, що передана до суду, і до неї долучаються супровідний лист, повідомлення про результати розгляду адміністративної справи, про сплату адмінштрафу тощо (матеріали додаткових перевірок з цих питань, додатково надані порушником документи, пояснення тощо).

На прохання органу ДКРС, який склав протокол про адміністративне правопорушення, суддя районного (міського) суду, який розглядає адміністративну справу, повідомляє про час і місце її розгляду в порядку статті 278 КУпАП.

На прохання органу ДКРС, який склав протокол, суддя протягом трьох днів після прийняття постанови (ухвали) за справою про адміністративне правопорушення повідомляє йому про результати розгляду справи про адміністративне правопорушення (надсилає копію постанови за справою про адміністративне правопорушення) та про орган державної виконавчої служби, якому направлено постанову на виконання.

Закон України про “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” уповноважує Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах і районах у містах складати протоколи про адміністративні правопорушення та у випадках, передбачених законодавчими актами, накладати на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організації адміністративні стягнення. Складання таких протоколів регламентується **“Рекомендаціями щодо складання протоколів про адміністративні правопорушення та застосування адміністративних стягнень органами державної контрольно-ревізійної служби”**, затвердженими наказом голови Головкиру України від 30.07.02 № 160.

У Рекомендаціях визначаються види, суть та суб'єкти адміністративних правопорушень, відповідальність за порушення законодавства, порядок винесення та оскарження постанови про адміністративне порушення, порядок виконання постанови про накладення адміністративного стягнення та інше.

Так застосування органами державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) заходів адміністративного впливу повинно провадитися в межах їх компетенції, у точній відповідності до законодавства. Ніхто не може бути підданий заходу впливу у зв'язку з адміністративним правопорушенням інакше як на підставі чинного законодавства та за порядком, встановленим нормативно-правовими актами.

Відповідно до статті 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені цим Кодексом, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності.

При складанні протоколів про адміністративні правопорушення та здійсненні провадження у справах про адміністративні правопорушення і контролю за виконанням постанов про накладення адміністративних стягнень працівники органів ДКРС повинні керуватися Кодексом про адміністративні правопорушення, Порядком застосування статті 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженим наказом Головкиру від 20.02.02 № 54 і зареєстрованим в Міністерстві юстиції 06.03.02 за № 227/6515, та цими Рекомендаціями.

Види адміністративних правопорушень

Органи ДКРС мають право складати протоколи за статтями КУпАП: 164-2 “Порушення законодавства з фінансових питань”, 166-6 “Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи” і 164-12 “Порушення законодавства про бюджетну систему України”.

Види адміністративних правопорушень, а також розміри адміністративних стягнень чітко визначені зазначеними статтями.

Так, статтею 164-2 КУпАП передбачено адміністративну відповідальність за такі порушення:

- приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків;
- відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку;
- внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності;
- несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей;
- порушення правил ведення касових операцій;
- перешкоджання працівникам ДКРС у проведенні ревізій та перевірок;
- невжиття заходів для відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

Зазначені порушення тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (станом на 01.07.02 це 136–255 грн).

Ті ж самі дії, вчинені особою, на яку протягом року було накладено адміністративне стягнення за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170–340 грн).

Статтею 166-6 передбачено адміністративну відповідальність за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи. Зокрема, неподання або несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою чи подання недостовірних фінансової звітності і ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, головою ліквідаційної комісії, ліквідатором, іншими відповідальними особами, залученими до ліквідації юридичної особи, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від тридцяти до шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1020 грн).

Ведення з порушенням встановленого порядку бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, що здійснюється відповідальними за це особами, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від тридцяти до шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1020 грн).

Ухилення голови ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших відповідальних осіб, залучених до ліквідації юридичної особи, від організації ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від сорока до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (680–1700 грн).

Дії, передбачені частинами першою, другою чи третьою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі самі порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі від п'ятдесяти до ста двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (850–2040 грн).

Відповідно до статті 164-12 КУпАП порушення законодавства про бюджетну систему України, тобто використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, встановленого чинним бюджетним законодавством, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб в розмірі від тридцяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510–1190 грн).

Ті самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб в розмірі від сімдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1190–1700 грн).

Протоколи про адміністративні правопорушення складаються у всіх випадках (в межах термінів притягнення до адміністративної відповідальності, встановлених статтею 38 КУпАП), коли порушення, зазначені в графі другій наведених нижче таблиць, вчинені в результаті неналежного виконання своїх обов'язків (дії чи бездіяльності) посадовими та іншими особами підприємства, установи або організації.

Стаття 164-2 КУпАП “Порушення законодавства з фінансових питань”.

Адмінправопорушення відповідно до КУпАП:

1. Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків.
2. Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку.

Суть адміністративного правопорушення

Заниження в обліку обсягу реалізації продукції чи послуг; несвоєчасне відображення в обліку надходжень грошових коштів; завищення собівартості (видатків) продукції, робіт, послуг; заниження прибутку; приховування кредиторської чи дебіторської заборгованості тощо.

Відсутність або неналежне оформлення бухгалтерських облікових документів: головної книги, первинних облікових документів, карточок і книг складського обліку; неповне чи несвоєчасне відображення в облікових документах господарських операцій; неправильне нарахування і виплата заробітної плати, надбавок, допомог, відпускних; неправильне визначення сукупного доходу сім'ї); неправильне відображення в обліку розрахунків з бюджетом.

Невідповідність фінансової звітності даним бухгалтерського обліку.

3. Внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності, неподання фінансової звітності.
4. Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей.
5. Порушення правил ведення касових операцій.

Непроведення інвентаризації протягом звітного періоду; неповна інвентаризація; неналежне документальне оформлення інвентаризації тощо.

Відсутність або неналежне ведення касової книги; неправильне оформлення касових документів; завищення ліміту готівки в касі; використання готівки не за цільовим призначенням; несвоєчасне здавання готівки в установи банку; непроведення раптових ревізій каси тощо.

Недопущення до проведення ревізії (перевірки); ненадання на вимогу ревізора необхідних для проведення ревізії (перевірки) бухгалтерських та інших документів. Несвоєчасне відшкодування збитків, невідшкодування збитків до закінчення строку позовної давності, невжиття заходів для відшкодування таких збитків у встановленому законодавством порядку (наказом керівника, через суд) тощо.

6. Перешкоджання у проведенні ревізії чи перевірки.
7. Невжиття заходів для відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

Стаття 164-12 КУпАП “Порушення законодавства про бюджетну систему України”.

Адмінправопорушення. Суть адміністративного правопорушення відповідно до КУпАП

1. Нецільове використання бюджетних коштів.

Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет чи рішенням відповідної ради про місцевий бюджет; витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням (обсягам, затвердженим у кошторисі); витрачання бюджетних коштів та проведення фінансово-господарських

операцій за невідповідними кодами економічної та/або функціональної класифікації видатків; використання субвенції, одержаної з бюджету вищого рівня, на цілі, що не відповідають визначеній меті; здійснення з місцевих бюджетів видатків, не віднесених Бюджетним кодексом до видатків місцевих бюджетів.

2. Недотримання порядку про здійснення витрат з Державного та місцевого бюджетів (в разі несвоєчасного прийняття законодавством Закону про Державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет щомісячні видатки відповідного бюджету не можуть перевищувати 1/12 обсягу видатків, визначених на попередній бюджетний період); невиконання вимог законодавства щодо надання та повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі; виконання платіжних документів щодо операцій з бюджетними коштами з недотриманням установленого порядку та термінів; неповернення розпорядниками бюджетних коштів субвенції, використаної не за призначенням, протягом бюджетного року; розміщення всупереч законодавству бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління, відкриття рахунків поза системою Держказначейства або фінансового органу; проведення передоплати (авансових платежів) з порушенням законодавства; недотримання черговості платежів, встановлених законодавством; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позички юридичним та фізичним особам, крім випадків, передбачених у законі про Державний бюджет; недотримання порядку виділення і використання коштів з резервного фонду; здійснення закупівель за державні кошти без проведення або проведення з порушенням тендерних процедур.

Стаття 166-6 “Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи”.

Адміністративне порушення відповідно до КУпАП

1. Неподання або несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою фінансової звітності, ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, головою ліквідаційної комісії, ліквідатором, іншими відповідальними особами, залученими до ліквідації юридичної особи.
2. Подання недостовірної фінансової звітності, ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, головою ліквідаційної комісії, ліквідатором, іншими відповідальними особами, залученими до ліквідації юридичної особи.
3. Ведення з порушенням встановленого порядку бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу, що здійснюється відповідальними за це особами.
4. Ухилення голови ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших відповідальних осіб, залучених до ліквідації юридичної особи, від організації ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу; пов'язаних з ліквідацією юридичної особи; перекручення зведеної фінансової звітності; невключення до фінансової звітності окремих показників фінансово-господарської діяльності юридичної особи, що ліквідується, тощо.

Введення до фінансових показників фінансової звітності даних, які не відповідають даним аналітичного, синтетичного або оперативного бухгалтерського чи податкового обліку; невключення до фінансової звітності окремих показників фінансово-господарської діяльності юридичної особи, що ліквідується, тощо.

Відсутність або неналежне оформлення первинних або зведених бухгалтерських документів; непроведення інвентаризації всіх статей балансу; безпідставне списання дебіторської заборгованості або заниження її розмірів; завищення кредиторської заборгованості (зобов'язань) або безпідставне непогашення кредиторської заборгованості; нездійснення дооцінки балансової вартості необоротних активів до їх справедливої вартості; нездійснення індексації балансової вартості основних засобів або дооцінки матеріальних цінностей бюджетної установи у встановленому порядку тощо.

Невжиття організаційних заходів щодо ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна і зобов'язань юридичної особи та складання ліквідаційного балансу; невиконання вимог уповноважених органів щодо усунення у визначений термін виявлених порушень з ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, складання фінансової звітності, ліквідаційного балансу.

Суб'єкти адміністративних правопорушень

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є **вина особи**, оскільки відповідно до ст. 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність.

До адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань (ст. 164-2 КУпАП) притягаються всі особи, в тому числі посадові, які вчинили адміністративні правопорушення. Відповідальність за такі правопорушення передбачена нормативно-правовими актами та/або посадовими інструкціями (обов'язками). Зокрема, відповідно до ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

Незабезпечення дотримання на підприємстві, в установі чи організації встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності, відсутність контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій є підставою для притягнення до адміністративної відповідальності головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (ст. 8, п. 7, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”).

Відповідно до спільного наказу Міністерства фінансів та Державного казначейства “Про затвердження Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів,

розрахунків та інших статей балансу” від 30.10.98 № 90, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 16.11.98 за № 728/3168 (Інструкція № 90) та наказу Міністерства фінансів “Про затвердження Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” від 11.08.94 № 69, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 26.08.94 за № 202/412 (Інструкція № 69), відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів та служб зобов’язаний контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації (пункт 1.10 Інструкції № 90). Члени інвентаризаційних комісій (робочі інвентаризаційні комісії) несуть відповідальність у встановленому законом порядку за внесення до описів неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховання недостач або лишків матеріальних цінностей (п. 1.15 Інструкції № 90 та п. 11.4 Інструкції № 69).

Коло осіб, на яких покладено відповідальність за порушення правил ведення касових операцій, визначено Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19.02.01 № 72.

Відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП) несуть лише посадові особи. Згідно зі ст. 14 КУпАП посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за неналежне виконання своїх службових обов’язків.

Посадовими особами слід вважати керівників, заступників керівників та інших працівників підприємств, установ і організацій, до посадових обов’язків яких входить здійснення організаційно-розпорядчих функцій, за невиконання (неналежне виконання) яких КУпАП встановлена відповідальність (осіб, що мають право першого підпису фінансових документів).

Насамперед це службова особа, на яку покладено виконання функцій розпорядника бюджетних коштів. Розпорядники бюджетних коштів — це бюджетні установи та організації в особі їх керівників, уповноважені на одержання асигнувань, взяття зобов’язань та здійснення видатків з бюджету.

Коло осіб, які несуть відповідальність за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи, визначено у ст. 166-6 КУпАП. Зокрема, це голова ліквідаційної комісії, ліквідаitor, інші відповідальні особи, залучені до ліквідації юридичної особи.

Відповідно до ст. 15 КУпАП військовослужбовці і призвані на збори військовозобов’язані, а також особи рядового і начальницького складів органів внутрішніх справ несуть відповідальність за адміністративні правопорушення згідно з дисциплінарними статутами.

Інші особи, на яких поширюється чинність дисциплінарних статутів або спеціальних положень про дисципліну (крім військовослужбовців і призваних на збори військовозобов’язаних), за вчинення адміністративних правопорушень несуть дисциплінарну відповідальність у випадках, прямо передбачених цими статутами чи положеннями, а в інших випадках — адміністративну відповідальність на загальних підставах.

КУпАП не передбачено звільнення від адміністративної відповідальності особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, у зв'язку з її звільненням з роботи до початку проведення ревізії (перевірки). Таким чином, особи, винні у порушенні вимог КУпАП і звільнені з роботи (вибулі у відпустку) до початку проведення ревізії (перевірки), несуть адміністративну відповідальність на загальних підставах та притягуються до відповідальності в межах термінів, встановлених ст. 38 КУпАП.

Протокол

Факт вчинення адміністративного правопорушення встановлюється в процесі або за результатами ревізії чи перевірки підприємства, установи, організації та фіксується складеними ревізійними матеріалами (акт ревізії (перевірки), проміжний акт, акт про перешкоджання у проведенні ревізії (недопущення до ревізії (перевірки), ненадання бухгалтерських документів). *Посадові особи ДКРС при встановленні на підприємствах, в установах чи організаціях фактів порушень, за які винні особи підлягають притягненню до відповідальності, відображають їх в актах ревізій (перевірок) та складають протокол про адміністративне правопорушення.*

Форму і зміст протоколу про адміністративне правопорушення — порушення законодавства про бюджетну систему — затверджено наказом Головки КРУ “Про затвердження Порядку застосування ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 20.02.02 № 54, зареєстрованим в Міністерстві юстиції 06.03.02 за № 227/6515.

Протокол про адміністративне правопорушення складається в одному примірнику (за ст. 164-12 — у двох). Зміст протоколу повинен відповідати вимогам ст. 256 КУпАП. Протокол підписується посадовою особою ДКРС, яка його складала, і особою, яка вчинила адміністративне порушення. При наявності свідків протокол може бути підписаний і ними.

У разі відмови особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, від підписання протоколу в ньому робиться запис про це. Відмова особи від підписання протоколу не є підставою для припинення розгляду справи. При цьому такій особі надсилається рекомендованим поштовим відправленням повідомлення про складання щодо неї протоколу про адміністративне правопорушення та необхідність з'явитися в призначений час до КРУ (КРВ) для ознайомлення з протоколом, його підписання та надання пояснень.

Особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, має право подати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до нього, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання. При складанні протоколу порушникові роз'яснюються його права і обов'язки, передбачені ст. 268 КУпАП, про що робиться позначка в протоколі.

Якщо ревізія або перевірка проводиться за зверненням правоохоронного органу і відповідні матеріали передаються її ініціатору, протоколи про адміністративні правопорушення складаються та розглядаються на загальних підставах, за винятком випадків, коли щодо особи порушено кримінальну справу за тим самим фактом, за яким ця особа притягається до адмінвідповідальності.

Стосовно правомірності складання протоколів про адміністративні правопорушення за матеріалами зустрічних перевірок слід зазначити, що КУпАП передбачено відповідальність за умови виявлення в діях осіб складу правопорушення незалежно від того, як його було виявлено — під час проведення ревізії (перевірки) чи в ході зустрічної перевірки. Таким чином, за результатами зустрічних перевірок, проведених відповідно до чинного законодавства, протоколи про адміністративні правопорушення, встановлені при перевірці питань, визначених програмою такої перевірки, а також при перешкоджанні працівникам органів ДКРС у її здійсненні, складаються на загальних підставах.

При виявленні в ході ревізії (перевірки) порушень, за які ст. 164-2 і 164-12 КУпАП передбачено адміністративну відповідальність, одночасно складаються протоколи про адміністративне правопорушення як за порушення законодавства з фінансових питань, так і за порушення законодавства про бюджетну систему. Якщо ці порушення вчинено однією посадовою особою, то на неї складається протокол за кожне порушення окремо.

Не пізніше наступного дня після складання протокол реєструється в спеціальному журналі (форма додається) і разом з поясненням порушника (якщо таке подано) та матеріалами ревізії або перевірки (належно завіреном витягом) із супровідним листом подається для розгляду до відповідного органу:

- адмінпротоколи за порушення законодавства з фінансових питань і за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 164-2 і 166-6 КУпАП) у десятиденний термін з дня складання — до Головки КРУ, КРУ в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі. Контрольно-ревізійне управління, якому передано на розгляд протокол, на його корінці робить запис про дату отримання;
- адмінпротокол за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП) — до суду в порядку, встановленому наказом Головки КРУ “Про затвердження Порядку застосування ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 20.02.02 № 54, зареєстрованим в Міністерстві юстиції 06.03.02 за № 227/6515.

Проведення у справі

Розглядати справи про адміністративні правопорушення, що полягають у порушенні законодавства з фінансових питань (ст. 164-2 КУпАП) або порушенні порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 166-6 КУпАП), і накладати адміністративні стягнення від імені ДКРС мають право голова Головки КРУ та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їх заступники (ст. 234-1 КУпАП).

Справа про адміністративне правопорушення розглядається за місцем вчинення правопорушення (ст. 276 КУпАП). Допускається розгляд справи за місцезнаходженням регіонального контрольно-ревізійного управління.

Начальник контрольно-ревізійного управління або його заступник розглядає справу про адміністративне правопорушення в п'ятнадцятиденний термін від дня

одержання протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи (ст. 277 КУпАП).

Відповідно до статті 268 КУпАП справа про адміністративне правопорушення розглядається в присутності особи, яка притягується до адміністративної відповідальності. У разі відсутності цієї особи справа може бути розглянута лише у випадках, якщо є дані про своєчасне її повідомлення про місце і час розгляду справи і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи або заяви про розгляд справи за її відсутності. Повідомлення про час і місце розгляду надсилається порушнику рекомендованим поштовим відправленням або вручається під розписку.

При підготовці до розгляду справи про адміністративне правопорушення голова ГоловкиРКУ, заступник голови, начальник контрольно-ревізійного управління, його заступник (або уповноважена ними особа), приймає рішення з таких питань (ст. 278 КУпАП):

- 1) чи належить розгляд справи до його компетенції;
- 2) чи правильно складено протокол та інші матеріали справи про адміністративне правопорушення;
- 3) чи повідомлено осіб, які беруть участь у розгляді справи, про час і місце її розгляду (наявність письмової повістки, позначки в протоколі про ознайомлення з датою розгляду справи або запису з проханням розглянути справу за відсутності відповідальної особи);
- 4) чи витребувано необхідні додаткові матеріали;
- 5) чи підлягають задоволенню клопотання особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, потерпілого, їх законних представників і адвоката.

Слід мати на увазі, що завданням провадження у справах про адміністративні правопорушення є своєчасне, всебічне, повне та об'єктивне з'ясування обставин справи, прийняття рішення у точній відповідності із законодавством, забезпечення виконання винесеної постанови, виховання громадян у дусі додержання законів, а також запобігання порушенням законодавства з фінансових питань.

Провадження у справі про адміністративне правопорушення не може бути розпочато, а розпочате підлягає закриттю за обставин, передбачених ст. 247 КУпАП, зокрема:

- 1) відсутність події та складу адміністративного правопорушення;
- 2) недосягнення особою на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку;
- 3) неосудність особи, яка вчинила протиправну дію чи допустила бездіяльність;
- 4) вчинення дії особою в стані крайньої необхідності або необхідної оборони;
- 5) видання акта амністії, якщо він усуває застосування адміністративного стягнення;
- 6) скасування акта, який встановлює адміністративну відповідальність;
- 7) закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення термінів, передбачених ст. 38 КУпАП, а саме: адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці після дати вчинення правопорушення, а при правопорушенні, що триває, — два місяці від дня його виявлення. До перших належать правопорушення, що мають разовий

характер (наприклад, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, перешкоджання працівникам ДКРС у проведенні ревізій та перевірок), а до таких, що тривають, – правопорушення, які проявляються протягом певного часу, характеризуються безперервним здійсненням того чи іншого діяння (відсутність бухгалтерського обліку, ведення його з порушенням встановленого порядку, невжиття заходів для відшкодування винними особами збитків від недостач, непроведення інвентаризації);

8) наявність щодо особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, постанови (ухвали) компетентного органу (посадової особи) про накладення адміністративного стягнення або нескасованої постанови про закриття справи про адміністративне правопорушення за тим самим фактом, а також порушення за цим фактом кримінальної справи;

9) смерть особи, щодо якої було розпочато провадження у справі.

Якщо при розгляді протоколу про адміністративне правопорушення уповноважена посадова особа органу ДКРС дійде висновку, що в діях порушника вбачаються явні ознаки злочину, адміністративна справа закривається на підставі частини 2 ст. 284 КУпАП, а матеріали направляються до правоохоронних органів. Такі дії детально обґрунтовуються в постанові про закриття з доданням висновку юридичної служби управління.

При цьому в супровідних листах про передачу матеріалів зазначається, що в діях особи є склад адміністративного правопорушення і в разі повідомлення про відмову в порушенні кримінальної справи або її закриття, зазначену особу буде притягнуто до адміністративної відповідальності.

Відповідно до частини 2 ст. 38 КУпАП адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через місяць від дня прийняття рішення про відмову в порушенні кримінальної справи або про її закриття.

Справи про адміністративні правопорушення повинні розглядатися також з додержанням вимог ст. 279 і 280 КУпАП.

Розгляд справи розпочинається з представлення посадових осіб, які беруть участь у ньому (це, як правило, начальник, заступник начальника управління, юрист, контрольно-ревізійний працівник, який склав адмінпротокол, та особа, яка притягається до адміністративної відповідальності).

Посадова особа, яка розглядає справу, оголошує, яка справа підлягає розгляду, хто притягається до адміністративної відповідальності, роз'яснює особам, які беруть участь у розгляді справи, їх права і обов'язки. При цьому оголошується протокол про адміністративне правопорушення. На засіданні заслуховуються особи, які беруть участь у розгляді справи, досліджуються докази і приймається рішення щодо поданого клопотання.

Винесення постанови (ухвали)

Розглянувши справу про адміністративне правопорушення посадова особа ДКРС виносить постанову за справою. Постанова повинна містити: найменування органу (посадової особи), який виніс постанову; дату розгляду справи; відомості про особу, щодо якої розглядається справа; викладення обставин, встановлених при розгляді справи; зазначення нормативного акта, який передбачає відповідальність за це адміністративне правопорушення; прийняте за справою рішення.

Ця постанова має містити рішення щодо вилучених документів, а також вказівку про порядок і термін її оскарження.

Відповідно до ст. 8 КУпАП особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, несе відповідальність на підставі закону, що є чинним під час і за місцем вчинення правопорушення.

При визначенні розміру адміністративного штрафу за правопорушення слід мати на увазі, що закони, які пом'якшують або скасовують відповідальність за адміністративні правопорушення, мають зворотну силу, тобто поширюються і на правопорушення, вчинені до прийняття цих законів; закони, які встановлюють або посилюють відповідальність за адміністративне правопорушення, зворотної сили не мають (ст. 8 КУпАП).

Адміністративні стягнення у вигляді штрафу повинні накладатися в межах, передбачених ст. 164-2 і 166-6 КУпАП. Для обчислення їх розміру застосовується неоподатковуваний мінімум доходів громадян, офіційно встановлений законодавством на день винесення постанови про накладення адміністративного штрафу.

При накладенні адміністративного штрафу необхідно враховувати характер вчиненого порушення законодавства з фінансових питань, особу порушника, ступінь його вини, майновий стан. Обставини, що пом'якшують чи обтяжують відповідальність, передбачені відповідно ст. 34 і 35 КУпАП. Однак визначені в цих статтях обставини не дають права звільнити особу від відповідальності чи накладати штраф у розмірах, що виходять за граничні межі, встановлені КУпАП (ст. 164-2 і 166-6).

За вчинення адміністративного правопорушення посадова особа, яка розглядає справу, має право накладати стягнення у вигляді штрафу. *Накладати інші види адміністративних стягнень, передбачені ст. 24 КУпАП, посадові особи ДКРС не уповноважені.*

Водночас при малозначності вчиненого адміністративного правопорушення посадова особа КРУ, уповноважена вирішувати справу, може звільнити порушника від адміністративної відповідальності і обмежитись усним зауваженням. Таке рішення детально мотивується записом на бланку протоколу або постанови (якщо її вже складено). КУпАП не дає визначення малозначності правопорушення, тому це питання вирішується в кожному окремому випадку виходячи з того, що це можуть бути дії, які не мають великої суспільної небезпеки, не спричинили чи не могли спричинити будь-яких значних збитків суспільним чи державним інтересам. *Малозначним вважається правопорушення, яке має разовий характер, не призвело до суттєвих негативних наслідків у фінансово-господарській діяльності об'єкта контролю і в якому не простежується умисність скоєння.*

При вирішенні питання доцільності звільнення від адміністративної відповідальності враховуються пом'якшуючі обставини, а також те, що порушення, яке розглядається, не має систематичного характеру.

Ст. 164-2 КУпАП ставить у провину посадовим особам порушення ними законодавства з фінансових питань, а не обсяг та величину збитків. У зв'язку з цим необхідно всебічно оцінювати вчинене правопорушення, обставини його здійснення, ступінь вини особи.

При накладенні адміністративних стягнень у разі вчинення кількох правопорушень законодавства з фінансових питань слід керуватися вимогами ст. 36 КУпАП. Зокрема, якщо особа вчинила кілька порушень законодавства з фінансових питань, справи, які одночасно розглядаються посадовою особою одного і того ж органу ДКРС, адміністративне стягнення (штраф) накладається в межах розміру штрафу, встановленого ст. 164-2 КУпАП.

Відповідно до частини 2 ст. 284 КУпАП постанова про закриття справи виноситься при оголошенні усного зауваження (ст. 22 КУпАП), передачі матеріалів прокурору, органу попереднього слідства чи дізнання (ст. 253 КУпАП), а також за наявності обставин, передбачених ст. 247 цього Кодексу.

Постанова за справою про адміністративне правопорушення підписується посадовою особою ДКРС, яка її розглянула, і засвідчується гербовою печаткою відповідного органу ДКРС. *Постанова оголошується негайно після закінчення розгляду справи.* Копія постанови вручається під розписку або не пізніше трьох днів з дня її винесення надсилається рекомендованим листом з повідомленням особі, щодо якої винесено постанову. У разі, якщо копія постанови надсилається, про це робиться відповідна позначка у справі та додається копія супровідного листа.

Порядок оскарження

Оскарження дій посадових осіб ДКРС, пов'язаних з накладенням адміністративного стягнення, проводиться відповідно до законодавства про адміністративні правопорушення.

Постанова (ухвала) за справою про адміністративне правопорушення може бути оскаржена особою, щодо якої її винесено.

Відповідно до ст. 289 КУпАП скаргу на постанову щодо справи про адміністративне правопорушення може бути подано протягом десяти днів від дня винесення постанови. У разі пропуску зазначеного терміну з поважних причин (особа була на лікарняному, у відрадженні тощо) цей термін за заявою особи, щодо якої винесено постанову, може бути поновлено начальником контрольно-ревізійного управління чи його заступником.

Постанова (ухвала) за справою про накладення адміністративного штрафу може бути оскаржена до посадової особи вищого рівня регіонального управління (в разі, якщо постанову (ухвалу), що оскаржується, було підписано заступником начальника управління), до Головки КРУ *та/або* суду, рішення якого є остаточним.

Скарга подається до контрольно-ревізійного управління, посадова особа якого винесла постанову за справою про адміністративне правопорушення. Скарга, що надійшла, протягом трьох діб надсилається разом зі справою до Головки КРУ для розгляду, крім випадків, коли вона повинна розглядатися регіональним управлінням (ст. 288 КУпАП).

Подання в установлений термін скарги зупиняє виконання постанови (ухвали) про накладення адміністративного стягнення до розгляду скарги.

Постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення може бути опротестовано прокурором. Винесення прокурором протесту зупиняє виконання постанови (ухвали) до розгляду протесту.

Скарга чи протест на постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення розглядається в десятиденний термін від дня надходження.

Відповідно до ст. 293 КУпАП при розгляді скарги або протесту на постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення голова Головкиру чи його заступник, начальник контрольно-ревізійного управління перевіряє законність і обґрунтованість винесеної постанови (ухвали) і приймає одне з таких рішень:

- 1) залишає постанову (ухвалу) без змін, а скаргу або протест без задоволення;
- 2) скасовує постанову (ухвалу) і надсилає справу на новий розгляд;
- 3) скасовує постанову (ухвалу) і закриває справу;
- 4) змінює захід стягнення в межах, передбачених ст. 164-2, 166-6 КУпАП з тим, однак, щоб стягнення (розмір штрафу) не було посилено.

Якщо буде встановлено, що постанову (ухвалу) винесено посадовою особою ДКРС, яка не є правомочною вирішувати цю справу, то така постанова (ухвала) скасовується і справа надсилається на розгляд уповноваженій на те особі.

Копія рішення щодо скарги або протесту на постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення протягом трьох днів надсилається особі, стосовно якої її винесено. Про результати розгляду протесту повідомляється прокурору.

Відповідно до ст. 297 КУпАП рішення щодо скарги на постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення може бути опротестоване прокурором.

За ст. 248 Цивільно-процесуального кодексу України, рішення районного (міського) суду щодо скарги на постанову (ухвалу) за справою про адміністративне правопорушення є остаточним і оскарженню в апеляційному порядку не підлягає. Копію рішення в цих справах суд повинен надіслати органу чи службовій особі, постанова (ухвала) яких оскаржувалась.

У разі скасування постанови (ухвали) із закриттям справи про адміністративне правопорушення слід повернути стягнені грошові суми. Повернення сум адміністративних штрафів провадиться за рахунок коштів бюджетів залежно від того, куди ці суми були зараховані відповідно до чинного законодавства.

Постанова (ухвала) судді за справою про адміністративне правопорушення — порушення законодавства про бюджетну систему — може бути скасована або змінена за протестом прокурора самим суддею, а також незалежно від наявності протесту прокурора — головою суду вищого рівня.

Збитки, заподіяні неправомірними діями посадових осіб ДКРС, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету.

Факт заподіяння збитків неправомірними діями посадових осіб ДКРС і сума збитків можуть бути встановлені тільки в судовому порядку відповідно до чинного законодавства. Відшкодування цих збитків здійснюється за рішенням суду, яке набрало законної сили.

Виконання постанови (ухвали)

Постанова (ухвала) про накладення адміністративного стягнення підлягає виконанню з моменту її винесення.

При оскарженні або опротестуванні постанови (ухвали) про накладення адміністративного стягнення постанова (ухвала) підлягає виконанню після залишення скарги або протесту без задоволення.

Штраф має бути сплачений порушником не пізніше як через п'ятнадцять днів з дня вручення йому постанови (ухвали) про накладення штрафу, а в разі оскарження або опротестування такої постанови (ухвали) — не пізніше як через п'ятнадцять днів з дня повідомлення про залишення скарги або протесту без задоволення. Штраф, накладений за вчинення адміністративного правопорушення, сплачується порушником до Ощадного банку України.

У разі несплати штрафу порушником у зазначений термін або сплати лише частини штрафу постановою (ухвалою) згідно зі ст. 308 КУпАП надсилається для примусового виконання до відділу державної виконавчої служби за місцем проживання порушника, роботи або за місцезнаходженням його майна в порядку, встановленому законом. Постанова (ухвала) про накладення штрафу, за якою стягнення штрафу проведено повністю, з відміткою про виконання повинна бути повернена контрольно-ревізійному управлінню, керівник якого виносив постанову (ухвалу) і надслав її для примусового виконання.

Про факти невиконання посадовими особами підприємств, установ чи організацій і судовими виконавцями постанови, надісланої для примусового виконання, керівник відповідного органу ДКРС повинен повідомити прокурора.

Не підлягає виконанню постановою про накладення адміністративного стягнення, якщо її не було направлено для примусового виконання протягом трьох місяців від дня її винесення. У разі зупинення чинності постанови (ухвали) відповідно до ст. 291 КУпАП (подання у встановлений термін скарги, а також внесення прокурором протесту) перебіг терміну давності зупиняється до розгляду скарги або протесту.

Допускається сплата штрафу частинами, проте загальний строк виконання постанови (ухвали) (в т. ч. і направлення її для примусового виконання) не повинен перевищувати трьох місяців.

Питання, пов'язані з виконанням постанови (ухвали) про накладення адміністративного стягнення, вирішуються керівником органу ДКРС, який виніс постанову (ухвалу). Цей керівник здійснює контроль за правильним і своєчасним виконанням постанови (ухвали) про накладення адміністративного стягнення.

Діловодство у справах про адміністративні правопорушення

У контрольно-ревізійних управліннях формуються окремі справи на кожне адміністративне правопорушення, в яких накопичуються такі документи і матеріали:

- 1) протокол про адміністративне правопорушення;
- 2) акт або належно завірений витяг з нього, де зафіксовано факт порушення;
- 3) пояснення чи письмове зауваження (якщо вони були надані порушником);
- 4) інші документи, надані порушником, які можуть свідчити про характер вчиненого правопорушення, відомості про особу та її майновий і сімейний стан, а також про обставини, що пом'якшують відповідальність порушника чи виключають провадження в справі про адміністративне правопорушення;
- 5) копія листа про повідомлення особи щодо місця і часу розгляду справи про адміністративне правопорушення;
- 6) постановою (ухвалою) про накладення адміністративного стягнення чи закриття справи;
- 7) скарга порушника або протест про накладення адміністративного стягнення (якщо скарга подавалась чи протест виносився) і матеріали їх розгляду;

- 8) матеріали листування щодо виконання або примусового виконання постанови (ухвали) про накладення адміністративного стягнення;
- 9) документ про сплату адміністративного штрафу (його копія) або про примусове виконання постанови.

Особливості діловодства з адміністративних справ про порушення законодавства стосовно бюджетної системи визначено наказом Головкиру “Про затвердження Порядку застосування ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 20.02.02 № 54, зареєстрованим в Міністерстві юстиції 06.03.02 за № 227/6515.

На постанові (ухвалі) про накладення адміністративного стягнення після її виконання посадовою особою органу ДКРС ставиться відповідна позначка. Всі матеріали, зброшуровані за кожною адміністративною справою, зберігаються протягом трьох років.

Постанови (ухвали) за справами про адміністративні правопорушення реєструються в журналі, який повинен бути пронумерований, прошнурований і скріплений гербовою печаткою органу ДКРС; в цьому журналі реєструються також протоколи про адміністративні правопорушення і проставляються позначки про сплату штрафу (форма книги додається).

Бланки протоколу про адміністративне правопорушення, постанови (ухвали) за справою про адміністративне правопорушення і постанови (ухвали) про закриття справи є бланками суворої звітності, виготовляються друкарським способом за заявками Головного контрольно-ревізійного управління і надсилаються контрольно-ревізійним управлінням Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя в централізованому порядку. Контрольно-ревізійним управлінням такі бланки видаються Головкиру за їх заявками на підставі вимоги довіреності. Видача бланків контрольно-ревізійним відділам здійснюється уповноваженими на те особами управління в порядку, встановленому для видачі бланків суворої звітності. В управлінні ведеться журнал видачі бланків протоколів (табл. 4.1–4.3)

Відповідно до законів України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, “Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства” на підрозділи державної контрольно-ревізійної служби покладено обов’язки щодо здійснення державного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, а у випадках встановлення порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, направляти до правоохоронних органів матеріали ревізій (перевірок). Це регламентується **“Порядком подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції”**, розробленим та затвердженим МВС України, СБУ України, ГКРУ України, ДПА України та Рахунковою палатою України.

Порядок встановлює механізм передачі до правоохоронних органів матеріалів перевірок і ревізій, проведених підрозділами Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної податкової адміністрації України та Рахунковою палатою, про виявлені ними факти ухилення суб’єктів підприємництва від опо-

ЖУРНАЛ
реєстрації протоколів про адміністративні правопорушення за статтями 164-2 і 166-6 КУпАП та результатів їх розгляду КРУ (КРВ) _____ області (району)

№ з/п	Дата складання протоколу, номер протоколу	П. І. Б. посада особи-порушника	П. І. Б., посада особи, яка вела протокол, назва КРВ	Дата надходження протоколу до КРУ (для КРВ – дата направлення до облКРУ)	Дата винесення постанови, номер постанови	Дата прийняття рішення, сума штрафу	Позначка про складу штрафу, дата, номер, квитанція, сума	Дата вручення (направлення) постанови про накладення штрафу	Позначка про направлення постанови до органів ДВС для примусового стягнення штрафу, дата, номер листа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 4.2

ЖУРНАЛ
реєстрації бланків протоколів про адміністративні правопорушення КРУ області*

№ з/п	Дата видачі бланків протоколів	Кількість виданих бланків протоколів	Номери виданих бланків протоколів (№ з по)	П. І. Б., посада особи, яка отримала бланки протоколів, назва КРВ	Підпис особи, яка отримала бланки протоколів	П. І. Б., особи, яка видала бланки протоколів	Підпис особи, яка видала бланки протоколів	Повернено зіпсованих бланків (кількість, номери)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

* Журнал ведеться особою, уповноваженою видавати бланки протоколів.

Таблиця 4.3

ЖУРНАЛ
реєстрації протоколів про адміністративні правопорушення за статтею 164-12 КУпАП та результатів їх розгляду

№ з/п	Дата складання протоколу, номер	П. І. Б., посада особи-порушника	П. І. Б., посада особи, яка склала протокол	Дата направлення до суду	Результати розгляду справи в суді		
					Дата винесення постанови	Прийняте рішення, сума штрафу	
					Позначка про складу штрафу, дата, номер квитанції, сума		
1	2	3	4	5	6	7	8

Державний контроль при цьому здійснюється у формі ревізій та перевірок, порядок проведення яких за зверненнями правоохоронних органів регламентовано ст. 14 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів, затвердженою наказом Головки КРУ України від 26.11.99 №107 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України за № 906/4199 від 23.12.99.

Органи державної податкової адміністрації України згідно із Законом України “Про державну податкову службу в Україні” забезпечують здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів), неподаткових доходів, установлених законодавством, а також запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним до компетенції податкової міліції, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення. При виявленні фактів правопорушення, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції, передають матеріали відповідним правоохоронним органам. Контроль здійснюється у формі планових та позапланових документальних перевірок. Планові перевірки суб’єктів підприємницької діяльності проводяться відповідно до Національного плану проведення документальних перевірок. Позапланові перевірки суб’єктів підприємницької діяльності здійснюються відповідно до вимог Указу Президента України “Про деякі заходи з регулювання підприємницької діяльності” від 23.07.98 № 817/98.

Рахункова палата відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” здійснює повноваження постійно діючого органу контролю за використанням коштів Державного бюджету України, а у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передає матеріали до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.

Контроль здійснюється у формі ревізій, перевірок та обслідувань, порядок проведення яких регламентовано ст. 26 Закону України “Про Рахункову палату” та Інструкцією про порядок проведення перевірок ревізій Рахунковою палатою, затвердженою постановою Колегії Рахункової палати від 03.12.99 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України за № 891/4184 від 21.12.99.

З метою підвищення ефективності боротьби зі злочинами, пов’язаними з порушеннями фінансової дисципліни та бюджетного законодавства, налагодження чіткої взаємодії підрозділів Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної податкової адміністрації України, Рахункової палати і органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, податкової міліції встановлюється наступний порядок передачі матеріалів ревізій, перевірок та їх розгляду:

У разі виявлення фактів привласнення, недостач, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни, податкового законодавства, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, за які передбачено кримінальну відповідальність:

- посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби на підставі ст. 12 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” передають ревізійні матеріали до правоохоронних органів;

- за рішенням колегії Рахункової палати до правоохоронних органів передаються матеріали перевірок або ревізій;
- органами ДПА України матеріали перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, що вказують на наявність ознак злочинів, але безпосередньо не пов'язані з несплатою податків або приховуванням валютної виручки, надсилаються за підслідністю до органів прокуратури, внутрішніх справ або служби безпеки.

Матеріали про виявлені порушення податкового і валютного законодавства з ознаками злочинів передаються у підрозділ податкової міліції.

Передача до правоохоронних органів матеріалів перевірок і ревізій, проведених підрозділами Головкинспекції та ДПА, здійснюється із супровідним листом у 10-денний термін після прийняття рішення за актом перевірки (ревізії) згідно з чинним законодавством контролюючим органом, що здійснював перевірку (ревізію).

Згідно з вимогами ст. ст. 5, 17 і 18 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю” матеріали, що можуть свідчити про організовану злочинну діяльність, передаються спеціальним підрозділам по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ та Служби безпеки України.

Матеріали ревізій і перевірок, проведених Рахунковою палатою, передаються до Генеральної прокуратури у цей же термін після розгляду їх Колегією Рахункової палати.

У супровідному листі на ім'я керівника правоохоронного органу в обов'язковому порядку має бути зазначено:

- коли, ким і за який період проведено перевірку (ревізію);
- обставини та характер виявлених порушень бюджетного, фінансового, податкового законодавства тощо;
- які вимоги чинного законодавства порушено (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативного акта, ким затверджено), хто відповідальний за їх дотримання;
- коли, на що, в якому обсязі неправомірно використані фінансові ресурси, у т. ч. бюджетні кошти, допущені недостачі і марнотратство матеріальних цінностей, приховані (занижені) податкові платежі до бюджету;
- на яку суму і кому заподіяно шкоду чи збитки;
- як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушенням закону;
- які заходи для усунення виявленого правопорушення вжиті в ході ревізії (перевірки) органами державного контролю та керівництвом перевіреного об'єкта;
- пропозиції про вирішення питання щодо порушення кримінальної справи та відшкодування завданих збитків.

Матеріали, що передаються за результатами ревізії (перевірки) в правоохоронні органи, мають містити такі документи:

- акт ревізії (перевірки) з додатками, на які є посилання в ньому: інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей; акти контрольних обмірів, якими встановлено відхилення від актів

приймання виконаних робіт; довідки; інформації, статистичні дані; ксерокопії бухгалтерсько-фінансових звітів, платіжних документів тощо;

- пояснення керівників, інших посадових чи матеріально відповідальних осіб органів державної влади, підприємств, установ та організацій, де проводилась перевірка (ревізія), щодо обставин виявленого порушення закону та їх заперечення, висновки щодо них органів контрольно-ревізійної служби, Державної податкової адміністрації або Рахункової палати;
- опис документів, що додаються до супровідного листа.

Передача матеріалів перевірки (ревізії) проводиться офіційно через канцелярію правоохоронного органу з обов'язковою відміткою дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу ГоловкиРКУ, ДПА чи Рахункової палати. Допускається передача матеріалів правоохоронним органам рекомендованим поштовим відправленням. Забороняється передавати ревізійні матеріали безпосередньо посадовим особам правоохоронних органів, у тому числі під розписку.

Матеріали ревізій (перевірок) контролюючих органів щодо порушень, які мають ознаки злочинів, реєструються як повідомлення про злочин у встановленому порядку і розглядаються у терміни, визначені ст. 97 КПК України.

Правоохоронні органи, отримавши матеріали ГоловкиРКУ, ДПА, Рахункової палати зобов'язані забезпечити їх розгляд, насамперед:

- невідкладно вивчити матеріали на предмет повноти проведеної перевірки та їх відповідності вимогам цього Порядку;
- у разі надходження матеріалів, за якими неможливо прийняти рішення в порядку ст. 97 КПК України у зв'язку з їх неповнотою, у 3-денний термін повернути матеріали відповідному контролюючому органу з обов'язковим визначенням у супровідному листі конкретного переліку питань, які потребують доопрацювання чи додаткової перевірки;
- за наданими у повному обсязі і належної якості матеріалами організувати проведення перевірки з прийняттям рішення у строки і в порядку, визначених кримінально-процесуальним законодавством.

При невстановленні у ході перевірки ознак злочину і відмові в порушенні кримінальної справи вживати заходів до притягнення винних осіб до іншої, передбаченої законом відповідальності.

Одночасно з прийняттям рішень відповідно до ст. 97 КПК України, у т. ч. у разі відмови у порушенні кримінальної справи, з кожного матеріалу вирішувати питання щодо відшкодування збитків у порядку цивільного судочинства та вживати заходи щодо усунення причин і умов, які сприяли вчиненню правопорушення.

У разі відмови в порушенні кримінальної справи чи її закриття контролюючі органи інформуються із зазначенням підстав винесених рішень у 10-денний термін після їх прийняття.

За результатами розгляду матеріалів ревізій (перевірок) органи прокуратури, МВС, СБУ і податкової міліції зобов'язані надіслати повну інформацію контролюючим органам про вжиті заходи реагування і реальне відшкодування матеріальних збитків.

Між правоохоронними та контролюючими органами, зазначеними у цьому Порядку, щоквартально обов'язково проводяться взаємозвірки результатів розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок), про що складається відповідний акт, два примірники якого до 10 числа наступного місяця направляються до правоохоронного органу. У ньому зазначається порядковий номер переданого матеріалу; дата і номер супровідного листа; вхідний номер канцелярії правоохоронного органу; назва перевіреного підприємства; підстава проведеної ревізії чи перевірки; короткий зміст виявлених порушень; сума збитків (заповнюється контролюючим органом); дата прийнятого за матеріалами рішення і його характер (порушено справу або відмовлено в порушенні); результати її розслідування (направлено до суду, призупинено, закрито із зазначенням підстав); вжиті заходи щодо відшкодування збитків (дата заявлення позову, розмір позовних вимог, результати судового розгляду, реальне виконання судового рішення). Упродовж 5 днів правоохоронним органом один екземпляр акта після заповнення відповідного розділу за підписом керівника повертається контролюючому органу.

4.6. Порядок зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках

Зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках здійснюється за поданням органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні. Воно регламентується **“Порядком зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках за поданням органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженим наказом Головки КРУ України від 11.05.02 № 117.

Порядок розроблено відповідно до пункту 2 ст. 10 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”.

Порядок визначає підставу і послідовність дій для зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ та організацій за рахунками в банках за поданням органів державної контрольно-ревізійної служби.

Порядок поширюється на видаткові операції підприємств, установ і організацій, крім операцій з бюджетними коштами, механізм зупинення яких здійснюється в порядку, визначеному ст. 120 Бюджетного кодексу України.

Згідно з пунктом 2 ст. 10 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійні відділи в районах, містах і районах у містах мають право зупиняти видаткові операції за рахунками в банках та інших фінансових установах у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівникам органів державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки.

Перешкоджанням працівнику органу державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки можуть бути дії або бездіяльність керівництва об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, що зумовили (зумовлюють) неможливість виконання посадовими особами органів державної контрольно-ревізійної служби протягом більше одного робочого дня своїх службових обов'язків, пов'язаних з проведенням на законній підставі ревізії чи перевірки, зокрема:

- неправомірне недопущення власником або його уповноваженим представником ревізорів до ревізії або перевірки;
- неперед'явлення на їх письмову вимогу необхідних для проведення ревізії або перевірки бухгалтерських чи інших документів, що наявні у підприємства, установи, організації;
- відбуття керівника та/або головного (на правах головного) бухгалтера у відрадженому чи вихід у відпустку без покладання виконання обов'язків на інших посадових осіб об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, після одержання повідомлення про початок ревізії (перевірки);
- заборона проведення або невиділення відповідних спеціалістів підприємства, установи, організації для здійснення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей, контрольних обмірів, запусків сировини і матеріалів у виробництво;
- заборона відбору проб сировини, матеріалів, готової продукції в порядку і об'ємі, визначеному відповідними держстандартами, для проведення аналізів або експертиз у незалежних науково-дослідних установах;
- незабезпечення охорони опечатаних у ході ревізії або перевірки кас та касових приміщень, складів, архівів, виробничих приміщень.

Зупиненню підлягають усі видаткові операції за рахунками підприємств, установ, організацій, за винятком операцій зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів (у тому числі пені, фінансових санкцій), страхових внесків; операцій з повернення бюджетних позик і кредитів, позик і кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України; операцій з одержання коштів на виплату заробітної плати, а також з виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів.

Факти перешкоджання при проведенні ревізії чи перевірки посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби у день їх здійснення (виникнення) оформляє актом про перешкоджання, в якому має бути чітко викладено суть і тривалість дій (бездіяльності) керівництва підприємства, установи або організації, які призвели до неможливості належного виконання повноважень ревізора. Акт про вчинення перешкоджання складається у двох примірниках, який підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), керівником та головним бухгалтером об'єкта контролю. Перший примірник акта не пізніше наступного дня після його складання (для актів, складених працівниками контрольно-ревізійних відділів у районах, містах і районах у містах без статусу юридичної особи — в день його одержання) реєструється в журналі обліку зупинення і відновлення видаткових операцій підприємств, установ, організацій

за рахунками в банках (далі – журнал), який ведеться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та контрольно-ревізійними відділами у районах, містах і районах у містах із статусом юридичної особи за встановленою формою (таблиця 4.4). Другий примірник акта залишається на об'єкті контролю під розписку, про що на примірнику органу державної контрольно-ревізійної служби робиться запис “Один примірник акта одержав – підпис”, а в разі неможливості підписання акта він направляється рекомендованим поштовим відправленням.

Таблиця 4.4

ЖУРНАЛ
обліку зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках у разі перешкоджання при проведенні ревізій, перевірок

(назва органу державної контрольно-ревізійної служби)

№ з/п	Дата акта про КОД	Ким складено акт (П. І. Б. виконавця)	Дата реєстрації надходження в КРУ	Розпорядження про зупинення видаткових операцій			Найменування установи, що обслуговує об'єкт контролю	Дата направлення розпорядження про зупинення видаткових операцій до банку	Розпорядження про відновлення видаткових операцій	
				№ з/п	Дата	Назва підприємства, установи організації			№ з/п	Дата
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

За результатами розгляду акта про вчинення перешкоджання, а також наявних документів, що стосуються цієї ревізії чи перевірки (планів роботи, доручень органів влади, правоохоронних органів, посвідчень на проведення ревізій та перевірок, програм їх проведення, пояснень чи скарг керівництва підприємства, установи або організації), голова ГоловКРУ України (його заступники), начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі чи начальники контрольно-ревізійних відділів у районах, містах і районах у містах із статусом юридичної особи (або особи, що виконують обов'язки начальника) за наявності достатніх підстав приймають розпорядження про зупинення видаткових операцій на рахунках підприємств, установ, організацій в банках (далі – розпорядження про зупинення видаткових операцій) за встановленою формою.

У разі необхідності одержання відомостей про номери відкритих рахунків та ідентифікаційний код для юридичних осіб (філій) за ЄДРПОУ необхідно зробити запити: до органів державної податкової служби за їх місцезнаходженням.

Розпорядження про зупинення видаткових операцій складається в трьох примірниках, підписується керівником органу державної контрольно-ревізійної служби та засвідчується печаткою.

Перший примірник розпорядження про зупинення видаткових операцій надсилається рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням або подається нарочним банку протягом 2 робочих днів з дати реєстрації акта про вчинення перешкоджання в журналі Головки КРУ України, контрольно-ревізійного управління в Автономній Республіці Крим, області, міста Києва чи Севастополя, контрольно-ревізійного відділу у районі, місті або районі у місті із статусом юридичної особи. Другий примірник розпорядження про зупинення видаткових операцій в такий самий термін і в такому самому порядку направляється підприємству, установі або організації, де допущено правопорушення. Останній примірник розпорядження про зупинення видаткових операцій залишається в органі державної контрольно-ревізійної служби.

Банк не пізніше наступного дня після отримання розпорядження про зупинення видаткових операцій зупиняє відповідні видаткові операції.

У разі надходження розпорядження про зупинення видаткових операцій, що не відповідає встановленій формі або якщо існують інші об'єктивні причини, що унеможливають виконання розпорядження про зупинення видаткових операцій, банк не пізніше наступного дня після одержання розпорядження повертає його до органу державної контрольно-ревізійної служби рекомендованим поштовим відправленням або нарочним з письмовим обґрунтуванням прийнятого рішення.

Допущення посадових осіб органів державної контрольно-ревізійної служби до проведення ревізії чи перевірки, зупинення інших незаконних дій керівництва підприємства, установи, організації або відміна проведення призначеної ревізії (перевірки) є підставою для відновлення видаткових операцій на їх рахунках.

Відновлення видаткових операцій за рахунками підприємств, установ і організацій проводиться за розпорядженням органу державної контрольно-ревізійної служби про відновлення видаткових операцій за встановленою формою.

Розпорядження про відновлення видаткових операцій приймається органом державної контрольно-ревізійної служби, який прийняв розпорядження про зупинення видаткових операцій, на підставі доповідної записки ревізора про усунення правопорушень у день її одержання відповідним органом державної контрольно-ревізійної служби і реєструється у журналі. Розпорядження про відновлення видаткових операцій складається в трьох примірниках, підписується керівництвом органу державної контрольно-ревізійної служби, засвідчується печаткою і не пізніше одного робочого дня з дати оформлення доповідної записки про усунення порушень направляється рекомендованим поштовим відправленням або нарочним до банку та в копії — підприємству, установі, організації. Останній примірник розпорядження про відновлення видаткових операцій залишається в органі державної контрольно-ревізійної служби.

Доповідна записка про усунення правопорушень має містити:

- назву підприємства, установи чи організації, на рахунках якого(ої) було зупинено видаткові операції;

- дату і номер розпорядження про зупинення видаткових операцій;
- підставу для відновлення видаткових операцій (із зазначенням дати припинення протиправних дій);
- номери рахунків, за якими було зупинено видаткові операції.

Банк, де знаходяться рахунки, за якими зупинено видаткові операції, відновлює їх за рахунками клієнта у разі отримання від органу державної контрольно-ревізійної служби розпорядження про відновлення видаткових операцій або за рішенням суду.

Отримання банком розпоряджень про зупинення або відновлення видаткових операцій вважається день:

- для рекомендованого поштового відправлення — дата розписки про одержання поштового відправлення;
- для кур'єрської пошти (направлення нарочним) — дата розписки.

Прийняття розпорядження про відновлення видаткових операцій не позбавляє орган державної контрольно-ревізійної служби права зупинити видаткові операції підприємства, установи, організації на інших підставах, відмінних від тих, на яких прийнято попереднє розпорядження про зупинення видаткових операцій. У цьому випадку орган державної контрольно-ревізійної служби приймає нове розпорядження про зупинення видаткових операцій.

Акт про перешкоджання у проведенні ревізії (перевірки) та копії розпорядження про зупинення видаткових операцій, розписки банку, доповідна записка про усунення правопорушень та розпорядження про відновлення видаткових операцій зберігаються у відповідній ревізійній справі.

Керівник органу державної контрольно-ревізійної служби, що прийняв рішення про зупинення видаткових операцій, несе персональну відповідальність за правильність і обґрунтованість прийняття розпорядження про зупинення видаткових операцій та своєчасність надання установі банку розпорядження про відновлення видаткових операцій.

Рішення про зупинення видаткових операцій на рахунках підприємств, установ, організацій може бути оскаржене в порядку, передбаченому законами України.

Питання для самоконтролю

1. Загальні аспекти організації ревізій і перевірок в системі фінансового контролю.
2. Основні завдання ревізій і перевірок органами ДКРС України.
3. Основні етапи контрольно-ревізійної роботи.
4. Визначення критеріїв віднесення фінансових операцій до сумнівних та незвичних.
5. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи.
6. Порядок проведення ревізій і перевірок органами ДКРС.
7. Порядок перевірки виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства.

8. Порядок проведення ревізій установ і організацій, що фінансуються з бюджету.
9. Порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів, органів місцевого самоврядування.
10. Оформлення результатів ревізій (перевірок).
11. Порядок складання акта (довідки) ревізії або перевірки.
12. Заходи щодо усунення недоліків і порушень.
13. Звітність про контрольно-ревізійну роботу.
14. Сутність порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави та інших порушень фінансової дисципліни, порядок їх відображення у звітності про контрольно-ревізійну роботу.
15. Порядок відображення у звітності про контрольно-ревізійну роботу вжитих заходів за наслідками ревізій та перевірок.
16. Загальний порядок дій органів ДКРС щодо адміністративних правопорушень.
17. Сутність та види адміністративних порушень.
18. Суб'єкти адміністративних правопорушень.
19. Порядок складання протоколу про адміністративне правопорушення.
20. Розгляд справи про адміністративне правопорушення.
21. Порядок оскарження дій посадових осіб ДКРС, пов'язаних з накладенням адміністративних стягнень.
22. Порядок зупинення та відновлення видаткових операцій підприємств, установ і організацій за рахунками в банках.

РОЗДІЛ 5

Методика та організація окремих напрямків фінансового контролю державної контрольно-ревізійної служби

5.1. Методика та організація ревізій і перевірок за зверненням правоохоронних органів

Порядок проведення ревізій і перевірок за зверненням правоохоронних органів регламентується **“Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів”**, затвердженою наказом Головкиру України від 26.12.99 № 107, із змінами і доповненнями, внесеними наказом Головкиру України від 01.12.2000 № 98.

Органи ДКРС взаємодіють з правоохоронними органами з питань здійснення фінансового контролю на засадах самостійності в ухваленні рішень, незалежності в діях, невтручання у сферу компетенції один одного.

Органи ДКРС проводять ревізії й перевірки за зверненнями правоохоронних органів відповідно до ст. 14 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”.

За зверненнями правоохоронних органів посадові особи органів ДКРС відповідно до ст. 14 даного Закону можуть також брати участь у проведенні ревізій (перевірок) підприємств, установ і організацій, що здійснюються іншими органами державного фінансового контролю.

Під зверненнями правоохоронних органів мають на увазі постанови осіб, які проводять дізнання, слідчих або прокурорів, а також вимоги, доручення чи прохання керівників органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, підрозділів податкової міліції органів державної податкової служби в Україні та Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України.

Організація контрольно-ревізійної роботи за зверненнями правоохоронних органів здійснюється на підставі Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” і цієї Інструкції.

При проведенні ревізій (перевірок), що здійснюються за зверненнями правоохоронних органів, працівники органів ДКРС керуються Конституцією України (254 к/96-ВР), законами України, актами Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженою наказом Головкиру України від 03.10.97 № 121 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 24.10.97 за № 497/2301 (із змінами і доповненнями), іншими нормативно-правовими актами України.

За зверненнями органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, податкової міліції органів державної податкової служби в Україні, Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України органи ДКРС проводять ревізії (перевірки) на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, а також у суб'єктів господарювання щодо використання позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, або цільового використання коштів державних позабюджетних фондів.

Підконтрольними для органів ДКРС є центральні та місцеві органи влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України), бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування; а також державні й недержавні фонди, підприємства, організації, господарські товариства, об'єднання підприємств, спілки тощо незалежно від форми власності, відомчої належності, підпорядкованості та місця розташування, що одержують (одержували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів (в тому числі кошти державних цільових фондів, що включені до зведеного бюджету держави, чи інші державні кошти, що направлялися на фінансування окремих програм згідно з законами), кошти державних валютних фондів та/або мали (мають) зобов'язання перед державою щодо цільового спрямування пільг як коштів, що отримані з бюджету.

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

Ревізія (перевірка) суб'єкта підприємницької діяльності, установи чи організації за зверненням правоохоронного органу і в порядку, визначеному цією Інструкцією, може проводитися в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок, за винятком випадків, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний ревізійний період уже перевірені за зверненням цього чи іншого правоохоронного органу. У виняткових випадках рішення про проведення ревізії (перевірки) з питань, що уже були перевірені за зверненням правоохоронного органу, приймає керівник вищого органу ДКРС.

Працівник органу ДКРС, який здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й підпорядковується безпосередньо керівнику органу ДКРС.

Ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарські операції — предмет наявності в них невиконання фінансово-правових норм і несе визначену законодавством відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення. Керівник ревізійної групи в ході ревізії (перевірки), крім того, приймає ревізійні матеріали від ревізорів і несе відповідальність за повноту виконання її програми, правильність посилок ревізорів на нормативно-правові акти і достатність обґрунтування та документування виявлених ними порушень.

Посадовим особам органів ДКРС слід мати на увазі, що ніхто з представників правоохоронних органів не має права втручатися в роботу ревізора (керівника ревізійної групи), зобов'язувати його до здійснення тих чи інших контрольних заходів, впливати на оцінювання ним результатів ревізійних дій, вимагати від нього надання інформації про результати ревізії (перевірки) у спосіб, що суперечить вимогам цієї Інструкції.

Порядок призначення ревізії (перевірки)

Керівники органів ДКРС повинні взяти до уваги, що правовими підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДКРС стосовно проведення ревізій та перевірок є:

1. Для органів прокуратури — частина третя ст. 20 Закону України “Про прокуратуру” від 05.11.91 № 1789-ХІІ, яка дає право прокурорам та їх заступникам “вимагати від керівників та колегіальних органів проведення перевірок, ревізій діяльності підпорядкованих і підконтрольних підприємств, установ, організацій та інших структур незалежно від форм власності, а також виділення спеціалістів для проведення перевірок, відомчих і позавідомчих експертиз”.
2. Для органів Міністерства внутрішніх справ:
 - частина друга пункту 24 ст. 11 Закону України “Про міліцію” від 20.12.90 № 565-ХІІ, що дає право керівникам управлінь та рай-, міськвідділів “вимагати від матеріально відповідальних і службових осіб підприємств, установ і організацій відомості та пояснення по фактах порушення законодавства, проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності”;
 - підпункт “в” пункту 2 ст. 12 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю”, що дає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю органів внутрішніх справ “залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів”;
 - підпункт 5 пункту 5 Положення про Державну службу боротьби з економічною злочинністю, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 № 510, що дає право керівникам підрозділів Державної служби боротьби з економічною злочинністю “вимагати обов’язкового проведення перевірок, інвентаризацій та ревізій виробничої та фінансової діяльності підприємств, установ і організацій”.
3. Для підрозділів податкової міліції органів державної податкової служби в Україні — ст. 22 Закону України “Про державну податкову службу в Україні”, що надає керівникам підрозділів податкової міліції права, визначені частиною другою пункту 24 статті 11 Закону України “Про міліцію”.
4. Для органів Служби безпеки — підпункт “в” пункту 2 ст. 12 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю”, що дає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю Служби безпеки України “залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів”.

5. Для особи, яка проводить дізнання, слідчого і прокурора в кримінальних справах, що перебувають в їх провадженні, — ст. 66 Кримінально-процесуального кодексу України (1001-05), що дає їм право “викликати в порядку, встановленому цим Кодексом, будь-яких осіб як свідків і як потерпілих для допиту або як експертів для надання висновків; вимагати від підприємств, установ, організацій, посадових осіб і громадян пред’явлення предметів і документів, які можуть встановити необхідні в справі фактичні дані; вимагати проведення ревізій”.
6. Для Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України — підпункт “в” пункту 1 “Про заходи щодо вдосконалення діяльності Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю” від 30. 12. 94 № 829/94 (із змінами і доповненнями), що дають, зокрема, право Координаційному комітетові “доручати відповідним державним органам або створюваним Координаційним комітетом комісіям проведення перевірок додержання органами виконавчої влади, підприємствами, установами і організаціями усіх форм власності вимог чинного законодавства, фінансово-кредитної дисципліни, сплати податків та внесення інших платежів до бюджету; в разі виявлення фактів, що свідчать про вчинення правопорушень, передавати матеріали до відповідних органів для вирішення питання щодо відповідальності винних осіб”.
7. Для інших спеціальних органів по боротьбі з організованою злочинністю — підпункт “в” пункту 1 ст. 18 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю”, що зобов’язує органи ДКРС “проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю за дотриманням законодавства України організаціями і громадянами” за дорученнями цих органів.

Звернення правоохоронного органу як щодо проведення ревізії (перевірки), так і стосовно участі в проведенні ревізії (перевірки) має містити:

- повну назву підприємства (установи, організації), його місцезнаходження (адресу, вказану в установчих документах або фактичну), дані про організаційно-правову форму;
- коротку суть фінансових порушень;
- конкретні питання стосовно дотримання законодавства з фінансових питань, на які необхідно дати відповідь;
- період, за який слід перевірити діяльність підприємства, установи чи організації з визначених питань.

Звернення правоохоронного органу, яке не відповідає наведеним вище вимогам цього пункту, підлягає поверненню йому для уточнення.

Для прийняття керівником органу ДКРС рішення щодо проведення ревізії (перевірки) доцільно також, щоб звернення правоохоронного органу містило такі дані:

- про одержання об’єктом контролю бюджетних коштів, коштів державних валютних фондів або наявність пільг як коштів, що одержані з бюджету;
- у яких матеріально відповідальних осіб обов’язково потрібно провести інвентаризації та на яких підприємствах, в установах і організаціях — зустрічні

перевірки і з яких питань (з обов'язковим зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних перевірок);

- про підрозділ правоохоронного органу, номер телефону і прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу.

Коли матеріально відповідальна чи посадова особа, проти якої порушено кримінальну справу, перебуває під арештом, а також коли вилучаються бухгалтерські документи ініціатором ревізії (перевірки), про це зазначають у зверненні правоохоронного органу.

Звернення правоохоронних органів щодо проведення органами ДКРС ревізій (перевірок) або виділення посадових осіб для участі в проведенні ревізій (перевірок) розглядаються начальниками Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі (або їх заступниками, на яких цей обов'язок покладено відповідними наказами) чи начальниками контрольно-ревізійних відділів у районах і містах; у результаті приймається одне з таких рішень:

- звернення правоохоронного органу прийнято до виконання, згідно з ним організовується і проводиться позапланова ревізія (перевірка);
- звернення правоохоронного органу прийнято до виконання, згідно з ним позапланово назначаються посадові особи для участі в проведенні ревізії (перевірки);
- звернення правоохоронного органу стосовно проведення ревізії (перевірки) прийнято до виконання в плановому порядку;
- у проведенні ревізії (перевірки) чи призначенні посадових осіб для участі в проведенні ревізії (перевірки) відмовлено.

Позапланові ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів проводяться при наявності хоча б однієї з таких обставин:

- надання прокурором, слідчим або особою, яка проводить дізнання, постанови на проведення ревізії (перевірки), винесеної в ході розслідування кримінальної справи;
- надання письмових відомостей (актів відомчих перевірок, протоколів зборів трудового колективу, заяв і скарг посадових осіб чи інших працівників суб'єкта господарювання, первинних бухгалтерських документів тощо) про зловживання чи значні фінансові порушення на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації;
- надання письмових відомостей про фінансові порушення на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі чи організації за умов проведення їх реорганізації (ліквідації);
- надання письмових відомостей про порушення чинного законодавства в ході приватизації майна, що на час ревізії (перевірки) перебуває у віданні підконтрольного органу ДКРС підприємства, установи, організації;
- надання письмових відомостей про нецільове використання позик та кредитів, гарантованих бюджетом, термін повернення яких об'єктом контролю порушено.

Звернення правоохоронних органів щодо проведення органом ДКРС ревізій (перевірок) на підприємствах, в установах, організаціях, які не містять визначе-

них пунктом 2.4 цієї Інструкції підстав, приймаються до виконання у плановому порядку, про що в термін не пізніше 10 робочих днів з дня їх надходження в орган ДКРС письмово інформується їх ініціатор. Ревізії (перевірки) за такими письмовими зверненнями включаються в плани роботи органу ДКРС в порядку черговості їх надходження та залежно від визначеної правоохоронними органами важливості справи і виконуються у строки, узгоджені з останніми.

Посадові особи органів ДКРС направляються за зверненнями правоохоронних органів для участі в проведенні ревізій (перевірок), що проводяться іншими органами державного фінансового контролю, хоча б за однією із умов:

- проведення органом державного фінансового контролю, якому за чинним законодавством надано відповідні повноваження, ревізії за постановою прокурора, слідчого або особи, яка проводить дізнання, на підприємстві, в установі, організації незалежно від форми власності;
- наявність вимоги правоохоронного органу про призначення спеціалістів для участі в проведенні ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації, що вже здійснюється іншим державним органом, наділеним відповідними повноваженнями.

Звернення правоохоронних органів, що стосуються проведення ревізії (перевірок) у межах повноважень і компетенції органів ДКРС та оформлені відповідно до вимог зазначеної Інструкції, є обов'язковими для виконання в плановому чи позаплановому порядку.

На звернення правоохоронних органів щодо проведення ревізії (перевірки) на підприємствах, в установах чи організаціях, що не є підконтрольними органам ДКРС, при відсутності постанов про порушення кримінальних справ або за умов неодержання ними в ревізійному періоді позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, державних позабюджетних фондів, а також на звернення з питань, що не належать до компетенції органів ДКРС, ініціатору ревізії (перевірки) в термін не пізніше 10 робочих днів дається обґрунтована відповідь про неможливість проведення за цих обставин ревізій чи перевірок на зазначених об'єктах органами ДКРС.

При призначенні ревізії (перевірки) керівником контрольно-ревізійного органу визначається персональний склад ревизорів та призначається керівник ревізійної групи, який складає програму ревізії (перевірки) відповідно до компетенції органу ДКРС і питань, поставлених у зверненні, та узгоджує її з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія чи перевірка (бажано, щоб керівник правоохоронного підрозділу проставив на програмі напис "Погоджено", дату, підпис, посаду і своє прізвище). При потребі приймається спільне з правоохоронним органом рішення про залучення спеціалістів інших контрольних органів, фахівців відповідних галузей (товарознавців, технологів, будівельників, спеціалістів з питань ціноутворення тощо), про призначення спеціальних лабораторних аналізів.

У листі, яким орган ДКРС інформує правоохоронний орган про прийняття його звернення до позапланового виконання, вказується керівник ревізійної групи (ревизор), його телефон та орієнтовний термін виконання.

Органи ДКРС не приймають до виконання звернення правоохоронних органів щодо:

- визначення доцільності нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування, якщо такі акти прийнято в межах повноважень останніх;
- визначення доцільності складення господарських договорів;
- перевірки стану розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності, спірні питання, які вирішуються в претензійно-позовному порядку (за винятком випадків, коли такі питання сформульовані ініціатором ревізії чи перевірки);
- проведення економічних та інших експертиз;
- інших питань, які не входять до компетенції органів ДКРС.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності, на якому потрібно провести ревізію (перевірку), зареєстрований і розташований на приватній квартирі, то така ревізія (перевірка) може проводитись у приміщенні суб'єкта підприємницької діяльності лише в присутності працівників правоохоронного органу або в приміщенні правоохоронного органу за належно вилученими ініціатором ревізії (перевірки) первинними бухгалтерськими документами і реєстрами.

У разі проведення ревізії (перевірки) за вилученими правоохоронним органом оригіналами документів, якщо за вказаною ініціатором ревізії (перевірки) адресою об'єкт контролю відсутній, присутність посадових осіб об'єкта контролю для давання пояснень та підписання акта ревізії (перевірки) забезпечує правоохоронний орган.

Організація і проведення ревізій (перевірок)

Ревізії (перевірки) за зверненнями правоохоронних органів, підписаними їх керівниками, заступниками керівників чи начальниками спеціальних підрозділів, проводяться органами ДКРС, як правило, у строк до 30 робочих днів з дати початку ревізії (перевірки). Дата початку ревізії (перевірки) зазначається керівником органу ДКРС у посвідченні щодо її проведення. Винятково, при особливій складності, а також при великому переліку об'єктів, де необхідно провести зустрічні перевірки, цей строк може бути продовжений керівником органу ДКРС на термін, узгоджений з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія (перевірка). Коли немає згоди ініціатора ревізії (перевірки) на її продовження за умов ненадходження матеріалів зустрічних перевірок або виявлення в ході ревізії (перевірки) відсутності частини документів бухгалтерського обліку, результати ревізії (перевірки) оформляються проміжним актом і невідкладно передаються до правоохоронного органу.

Внесені правоохоронними органами в ході ревізії (перевірки) додаткові питання приймаються ревізором до виконання лише за рішенням керівника органу ДКРС.

Керівнику ревізійної групи (ревізору) слід мати на увазі, що працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти посадовим особам органів ДКРС у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників органів ДКРС на територію підприємства, установи чи організації, відмови у наданні документів для ревізії (перевірки) та будь-якої іншої протиправної дії органи прокуратури, МВС, СБУ чи податкової міліції на прохання ревізорів зобов'язані негайно вжити

відповідні заходи для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії (перевірки), охорону працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

Якщо на початку або в ході проведення ревізії (перевірки) буде встановлено, що на підприємстві, в установі, організації немає належного бухгалтерського обліку (немає первинних документів, облікових реєстрів і звітів), ревізор перевіряє, чи повідомив про це письмово керівник об'єкта контролю правоохоронний орган, чи створено за наказом керівника об'єкта контролю комісію для складання переліку відсутніх документів та розслідування причин їх зникнення або знищення, чи оформлено актом результати роботи комісії та чи надіслано копію акта у 10-денний термін органу, у сфері управління якого перебуває об'єкт контролю, податковим та фінансовим органам. Зазначені контрольні дії ревізор оформляє проміжним актом, який невідкладно надсилається контрольно-ревізійним підрозділом ініціатору ревізії (перевірки). Водночас контрольно-ревізійним підрозділом письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки) та керівництво об'єкта контролю про необхідність поновлення бухгалтерського обліку і обсяги цієї роботи. Після зазначеного письмового інформування керівництвом контрольно-ревізійного підрозділу може бути прийнято рішення про призупинення такої ревізії (перевірки). Питання поновлення бухгалтерського обліку на об'єкті, який перевіряється, вирішує відповідний правоохоронний орган. Працівники органів ДКРС не залучаються до поновлення бухгалтерського обліку. Після поновлення бухгалтерського обліку в обсягах, що визначаються чинним законодавством, за повідомленням правоохоронного органу або керівництва об'єкта контролю ревізія (перевірка) продовжується.

Ревізія (перевірка) проводиться за оригіналами або належним чином оформленими копіями первинних бухгалтерських документів, даними обліку і звітності, документами розпорядчого характеру та іншими документами, які відповідають вимогам наказу Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 "Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку і звітності".

При виявленні недостач коштів, матеріальних цінностей та інших порушень з ознаками зловживань за умов, коли збереження підтверджувальних документів на об'єкті, який перевіряється, не гарантується, а також при виявленні фіктивних документів, підробок і фальсифікацій ревізори вилучають оригінали необхідних документів на строк до закінчення ревізії (перевірки).

У справах підприємства, установи, організації залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірені підписами ревізора і головного бухгалтера чи іншої відповідальної особи об'єкта, що ревізується.

Копії зазначених документів робляться за рахунок об'єкта контролю. Про вилучення в період ревізії (перевірки) оригіналів необхідних документів керівником контрольно-ревізійного підрозділу невідкладно письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки), який вирішує питання щодо забезпечення їх збереження, а після завершення ревізії (перевірки) — потреби приєднати їх до справи. Якщо правоохоронним органом до часу завершення ревізії (перевірки) не буде прийнято рішення про виїмку документів у органу ДКРС, то останній не пізніше наступного дня після підписання акта ревізії або перевірки має повернути ці документи

керівництву об'єкта контролю під розписку з переліком повернутих документів. Виймка правоохоронним органом в органу ДКРС вилучених останнім в об'єкта контролю документів оформляється протоколом із зазначенням в ньому всіх тих даних, що містяться в акті вилучення.

У ході ревізії (перевірки) працівники органів ДКРС здійснюють контрольні дії, керуючись при цьому Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженою наказом Головки КРУ України від 03.10.97 № 121 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 24.10.97 за № 497/2301 (із змінами і доповненнями).

У разі потреби ревізори інформують правоохоронні органи про доцільність проведення контрольних обмірів, контрольних запусків сировини у виробництво, призначення лабораторних аналізів, що потребують спеціальних знань. Проведення зазначених робіт, при неможливості забезпечити їх оперативне виконання силами органу ДКРС, організовує правоохоронний орган — ініціатор ревізії (перевірки). Матеріали роботи залучених спеціалістів подаються в письмовій формі до органу ДКРС, який проводить ревізію (перевірку).

Результати контрольних обмірів, контрольних запусків сировини у виробництво, лабораторних аналізів за належно оформленими спеціалістами і підписаними керівництвом об'єкта контролю довідками стисло викладаються в основному акті.

При потребі перевірки стану збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей та здійснення розрахунків проводяться інвентаризації.

Керівник ревізійної групи забезпечує раптовість проведення інвентаризації та присутність при цьому відповідних посадових і матеріально відповідальних осіб. Ініціатор ревізії (перевірки) при потребі забезпечує залучення до інвентаризацій вузькогалузевих спеціалістів (експертів, мистецтвознавців тощо).

У разі відсутності керівника, матеріально відповідальних осіб, що унеможливує проведення інвентаризації за наказом керівництва об'єкта контролю, організацію проведення інвентаризації із залученням незалежних спеціалістів забезпечує ініціатор ревізії (перевірки).

За фактами виявлених порушень та недостач готівки і товарно-матеріальних цінностей, а також в інших випадках, коли є потреба, ревізор запрошує письмові пояснення від посадових та матеріально відповідальних осіб об'єкта, який ревізується (перевіряється). Пояснення, конкретні й вичерпні по суті поставлених питань, запрошуються на ім'я керівника органу ДКРС, яким призначена ревізія (перевірка), з обов'язковим позначенням дати. З огляду на ці вимоги рекомендується вручати особам, від яких запрошуються пояснення, питання в письмовій формі. Копії переліків цих питань нарівні з одержаними поясненнями слід долучати до матеріалів ревізійної справи.

Якщо в період проведення ревізії (перевірки) посадова (матеріально відповідальна) особа не з'явилася на запрошення ревізора, відмовилася від надання письмового пояснення або не дала вичерпних відповідей на поставлені питання, ревізор письмово інформує про це відповідний правоохоронний орган для реагування згідно з чинним законодавством.

При встановленні фактів недостач, знищення або умисного псування товарно-матеріальних цінностей розмір збитків визначається згідно з чинними законами або іншими нормативно-правовими актами.

При виявленні фактів використання коштів і товарно-матеріальних цінностей не за призначенням їх відшкодування і поновлення, а також усунення інших порушень фінансової дисципліни проводиться згідно з чинним законодавством.

Якщо в ході ревізії (перевірки) встановлені випадки недостач, знищення, псування товарно-матеріальних цінностей, які були виявлені до початку її проведення при інвентаризаціях силами працівників самого підприємства, установи, організації чи іншими контрольними органами, то ревізором обов'язково перевіряється правильність визначення й відображення в бухгалтерському обліку розміру збитків відповідно до чинного законодавства; у випадках його порушення визначається і відображається в акті ревізії (перевірки) різниця в оцінці майна, що підлягає відшкодуванню.

У період проведення ревізії (перевірки) представники правоохоронного органу — ініціатора ревізії (перевірки), при потребі, сприяють одержанню в установленому порядку ревізором від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ потрібних відомостей, копій документів, довідок про банківські операції й залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються (перевіряються).

Для встановлення достовірності здійснених фінансово-господарських операцій на об'єкті, який ревізується (перевіряється), правильності їх відображення в його бухгалтерському обліку ревізори при необхідності за сприяння правоохоронного органу отримують документальні підтвердження щодо цих операцій на інших підприємствах, в установах чи організаціях. Для цього на об'єкти, які мали правовідносини з об'єктом контролю, направляються або письмові запити про надання довідок, копій документів про операції та розрахунки з підприємством, установою, організацією, що ревізується або перевіряється, або на такі об'єкти для ознайомлення з відповідними оригіналами документів, одержання їх копій чи пояснень за посвідченнями про проведення зустрічних перевірок направляються ревізори, які оформлюють результати такого контролю актом. При цьому зустрічні перевірки у суб'єктів господарювання, непідконтрольних органам ДКРС, в ході ревізії (перевірки), що відбуваються за постановою прокурора, слідчого чи особи, що проводить дізнання, здійснюються органами ДКРС на підставі постанови про призначення таких зустрічних перевірок.

Зустрічні перевірки на непідконтрольних підприємствах за межами регіону (Автономної Республіки Крим, відповідної області, міст Києва чи Севастополя), в якому з ініціативи правоохоронного органу проводиться основна ревізія чи перевірка, доцільно щоб організували правоохоронні органи адміністративних центрів, де вони мають бути проведені.

Органом ДКРС при сприянні правоохоронного органу протягом терміну ревізії (перевірки) вживаються заходи щодо максимального відшкодування завданих державі збитків та усунення інших фінансових порушень.

На вимогу правоохоронних органів для з'ясування додаткових питань щодо фінансово-господарської діяльності об'єкта ревізії (перевірки) може проводитися додаткова ревізія (перевірка) на підставі окремо винесеної ухвали (поданого іншого звернення) за підписом прокурора, слідчого, особи, яка проводить дізнання, чи керівника органу МВС або СБУ, в якій визначаються додаткові питання або уточнюються попередні. Проведення додаткової ревізії (перевірки) за звер-

ненням правоохоронного органу здійснюється тим самим або іншим ревізором (ревізорами) виключно за рішенням керівника органу ДКРС.

Залучення посадових осіб органів ДКРС на підставі пункту 2.6 цієї Інструкції до участі в ревізіях (перевірках), що проводять інші органи державного фінансового контролю, може здійснюватися на строк до 15 робочих днів. За погодженням з керівництвом контрольно-ревізійного підрозділу цей строк може бути продовжено. При цьому залучені до ревізії (перевірки) ревізори можуть перевіряти: у разі проведення ревізії (перевірки) за ухвалою прокурора, слідчого або особи, що проводить дізнання, — всі питання, які входять до компетенції органів ДКРС; у разі залучення до проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації — лише питання стосовно використання бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Підставою для допущення працівників органу ДКРС на об'єкт контролю для проведення чи участі в проведенні ревізії (перевірки) є посвідчення контрольно-ревізійного підрозділу та письмове звернення правоохоронного органу, які пред'являються керівнику об'єкта контролю.

Документування і оформлення результатів ревізій (перевірок)

Результати проведеної органом ДКРС ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці), що оформляються на бланку органу ДКРС на підставі перевірених оригіналів документів об'єкта, який ревізується (перевіряється), або належно оформлених копій; матеріалів проведених зустрічних перевірок; матеріалів інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів та готової продукції; актів перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва; відповідності продукції чинним стандартам, цінам і тарифам; бухгалтерських реєстрів і звітів, а також інших документів.

У випадках, коли виявлені порушення можуть бути приховані й потрібно вжити невідкладних заходів для їх усунення, а також у всіх випадках призупинення ревізії (перевірки) і за результатами ревізій кас складається проміжний акт.

Проміжний акт підписується керівником ревізійної групи та посадовими особами підприємства, установи чи організації, що ревізується. При цьому в обов'язковому порядку зазначаються посади, прізвища, ініціали відповідальних за перевірену ділянку роботи осіб. До проміжного акта додаються відповідні пояснення посадових осіб стосовно виявлених порушень.

Проміжний акт разом з підтверджувальними документами та поясненнями відповідних осіб контрольно-ревізійний підрозділ негайно, не очікуючи завершення ревізії (перевірки), надсилає до правоохоронного органу — ініціатора ревізії (перевірки).

Зафіксовані в проміжному акті порушення стисло викладаються в загальному акті (довідці) ревізії (перевірки), а сам проміжний акт (довідка) розглядається як документ, що їх підтверджує.

Не допускається включення в акт (довідку) ревізії (перевірки) різного роду висновків, що не підтверджені документами про фінансово-господарську діяльність

об'єкта, який перевіряється, пропозицій, а також даних слідчих матеріалів та посилянь на свідчення посадових осіб, дані правоохоронним органам.

У випадках знищення документів, створення обставин, що виключають можливість розмежування відповідальності за збереження готівки і товарно-матеріальних цінностей, фальсифікації документів посадовими та матеріально відповідальними особами в акт (довідку) ревізії (перевірки) включаються факти недостач готівки і товарно-матеріальних цінностей, порушень з ознаками зловживань без установлення конкретних винуватців з одночасним висвітленням причин такої ситуації.

У вступній частині акта (довідки) ревізії (перевірки) обов'язково зазначаються:

- прізвища, ініціали ревізорів, їх посади;
- номери і дати видачі посвідчень, на підставі яких проводилася ревізія (перевірка), ким їх видано;
- номер, дата звернення і назва правоохоронного органу — ініціатора ревізії (перевірки);
- повна назва об'єкта, що перевіряється, його підпорядкованість, форма власності, ідентифікаційний код, основні банківські реквізити, місцезнаходження, розміри асигнувань та використання коштів бюджетів і державних валютних фондів;
- ревізійний період, дата початку й закінчення ревізії (перевірки);
- ким і за який період була проведена попередня ревізія (перевірка) з питань, поставлених у зверненні правоохоронного органу, коротко результати цієї ревізії;
- посадові особи, що відповідали за фінансово-господарську діяльність протягом періоду ревізії.

Якщо на вимогу правоохоронних органів проводиться ревізія (перевірка) із залученням спеціалістів інших контрольних органів та різних галузей народного господарства, то в акті (довідці) зазначаються їх місця роботи, прізвища, посади.

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці), як правило, відповідно до питань, поставлених правоохоронним органом. При висвітленні в акті (довідці) ревізії (перевірки) кожного поставленого питання має бути зазначено:

- які документи перевірені, за який період, метод перевірки (суцільний, вибірковий), наявність наказу керівника об'єкта контролю або іншого відповідного документа щодо закріплення за посадовими особами відповідальності за здійснення окремих операцій, які включені до переліку питань ревізії (перевірки);
- яке допущено порушення (назва, дата, номер нормативно-правового акта, номер статті чи пункту, що були порушені); розміри виявлених збитків, причини їх виникнення; посади, прізвища та ініціали осіб, на яких покладено відповідальність за здійснення певних господарських та фінансових операцій і з вини яких допущено порушення;
- як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями.

Викладаючи в акті (довідці) порушення ведення бухгалтерського обліку, необхідно конкретно вказувати, які положення та інструкції порушувалися, які з пунктів взагалі не виконувалися. В акті (довідці) не слід використовувати зау-

важення “облік занедбано”, “допущено викривлення обліку”, “внаслідок відсутності обліку неможливо встановити” та ін. При цьому, якщо недостачі готівки і товарно-матеріальних цінностей або порушення організації бухгалтерського обліку не були виявлені раніше проведеними ревізіями (перевірками), в акті (довідці) про це має бути зазначено і вказано, ким такі порушення не були виявлені раніше.

В акті (довідці) ревізії (перевірки) не допускаються як оцінки дій окремих посадових осіб (зокрема: “розкрав кошти”, “привласнив державне майно”, “сфабрикував”, “злочинець”, “шахрай”), так і в цілому висновки звинувачувального характеру.

Виявлені порушення описуються в акті (довідці) доступною мовою, без зайвого застосування спеціальної термінології.

При організації та проведенні ревізій та перевірок працівники органів ДКРС зобов'язані забезпечити дотримання державної, комерційної та службової таємниць.

Розголошення посадовою особою органу ДКРС державної, а також комерційної чи службової таємниці, суть якої визначено підпунктами 1.5.10 і 1.5.11 Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби Україні, затвердженої наказом ГоловкиРУ України від 03.10.97 № 121 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 24.10.97 за № 497/2301 (із змінами і доповненнями), є порушенням трудових обов'язків, за яке передбачено звільнення з роботи як одноразове грубе їх порушення, згідно з пунктом 1 ст. 41 Кодексу про працю України.

Відображені в акті (довідці) ревізії (перевірки) дані про виявлені факти недостач готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, незаконного, нецільового витрачання державних коштів, інших фінансових порушень підтверджуються відповідними документами, інвентаризаційними описами, актами контрольних обмірів та розрахунками, що додаються до акта (довідки) ревізії (перевірки).

Акт (довідка) ревізії (перевірки) підписується керівником ревізійної групи (ревізором), керівником та головним (старшим) бухгалтером або особою, що найнята для ведення бухгалтерського обліку об'єкта контролю.

У разі потреби з актом (довідкою) ознайомлюються й інші відповідальні працівники перевіреного об'єкта, що вони підтверджують своїми підписами.

У разі виявлення значних порушень, недостач, порушень з ознаками зловживань, що тягнуть за собою кримінальну чи адміністративну відповідальність, акт (довідка) підписується також тими колишніми керівниками і матеріально відповідальними особами, до періоду роботи яких на перевіреному підприємстві, в установі, організації вони належать (якщо вони продовжують працювати на цьому ж підприємстві, в установі чи організації). У випадках звільнення цих осіб з об'єкта контролю керівник ревізійної групи (ревізор), при потребі, звертається до ініціатора ревізії (перевірки) про забезпечення ознайомлення їх з актом (довідкою) і його (її) підписання.

Узгодження і підписання акта (довідки) ревізії (перевірки) та розгляд поданих заперечень і зауважень проводиться відповідно до вимог пунктів 4.6–4.10 Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженої наказом ГоловкиРУ України від 03.10.97 № 121

та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 24.10.97 за № 497/2301 (із змінами і доповненнями).

Акт (довідка) ревізії (перевірки) складається в трьох примірниках, а на письмову вимогу правоохоронних органів і більше. Примірники акта (довідки) для унеможливлення підробки візуються ревізором на кожній сторінці та належним чином скріплюються із зазначенням на останній сторінці кількості сторінок у ньому (у ній). Один примірник акта (довідки) під розписку офіційно передається в канцелярію об'єкта контролю з обов'язковою позначкою дати та вхідного номера на другому примірнику або вручається керівнику підприємства, а у разі відмови в одержанні — акт (довідка) надсилається рекомендованим поштовим відправленням за адресою об'єкта контролю, вказаною в засновницьких документах. При направленні акта (довідки) поштою на тих його (її) примірниках, що направляються до правоохоронного органу і залишаються в контрольно-ревізійному підрозділі, зазначаються реквізити поштового повідомлення і долучаються до ревізійної справи.

У разі залучення посадових осіб органу ДКРС до участі в ревізії (перевірці) результати таких контрольних дій оформляються довідкою перевірки.

Реалізація матеріалів ревізій (перевірок)

Матеріали ревізії (перевірки) передаються в правоохоронні органи в строк не пізніше 7 робочих днів після її завершення на об'єкті контролю (підписання акта (довідки) ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю або складення акта про відмову в його підписанні) при відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів — за наявності таких зауважень. У особливих випадках термін передачі матеріалів у правоохоронні органи встановлює керівник органу ДКРС, про що письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки). Основний та проміжні акти (довідки) з усіма додатками передаються в перших примірниках.

Передача матеріалів ревізії (перевірки) до правоохоронного органу проводиться офіційно через його канцелярію з обов'язковим позначенням дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу ДКРС.

Допускається передача ревізійних матеріалів у правоохоронні органи рекомендованим поштовим відправленням. Передача ревізійних матеріалів безпосередньо посадовим особам правоохоронних органів забороняється, в тому числі й під розписку.

У супровідному листі на ім'я керівника правоохоронного органу в обов'язковому порядку має бути висвітлено:

- коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);
- обставини та суть виявлених порушень законодавства з фінансових питань;
- які вимоги чинного законодавства порушено (назва, дата, номер, стаття чи пункт, ким затверджені) і хто відповідальний за це порушення;
- коли, на що, в якому обсязі й за чиєю вказівкою були неправомірно використані фінансові ресурси, в тому числі бюджетні кошти;
- в якій сумі й кому заподіяно шкоду чи збитки;
- як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями;

- чи проводились перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку на цьому підприємстві, в установі чи організації, ким конкретно та які їх результати;
- які заходи для усунення виявлених порушень вжито в ході ревізії (перевірки) органом ДКРС та керівництвом об'єкта контролю.

Матеріали, що передаються за результатами ревізії (перевірки) в правоохоронні органи, містять такі документи:

- оригінал акта (довідки) ревізії (перевірки) з додатками, на які є посилання в ньому, включаючи інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей, акти контрольних обмірів, якими встановлено відхилення від актів прийняття виконаних робіт, тощо;
- пояснення або заперечення посадових чи матеріально відповідальних осіб підприємства, установи, організації, які перевірялись, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі подані) й висновки посадових осіб органів ДКРС стосовно таких пояснень, заперечень;
- копію повідомлення до правоохоронного органу про доцільність вилучення документів (якщо в ході ревізії чи перевірки ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробкою або виявленими порушеннями з ознаками зловживань);
- опис документів, що додаються до супровідного листа.

Матеріали ревізії (перевірки), які передаються в правоохоронні органи, нумеруються з аркушами. В описі зазначається: порядковий номер, повна назва документа, його дата, номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами і літерами. Опис підписується посадовою особою органу ДКРС, ставиться дата його складення.

Доопрацювання органом ДКРС ревізійних матеріалів у разі порушення вимог пункту 5.4 цієї Інструкції, що перешкоджає всебічному та об'єктивному дослідженню обставин виявленого правопорушення, проводиться позапланово.

За наявності суттєвих протиріч між матеріалами ревізії (перевірки) і висновками правоохоронного органу, висловлених щодо цих матеріалів, керівником органу ДКРС може бути призначена повторна ревізія (перевірка), керівництво проведенням якої доручається іншому працівнику органу ДКРС.

У справах органу ДКРС залишаються другі примірники акта (довідки) та інших матеріалів ревізії (перевірки), які передані до правоохоронного органу, і повідомлення про прийняті за ними рішення.

У разі надходження від правоохоронного органу письмової інформації про невстановлення за ревізійними матеріалами умисних дій щодо порушення законодавства з фінансових питань, відмову в порушенні кримінальної справ або її закриття, орган ДКРС у випадках, передбачених ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, вживає до посадових осіб об'єкта контролю, винних у допущених порушеннях, заходів адміністративного впливу.

Орган ДКРС після завершення ревізії (перевірки), незалежно від передачі ревізійних матеріалів до правоохоронних органів, у строк не пізніше 10 днів з дня підписання акта чи розгляду заперечень до нього застосовує до підприємства, установи чи організації, що порушило законодавство з фінансових питань, фінансові санкції та вживає інших заходів, передбачених ст. 10 Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні".

Вимоги щодо усунення виявлених фінансових порушень, рішення про застосування фінансових санкцій та протоколи про застосування адмінстягнень за матеріалами перевірки, оформлені працівниками органів ДКРС, залученими до участі в ревізії (перевірці), що проводилась іншим органом державного фінансового контролю, подаються керівництву об'єкта контролю за погодженням з ініціатором її проведення. З цією метою з ініціатором контрольних дій ведеться відповідне листування (матеріали перевірки передаються в порядку, визначеному в пункті 5.2 цієї Інструкції).

У звітність про контрольню-ревізійну роботу результати, отримані за ревізіями й перевітками, проведеними органами ДКРС за дорученнями правоохоронних органів самостійно, як і встановлені при залученні їх посадових осіб до ревізій (перевірок), що проводилися іншими державними органами, включаються на загальних підставах.

Органи ДКРС не рідше одного разу на квартал проводять звірки з правоохоронними органами результатів розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок), для чого в них призначаються особи, відповідальні за цю роботу. У разі розгляду матеріалів ревізії (перевірки) за порушеною кримінальною справою в судовому порядку органи ДКРС для відображення в обліку розміру присуджених сум відшкодування завданих збитків звертаються з питань звірки до судових органів.

5.2. Порядок здійснення перевірок підприємств, установ та організацій, пов'язаних з державною таємницею

Порядок здійснення перевірок підприємств, установ, пов'язаних з державною таємницею регламентується **“Порядком здійснення контрольню-ревізійних функцій органів державної влади і місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею”**, затвердженим наказом Головкиру України від 07.09.01 № 79.

Порядок здійснення контрольню-ревізійних функцій органів державної влади і місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею здійснюють органи ДКРС, які мають право провадити діяльність, пов'язану з державною таємницею, після надання їм Службою безпеки України відповідно до ст. 20 Закону України “Про державну таємницю” спеціального дозволу на провадження діяльності, пов'язаної з державною таємницею.

Доступ працівників ДКРС до державної таємниці в органах державної влади та місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях (далі — підприємства, установи, організації), куди вони прибули для здійснення контрольню-ревізійних функцій, здійснюється з письмового дозволу керівників цих підприємств, установ та організацій після пред'явлення особистого службового посвідчення, довідки відповідної форми про наявність допуску до державної таємниці та припису на виконання завдання (далі — припис), які передбачені чинним законодавством України.

Припис на виконання завдання повинен містити повну назву підприємства, установи, організації, структурного підрозділу, куди відряджається працівник ДКРС, його посаду, прізвище, ініціали, зміст та підстави.

Право підпису приписів мають голова ГоловкиРУ України та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міських, районних, міжрайонних контрольно-ревізійних відділів.

Припис видається для роботи тільки на одному підприємстві, в установі чи організації. Якщо у приписі викладаються відомості, віднесені до державної таємниці, йому надається відповідний гриф секретності, і він реєструється та пересилається з дотриманням вимог режиму секретності.

Довідки про наявність допуску до державної таємниці підписуються начальником режимно-секретного органу (далі — РСО), реєструються в журналі обліку видачі працівникам довідок про допуск і видаються під розписку у цьому журналі на строк до 12 місяців.

Одна довідка може використовуватися працівником ДКРС для виконання завдань, які полягають у здійсненні контрольно-ревізійних функцій на кількох підприємствах, установах, організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею. Після того, коли потреби у використанні довідки немає або після закінчення терміну її дії, вона повертається до РСО, де знищується з відміткою у зазначеному журналі, завіреною підписами двох працівників РСО.

Працівник ДКРС передає припис разом з довідкою керівникові РСО підприємства, установи чи організації, куди він прибув для виконання завдання. Зазначені документи реєструються в журналі обліку відряджених осіб за формою 70. Співробітником РСО робиться відмітка у приписі про наявність у особи форми допуску до державної таємниці відповідно до довідки. Припис пред'являється керівникові підприємства, установи чи організації або особі, яка виконує його обов'язки.

Дозвіл на доступ працівників ДКРС до відомостей, що становлять державну таємницю, оформляється у формі письмової резолюції на приписі, яка за змістом повинна бути конкретною.

Ступінь секретності відомостей, з якими може бути ознайомлений працівник ДКРС, повинен відповідати формі допуску до державної таємниці, яку йому надано.

У разі позитивного вирішення питання про надання дозволу припис з відповідною письмовою резолюцією передається начальникам тих структурних підрозділів підприємства, установи чи організації, де працівник ДКРС має здійснювати контрольно-ревізійні функції. Керівники структурних підрозділів безпосередньо вирішують питання щодо створення відповідних умов для роботи із секретними документами, видають розпорядження щодо обсягу інформації, до якої надано доступ (номери справ, томів справ, документів тощо), а також організують контроль за дотриманням вимог режиму секретності.

Працівники ДКРС зобов'язані виконувати встановлені на підприємстві, в установі чи організації вимоги режиму секретності і таємного діловодства. Вони можуть отримувати в РСО необхідні для роботи матеріальні носії секретної інформації і знайомитись з ними в порядку, визначеному чинним законодавством України.

Виймка документів, що містять державну таємницю, чи інших носіїв секретної інформації проводиться в установленому чинним законодавством України порядку.

Вилучені документи можуть використовуватись як докази без зняття грифу секретності тільки в кримінальних справах, провадження яких у слідчих органах та судах здійснюється з дотриманням вимог режиму секретності відповідно до чинного законодавства.

Після закінчення роботи працівником ДКРС начальник структурного підрозділу підприємства, установи чи організації, де проводилась ревізія або перевірка, на зворотному боці припису зазначає, з якими конкретно документальними матеріалами ознайомлений контролер-ревізор, ступінь секретності відомостей, що містяться в них. Припис зберігається в РСО підприємства, установи чи організації протягом визначеного строку дії найвищого грифа секретності документальних матеріалів, з якими знайомився працівник ДКРС. Останньому повертається довідка про допуск, у якій робиться позначка, завірена підписом начальника РСО та печаткою, про ступінь секретності відомостей, з якими він був ознайомлений під час виконання завдання.

Посадова особа, яка підписала припис, контролює роботу своїх підлеглих щодо фактичного обсягу секретних відомостей, з якими вони знайомляться в період виконання контрольних-ревізійних функцій, через РСО ДКРС.

Згідно з вимогами ст. 28 Закону України “Про державну таємницю” та зобов’язанням громадянина України у зв’язку з допуском до державної таємниці, співробітники ДКРС, які обізнані у відомостях, що становлять державну таємницю, зобов’язані:

- не допускати розголошення будь-яким способом державної таємниці, яка йому довірена або стала відомою у зв’язку з виконанням службових обов’язків;
- не брати участі в діяльності політичних партій та громадських організацій, діяльність яких заборонена в порядку, встановленому законом;
- не сприяти іноземним державам, іноземним організаціям чи їх представникам, а також окремим іноземцям та особам без громадянства у провадженні діяльності, що завдає шкоди інтересам національної безпеки України;
- виконувати вимоги режиму секретності;
- повідомляти посадових осіб, які надали йому допуск до державної таємниці, та відповідні РСО про виникнення обставин, передбачених ст. 23 Закону України “Про державну таємницю”, або інших обставин, що перешкоджають збереженню довіреної йому державної таємниці, а також про свій виїзд з України;
- додержуватись інших вимог законодавства про державну таємницю.

Посадові особи, винні у порушенні законодавства про державну таємницю, несуть дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно із Законом.

Відповідно до вимог ст. 37 Закону України “Про державну таємницю” контроль за станом охорони державної таємниці в ДКРС здійснює Служба безпеки України та її регіональні органи.

5.3. Порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій

Порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні регламентується **“Положенням про порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні”**, затвердженим наказом ГоловкиРКУ України від 25.02.2000 № 15.

Порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні здійснюється відповідно до ст. 40 Конституції України та на підставі Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, Закону України “Про звернення громадян”, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Указу Президента України “Про заходи щодо забезпечення конституційних прав громадян на звернення” від 19.03.97 № 241/97.

При розгляді письмових звернень громадян необхідно визначитися з термінами:

- **звернення** — викладені в письмовій формі зауваження (пропозиції) щодо діяльності органу ДКРС, заява (клопотання) про сприяння реалізації прав і законних інтересів заявника чи скарга на їх порушення;
- **дія** — здійснення посадовою особою своїх обов’язків у межах наданих чинним законодавством повноважень чи всупереч їм;
- **бездіяльність** — певна форма поведінки особи, пов’язана з невиконанням нею дій, які вона повинна була і могла вчинити в силу покладених на неї посадових обов’язків і згідно з чинним законодавством України;
- **безпідставна** передача розгляду звернення — передача розгляду звернення іншим органам, якщо вирішення поставлених у ньому питань належить виключно до компетенції органів ДКРС;
- **розповсюдження** відомостей, що ганьблять честь і гідність особи — поширення в засобах масової інформації або повідомлення невизначеному колу осіб чи хоча б одній особі, крім особи, якої вони безпосередньо стосуються, відомостей, що не відповідають дійсності, а також відомостей, що принижують (ганьблять) честь та гідність особи в очах громадськості чи окремих осіб з точки зору додержання чинного законодавства.

До рішень, дій (бездіяльності), які можуть бути оскаржені в органах ДКРС, належать:

- 1) відмова в проведенні ревізії (перевірки);
- 2) проведення ревізії (перевірки) без установлених законом підстав та/або з порушенням чинного законодавства;
- 3) дії (бездіяльність) посадових осіб органів ДКРС при проведенні ревізії (перевірки);
- 4) рішення про стягнення коштів та застосування фінансових санкцій та постанови (ухвали) про накладення адміністративних стягнень тощо, прийняті з порушенням чинного законодавства;

- 5) висновки, викладені в акті (довідці) ревізії (перевірки), що не підтверджуються документально та/або суперечать (не відповідають) чинному законодавству;
- 6) неналежний розгляд попередньої скарги на рішення, дії (бездіяльність) посадових осіб органів ДКРС.

Посадовим особам органів ДКРС слід мати на увазі, що у зверненні має бути зазначено прізвище, ім'я, по батькові автора звернення, місце проживання громадянина або місцезнаходження підприємства, установи, організації, викладено суть порушеного питання, зауваження, пропозиції, заяви, скарги чи прохання. При цьому допускається вказання адреси заявника на конверті.

Письмове звернення повинно бути підписане заявником (заявниками) із зазначенням дати.

Звернення, оформлене без дотримання цих вимог, а також звернення, яке не містить даних, необхідних для прийняття органом ДКРС обґрунтованого рішення, в термін не більше п'яти днів від дня його надходження повертається заявникові з відповідними роз'ясненнями.

Письмове звернення без зазначення місця проживання або місцезнаходження підприємства, установи, організації, не підписане автором (авторами), а також таке, з якого неможливо встановити авторство, визнається анонімним і розгляду не підлягає.

Анонімним визнається, зокрема, звернення, в якому:

- 1) відсутні або нерозбірливо вказані прізвище, ім'я, по батькові автора звернення, його підпис та адреса;
- 2) неповна адреса робить неможливою ідентифікацію автора звернення.

Не розглядаються повторні звернення від однієї й тієї самої особи з одного й того самого питання, якщо перше звернення вирішено по суті, а також звернення осіб, визнаних судом недієздатними.

Рішення про припинення розгляду таких звернень приймає керівник відповідного органу ДКРС, про що повідомляється особі, яка подала звернення.

Скарга на рішення приймається до розгляду, якщо вона подана до органу ДКРС або посадовій особі вищого рівня протягом одного року з моменту його прийняття, але не пізніше одного місяця з часу ознайомлення особи з прийнятим рішенням. Скарги, подані з порушенням зазначеного терміну, не розглядаються.

Звернення, що надійшли в контрольно-ревізійний відділ у районі, місті чи у районі в місті, розглядаються його начальником, за винятком скарг на рішення, дії (бездіяльність) начальника чи заступників начальника відділу.

Зауваження (пропозиції) щодо діяльності контрольно-ревізійних управлінь, заяви (клопотання) про сприяння реалізації прав і законних інтересів заявника та скарги на рішення, дії (бездіяльність) начальників і заступників начальника контрольно-ревізійних відділів, посадових осіб контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі розглядаються й вирішуються начальниками цих управлінь.

Заяви (клопотання) про сприяння реалізації прав і законних інтересів заявника, зауваження (пропозиції) щодо діяльності управлінь Головного контрольно-ревізійного управління України та скарги на рішення, дії (бездіяльність) його посадових осіб, а також начальників контрольно-ревізійних управлінь в Авто-

номній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі розглядаються та вирішуються виключно головою Головного контрольно-ревізійного управління України або за його дорученням — заступниками.

Звернення, що надійшло, реєструється органом ДКРС (посадовою особою) в порядку, визначеному Інструкцією з діловодства за зверненнями громадян в органах державної влади і місцевого самоврядування, об'єднаннях громадян, на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності, в засобах масової інформації, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.97 № 348, і у разі непідвідомчого вирішення поставлених у ньому питань протягом трьох днів надсилається з наявними документами до відповідного органу ДКРС (посадової особи).

Якщо питання, порушені в одержаному зверненні, не входять до компетенції органів ДКРС, воно в термін не більше п'яти днів пересилається за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється заявник із роз'ясненням підстави передачі звернення.

Орган ДКРС (посадова особа) при розгляді звернення має право запросити в особи, яка подала звернення, необхідні для перевірки звернення документи: наявні в заявника рішення або копії рішень, які приймалися за її зверненням раніше, а також інші документи, необхідні для розгляду звернення. Зазначені документи після розгляду звернення повертаються заявнику.

Звернення розглядаються, за винятком скарг на постанови (ухвали) щодо справи про накладення адміністративних стягнень, і вирішуються в термін не більше одного місяця від дня їх надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, — не пізніше п'ятнадцяти днів від дня їх отримання.

Якщо протягом місяця вирішити порушені у зверненні питання неможливо, посадова особа органу ДКРС, яка розглядає звернення, встановлює необхідний термін для розгляду звернення, про що повідомляється особі, яка подала звернення. При цьому загальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, не може перевищувати 45 днів.

Скарга чи протест на постанову щодо справи про адміністративне правопорушення розглядається відповідним органом ДКРС (посадовою особою) в десятиденний термін від дня її надходження.

Якщо буде встановлено, що постанову (ухвалу) винесено посадовою особою органу ДКРС, неправомочною вирішувати цю справу, то така постанова (ухвала) скасовується, і справа надсилається на розгляд до компетентного органу ДКРС (посадової особи), про що письмово повідомляється особа, яка подала скаргу.

Посадові особи служби, що розглядають звернення, повинні взяти до уваги, що особа, яка звернулася до органів ДКРС, має право:

- 1) бути присутньою в органі ДКРС при розгляді заяви чи скарги;
- 2) особисто викласти аргументи особі, яка перевіряє заяву чи скаргу;
- 3) подавати в ході перевірки заяви чи скарги, додаткові матеріали або наполягати на їх запиті органом ДКРС, який розглядає заяву чи скаргу;
- 4) брати участь у перевірці поданої заяви чи скарги на підприємстві, в установі чи організації;
- 5) ознайомлюватися з матеріалами завершеної перевірки заяви чи скарги, якщо вони не підпадають під категорію державної, службової або комерційної таємниці;

- 6) користуватися послугами адвоката чи представника трудового колективу організації, яка здійснює правозахисну функцію, оформивши це уповноваження у встановленому законом порядку;
- 7) одержати письмову відповідь про результати розгляду заяви чи скарги;
- 8) висловлювати усно або письмово вимогу щодо дотримання таємниці розгляду заяви чи скарги;
- 9) вимагати відшкодування збитків, якщо вони стали результатом порушень встановленого порядку розгляду звернень.

Під участю в перевірці поданої заяви чи скарги в цьому Положенні мається на увазі присутність особи, яка подала заяву чи скаргу, при проведенні інвентаризації коштів і матеріальних цінностей, контрольних обмірів виконаних будівельно-монтажних робіт чи здійсненні інших заходів документального та фактичного контролю на підприємстві, в установі, організації.

При розгляді звернень керівники та інші посадові особи органів ДКРС у межах своїх повноважень зобов'язані:

- 1) об'єктивно, всебічно і вчасно перевіряти заяви чи скарги;
- 2) на прохання заявника запрошувати його для участі в розгляді його заяви (скарги);
- 3) скасовувати або змінювати оскаржувані рішення, якщо вони не відповідають закону або іншим нормативним актам, невідкладно вживати заходів для припинення неправомірних дій, виявляти, усувати причини та умови, які сприяли вчиненню порушень;
- 4) забезпечувати поновлення порушених прав, реальне виконання рішень, прийнятих у зв'язку із заявою чи скаргою;
- 5) письмово повідомляти про результати перевірки заяви чи скарги та суть прийнятого рішення особі, яка її подала;
- 6) вживати заходів для відшкодування у встановленому законом порядку матеріальних збитків особі, яка звернулася через ущемлення органом ДКРС її прав і законних інтересів, вирішувати питання про відповідальність осіб, з вини яких було допущено порушення, а також на прохання громадянина не пізніше як у місячний термін довести прийняте рішення до відома органу місцевого самоврядування, трудового колективу чи об'єднання громадян за місцем проживання громадянина;
- 7) у разі визнання заяви чи скарги необґрунтованою — письмово роз'яснити порядок оскарження прийнятого за нею рішення;
- 8) не допускати безпідставної передачі заяв і скарг на розгляд в інші органи;
- 9) організовувати та перевіряти стан розгляду заяв і скарг, вживати заходи для усунення причин, що їх породжують, систематично аналізувати та інформувати населення про хід цієї роботи;
- 10) забезпечувати дотримання державної, комерційної та службової таємниці.

У відповіді на скаргу щодо рішення органу ДКРС, дій чи бездіяльності посадових осіб служби має бути висвітлено:

- вхідний номер і дата реєстрації в органі ДКРС скарги, на яку дається відповідь;
- дата і номер проміжної відповіді, якщо термін розгляду звернення перевищував 30 днів;

- порядок розгляду скарги органом ДКРС (чи проводилось службове розслідування, повторна або додаткова перевірка, аналіз ревізійних матеріалів; чи одержувались пояснення від осіб, дії чи бездіяльність яких оскаржується; чи брав участь і яку саме в розгляді скарги заявник тощо);
- відповіді на всі конкретні питання, що порушені у скарзі;
- рішення, які прийнято за результатами розгляду скарги (кого і коли інформовано, кому надіслано обов'язкові вимоги, куди передано матеріали ревізії, перевірки чи службового розслідування; чи виносились накази про скасування рішень на застосування фінансових санкцій, адміністративних стягнень або результатів ревізій (перевірок); чи виносились дисциплінарні стягнення, ким і стосовно кого тощо).

Подання скарги на рішення або дії посадових осіб органів ДКРС не припиняє рішення або оскаржуваної дії.

Подання в установлений строк скарги на постанову (ухвалу) щодо справи про адміністративне правопорушення зупиняє виконання постанови про накладення адміністративного стягнення до розгляду скарги.

Принесення прокурором протесту зупиняє виконання постанови (ухвали) щодо справи про адміністративне правопорушення до розгляду протесту.

Звернення осіб, де повідомляється про крадіжки, розтрата, недостачі, інші зловживання на підприємствах, в установах чи організаціях, невідконтрольних органам ДКРС, негайно пересилаються до правоохоронних органів для прийняття рішення згідно з чинним законодавством.

За зверненнями про порушення на підприємствах, в установах чи організаціях, підконтрольних органам ДКРС, законодавства з фінансових питань приймається одне з рішень щодо:

- 1) проведення позапланової ревізії (перевірки);
- 2) включення питань, порушених у зверненні, до програми планової ревізії (перевірки);
- 3) відмови у проведенні ревізії (перевірки) у випадках, коли вирішення порушених у зверненні питань не входить до компетенції органів ДКРС або коли зазначені порушення вже були встановлені попередніми ревізіями (перевірками).

У разі відмови в проведенні ревізії (перевірки) або при включенні питань, порушених у зверненні, до програми планової ревізії (перевірки) у відповіді заявнику обґрунтовується прийняте органом ДКРС рішення із зазначенням, хто і коли інформуватиме його про результати розгляду звернення з урахуванням проведеної планової ревізії (перевірки).

ГоловКРУ України і контрольно-ревізійні управління в регіонах при розгляді скарги на рішення, дії (бездіяльність) посадових осіб органів ДКРС перевіряють законність і обґрунтованість оскаржуваних рішень, дій (бездіяльності) посадових осіб і приймають одне з рішень:

- 1) залишити рішення, яке оскаржується, без змін, а скарги без задоволення;
- 2) скасувати рішення, яке оскаржується, з одночасним винесенням нового рішення або без нього та притягнути винних осіб до відповідальності;
- 3) внести до рішення в частині, що не відповідає чинному законодавству, зміни;

- 4) припинити незаконної дії (бездіяльність) посадових осіб органу ДКРС, провести службове розслідування і притягнути винних осіб до відповідальності.

Рішення, що підлягає відміні, а також акти (довідки) незаконно і неякісно проведених ревізій (перевірок) скасовуються наказом керівника контрольно-ревізійного органу, яким проводиться розгляд звернення.

При скасуванні прийнятих рішень суми стягнутих коштів та фінансових санкцій підлягають поверненню з тих бюджетів або державних цільових фондів, на які вони були зараховані, за умови, що не минуло три роки з моменту стягнення, якщо інше не передбачено законодавством.

При розгляді скарги або протесту на постанову (ухвалу) щодо справи про адміністративне правопорушення, особа, яка її розглядає, перевіряє законність і обґрунтованість винесеної постанови (ухвали) і приймає одне з таких рішень:

- 1) залишає постанову (ухвалу) без змін, а скаргу або протест без задоволення;
- 2) скасовує постанову (ухвалу) і надсилає справу на новий розгляд;
- 3) скасовує постанову (ухвалу) і закриває справу;
- 4) зменшує розмір штрафу в межах, передбачених ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Копія рішення за скаргою або протестом на постанову (ухвалу) у справі про адміністративне правопорушення протягом трьох днів надсилається особі, щодо якої її винесено.

Слід узяти до відома, що рішення за скаргою на постанову (ухвалу) щодо адміністративного правопорушення може бути опротестоване прокурором. Протест на рішення за скаргою вноситься до органу, який його видав, або до контрольно-ревізійного органу вищого рівня.

При відкликанні скарги за письмовою заявою особи, яка її подала, орган ДКРС, що розглядає скаргу, припиняє її розгляд з повідомленням про це заявника.

Подання фізичною чи юридичною особою звернення, яке містить наклеп і образи, дискредитацію органів ДКРС та їхніх посадових осіб, тягнуть за собою відповідальність, передбачену чинним законодавством.

Керівникам органів ДКРС слід мати на увазі, що скарги на рішення, дії чи бездіяльність органів служби та їх посадових осіб можуть бути подані або безпосередньо до суду, або до суду після оскарження в органі чи в посадовій особі вищого рівня стосовно того органу чи посадової особи, які винесли рішення або здійснили дії чи допустили бездіяльність.

5.4. Методика проведення ревізій витрачання бюджетних коштів на будівництві

Проведення ревізій витрачання бюджетних коштів на будівництво регламентується “Порядком проведення ревізій (перевірок) з питань цільового і ефективного використання коштів та правильності визначення вартості об’єктів будівництва, що споруджуються із залученням бюджетних коштів, а також коштів державних підприємств, установ та організацій”, затвердженим заступником голови Головкиру України.

Ревізії та перевірки цільового і ефективного використання коштів та правильності визначення вартості об'єктів будівництва, що споруджуються із залученням бюджетних коштів, а також коштів державних підприємств, установ та організацій здійснюються на підставі Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.93 № 2940-X-ІІ, “Положення про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, затвердженого Указом Президента України від 28.11.2000 № 1265/2000, “Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні” від 03.10.97 № 121, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України від 24.10.97 № 497/2301, інструкції “Про порядок проведення ревізій та перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів” від 26.11.99 № 107, “Методичних рекомендацій з питань документування органами державної контрольно-ревізійної служби ревізійних дій та їх результатів” від 29.12.2000 № 11.

Основними завданнями ревізій і перевірок є контроль за цільовим та ефективним використанням коштів бюджетів усіх рівнів, спрямованих на фінансування будівництва (капітальних вкладень), збереження основних засобів і товарно-матеріальних цінностей, контроль за станом розрахунків між замовниками і підрядчиками, обліком та звітністю, а також попередження порушень фінансової дисципліни в сфері будівництва.

Ревізію (перевірку) цільового та ефективного використання коштів на будівництво рекомендується проводити послідовно, відповідно до таких етапів, в ході яких необхідно:

- 1) встановити джерела фінансування, наявність титульних списків, планів, наявність інвесторської (проектно-кошторисної) документації об'єктів будівництва, затвердженої в установленому порядку, позитивного комплексного висновку держекспертизи та перевірити, чи проводились торги (тендери) на виконання робіт згідно із Законом України “Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти” від 22.02.2000 № 1490-111;
- 2) перевірити обсяг та стан фінансування будівництва, проаналізувати використання виділених коштів за цільовим призначенням, стан взаєморозрахунків з підрядчиками, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості, причини її виникнення;
- 3) провести аналіз договірних відносин, наявність договорів та контрактів відповідно до чинного законодавства;
- 4) перевірити правильність визначення вартості будівництва (зведений кошторисний розрахунок, об'єктні та локальні кошториси, договірна ціна узгоджена замовником та підрядчиком);
- 5) визначити достовірність відображення за бухгалтерським обліком і звітності господарських операцій, пов'язаних із використанням бюджетних коштів на будівництво;
- 6) проаналізувати правильність списання вартості будівельних матеріалів, витрат на експлуатацію машин і механізмів та інших витрат на будівництво. З'ясувати, чи не було випадків, коли матеріальні цінності (будівельні матеріали, машини і механізми) передавались підрядним організаціям для виконання будівельно-монтажних робіт і списувались безпосередньо на ви-

трати установ (організацій) замість віднесення їх вартості на взаєморозрахунки з підрядними організаціями;

- 7) здійснити проведення контрольних обмірів виконаних робіт для установлення відповідності їх фактичних обсягів, обсягам включеним в акти виконаних робіт та списаних на виробництво, а також правильність застосування одиничних розцінок на види будівельних робіт.

Перевірка забезпечення та наявності технічної документації на проведення будівництва. Необхідно перевірити:

- 1) підстави та джерела фінансування будівництва;
- 2) титульні списки, складені відповідно до “Порядку затвердження титулів будов (об’єктів), будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів”, який затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.10.97 № 995, плани на всі об’єкти будівництва, графіки будівництва та введення в дію пускових об’єктів, погоджених з будівельними організаціями, іншими суб’єктами будівництва;
- 3) проектно-кошторисну документацію, виконану відповідно до державних будівельних норм України “Правила визначення вартості будівництва” (ДБН Д. 1.1-1-2000), які затверджені наказом Держбуду від 27.08.2000 № 174;
- 4) позитивний комплексний висновок експертизи проектно-кошторисної документації;
- 5) правильність оформлення журналу обліку виконаних будівельних робіт та авторського нагляду за дотриманням технологічних вимог;
- 6) ліцензій на право виконання відповідних будівельних робіт (в тому числі проектно-вишукувальні та пусконалагоджувальні) згідно з Законом України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 21.09.2000 № 1969-III та спільного наказу Держбуду України і Держпідприємництва України “Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виготовлення монтажу несучих конструкцій, конструкцій у будівельній, ремонтно-будівельній діяльності” від 09.01.01 № 2/5 зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 23.01.01 № 59/5250.

Перевірка стану розрахунків

1. До початку ревізії необхідно у фінансових органах та відділеннях Держказначейства отримати відомості про суму бюджетних коштів, виділених на будівництво (капітальні вкладення).
2. Перевірити суми дебіторської та кредиторської заборгованості на момент проведення ревізії (перевірки), а також наявність дебіторської, кредиторської заборгованості, за якими закінчився термін позовної давності та проаналізувати причини їх виникнення.
3. Провести аналіз цільового використання бюджетних коштів, з’ясувати, чи не витрачалися кошти на придбання будівельних та інших товарно-матеріальних цінностей, які не пов’язані із проведенням (фінансуванням) будівництва. При наявності ознак нецільового використання бюджетних коштів потрібно:
 - перевірити наявність та достовірність документів, які визначають цільове призначення видатків бюджетних коштів (наявність затвердженого кошторису, лімітної довідки, рішення органів влади, наказ, платіжні документи тощо);

- здійснити заходи фактичного контролю (зустрічна перевірка, контрольні обміри, обстеження тощо);
- порівняти вартість виконаних робіт (наданих послуг), які фінансувалися за рахунок бюджетних коштів з фактично списаною на видатки сумою бюджетних коштів, перевірити, чи підтверджуються нецільові видатки відповідними записами в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності і одержати пояснення посадових осіб, які скоїли фінансові порушення.

Перевірка контрактів, договорів

1. Підрядний контракт (договір) є основним документом, що забезпечує узгоджену діяльність учасників будівництва (замовник, підрядчик).
2. Головні принципи укладання і виконання контрактів (договорів) такі:
 - 2.1. Врахування і дотримання чинного законодавства України.
 - 2.2. Зазначення строків будівництва об'єкта (виконання робіт, надання послуг тощо).
 - 2.3. Визначення вартості будівництва:
 - договірна ціна (ціна тендерної пропозиції) визначена у встановленому порядку є невід'ємною частиною контракту (договору);
 - встановити згідно з контрактом (договором) підряду, яка встановлена договірна ціна (ціна тендерної пропозиції), тверда чи динамічна. Тверда договірна ціна встановлюється незмінною на весь час будівництва і корегується тільки у випадках, зазначених в пункті 3.3. 3.2 ДБН Д.1.1-1-2000. Динамічна договірна ціна корегується не більше одного разу на рік, при цьому корегується тільки вартість матеріально-технічних ресурсів, маса прибутку та кошти на покриття ризику, які були визначені на начало будівництва, не уточнюються.
 - 2.4. Майнова відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань та чітке розмежування прав і обов'язків сторін (Закон України "Про майнову відповідальність за порушення умов договору підряду (контракту) при виконанні робіт на будівництві об'єктів" від 06.04.2000 № 1641-111).
 - 2.5. Зобов'язання сторін щодо узгодженого і взаємного вирішення проблем і суперечностей, які виникають у процесі укладання і виконання контракту.
 - 2.6. Умови та терміни фінансування будівництва:
 - зазначення джерела фінансування — держбюджет, місцевий бюджет, змішана форма фінансування з зазначенням частини бюджетного фінансування;
 - обмеження терміну попередньої оплати виділених бюджетних коштів до одного місяця та застосування штрафних санкцій у разі невиконання суб'єктами господарювання договірних зобов'язань.
3. Розрахунки за виконані будівельні роботи проводяться на підставі актів приймання — задачі виконаних робіт та довідки про оплату (форма № КБ-2в та № КБ-3, типові форми первинних облікових документів), які затвержені наказом Держбуду України від 29.12.2000 № 416/299. Для визначення відповідальних працівників підприємства, установи, організації, які мають право підпису на актах приймання виконаних робіт і відповідають за достовірність в них розцінок та обсягів виконаних робіт необхідно ознайо-

митися з внутрішніми розпорядчими документами, наказами та посадовими інструкціями підконтрольного об'єкта. Взаєморозрахунки за виконані роботи (надані послуги) проводяться за період встановлений у договорі, контракті (за місяць, етап тощо).

Перевірка вартості будівництва

Вартість об'єктів будівництва (нове будівництво, розширення, реконструкція та технічне переоснащення підприємств, будівель і споруд, ремонту житла, об'єктів соціальної сфери і комунального призначення та благоустрою, а також реставрація пам'яток архітектури та містобудування) визначається на підставі інвесторської (проектно-кошторисної) документації відповідно до державних будівельних норм України (ДБН Д1.1-1-2000) "Правила визначення вартості будівництва", затверджених наказом Держбуду України від 27.08.2000 № 174 та загальнодержавних будівельних кошторисних нормативів.

При цьому слід врахувати, що з впровадженням реформованої системи ціноутворення, яка передбачає визначення вартості будівництва за ресурсними елементними кошторисними нормами та вільними цінами з введенням в дію ДБН Д.1.1-1-2000, нормативні та методичні документи згідно з додатком до наказу Держбуду України від 19.10.2000 № 233 втрачають чинність.

Разом з тим, у зв'язку з різним рівнем технічної готовності учасників інвестиційного процесу до визначення вартості будівництва за однорівневою системою ціноутворення слід керуватися "Тимчасовими методичними рекомендаціями щодо визначення вартості будівництва в I півріччі 2001 року", які затверджені рішенням науково – технічної ради Держбуду України від 18.12.2000 № 60.

При визначенні вартості будов, спорудження яких здійснюється з залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності загальнодержавні будівельні кошторисні нормативи обов'язкові для використання усіма учасниками будівництва незалежно від їх відомчої приналежності і форми власності.

Система ціноутворення в будівництві (вартість) базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально-технічних ресурсів.

Нормативними показниками є ресурсні елементні кошторисні норми. На підставі цих норм і поточних цін на трудові та матеріально-технічні ресурси визначається нормативна кількість ресурсів, необхідних для виконання різних видів будівельних, монтажних, ремонтних і реставраційних робіт, прямих витрат у вартості будівництва, а також для розроблення поточних одиничних розцінок.

Вартість будівництва (прямі витрати), визначається із застосуванням кошторисних нормативних документів, а саме:

- ресурсних елементних кошторисних норм на будівельні роботи (РЕКН, ДБН Д.2.2-99);
- ресурсних кошторисних норм експлуатації будівельних машин та механізмів (РКНЕМ, ДБН Д.2.7-2000);
- ресурсних елементних кошторисних норм на монтаж устаткування (РЕКНМУ, ДБН Д.2.3-99);
- ресурсних елементних кошторисних норм на ремонтно-будівельні роботи (РЕКНР) (ДБН Д.2.4-2000);

- ресурсних елементних кошторисних норм на ремонтно-реставраційні роботи (РЕКНР) (ДБН Д.2.5-2000).

Кошторисна вартість будівельних матеріалів, виробів та конструкцій у прямих витратах визначається на підставі нормативної потреби в них, розрахованої виходячи з обсягів робіт, передбачених робочими кресленнями та відповідних поточних цін.

Поточні ціни на матеріали для будівництва враховують такі елементи вартості:

- відпускну ціну;
- вартість тари, упаковки і реквізиту;
- вартість транспортування і вантажних робіт;
- заготівельно-складські витрати.

Заготівельно-складські витрати розраховуються за відсотком, рекомендованим Держбудом України, до кошторисної вартості матеріалів і є лімітом коштів на відшкодування цих витрат підрядчика: для будівельних, санітарно-технічних і електротехнічних матеріалів виробів та конструкцій – 2 %; для металевих конструкцій – 0,75 %;

Кошторисна вартість устаткування визначається як сума всіх витрат на придбання і доставку цього устаткування на приоб'єктний склад або місце його передачі до монтажу.

Складовими кошторисної вартості устаткування є:

- відпускну ціну;
- вартість запасних частин;
- вартість тари, упаковки та реквізиту;
- транспортні витрати;
- заготівельно-складські витрати.

Використання матеріальних ресурсів для будівництва, які значно відрізняються за ціною від тих, що склалися в регіоні, можливе лише за письмовою згодою замовника та при наявності відповідних обґрунтувань. Коли таких умов немає, різниця в цінах замовником не компенсується.

Кошторисна вартість експлуатації будівельних машин і механізмів у прямих витратах визначається виходячи з нормативного часу їх роботи, необхідного для виконання встановленого обсягу будівельних та монтажних робіт та вартості експлуатації будівельних машин і механізмів за одиницю часу їх застосування (машино-година) в поточних цінах. У вартості експлуатації будівельних машин і механізмів (у тому числі) зазначається заробітна плата робітників, зайнятих на управлінні та обслуговуванні будівельних машин і механізмів. Вартість машино-години в поточних цінах розраховується на підставі трудових і матеріальних ресурсів, наведених в ресурсних кошторисних нормах експлуатації будівельних машин та механізмів (РКНЕМ, ДБН Д.2.7-2000) та поточних цін на них з урахуванням амортизаційних відрахування на відновлення будівельних машин і механізмів, а також податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів.

При визначенні транспортних витрат на перевезення матеріальних ресурсів транспортними засобами підрядної організації перевірити наявність розрахунків за 1 т/км відповідними транспортними засобами або правильність застосування

осереднених показників, що надаються Держбудом України та відображення їх в бухгалтерському обліку підприємства.

При розрахунках вартості експлуатації будівельних машин і механізмів у разі відсутності у підрядної організації певних видів машин, що передбачені ресурсними елементними кошторисними нормами, може бути проведена заміна номенклатури машин, але таким чином, щоб отримана вартість не перевищувала вартості експлуатації машин, що розрахована на підставі нормативного часу роботи машин, приведених у ресурсних елементних кошторисних нормах, та відповідної вартості машино-години, прийнятої за даними Держбуду України.

Кошторисною вартістю будівництва, що визначається в складі інвесторської кошторисної документації, передбачаються накладні витрати, кошторисний прибуток (планові нагромадження) за видами будівництва, лімітовані та інші витрати, які визначаються розрахунково відповідно до державних будівельних норм України ДБН Д.1.1-1-2000, а саме:

- норми накладних витрат за встановленим порядком у розділі 4 (додаток № 4);
- норми кошторисного прибутку (планові нагромадження) за видами будівництва в межах рекомендованих Держбудом за погодженням з Мініекономіки усереднених показників, виражених у відсотках (додаток № 13);
- норми на додаткові витрати за усередненими показниками при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період (додаток № 8, додаток №9);
- норми на зведення і розбирання тимчасових будівель і споруд за усередненими показниками (додаток № 6, додаток № 7) або калькуляційним методом за даними проекту організації будівництва.

Витрати на утримання служби замовника враховуються в зведеному кошторисному розрахунку в розмірі 2,5 %.

Використання зазначених коштів здійснюється на підставі кошторисів доходів і видатків, складених та затверджених у встановленому порядку, пропорційно обсягам виконаних робіт.

Під поняттям “служба замовника” слід вважати управління (відділи) капітального будівництва місцевих органів виконавчої влади, відповідні підрозділи підприємств та організацій, які створені та діють згідно з чинним законодавством України для виконання функцій замовника в будівництві.

Перевірку правильності формування вартості робіт з пуску і налагоджування устаткування, пристроїв і систем, яка визначається на підставі загальнодержавних ресурсних елементних кошторисних норм на пусконалагоджувальні роботи (ДБН Д.2.6.-1-2000 — ДБН Д.2.6-9-2000) при вводі в експлуатацію об’єктів нового будівництва, розширення, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, будівель і споруд, відремонтованих об’єктів житла, соціальної сфери і комунального призначення та благоустрою, а також реставрації пам’яток архітектури та містобудування, слід проводити відповідно до “Правил визначення вартості будівництва” (ДБН Д.1.1-1-2000, Доповнення № 1), що затверджено наказом Держбуду України від 04.10.2000 № 220 та підтвердженням відповідних витрат даними бухгалтерського обліку.

При розробленні (складанні) інвесторської кошторисної документації на пусконалагоджувальні роботи не допускається використання нормативів, призначених для ремонту устаткування та різного роду послуг. Розрахунок заробітної

плати у прямих витратах виконується на підставі нормативних трудовитрат окремо для робітників налагоджувальників та інженерно-технічних працівників, які виконують пусконалагоджувальні роботи. Вартість людино-години робітників-налагоджувальників приймається за відповідними розрядами, вартість людино-години інженерно-технічних працівників, які виконують пусконалагоджувальні роботи, приймається на рівні шостого розряду.

Вартість проектно-вишукувальних робіт для будівництва визначається на підставі “Правил визначення вартості проектно-вишукувальних робіт для будівництва, що здійснюється на території України” (ДБН Д.1.1-7-2000), затверджених наказом Держбуду України від 14.12.2000 № 285.

Ціна пропозиції (вартість робіт) розраховується на підставі кошторисної вартості проектно-вишукувальних робіт, яка визначається калькуляційним або нормативним методом відповідно до розділів 2 та 3, з уточненням окремих складових, виходячи з структури витрат, що склалися в організації, та поточних цін на трудові і матеріальні ресурси.

У будівництві, що здійснюється за рахунок державних коштів розмір прибутку, якщо він планується, приймається в межах кошторисного прибутку, вартість одного людино-дня не повинна перевищувати показники, що визначаються Держбудом.

Кошти на утримання будівель, відшкодування витрат на охорону, послуг зв'язку, амортизаційних відрахувань та інші визначаються виходячи з обґрунтованих загальних витрат у тому числі частини витрат, що за розрахунком стосуються до конкретного об'єкта замовлення.

До вартості пусконалагоджувальних та проектно — вишукувальних робіт включаються встановлені чинним законодавством податки, збори та обов'язкові платежі виходячи з норм і бази для їх нарахування, встановлених відповідними законодавчими та нормативними документами.

Відповідальність за обґрунтованість визначення вартості будівельних (в тому числі проектних та пусконалагоджувальних) робіт на стадії узгодження договірних цін та проведення взаєморозрахунків за обсяги виконаних робіт покладається на керівників організацій замовників та підрядчиків.

При проведенні перевірки правильності визначення договірної ціни (ціни тендерної пропозиції), яка розраховується на підставі нормативної потреби в трудових і матеріально-технічних ресурсах, необхідних для здійснення проектних рішень щодо об'єкта замовлення та поточних цін на них, слід звернути увагу на структуру прямих, накладних витрат, прибутку, коштів на покриття ризику, а також коштів на сплату податків, зборів, обов'язкових платежів.

При перевірці відомості ресурсів необхідно визначити:

- відповідність витрат праці робітників-будівельників, робітників, зайнятих управлінням та обслуговуванням машин; середній розряд робіт, що виконуються робітниками-будівельниками; середній розряд ланки робітників, зайнятих управлінням та обслуговуванням машин, згідно елементними кошторисними нормами;
- витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів, згідно з елементними кошторисними нормами;

- кількість матеріалів та виробів згідно з елементними кошторисними нормами;
- вартість людино-годин робітників-будівельників та ланки робітників, зайнятих на управлінні та обслуговуванні будівельних машин та механізмів, рекомендованих Держбудом України;
- відповідність вартості матеріальних ресурсів до поточних цін на матеріальні ресурси, які склалися в регіоні на час виконання робіт. Провести перевірку правильності та обґрунтованості розрахунків:
- накладних витрат, пам'ятаючи, що заробітна плата в складі накладних витрат та кошти на покриття інших статей накладних витрат розраховуються враховуючи усереднені показники, надані Держбудом України, погоджені з Мінекономіки;
- витрат на тимчасові титульні будови та споруди, які повинні визначатись на підставі виконавчого кошторису, погодженого із замовником щодо фактичних будов та споруд, з урахуванням рішень проекту організації будівництва;
- додаткових витрат при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період, які повинні визначатись за окремим розрахунком, і тільки при виконанні робіт у зимовий період;
- відповідно до розмірів прибутку, рекомендованих Держбудом та узгоджених з Мінекономіки України;
- обґрунтованість відсотків коштів на покриття ризику.

Особливої уваги потребує перевірка правильності визначення вартості, обсягів виконаних робіт, застосування одиничних розцінок, виявлення арифметичних помилок та заповнення форм первинного обліку, тобто актів (форма № КБ-2в), довідок (форма № КБ-3) і довідок про вартість проектно-вишукувальних робіт (форма № 4а). При виконанні будівельних робіт розрахунки за виконані роботи можуть проводитись на підставі акта приймання-передачі виконаних робіт (форма № КБ-2в), якщо це обумовлено в контракті (договорі).

Акт приймання виконаних підрядних робіт складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за виконані роботи на будівництві на основі журналу обліку виконаних робіт (форма № КБ—6) відповідно до проектно-кошторисної документації.

Акт складається обов'язково щомісячно фахівцями будівельного підприємства (незалежно від форми власності), якщо підприємством у звітному періоді виконувались будівельні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності (аналогічно при господарському способі проведення робіт).

Адресна частина акта заповнюється відповідно до контракту (договору) на виконання робіт.

Вартісні показники відображаються за поточним рівнем цін, визначених у договірній ціні, складеній у поточних цінах згідно з контрактом (договором) на виконання робіт.

У вільних рядках акта наводяться дані про види, обсяги та вартість виконаних у звітному періоді робіт.

Вартість окремих видів робіт (починаючи з 1 січня 2001 р.) визначається шляхом калькулювання на підставі витрат ресурсів за ресурсними елементними кошторисними нормами на одиницю виміру та їх вартості у поточних цінах.

Додаткові витрати при виконанні будівельних робіт у зимовий період визначаються за окремим розрахунком і передбачаються тільки у разі виконання робіт у зимовий період, якщо таке планується.

Податки, збори, обов'язкові платежі, що не враховані складовими вартості будівництва і які стосуються загальної вартості робіт, визначаються згідно з чинним законодавством.

У “Довідці про вартість виконаних підрядних робіт та витрат” (типова форма № КБ-3) відображається вартість виконаних робіт за звітний місяць та витрати з наростаючим підсумком.

При проведенні ревізії (перевірки) будівельних робіт, що виконувалися господарським способом слід звернути увагу на:

- застосування при розрахунку накладних витрат коефіцієнта 0,6 до трудових витрат працівників, заробітна плата яких передбачена в накладних витратах, і коштів на покриття інших статей накладних витрат згідно з додатком № 3 до ДБН Д.1.1-1-2000;
- доцільність врахування кошторисного прибутку у кошторисній документації, який враховується тільки у разі, якщо підприємство планує прибуток від такого виду діяльності;
- обґрунтованість виділення коштів на будівництво титульних тимчасових будівель і споруд, які повинні визначатись калькуляційним методом на підставі проекту організації будівництва;
- наявність рішення інвестора щодо розміру коштів на покриття ризику учасників будівництва, який може прийматись в менших розмірах порівняно до підрядного способу, оскільки немає необхідності враховувати ризик підрядної організації, пов'язаний з виконанням робіт за контрактом;
- зворотні суми від тимчасових будівель та споруд в розмірі 15 % відповідно п. 2.8. 18.1 ДБНД.1.1-1-2000, доцільність визначення інших витрат залежно від конкретних умов.

Перевірка стану бухгалтерського обліку, правильності списання товарно-матеріальних цінностей

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерський облік має проводитися відповідно до вимог Інструкції “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій” з дати, визначеної розпорядчими документами керівника підприємства, установи або організації.

Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. за № 291, для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений синтетичний рахунок (першого порядку) 15 “Капітальні інвестиції”.

За дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції” відображаються збільшенням зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства, відображаються на субрахунок (ра-

хунку другого порядку) 151 “Капітальне будівництво”. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Кошти, отримані забудовником від пайовика для пайової участі в будівництві об’єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунка 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика і об’єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об’єкта і акта приймання-передачі забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об’єкта відображається за дебетом рахунка 10 “Основні засоби” та кредитом рахунка 15 “Капітальні інвестиції”.

Якщо власна частка збудованого об’єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначені пайовиком для продажу, то їх зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунка 28 “Товари” та кредитом рахунка 15 “Капітальні інвестиції”.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за окремим об’єктами капітальних вкладень (інвентарними об’єктами).

У дебет рахунка 15 “Капітальні інвестиції” списується сума фактичних витрат з кредиту відповідних рахунків.

Правильність віднесення витрат на будівництво в розрізі об’єктів (“За будівельними контрактами”) та відповідність їх титульним спискам, окремим проектам і кошторисам необхідно перевіряти порівнянням даних первинних бухгалтерських документів з даними синтетичного обліку.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, що визначає методологічні засади формування підрядчиками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов’язані з виконанням будівельних контрактів, набуває чинності з 1 січня 2002 року.

При проведенні ревізії (перевірки) будівельних організацій слід звернути увагу на правильність обліку і списання вартості будівельних матеріалів на витрати будівництва шляхом порівняння даних бухгалтерського обліку з даними актів виконаних робіт та встановленими нормами витрачання матеріальних цінностей на одиницю об’єму, відповідність відображених в обліку витрат на перевезення матеріалів за товарно-транспортними накладними та дорожніми листами оприбуткованій кількості матеріалів. При цьому необхідно ознайомитись з порядком аналітичного обліку матеріалів та перевірити правильність їх списання на виробництво. Дані про результати перевірки правильності списання матеріалів оформляються довідкою (порівняльна відомість).

При встановленні фактів незаконного списання (понад встановлені норми) матеріальних цінностей (сировини чи матеріалів) необхідно вимагати проведення інвентаризації матеріальних цінностей, щодо яких ревізією виявлено застосування завищених норм списання матеріальних цінностей, і показати її результати. Якщо за результатами інвентаризації встановлені лишки матеріальних цінностей, за якими виявлено завищення норм у кількості, що необґрунтовано списані з причини завищення норм, запропонувати керівництву об’єкта контролю їх опри-

буткувати і одночасно зменшити суми проведених у обліку витрат, зробити висновки про нанесення об'єкту контролю збитків підзвітною особою, що допустила понаднормове витрачання матеріальних цінностей та вимагати пояснення у посадової чи матеріально-відповідальної особи на предмет причин застосування завищених, проти виробничих, норм списання.

У разі зазначення в поясненні обставин, які виправдовують застосування норм вищих від звичайних, запропонувати керівництву об'єкта контролю (або правоохоронному органу як ініціатору ревізії) провести контрольні випробування, лабораторні аналізи, експерименти або документальні розрахунки з метою підтвердження чи спростування необхідності застосування тих чи інших норм списання.

Окремо слід перевірити стан взаєморозрахунків з підрядчиками та постачальниками товарно-матеріальних цінностей, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасність використання (освоєння) фінансування на об'єкт замовлення.

Якщо будівельні роботи виконувалися господарським способом, то необхідно звернути увагу на правильність нарахування і виплати заробітної плати, достовірність списання матеріалів з урахуванням тих, що обраховуються за бухгалтерським обліком і тих, що придбані в процесі виконання робіт (аналіз цін), а також на розмір накладних витрат і кошторисного прибутку. Необхідно встановити, чи не виконувались роботи штатними працівниками замовника (слюсарі, столяри, технічні працівники та учні) за рахунок основного робочого часу і чи не оформлялись одночасно наряди на обсяги цих робіт та виплата заробітної плати окрім штатного розкладу.

Контрольний обмір виконаних робіт проводиться з обов'язковою участю відповідальних працівників замовника і підрядчика. За результатами контрольного обміру складається акт за підписом відповідальних представників замовника, підрядчика і перевіряючого (інженера-будівельника за освітою). При необхідності для проведення контрольних обмірів слід залучати спеціалістів-будівельників, будівельних лабораторій тощо. У разі встановлення приписок (завищення обсягів виконаних робіт) дослідити наявність та фактичне списання будівельних матеріалів та нарахування заробітної плати. При необхідності провести інвентаризацію матеріальних цінностей. Дані контрольного обміру оформляються актом.

При перевірці документів щодо обсягів виконаних робіт необхідно порівняти дані контрольного обміру з актами виконаних робіт (обсяги, розцінки). На роботи, що технологічно приховуються при виконанні подальших робіт, внаслідок чого перевірити якість і точність їх виконання немає можливості, повинен бути представлений акт на приховані роботи.

Оформлення результатів перевірки, ревізії

Оформлення результатів ревізії (перевірки) та реалізація матеріалів проводиться згідно з вимогами розділу IV Інструкції Головки КРУ України "Про порядок проведення ревізій і перевірок Державною контрольно-ревізійною службою в Україні" та "Методичних рекомендацій з питань документування органами державної контрольно-ревізійної служби ревізійних дій та їх результатів".

Встановлена сума завищення вартості будівельних робіт, у тому числі і за рахунок безпідставного завищення розцінок на виконані роботи, приписки об-

сягів, необґрунтованого завищення договірної ціни тощо, підлягає відшкодуванню або поновленню в бухгалтерському обліку.

У разі продовження будівництва зайво сплачені суми повертаються на рахунок замовника або уточнюється сума заборгованості.

У випадку завершення будівельно-монтажних і ремонтних робіт та повного проведення розрахунків сума завищення вартості або обсягів виконаних робіт вилучається до бюджету.

Необхідні розрахунки, виписки, порівняльні відомості повинні бути підписані ревизором, відповідальними працівниками організацій, що перевіряються, та і додані до акта ревізії або перевірки.

Виявлені порушення (завищення), а також суми порушень (завищень) відшкодованих і поновлених у ході ревізії, з необхідними поясненнями відповідальних осіб повинні бути чітко викладені в акті (довідці) перевірки (ревізії) із зазначенням відповідальних осіб, якими скоєно (допущено їх скоєння) встановлені порушення, обґрунтовані необхідними розрахунками, порівняльними таблицями з обов'язковим посиланням на нормативні документи.

При встановленні порушень, що зумовили нанесення матеріальних збитків державі, матеріали ревізії (перевірки) направити до правоохоронних органів та інформувати органи влади і самоврядування.

5.5. Методика проведення наскрізних ревізій

Проведення наскрізних ревізій включає ревізії: каси та касових операцій; операцій за рахунками в установі банку; основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу; розрахунків з покупцями та замовниками; кредитних операцій; оплати праці; утримання прибуткового податку з громадян та інших відрахувань; господарських видатків в бюджетних установах; суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів; витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті; контроль отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування тощо.

Методика проведення ревізії каси та касових операцій

Ревізія каси та касових операцій здійснюється відповідно до “**Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні**” із змінами станом на 18.02.04), затвердженого постановою правління Національного банку України від 19.02.01 № 72 (Додаток 1).

Ст. 15 **Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу”** зобов'язує керівника установи чи підприємства створити інвентаризаційну комісію; працівник ДКРС отримує у матеріально відповідальної особи (касира) розписку про здачу до бухгалтерії всіх документів, що стосуються надходження чи витрачання коштів та інших цінностей за всіма рахунками. Після оформлення касиром грошового звіту за поточний день (чи останні 2-3 дні), до якого прикріплені пер-

винні касові документи з візою ревізора і який підписано касиром і головним бухгалтером, комісія проводить інвентаризацію каси. Готівку і матеріальні цінності в присутності працівника ДКРС перераховує матеріально відповідальна особа. За результатами інвентаризації складається акт, крім того, висновки записуються на останній заповнений сторінці касової книги і засвідчуються підписами членів комісії.

Якщо є розбіжності між даними фактичної наявності та даними касової книги, контролер-ревізор негайно отримує письмові пояснення касира і головного бухгалтера.

За період, що визначений у програмі ревізії (перевірки), виконується суцільним способом звірка записів у касовій книзі із записами у прибуткових та видаткових касових ордерах, платіжних відомостях з відмітками ревізора проти записів у касовій книзі і підсумків видаткових ордерів.

При цьому повнота і своєчасність оприбуткування готівки через касу перевіряється зіставленням:

- прибуткових касових ордерів на отримання готівки з банку із записами у касовій книзі та з корінцями чеків у чекових книжках за всіма відкритими у банках рахунками у тому числі й за валютними коштами, облік яких має вестися окремо, а також із відповідними записами у виписках банку;
- сум і дат оприбуткування виручки в прибуткових касових ордерах із датами й сумами, проставленими на документах реалізації продукції готівкою, основних засобів та інших матеріальних цінностей у кореспонденції з балансовим рахунком 70 “Доходи від реалізації” та інших рахунків класу 7 Плану рахунків;
- сум і дат у прибуткових касових документах і касовій книзі з первинними документами сплати комунальних послуг та документами про надходження від об’єктів соціальної сфер, підприємств побутового обслуговування і громадського харчування, підсобних господарств, що знаходяться на балансі підприємства, у кореспонденції з відповідним субрахунком рахунка 23 “Виробництво”;
- сум і дат у прибуткових касових ордерах із первинними документами про надання послуг автотранспортом, ремонтними бригадами, інструментальним господарством тощо в кореспонденції з субрахунком 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”;
- сум і дат у прибуткових касових ордерах із первинними документами про надані послуги чи відпущені матеріальні цінності стороннім організаціям при проведенні вибіркового зустрічних перевірок на об’єктах, яким надані такі послуги.

Контролюється достовірність і повнота оприбуткування повернення підзвітних сум через касу з даними журналу № 3, Відомості 3. 2 “Аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37)” щодо кредиту субрахунку № 372 і дебету рахунка 30, щодо руху підзвітних сум стосовно працівників та порівнянням ідентичності їх записів.

Правильність розрахунків з підзвітними особами здійснюється відповідно до “Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон”, затвер-

дженої наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 (в редакції наказу Міністерства фінансів України від 10.06.99) (Додаток 2).

Під час перевірки повноти оприбуткування готівки через касу слід звірити у банку дані про отримані суми на період ревізії із сумами, що значаться оприбуткованими через касу (дебет рахунка 30 та кредит 31).

Вибірково, а при виявленні порушень суцільно, перевіряється достовірність підсумків за платіжними відомостях зарплати, премій тощо за місяць, суми, видані під звіт за видатковими ордерами, визначається повнота і своєчасність повернення авансових сум.

Під час перевірки правильності списання коштів у видаток через касу проводиться порівняння записів у касовій книзі й касовому звіті з доданими видатковими документами (видаткові касові ордери, платіжні відомості на виплату заробітної плати, допомоги, лікарняних, відпускних, відомості на виплату сум, депонованої заробітної плати).

Під час перевірки видачі сум у підзвіт треба звірити правильність віднесення вказаних сум до підзвіту згідно з журналом № 3, Відомостями 3.2 “Аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37)”, за дебетом рахунка 372 по кожній особі; підстави для видачі (накази на відрядження), наявність авансових звітів на використання готівки на потреби виробництва, господарські потреби, придбання матеріальних цінностей, закупівлю сільгосппродукції тощо, з доданими і належно оформленими документами (накладні, чеки, рахунки, квитанції, акти закупівлі тощо).

Перевірка відповідності сум в облікових взаємопов’язаних реєстрах включає звітку:

- сум, що відображені у журналі № 1, відомості № 1 за дебетом рахунка 30 “Каса” із даними за кредитом рахунка 31 “Рахунки в банках” та відповідних реєстрів з іншими поточними рахунками в банках, у тому числі валютних;
- підсумкових сум кореспондуючих рахунків, а також загального обороту за журналом № 1 із даними головної книги;
- відповідність сальдових залишків за рахунком грошових коштів із даними головної книги та відповідним рядком звітнього балансу.

В процесі перевірки касових операцій контролер-ревізор за допомогою різних методичних прийомів має впевнитись, чи немає розкрадання грошових коштів шляхом:

- привласнення депонованих сум (підроблено підпис депонента в розрахунково-платіжній відомості; у видатковому касовому ордері), виявляється це порушення методом зіставлення депонентів, що зазначені у відомості або у видатковому касовому ордері, з підписами у документах відділу кадрів;
- підроблення розрахунково-платіжних відомостей (механічне завищення в останній колонці “до видачі на руки” загальної суми грошей), це виявляється підрахунком підсумків у відомостях по горизонталі і вертикалі. Кінцеві підсумки порівнюють із сумою, зазначеною у видатковому касовому ордері та в первинних документах із нарахування зарплати, премії тощо;
- підроблення різних реквізитів авансового звіту з відряджень (наприклад, терміну перебування у відрядженні); виявляється зіставленням даних по-

свідчень на відрядження з даними дорожніх листів, підписання у цей період документів, зустрічних перевірок, журналів реєстрації службових відряджень тощо;

- підроблення виписок банку (підміна виписок, підробка шифрів операцій). Наприклад, шифр операції “видано готівкою” виправляється на шифр операції “знято за платіжною вимогою”, а в чеку виписується сума, на яку в касира є копії платіжних вимог минулих звітних періодів. Виявляється аналізом документів-виписок з розрахункового рахунку, які знаходяться в бухгалтерії установи і в банку (оригінали), прибуткових касових ордерів тощо;
- часткового або повного неоприбуткування готівки через касу (касир не проводить через касу деякі документи, а зазначену в них суму грошей привласнює) виявляється зіставленням та аналізом документів, які відображають не тільки рух грошових коштів, але й рух матеріальних цінностей і документів.

Методика ревізії операцій за рахунками в установі банку

Під час ревізії операцій з розрахунків у банках ревізор керується такими нормативними актами: “Інструкцією про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті”, затвердженою постановою правління Національного банку України від 12.11.03 № 492; “Інструкцією про безготівкові розрахунки в господарському обороті України № 7”, затвердженою постановою правління Національного банку України від 21.01.04 № 22; Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затвердженим Міністерством фінансів України від 31.03.99 № 87.

Методика ревізії операцій за рахунками в установі банку передбачає перевірку усіх виписок банку за кожним рахунком підприємства (організації чи установи) і відповідності зазначених у них даних даним головної книги. Виписки добираються за хронологічною послідовністю, щоб перевірити, чи правильно перенесено залишки з попередньої виписки до наступної.

Треба перевірити наявність усіх додатків та виписок, що засвідчують здійснення тієї чи іншої операції.

Необхідно перевірити суцільним методом повноту надходження грошей до каси та здачу їх до банківської установи. Особливу увагу при цьому слід звертати на:

- наявність первинних документів, які є підставою для здійснення видатків (договори поставки, підяду, рахунки, акти виконаних робіт та ін.);
- дату складання і термін дії договорів та рахунків (на випадок підтвердження видатків платіжними відомостями і рахунками попереднього обрєвізованого періоду);
- правильність арифметичних операцій у рахунках, правомірність застосування торгових та посередницьких націнок (знижок).

Після порівняння виписок банку з доданими до них первинними документами, встановлення правильності підрахунків сум оборотів, початкового і кінцевого сальдо особливо ретельно перевіряється сутність господарських операцій. А саме: чи на законних підставах надійшла на відповідний рахунок, чи була списана будь-яка сума коштів. Крім взаємної звірки та порівняння сум, що записані у відповідних документах, треба пересвідчитись у реальності тієї чи іншої операції.

Складовою частиною методики ревізії банківських операцій є перевірка відповідності нормативним документам порядку проведення та обліку операцій за валютним рахунком.

Методика проведення ревізії основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу

Проведення ревізії основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу здійснюється на підставі “Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу”, затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 № 90 (Додаток 3), “Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ”, затвердженої наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 10.08.01 № 142/181 (Додаток 4), Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2000 № 92, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.99 № 242, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246.

Здійснюється перевірка відображення:

- надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів на балансі підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, суми витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; суми до оцінки вартості об'єкта основних засобів;
- вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, суми оцінки основних засобів;
- придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та суми до оцінки таких активів;
- вибуття нематеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та суми уцінки нематеріальних активів;
- вартості довгострокових інвестицій за видами та об'єктами інвестування, вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі у капіталі;
- надходження запасів на підприємство, їх дооцінка та витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо;

У випадках перерахування коштів без подання рахунків, особливо при відсутності накладних на оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, або коли у

накладних не проставлено їх кількості, сорту, ціни, обов'язково проводиться зустрічна перевірка у постачальника для ознайомлення з його примірниками на видатки.

Є такі методичні прийоми документального і фактичного контролю, що застосовуються при ревізіях збереження і раціонального використання товарно-матеріальних цінностей.

Перевіряється повнота надходження матеріальних цінностей, для цього звіряються накладні приходу з накладними постачальника на відпуск товарів, робиться уважний огляд прибуткових документів для з'ясування, чи немає виправлення у кількості, ціні; звіряється правильність перенесення назви, кількості і ціни товарів з прибуткових накладних у картки складського обліку; треба звертати увагу на те, хто проставив на видаткових документах візу на відпуск товарів, чи мали вказані особи на це право.

Якщо була реалізація товарно-матеріальних цінностей на сторону, то потрібно з'ясувати наступне: коли і за якою ціною вони закуплені; коли й кому продані, коли і за якою ціною пройшла оплата; які роздрібні ціни діяли на момент реалізації; чи немає випадків реалізації (під виглядом відходів) доброякісних матеріалів за заниженими цінами. Треба звірити норми витрат сировини, матеріалів, що застосовуються на підприємстві (в установі, організації) з нормами, що затверджені державою. При необхідності із залученням відповідних фахівців — експертів проводиться контрольний запуск сировини, матеріалів у виробництво. При встановленні факту завищення норм негайно проводять раптові інвентаризації сировини, матеріалів нафтопродуктів на складах, виробництві, а також напівфабрикатів і готової продукції, щоб таким чином виявити необліковану економію або факти можливого виробництва і реалізації необлікованої продукції.

Використання матеріальних цінностей на виробництві перевіряють наступним чином: за видатковими документами встановлюють, яку кількість конкретної сировини і матеріалів було видано зі складу у виробництво; за оприбуткування за документами на складі готової продукції визначають, скільки було виготовлено виробів із тієї сировини і матеріалів; різниця між кількістю цих виробів та нормою витрат сировини, визначає нормативне її використання. Якщо різниця між виданою сировиною і використаною збігається із фактичним залишком сировини на виробництві (це встановлює інвентаризація), то все правильно — далі рух сировини через виробництво перевіряти недоцільно.

Потрібно звертати увагу на якість сировини, з'ясовуючи, чи не використовується сировина нижчого сорту або її неповноцінний замітник, замість зазначеної в затвердженій калькуляції. При виявленні таких фактів до бюджету треба вилучати весь незаконно одержаний прибуток.

Огляд виробничих територій та наступний аналіз фактичних залишків дозволяє встановити, чи немає на підприємстві зайвої сировини, з якої можна виробляти необліковану продукцію.

Як один з методів виявлення відпуску необлікованої продукції, застосовується звірка видаткових документів відділу збуту із записами журналів пропуску товарів відомчої чи позавідомчої охорони через прохідну підприємства. Якщо у журналах реєстрацій зафіксовано більшу кількість товару, то необхідно негайно

звірити журнали реєстрації із платіжними дорученнями чи касовими ордерами для встановлення боржника з оплати.

Методика проведення ревізії розрахунків з покупцями та замовниками

У процесі ревізії перевіряється правильність відображення продажної вартості реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджетів, до позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації та суми платежів, які надійшли на рахунок підприємства в банківських установах, у касу, та інших видів розрахунків, які ведуться за кожним покупцем та замовником.

Методика проведення ревізії кредитних операцій

Під час ревізії кредитних операцій необхідно:

- встановити, якими видами кредитів користувалося підприємство;
- безпосередньо в банку, який видав кредит, з'ясувати планові розміри кредитів, чи не порушувались підприємством правила здійснення кредитних операцій, чи застосовувались до нього санкції і які, який зміст висновків банку за кварталними і річними звітами, за актами перевірок цільового використання позик і забезпечення їх повернення;
- визначити претензії банку щодо правильності оформлення і своєчасності подання розрахунків і повідомлень, необхідних для кредитування, дотримання термінів повернення позик.

Методика проведення ревізії оплати праці

Методика перевірки передбачає, що, насамперед, з'ясується, до якого міністерства належить підприємство (організація), щоб правильно визначити, за якою схемою та за якими постановами Уряду проводиться підвищення зарплати на об'єкті перевірки.

На державних підприємствах треба перевірити правильність визначення штатної чисельності адмінперсоналу, використавши типові штатні розклади відомств. Якщо в ревізійному періоді підвищувалась зарплата, встановлюється, на підставі яких документів це зроблено, чи правильно проведені розрахунки цього підвищення. Перевіряється правильність встановлення посадових окладів — адмінперсоналу, виходячи з окладів, що затверджені штатним розкладом, а виробничому персоналу — тарифною сіткою.

Перевіряється також правильність встановлення надбавок, зокрема, доплат за вислугу років, від посади і стажу роботи.

Вибірково (але не менше як за 6 місяців) перевіряється розрахунок зарплати та відпускних. Обов'язково треба перевірити розрахунки нарахування зарплати за періоди зміни розміру мінімальної зарплати, масових відпусток та підміни тимчасово відсутніх працівників.

З метою виявлення “підставних” осіб звіряються платіжні відомості з наявними на підприємстві трудовими книжками та наказами про прийом на роботу, при необхідності опитують працівників підрозділу, до якого ці особи віднесені.

Перевіряється правильність нарахування додаткових грошових виплат.

Після ознайомлення із встановленим на підприємстві порядком преміювання треба перевірити, чи немає випадків преміювання працівників у період їх тимча-

сової відсутності (хвороби, відпустки, перебування на екзаменаційній сесії у навчальному закладі), за умови накладення дисциплінарних стягнень.

Методика проведення ревізії утримання прибуткового податку з громадян та інших відрахувань

Перевіряється правильність утримання прибуткового податку з громадян; звіряється, чи прибутковий податок, що утримано, повністю відображений у розрахунках за бюджетом, чи немає випадків складання відомостей на виплату зарплати на суму утриманого податку в бюджет. Вибірково треба перевірити підсумки нарахованих, утриманих та сум до виплати в платіжно-розрахункових відомостях. Перевіряється правильність нараховувань на заробітну плату до Пенсійного фонду, фонду Чорнобиля та інших державних фондів згідно з чинним законодавством, правильність віднесення нарахованих сум на відповідні затратні рахунки, своєчасність їх перерахування у відповідні фонди.

Методика проведення ревізії господарських видатків в бюджетних установах

До господарських видатків у бюджетних установах належать витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію, утримання в чистоті будівель, дворів, придбання миючих засобів та інших матеріалів для господарських потреб, витрати на поточний ремонт, дезинфекцію приміщень, на оплату квартир і комунальних послуг, які безкоштовно надаються працівникам шкіл, лікарень та інших бюджетних установ відповідно до постанов Уряду.

Для перевірки правильності використання коштів на господарські потреби використовуються наведені нижче методичні прийоми.

Перевіряється правильність складання розрахунку потреби палива, для чого уточнюють кубатуру кожного приміщення, зокрема через зовнішній обмір, розраховують нормативну потребу умовного палива, яку за діючими коефіцієнтами переводять у натуральне паливо.

Перевіряється наявність газових лічильників, чи знаходяться вони в робочому стані. Якщо лічильників нема або вони несправні, потреби газу вираховуються, виходячи з кількості годин використання газових плит, печей у день та середньої норми витрачання газу на годину.

Перевіряючи витрачання коштів на опалення, треба звернути увагу на те, як відшкодовується вартість опалення тих приміщень, які здані в оренду. При відсутності окремих лічильників на орендовані приміщення витрати на опалення та на гаряче водопостачання належить пред'являти до оплати, виходячи із питомої ваги площі приміщень установи, які опалюються.

При перевірці використання коштів на освітлення з'ясовується наявність електrolічильника в установі, правильність застосування діючих тарифів на електроенергію, повнота відшкодування орендарями вартості спожитої ними електроенергії.

Перевіряється використання коштів на оплату телефонних послуг; при цьому особливу увагу треба звертати на відшкодування працівниками приватних міжміських і міжнародних розмов із службових телефонів.

При перевірці правильності списання матеріалів та господарських товарів ретельно аналізують документи, за якими вони відпущені зі складу (вимоги, накладні); треба переконатись в їх достовірності, чи немає випадків дописування або необґрунтованого виправлення їх кількості, ціни чи назви.

Перевіряючи використання коштів на господарські потреби, аналізують дані про касові і фактичні витрати за ст. 3 кошторису, визначають відхилення між касовими та фактичними витратами, враховуючи асигнування та кошторисні призначення, з'ясовують причини таких відхилень. Аналіз виконання кошторисних призначень за ст. 3 потрібно проводити з використанням даних про залишки товарно-матеріальних цінностей на звітну дату; з'ясувати, чи не було випадків списання окремих господарських матеріалів з причин їх непридатності для користування внаслідок тривалого зберігання.

Контроль суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Указу Президента від 08.10.02 № 909/2002 (909/2002) Постанови Кабінету Міністрів України “Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів” від 04.04.01 № 332 (із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ від 24.09.02 № 1410 (1410-2002-п) і “Граничних сум витрат на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету, республіканського Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів”, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.01 № 332.

При здійсненні контролю автомобільного транспорту необхідно здійснити контроль за **витратами палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті**, який здійснюється відповідно до “Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті”, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 № 43, а також **норм експлуатаційного пробігу автомобільних шин**, встановлених “Нормами експлуатаційного пробігу автомобільних шин”, затвердженими наказом Мінтрансу України від 08.12.97 № 420.

Контроль отримання, використання та обліку благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування здійснюється на підставі “Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.08.2000 № 1222.

Питання для самоконтролю

1. Загальний порядок проведення ревізій і перевірок за зверненнями правоохоронних органів.
2. Порядок призначення ревізії (перевірки) за зверненнями правоохоронних органів.
3. Організація проведення ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів.

4. Особливості документального оформлення ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів.
5. Реалізація матеріалів ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів.
6. Порядок здійснення перевірок підприємств, установ, пов'язаних з державною таємницею.
7. Порядок розгляду письмових звернень громадян та посадових осіб підприємств, установ і організацій.
8. Загальний порядок проведення ревізій витрачання бюджетних коштів на будівництво.
9. Перевірка забезпечення та наявності технічної документації на проведення будівництва.
10. Перевірка стану розрахунків, контрактів та договорів.
11. Перевірка вартості будівництва.
12. Перевірка стану бухгалтерського обліку, правильності списання товарно-матеріальних цінностей проведення ревізій витрачання бюджетних коштів на будівництво.
13. Загальний порядок проведення наскрізних ревізій.
14. Методика проведення ревізії каси та касових операцій.
15. Методика проведення ревізії операцій за рахунками в установі банку.
16. Методика проведення ревізії основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документації, розрахунків та інших статей балансу.
17. Методика проведення ревізії розрахунків з покупцями та замовниками.
18. Методика проведення ревізії кредитних операцій; оплати праці.
19. Методика проведення ревізії утримання прибуткового податку з громадян та інших відрахувань.
20. Методика проведення ревізії господарських видатків в бюджетних установах.
21. Методика проведення ревізії суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів.
22. Методика проведення ревізії витратами палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті.
23. Методика проведення ревізії отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування.

Загальні аспекти методики та організації фінансового контролю інших контролюючих органів

6.1. Методика та організація здійснення внутрішнього фінансового контролю

Здійснення внутрішнього фінансового контролю регламентується **“Порядком здійснення міністерствами, іншими центральними органам виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю”**, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.02 № 685.

Внутрішній фінансовий контроль — це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, 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 фінансового контролю 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 фінансових порушень.

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами комплексно у формі ревізій (перевірок) на підставі складених на півріччя та погоджених з ГоловокРУ планів роботи.

Для запобігання дублюванню ревізій (перевірок) контрольно-ревізійні підрозділи координують свою роботу з органами державної контрольно-ревізійної служби. Перевірки на одних і тих же запланованих об'єктах контролю проводяться одночасно в терміни, визначені органами державної контрольно-ревізійної служби.

Позапланові ревізії (перевірки) проводяться за наказом керівника міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади або їх територіального органу. Про початок проведення позапланової ревізії (перевірки) ГоловокРУ інформується за 10 днів до її початку.

Контрольно-ревізійний підрозділ перевіряє:

- 1) обґрунтованість бюджетних запитів, дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни, збереження і цільове використання бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів;

- 2) збереження і використання державного майна;
- 3) ефективність використання матеріальних і фінансових ресурсів, своєчасність документального оформлення господарських операцій, повноту виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, причини непродуктивних витрат і втрат;
- 4) економічний стан підприємств, установ та організацій, результати виконання виробничих та фінансових планів;
- 5) правильність ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, своєчасність і повноту відображення в обліку фінансових, кредитних та розрахункових операцій, а також законність їх здійснення, виконання зобов'язань перед бюджетом і кредиторами;
- 6) додержання порядку формування, встановлення та застосування цін і тарифів;
- 7) стан виконання заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених попередньою ревізією (перевіркою);
- 8) додержання встановленого порядку закупівлі товарів (робіт, послуг) за державні кошти;
- 9) виконання інших завдань з питань, визначених наказами керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади відповідно до їх специфіки, в межах компетенції контрольно-ревізійного підрозділу.

Посадові особи контрольно-ревізійного підрозділу мають право:

- перевіряти на об'єктах контролю результати виконання планів, кошторисів, грошові, фінансові, бухгалтерські та інші документи, наявність коштів і цінностей, а у разі виявлення підрбок та інших зловживань — вилучати необхідні документи на термін до закінчення ревізії (перевірки), залишаючи у справі акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;
- перевіряти правильність списання сировини, палива, інших матеріальних цінностей, спожитої тепло- та електроенергії на витрати виробництва, повноту оприбуткування готової продукції, списання відходів, а також вимагати від керівника об'єкта контролю здійснення контрольних обмірів обсягів виконаних робіт чи контрольного запуску сировини у виробництво;
- вимагати від керівника об'єкта контролю проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, перевірки наявних коштів і розрахунків, у разі потреби опечатувати каси і касові приміщення, склади, комори, сховища, архіви;
- одержувати від посадових осіб об'єктів контролю письмові пояснення з питань, що виникають під час проведення ревізій (перевірок).

Термін проведення ревізії (перевірки) не повинен перевищувати 30 робочих днів. Цей термін може бути продовжений з дозволу керівника органу, який призначив ревізію (перевірку).

Результати ревізії (перевірки) оформляються актом (довідкою про перевірку) за підписом керівника ревізійної групи (ревізора), керівника і головного бухгалтера (бухгалтера) об'єкта контролю.

У разі наявності заперечень або зауважень до акта ревізії (довідки про перевірку) керівник і головний бухгалтер (бухгалтер) об'єкта контролю повинні в день передачі акта (довідки про перевірку) на ознайомлення підписати його із

застереженням і не пізніше ніж через 5 днів подати свої письмові пояснення або зауваження.

Акти ревізій (довідки про перевірку) подаються керівнику міністерства.

Керівники контрольно-ревізійних підрозділів можуть брати участь у підготовці нормативно-правових актів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, якими регламентується порядок використання фінансових і матеріальних ресурсів.

Контрольно-ревізійні підрозділи подають щокварталу до 5 числа місяця, що настає за звітним періодом, ГоловКРУ звітність та узагальнену інформацію про виявлені факти порушень фінансової дисципліни та вжиття заходів щодо їх усунення.

6.2. Порядок вилучення документів про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів у процесі контрольних дій

Порядок вилучення посадовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів регламентується **“Інструкцією про порядок вилучення посадовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів”**, затвердженою наказом Державної податкової адміністрації України від 01.07.98 № 316.

Відповідно до пункту 6 ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” ДПА України встановлює наступний порядок вилучення посадовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів:

1. Обсяг та склад документів, що вилучаються. Підстави для вилучення документів

Вилучення документів (із залишенням копій), що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів чи приховування інших об'єктів від оподаткування, здійснюється посадовою особою органів державної податкової служби та є заходом примусового позбавлення підприємств, установ та організацій (далі – підприємства) – незалежно від їх організаційно-правової форми власності (включаючи підприємства за участю іноземних юридичних і фізичних осіб) – можливості користуватися зазначеними документами.

Вилученню у підприємств підлягають первинні документи (тобто письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи і адміністрації (власника) на їх проведення), грошові документи, облікові реєстри (тобто носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, гру-

пування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку, кошториси, декларації та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також інші довідкові матеріали та розрахунки, за винятком документів, що містять відомості, визначені в законодавчому порядку такими, що становлять державну таємницю.

Якщо під час перевірки встановлено факт приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплати податків та інших платежів, то вилучення документів у підприємств провадиться на підставі письмово вмотивованої постанови органу державної податкової служби. Постанова про проведення вилучення документів (надалі — Постанова) оформляється за встановленою формою (рис. 6.1).

2. Особи, які мають бути присутніми під час вилучення документів

Вилучення документів здійснюється в присутності тих посадових осіб підприємства, у яких вилучають документи. При цьому зазначені особи мають право робити заяви з приводу дій посадових осіб органу державної податкової служби; такі заяви підлягають занесенню до Протоколу вилучення документів (надалі — Протокол) за встановленою формою (рис. 6.2).

В окремих випадках для надання організаційної та технічної допомоги у вилученні документів керівники органу державної податкової служби запрошують на допомогу посадовій особі, яка здійснює вилучення документів, відповідних спеціалістів — з оплатою їхньої роботи за трудовою угодою відповідно до чинного законодавства. У разі потреби здійснюються й інші витрати, які можуть виникнути при проведенні вилучення документів (наприклад, зняття ксерокопій з документів, що вилучаються).

Якщо посадові особи підприємства чинять протидію вилученню документів чи є реальна загроза знищення, приховування цих документів та інших дій з метою унеможливити доступ до них представників податкової служби, то працівники підрозділів податкової міліції надають допомогу тій посадовій особі органу державної податкової служби, яка проводить вилучення.

3. Порядок вилучення документів і складання Протоколу вилучення документів

Перед вилученням документів посадова особа органу державної податкової служби визначає перелік тих документів, які підлягають вилученню, та встановлює їхнє місцезнаходження або зберігання.

При проведенні вилучення документів посадова особа органу державної податкової служби подає керівникам підприємства Постанову, складену тією посадовою особою органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення на підставі виявлених фактів. У випадках відмови від добровільного видання документів останні вилучаються посадовою особою органу державної податкової служби за участю представників податкової міліції.

Посадова особа органу державної податкової служби, яка проводить вилучення документів, здійснює ретельний перегляд документів, які підлягають вилученню, в місцях їхнього зберігання. У разі їхньої непридатності для подальшого огляду або при недооформленні томів документів (непідшиті, непронумеровані, непідписані тощо) в присутності посадової особи органу державної податкової служби ці документи дооформлюються посадовими особами підприємства відповідно до вимог щодо оформлення документів і документообігу в бухгалтерському та податковому обліку.

ПОСТАНОВА
про проведення вилучення документів № _____
від “__” _____ 200__ р.

Як наслідок проведення огляду і перевірки документів у _____

 (повна назва суб'єкта, який підлягає перевірці, його адреса)

на підставі того, що _____

 (причина, з якої здійснюється вилучення)

та керуючись ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 5 лютого 1998 року,

ПОСТАНОВЛЯЮ:

у зазначеного вище суб'єкта провести вилучення _____

 (посада, прізвище, ім'я, по батькові особи, якій доручається здійснити вилучення)

наступних документів _____

 (назва документів, з чим пов'язані або про що свідчать)

ВИЛУЧЕННЯ ЗАСВІДЧИЛИ:

_____	_____	_____
(керівник податкового органу, який затверджує вилучення)	(підпис)	(ініціали, прізвище)

М. П.

_____	_____	_____
(особа, яка здійснює вилучення)	(підпис)	(ініціали, прізвище)

З Постановою ознайомився:

_____	_____	_____
(керівник суб'єкта, у якого здійснюється вилучення)	(підпис)	(ініціали, прізвище)

Рис. 6.1. Форма постанови про проведення вилучення документів

ПРОТОКОЛ
вилучення документів № _____
від “___” _____ 200__ р.

На підставі постанови № від “___” _____ 200__ р., затвердженої _____

(назва державного податкового органу, який затвердив постанову про вилучення та здійснює його)
в особі _____
(прізвище, ім'я та по батькові особи, яка проводить вилучення)

За участю _____
(прізвища, імена та по батькові присутніх)

які працюють _____
(місце роботи)

проведено вилучення документів _____

_____ (повна назва суб'єкта, його адреса; прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, в якій вилучені
_____ документи; додати перелік документів, які вилучаються, а у випадку складання спеціального
_____ опису документів, які вилучаються — зробити про це запис)

Поіменованим вище особам роз'яснено їх право бути присутніми при всіх діях працівника державного податкового органу проведення вилучення і робити заяву з приводу його дій, які викликають незгоду. Присутнім, крім того, роз'яснено, що на підставі ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 5 лютого 1998 року вони мають право засвідчити факт змісту і наслідок вилучення у цьому обсязі і складі документів.

Перед початком вилучення працівником державного податкового органу була подана зазначена постанова про вилучення документів, після чого _____

_____ (прізвище, ім'я, по батькові особи, в якій вилучають документи)
запропоновано видати: _____

_____ (перелік документів, які підлягають вилученню)

Заяви і зауваження, які зробили присутні (перед текстом зауважень вказати прізвище, ініціали та посаду особи, яка зауважує): _____

Протокол, складений посадовою особою державного податкового органу, записано правильно.

ПІДПИСИ:

Присутні:

_____ (прізвище, ініціали) _____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали) _____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали) _____ (підпис)

Посадова особа, яка проводила вилучення

_____ (назва посади, назва державного податкового органу;
прізвище, ініціали) _____ (підпис)

Одержав:

копію Протоколу “___” _____ 200__ р.

копію Опису документів, які вилучені “___” _____ 200__ р.

_____ (назва посади, прізвище та ініціали посадової особи,
якій вручені копія Протоколу і копія опису вилучення) _____ (підпис)

Рис. 6.2. Форма Протоколу вилучення документів

Посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, одночасно складає Опис оригіналів документів, що вилучені зі справ (надалі – Опис документів), відповідно до форми (рис. 6. 3) та проводить фіксацію їхнього змісту, про що робиться запис у Протоколі.

ОПИС						
оригіналів документів, що вилучені зі справ						
згідно з Протоколом № __ від “__” _____ 200_ року						
(повна назва суб'єкта, у якого здійснюється вилучення; його адреса)						
№ з/п	Вилучені документи			Назва справи, з якої вилучено документи	Кількість аркушів (прописом)	Примітка
	назва документа	номер	дата			
Всього вилучено документів _____ (кількість аркушів записати цифрою та прописом)						
одиниць назв на _____ (кількість аркушів записати цифрою та прописом) аркушах						
ОПИС ЗАСВІДЧИЛИ:						
_____ (посада особи, яка здійснювала вилучення)			_____ (підпис)	_____ (ініціали, прізвище)		
_____ (керівник – посада; назва суб'єкта, у якого здійснювалося вилучення)			_____ (підпис)	_____ (ініціали, прізвище)		
_____ (головний бухгалтер)			_____ (підпис)	_____ (ініціали, прізвище)		

Рис. 6.3. Форма Опису оригіналів документів, що вилучені зі справ

У присутності посадової особи підприємства посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення, знімає копії з документів, що вилучаються, на яких зазначаються підстава та дата їх вилучення. Якщо керівник підприємства відмовляється від отримання копій з документів, що вилучаються, то посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, робить про це відмітку в Протоколі.

Вилучення оформляється Протоколом. Копія Протоколу вручається під розпис посадовим особам підприємства. Якщо керівники підприємства відмовляються від проставлення підпису під Протоколом, то посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, робить відмітку в Протоколі.

При цьому посадовим особам підприємства, які відмовилися від підпису, надається право дати письмове пояснення про причини відмови, що засвідчується в Протоколі.

У випадках складання Опису документів його копія вручається під розпис посадовим особам підприємства, у яких було здійснено вилучення документів.

Про вручення копій Протоколу і Опису документів під розписку посадовим особам підприємства, у яких було проведено вилучення документів, робиться відмітка в Протоколі.

Якщо під час перевірки керівники підприємства сповістили особу, яка проводить перевірку, про втрату або знищення документів, то за пропозицією посадової особи органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, керівник підприємства письмовим наказом (аби усним розпорядженням) призначає комісію з розслідування причин втрати або знищення документів. Проведену комісією роботу оформляють актом, який затверджується керівником підприємства.

Копія акта повинна бути подана посадовій особі органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів. У разі потреби для участі в роботі комісії посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, може запросити представників правоохоронних органів та державного пожежного нагляду системи органів внутрішніх справ.

У прикінцевій частині Протоколу зазначається, що вилучені документи упаковані та передані в повному обсязі посадовій особі органу державної податкової служби, яка здійснювала вилучення документів.

Замість вилучених документів у справах підприємств залишаються їхні копії та Опис документів або, у відповідних випадках, Опис документів; останній засвідчується підписами посадової особи органу державної податкової служби та головного бухгалтера чи інших відповідальних посадових осіб підприємства. Якщо на підприємстві залишився лише Опис документів, то копії тих документів, що були вилучені, потрібно надати підприємству не пізніше трьох діб з дня вилучення.

Якщо головний бухгалтер чи інші відповідальні посадові особи підприємства відмовляються від підписання Опису документів, то посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює вилучення документів, робить відповідну відмітку в Протоколі.

На вилучених документах забороняється робити будь-які відмітки та написи.

Вилучені документи передають на зберігання до органу державної податкової служби посадовій особі, яка відповідає за їх зберігання, та зберігають (до прийняття рішення керівниками органу державної податкової служби про їх огляд, перевірку та дослідження) у спеціальному приміщенні, яке обладнане охороною і протипожежною сигналізацією та має стелажі. Вікна приміщення повинні бути заґратованими, а двері — металевими або оббитими металом. За відсутності такого приміщення вилучені документи зберігаються в сейфі або металевій шафі.

Вилучені документи повертаються підприємствам за рішенням керівників органу державної податкової служби під розписку про одержання документів кур'єром або поштою. У випадках, коли за рішенням керівників органу державної податкової служби вилучені документи підприємств передаються підрозділам податкової міліції або у випадках, передбачених законодавством, — іншим правоохоронним органам, у Протоколі і Описі документів проставляється відповідний запис.

Постанова і Протокол є бланками суворої звітності, тому їх обов'язково слід пронумерувати і зберігати у сейфі або металевій шафі. Право видачі вказаних бланків належить керівникам органу державної податкової служби.

Реєстрація виданих бланків Постанов і Протоколів провадиться в журналі обліку видачі бланків суворой звітності, в якому відмічають про їх використання чи повернення в разі невикористання.

6.3. Порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою

Проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою здійснюється відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” від 14.12.98 № 18119-ВР та “Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою”, затвердженою постановою колегії Рахункової палати 03.12.99 №25-1.

Закон України “Про Рахункову палату” визначає правові основи діяльності Рахункової палати. В Законі викладені завдання, функції та повноваження Рахункової палати, які стосуються всіх питань використання державних коштів, від виконання Законів Верховної Ради про державний бюджет органами виконавчої влади, перевірки ефективності управління коштами державного бюджету Державним казначейством України до проведення фінансових перевірок і ревізій в усіх установах, організаціях і підприємствах незалежно від форм власності в тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. Рахункова палата має спільні об’єкти контролю з Державною контрольно-ревізійною службою, але сфера застосування її повноважень значно більша і поширюється на Верховну Раду, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, органи виконавчої влади, всі державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

В “Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою” визначено загальні положення здійснення перевірок, ревізій Рахунковою палатою, предмет, об’єкти та суб’єкти, мету та основні завдання, планування та порядок проведення перевірок, ревізій, реалізації матеріалів перевірок, ревізій та організації контролю за усуненням порушень, виявлених у ході перевірок, ревізій.

Інструкція про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою, розроблена згідно з Конституцією України, Законом України “Про Рахункову палату”, іншими актами чинного законодавства, визначає завдання та порядок проведення Рахунковою палатою перевірок, ревізій. Дія цієї інструкції поширюється на відносини, які виникають у зв’язку з виконанням Рахунковою палатою України завдань та функцій, передбачених Конституцією України, Законом України “Про Рахункову палату”, іншими актами чинного законодавства.

Система контролю Рахункової палати — це комплекс, передбачених Законом України “Про Рахункову палату” експертно-аналітичних, інформаційних, перевірочних, ревізійних та інших видів і методів діяльності, що забезпечують виконання Рахунковою палатою покладених на неї завдань. До таких видів та методів контрольної діяльності належать: перевірка, ревізія, аналіз, експертиза, обстеження.

Головним завданням Рахункової палати при проведенні перевірок та ревізій є здійснення контролю за адміністративним, розпорядчим, касовим та фактичним виконанням Державного бюджету України. У першому випадку перевіряється

законність (правомірність) та доцільність прийняття, підписання та видання нормативних, адміністративних, розпорядчих, інших документів органами державної влади та управління, головними та іншими розпорядниками коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів. У другому випадку перевіряється правильність документального відображення усіх фінансових операцій за бюджетними коштами та коштами позабюджетних фондів, ефективного розпорядження ними, використання за цільовим призначенням відповідно до актів чинного законодавства — в Управлінні справами Верховної Ради України, Адміністрації Президента України, Секретаріаті Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, апараті Ради національної безпеки і оборони України, апараті Кабінету Міністрів України, Національному банку України, Фонді державного майна України, Міністрів фінансів України, органах Державного казначейства, інших центральних органах виконавчої влади, Конституційному Суді України, Верховному суді України, Вищому арбітражному суді України, Вищій раді юстиції України, Генеральній прокуратурі України, Центральній виборчій комісії України, інших судових, правоохоронних, контрольних органах, органах національної безпеки і оборони, загальнодержавних цільових, позабюджетних недержавних фондах, місцевих державних адміністраціях та в органах місцевого самоврядування, підприємствах, установах і організаціях, банках, кредитних установах, господарських товариствах, інших фінансових установах і їх спілках, асоціаціях та інших об'єднаннях незалежно від форм власності, об'єднаннях громадян та інших недержавних некомерційних громадських організаціях, суб'єктах підприємницької діяльності, які отримують кошти Державного бюджету України.

Предмет, об'єкти та суб'єкти перевірок, ревізій

Предметом перевірок, ревізій є:

- нормативно-правові, адміністративні, розпорядчі, інші відомчі акти та документи (постанови, рішення, розпорядження, накази, положення, порядки, стандарти, інструкції, вказівки, інструктивні листи тощо), порядок їх розроблення, прийняття, підписання та видання Управлінням справами Верховної Ради України, Адміністрацією Президента України, апаратом Ради національної безпеки і оборони України, Уповноваженим Верховної Ради України з прав людини, Кабінетом Міністрів України, Національним банком України, Фондом державного майна України, Антимонопольним комітетом України, органами Державного казначейства України, іншими центральними органами виконавчої влади, цільовими, позабюджетними фондами, місцевими адміністраціями та органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами і організаціями, банками, кредитно-фінансовими установами, господарськими товариствами, страховими компаніями, іншими фінансовими установами і їх спілками, асоціаціями та іншими об'єднаннями незалежно від форм власності, об'єднаннями громадян, недержавними некомерційними організаціями, іншими розпорядниками коштів та їх посадовими особами з питань щодо виконання Державного бюджету України з точки зору відповідності їх Конституції України, актам чинного законодавства, вимогам положень закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, а також доцільності та ефективності використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів;

- кошти Державного бюджету України, їх рух та використання за цільовим призначенням, доцільність і ефективність їх витрачання відповідно до актів чинного законодавства, правильність відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку;
- кошти загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів; кошти, спрямовані на здійснення загальнодержавних програм; кредити і позики, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій; валютні та фінансово-кредитні ресурси державного бюджету, які надаються на зворотній основі; кошти, що надходять від приватизації, державного майна; ресурси державного матеріальної резерву, рух зазначених коштів та матеріальних ресурсів, їх використання за цільовим призначенням, доцільність і ефективність витрачання відповідно до актів чинного законодавства, правильність відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку;
- кошторис Національного банку України, правильність його складання, законність та ефективність виконання, відповідність актам чинного законодавства;
- державні кредити, а також кошти, виділені на безоплатній основі іноземним державним і міжнародним організаціям, законність та доцільність їх надання;
- кошти державних установ, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету, їх рух, використання за цільовим призначенням, доцільність та ефективність витрачання відповідно до актів чинного законодавства, правильність відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку;
- інші кошти та матеріальні ресурси Державного бюджету України, їх рух, використання за цільовим призначенням, доцільність та ефективність витрачання згідно з актами чинного законодавства, правильність відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку.

Об'єктами перевірок, ревізій є: Управління справами Верховної Ради; Адміністрація Президента України; апарат Кабінету Міністрів України; апарат Ради національної безпеки і оборони України; Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини; Національний банк країни, уповноважені банки; Фонд державного майна України; Антимонопольний комітет України; Міністерство фінансів України; органи державного казначейства України; Державний комітет України з питань використання матеріальних резервів; Конституційний Суд України; Верховний суд України; Вищий господарський суд України; Генеральна прокуратура України; Вища рада юстиції України; Центральна виборча комісія України; інші судові, правоохоронні та контрольні органи; органи національної безпеки та оборони; міністерства, державні комітети, інші центральні органи виконавчої влади; загальнодержавні цільові, позабюджетні фонди; місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності у частині використання коштів Державного бюджету України; об'єднання громадян, незалежні фонди та інші недержавні некомерційні громадські

організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України; інші розпорядники коштів Державного бюджету України.

Суб'єктом перевірки, ревізії є: посадова особа Рахункової палати, особа, залучена Рахунковою палатою до проведення перевірки чи ревізії як спеціаліст або експерт з інших установ і організацій, у тому числі контрольних, податкових чи правоохоронних органів.

Посадові особи, уповноважені проводити перевірки і ревізії від імені Рахункової палати, мають **право**:

- а) отримувати та ознайомлюватися з усією без винятку інформацією та документацією щодо правових, фінансово-економічних підстав та обґрунтувань підготовки, розгляду, прийняття та видання нормативно — правових, адміністративних, розпорядчих, інших актів та документів (наказів, положень, інструкцій, стандартів, вказівок, інструктивних листів тощо) та з самими названими документами, що регулюють адміністративну, розпорядчу та фінансово-господарську діяльність об'єкта перевірки у тій її частині, яка стосується використання коштів Державного бюджету України, їх руху відповідно до актів чинного законодавства;
- б) отримування від посадових осіб об'єкта, на якому проводиться перевірка, ревізія, необхідні довідки, інформацію, статистичні дані, бухгалтерсько-фінансові звіти, іншу документацію;
- в) безпосередньо входити до приміщень, державних органів, підприємств, архівів, сховищ, виробничих і допоміжних приміщень банків, фінансово-кредитних установ та інших об'єктів, якщо інше не передбачено законами України;
- г) безпосередньо отримувати нормативно-правові, адміністративні, розпорядчі, інші акти (постанови, розпорядження, рішення, накази, положення, інструкції, вказівки, порядки, стандарти, інструктивні листи тощо) та первинні фінансові й бухгалтерські документи, проводити обстеження та огляд окремих приміщень, сховищ, архівів та предметів; одержувати експертні висновки, а також письмові пояснення та заяви; робити копії аби виписки з усіх без винятку документів, які стосуються предмета перевірки, ревізії; вимагати від посадових осіб об'єкта контролю копії з документів, інших матеріалів, складати на основі цих документів розрахунки;
- г) у разі потреби визначення фактичного стану справ проводити обстеження або огляд документів, матеріалів, предметів, іншого майна. Обстеження чи огляд відбувається в присутності керівника підрозділу, відповідального за предмет обстеження чи огляду, а в разі його відсутності — іншого працівника за дорученням керівника об'єкта перевірки. За результатами обстеження чи огляду його учасники складають та підписують відповідний акт;
- д) перевіряти і ревізувати грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують виділення, направлення, і надходження та витрачання коштів і матеріальних цінностей, проводити інвентаризацію фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

- е) при потребі вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки, ревізії проведення інвентаризації основних фондів, матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, за необхідності опечатувати каси та касові приміщення, склади, комори, архіви, інші сховища, а при виявленні підроблень, інших зловживань — до закінчення перевірки чи ревізії складати акт щодо наявності документів, які засвідчують факт порушення, передавши акт разом з документами на відповідальне збереження посадовій особі об'єкта перевірки, залишити у справі акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів; у разі потреби вимагати поновлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за період, що перевіряється чи ревізується;
- є) одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ і фінансових організацій необхідні документальні підтвердження банківських операцій і стану рахунків об'єкта перевірки, ревізії, а від інших підприємств і організацій незалежно від форм власності — довідки і копії документів про операції та розрахунки з об'єктом перевірки, ревізії;
- ж) вимагати і отримувати від посадових та матеріально відповідальних осіб перевірки, ревізії усні та письмові пояснення з питань, які стосуються предмета перевірки, ревізії;
- з) ставити перед керівником, іншими посадовими особами об'єкта перевірки, ревізії вимоги щодо невідкладного усунення виявлених порушень, які потребують негайного реагування, окремо зазначати про це в акті перевірки, ревізії;
- и) у разі потреби дослідити питання, які вимагають спеціальних знань, ставити перед керівництвом Рахункової палати питання щодо залучення до перевірки на будь-якій її стадії спеціалістів чи експертів.

Посадові особи, уповноважені проводити перевірки, ревізії від імені Рахункової палати, зобов'язані:

- а) суворо дотримуватися вимог Конституції України, Закону України “Про Рахункову палату”, інших актів чинного законодавства, цієї Інструкції;
- б) проводити перевірку, ревізію відповідно до затвердженої програми та плану проведення названого заходу;
- в) суворо дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності та доказовості результатів перевірки чи ревізії;
- г) не втручатися в оперативну діяльність об'єкта перевірки, ревізії, не оприлюднювати свої висновки до їхнього завершення, відповідного оформлення результатів довідкою чи актом та розгляду колегією Рахункової палати;
- ґ) усі без винятку виявлені під час перевірки, ревізії факти порушень, обставини та причини їх скоєння детально відображати у довідці (акті) перевірки чи акті ревізії з наведенням відповідних документів, письмових та усних пояснень посадових осіб та інших обґрунтувань виявлених фактів долучати документи, пояснення та інші обґрунтування до довідок (актів) перевірок, ревізій;
- д) в усіх випадках виявлення підробок, зловживань та інших правопорушень отримувати від посадових та матеріально відповідальних осіб об'єкта перевірки, ревізії детальні письмові пояснення щодо обставин, мотивів, причин та умов учинення порушень, долучати їх до матеріалів перевірки, ревізії;

- е) на будь-якій стадії перевірки, ревізії приймати від посадових, матеріально відповідальних та інших осіб об'єкта перевірки, ревізії подані за їх ініціативою усні та письмові заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки, ревізії а при потребі проводити перевірку порушених у зазначених зверненнях питань;
- є) за результатами перевірки складати довідку або акт, а за результатами ревізії — акт у трьох примірниках, з яким ознайомлювати в усіх випадках керівників та інших посадових осіб об'єкта перевірки з підписом. Один примірник довідки, акта залишати керівнику, а за його відсутності — іншій відповідальній особі об'єкта перевірки з підписом;
- ж) у разі відмови під підписаним керівником або іншою відповідальною посадовою особою довідки (акта) перевірки чи акта ревізії робити в названих документах спеціальний запис про це з обов'язковим обумовленням дати, часу, обставин звернення до керівника чи іншої посадової особи з пропозицією ознайомитися і підписати довідку чи акт, а також зазначити дату, час і обставини отримання відмови чи періоду, протягом якого не отримано відповіді від посадової особи;
- з) у разі незгоди керівника чи іншої посадової особи об'єкта перевірки з фактами, викладеними у довідці чи акті, запропонувати подати протягом п'яти робочих днів письмові зауваження, які протягом п'яти робочих днів перевірити і з результатами перевірки та висновками ознайомити посадових осіб, які подали зауваження. Зауваження, результати і висновки, перевірки додати до довідки чи акта як обов'язкову частину;
- и) у всіх випадках відмови посадових осіб об'єкта перевірки, ревізії допустити перевіряльників до проведення перевірки, ревізії на сам об'єкт перевірки чи його складові частини, надати їм необхідну інформацію, документацію чи можливість провести огляд, обстеження, у разі невиконання або неналежного виконання інших законних вимог посадової особи, уповноваженої проводити перевірку, ревізію, скласти акт про відмову виконувати законні вимоги із зазначенням дати, часу, місця, даних посадової особи, яка припустилася протиправних дій. Невідкладно доповісти про це керівникові департаменту Рахункової палати або посадовій особі, що його заміщає, вжити заходів, передбачених чинним законодавством щодо усунення перешкод для здійснення перевірки та ревізії.

У разі невиконання або неналежного виконання обов'язків, передбачених Законом України “Про Рахункову палату”, іншими актами чинного законодавства, необ'єктивного, упередженого, недбалого, поверхового проведення перевірки, ревізії, викладення в довідці перевірки чи акті ревізії недостовірних або недоведених фактів та обґрунтувань їх скоєння посадова особа, яка проводила перевірку, ревізію притягується до відповідальності на підставі, у межах та у спосіб, що передбачені чинним законодавством.

Посадові особи об'єкта перевірки, ревізії мають право:

- вимагати від посадових осіб, уповноважених проводити перевірку, ревізію, пред'явлення доручення на проведення перевірки;
- на будь-якій стадії перевірки, ревізії подавати перевіряльникам усні та письмові заяви, зауваження, пояснення з питань щодо предмета перевірки, ревізії;

- відмовлятися від надавання пояснень перевіряльнику лише тоді, коли питання, на які пропонується відповісти, стосується державної таємниці, розголошувати яку посадова особа об'єкта перевірки, ревізії не уповноважена, а також якщо їй запропоновано дати пояснення щодо фактів та обставин їх скоєння, які тягнуть за собою кримінальну відповідальність опитуваного, членів його сім'ї чи близьких родичів, коло яких визначається законом;
- вимагати від перевіряльників після закінчення перевірки, ревізії один примірник довідки чи акта для ознайомлення, підписання та усунення виявлених порушень;
- подавати письмові зауваження до довідки чи акта перевірки, ревізії у разі незгоди з викладеними фактами та вимагати їх розгляду перевіряльниками по суті, з додаванням їх у вигляді додатка як невід'ємної частини довідки (акта);
- оскаржувати дії перевіряльників безпосередньо у керівника департаменту — головного контролера, відповідального за проведення перевірки, ревізії — чи керівництва Рахункової палати і вимагати отримання від них офіційної письмової відповіді;
- інші права, передбачені Конституцією України та чинним законодавством України.

Посадові особи об'єкта перевірки, ревізії зобов'язані:

- допускати посадових осіб, уповноважених проводити перевірку, ревізію до перевірки, ревізії за наявності доручення на проведення перевірки, ревізії;
- забезпечувати перевіряльникам умови, необхідні для ефективного проведення перевірки, ревізії, а саме: невідкладно надавати належну інформацію, матеріали й документи, своєчасно давати пояснення перевіряльникам, надавати технічне оснащення і транспортні засоби разом з обслуговуючим персоналом, а також окремі приміщення з технічним оснащенням та засобами зв'язку;
- з дотриманням вимог законодавства про державну таємницю на вимогу перевіряльників надавати всю без винятку інформацію, документи та матеріали, у тому числі архівні, які стосуються діяльності посадових осіб та колегіальних органів об'єкта перевірки щодо підготовки, розгляду, прийняття та підписання нормативно-правових, адміністративних, розпорядчих та інших актів (постанов, рішень, розпоряджень, наказів, положень, інструкцій, стандартів, порядків тощо), а також самі названі акти та документи з питань виконання закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, інших актів чинного законодавства щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових, позабюджетних коштів;
- надавати всю без винятку інформацію, документи та матеріали стосовно фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки, ревізії щодо використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів, руху грошових коштів, а також інших бюджетних та позабюджетних ресурсів, контроль за законним та ефективним використанням яких належить до компетенції Рахункової палати;
- надавати інші інформаційні матеріали щодо предмета перевірки, ревізії — довідки, інформаційні бюлетені, статистичні дані, бухгалтерсько-фінансові звіти тощо;

- надавати копії та виписки з документів, інших матеріалів, завіряти своїм підписом їх достовірність;
- сприяти перевіряльникам у проведенні ними в разі потреби обстежень та огляду документів, матеріалів, предметів, іншого майна об'єкта перевірки, ревізії, підписувати відповідні акти за результатами проведення зазначених дій;
- на вимогу перевіряльників проводити інвентаризацію основних фондів, матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, не перешкоджати опечатуванню кас та касових приміщень, складів, комор, архівів, інших сховищ, брати на відповідальне збереження документи, що підтверджують факти підробок, зловживань або вказують на ознаки інших злочинів; на вимогу перевіряльників поновлювати бухгалтерський облік та фінансову звітність за період, що перевіряється чи ревізується;
- давати усні та письмові пояснення з питань щодо предмета перевірки, ревізії, підтверджувати довідку чи акт перевірки, ревізії. У разі незгоди з викладеними в ньому фактами та доказами окремо про це зазначити;
- уживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених у ході перевірки, ревізії правопорушень, відшкодування завданої шкоди та притягати до відповідальності осіб, винних у скоєнні правопорушень.

Посадові особи об'єкта перевірки, ревізії у разі невиконання або неналежного виконання законних вимог посадових осіб, уповноважених від імені Рахункової палати проводити перевірку, ревізію; порушення Закону України "Про Рахункову палату", вимог цієї інструкції, інших актів чинного законодавства; зловживань коштами Державного бюджету України, інших бюджетних правопорушень, завдання шкоди Державному бюджету України притягуються до відповідальності на підставі, у межах і в спосіб, що передбачені чинним законодавством.

Мета перевірки, ревізії полягає у встановленні на об'єкті перевірки, ревізії посадовою особою, уповноваженою її проводити, фактичного стану справ з точки зору своєчасності, повноти, об'єктивності, достовірності та доказовості виявлених фактів та зроблених оцінок щодо законності, ефективності та доцільності використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів, кредитів та позик, наданих Україні іноземними державами, банківськими установами та міжнародними фінансовими організаціями, валютних ресурсів, наданих на зворотній основі, кошторису Національного банку, майна, яке належить до об'єктів державної власності, ресурсів матеріального резерву України.

Планування та порядок проведення перевірки, ревізії

Перевірки, ревізії Рахунковою палатою проводяться планово та позапланово.

Планові перевірки, ревізії проводяться на підставі річних, піврічних, квартальних планів роботи колегії Рахункової палати, річних, піврічних, квартальних планів роботи департаментів та інших структурних підрозділів. Позапланові перевірки, ревізії проводяться за рішенням колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, за якими Верховна Рада України приймає рішення, звернень та пропозицій Президента України та Кабінету Міністрів України.

Підготовка до проведення перевірки

Обов'язковою умовою проведення перевірки, ревізії є наявність затвердженої програми перевірки, ревізії. Проект програми розробляється в департаменті або іншому підрозділі Рахункової палати під керівництвом директора департаменту або іншого відповідального за проведення перевірки члена Рахункової палати ревізії на підставі затверджених планів робіт та рішень колегії Рахункової палати про проведення позапланових контрольних заходів.

Перед складанням програми перевірки, ревізії департамент, відповідальний за її проведення, аналізує:

- інформацію, документацію, нормативно-правову базу, яка стосується предмета перевірки, ревізії та її об'єктів і яка є в департаменті, а також отриману від інших департаментів та структурних підрозділів Рахункової палати інформацію щодо характеристики предмета та об'єктів перевірки, ревізії;
- дані щодо бюджетних призначень та фактичного фінансування з Державного бюджету України згідно з діючою бюджетною класифікацією, надані контрольно-аналітичними департаментами, управліннями Рахункової палати інформаційного, комп'ютерного, і аналітично-методичного забезпечення;
- отриманий від департаменту правового забезпечення діяльності Рахункової палати висновок щодо правового механізму, що регулює питання, які є предметом перевірки, та діяльність об'єктів перевірки щодо використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів;
- отриману від інших контрольних та правоохоронних органів інформацію щодо раніше проведених ними контрольних та інших заходів на визначених Рахунковою палатою об'єктах перевірки, ревізії тощо.

Департаменти та інші структурні підрозділи Рахункової палати зобов'язані надавати за наявності названу інформацію та статистичні дані на вимогу департаменту, відповідального за проведення перевірки, ревізії.

Програма перевірки, ревізії складається відповідно до чинного законодавства з урахуванням внутрішніх нормативних документів Рахункової палати та визначає:

- мету проведення перевірки, ревізії;
- її предмет;
- перелік об'єктів перевірки, ревізії;
- перелік конкретних питань, які підлягають перевірці, ревізії з урахуванням особливостей предмета;
- термін проведення перевірки, ревізії та термін, протягом якого після закінчення перевірки, ревізії потрібно скласти звіт про її результати;
- перелік базових нормативно-правових актів, що регулюють предмет перевірки, ревізії, з чого доцільно почати перевірку, ревізію, на які питання слід звернути особливу увагу в ході її проведення;
- планові трудовитрати;
- склад контрольної групи.

Термін перевірки, ревізії, склад контрольних груп визначаються з урахуванням обсягу та особливостей проведення перевірки, ревізії.

Програма перевірки, ревізії підписується директором відповідального за проведення перевірки, ревізії департаменту та затверджується головою Рахункової палати, першим заступником, заступником голови, а в разі потреби — колегією Рахункової палати.

Якщо в ході проведення перевірки, ревізії виникає потреба доповнення або скорочення програми перевірки, ревізії, то внесення таких змін проводиться у порядку, в якому затверджується програма.

Термін проведення перевірки, ревізії та термін складання за її результатами звіту може бути змінено в кожному конкретному випадку рішенням голови Рахункової палати або його заступників на клопотання директора департаменту (головного контролера).

На підставі програми перевірки, ревізії директором відповідального за проведення перевірки або ревізії департаменту підписується доручення на право проведення перевірки, ревізії, в якому зазначається назва контрольного заходу, термін проведення перевірки, ревізії, посадова особа, яка контролює групу, склад контрольної групи.

Проведення перевірки, ревізії

Перед початком проведення перевірки, ревізії керівник контрольно-ревізійної групи пред'являє відповідальній посадовій особі об'єкта перевірки доручення на право проведення перевірки, ревізії, вивчає умови роботи та особливості фінансово-господарської діяльності об'єкта, стан справ із збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей та здійснює інші дії щодо організації та створення умов для проведення перевірки, ревізії.

Перевірка діяльності посадових осіб чи колегіальних органів об'єкта перевірки щодо підготовки, розгляду, прийняття, підписання та видання нормативно-правових, адміністративних, розпорядчих та інших актів і відомчих документів (постанов, рішень, розпоряджень, наказів, положень, стандартів, порядків, інструкцій, вказівок, інструктивних листів тощо) з питань виконання Державного бюджету України з точки зору законності, тобто відповідності цієї діяльності та прийнятих в її результаті актів і документів вимогам Конституції України, закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та іншим актам чинного законодавства.

Перевірку, ревізію слід почати з вивчення нормативно-правових, адміністративних, розпорядчих та інших актів, виданих посадовими особами і колегіальними органами об'єкта перевірки, ревізії питань виконання Державного бюджету України відповідність їх Конституції України, актам чинного законодавства, положенням закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

При перевірці правомірності видання Кабінетом Міністрів України або центральним органом виконавчої влади нормативно-правових актів, які змінюють положення закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, видатки Державного бюджету України або регулюють питання використання інших коштів, контроль чи використання яких належить до повноважень Рахункової палати, необхідно:

- в апараті Кабінету Міністрів України або в центральному органі виконавчої влади визначити обставини та причини видання неправомірного акта, у тому числі наявність фінансово-економічного обґрунтування Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України і відповідних правових служб, пропозицій щодо покриття проведених витрат, копії листів, клопотань тощо;

- визначити коло посадових осіб об'єкта перевірки, причетних до підготовки та видання неправомірного нормативного, адміністративного, розпорядчого чи іншого акта;
- порівняти суми, використання яких передбачалося нормативним документом, із фактично перерахованими, з'ясувати причини відхилень;
- перевірити цільове використання виділених коштів, провести зустрічні перевірки на об'єктах використання цих коштів;
- проаналізувати вплив та наслідки прийнятого нормативного акта на виконання Державного бюджету України в цілому та окремих статей закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Проведення перевірки, ревізії використання коштів Державного бюджету України загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів за цільовим призначенням, доцільності та ефективності їх витрачання відповідно до чинного законодавства, відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку здійснюється в такий спосіб:

До порушень фінансової дисципліни, незаконного та нецільового витрачання бюджетних коштів, коштів позабюджетних фондів і матеріальних цінностей належать:

- видання нормативного, адміністративного, розпорядчого чи іншого акта, яким порушуються норми закону про Державний бюджет України на відповідний рік, інші акти чинного законодавства щодо використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів;
- факти витрат, проведених з порушенням чинного законодавства при умові їх списання за касовими видатками бюджетної установи, а також витрат, здійснених понад затверджені ліміти на відповідний період;
- наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів у зв'язку з неправильним обрахунками норм витрат;
- заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей;
- неоприбуткування за бухгалтерським обліком суми вартості матеріальних цінностей і наявних коштів без ознак розкрадання;
- зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо;
- суми, витрачені бюджетними організаціями понад виділені на заробітну плату асигнування;
- незаконно виплачені суми премій, пенсій, компенсацій, допомоги, видатки внаслідок безпідставного списання підзвітних сум на відрядження;
- витрати бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів, допущені внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг, установлених норм витрат;
- витрати коштів Державного бюджету України не за цільовим призначенням;
- витрати бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань за системою цього міністерства, у тому числі за рахунком коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій;

- суми, недоотримані державними підприємствами і організаціями при реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей внаслідок порушення встановленого порядку визначення їх вартості (продажу за зниженими цінами);
- незаконне списання дебіторської заборгованості і за неотримані послуги;
- інші незаконні витрати бюджетних коштів, коштів позабюджетних фондів, матеріальних цінностей, що завдали шкоди об'єкту перевірки, ревізії та Державному бюджету України, скоєння яких передбачає притягнення до відповідальності згідно з чинним законодавством України.

При проведенні перевірки, ревізії законності, доцільності та ефективності використання коштів Державного бюджету України, коштів загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів, правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку в цілому необхідно встановити:

- наявність єдиного кошторису доходів і видатків, законність, обґрунтованість та своєчасність його складання і затвердження;
- правомірність списання на витрати грошових коштів і матеріальних цінностей за кожного із статтею кошторису, наявність належно оформлених касових, банківських та інших бухгалтерських документів, їх достовірність;
- збереження грошових коштів і матеріальних цінностей та правильність ведення їх обліку;
- правильність установа і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів;
- чи не допускались порушення при виплаті заробітної плати;
- цільове використання отриманих з державного бюджету коштів на покриття заборгованості із заробітної плати та інших соціальних виплат;
- чи забезпечувались відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями;
- ефективність використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів. Для цього необхідно вивчити правові та фінансово-економічні обґрунтування потреби виділення та використання цих фондів, бізнес-плани, листи, клопотання тощо та порівняти отриманий результат витрачання коштів з очікуваним;
- дотримання встановлених лімітів на утримання службових легкових автомобілів, правильність застосування норм витрат пально-мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів, використання автотранспорту за призначенням;
- витрати на поточний ремонт, які визначаються шляхом вивчення правильності складання кошторисів на такий ремонт, обґрунтованість застосування розцінок, відповідності списання матеріалів обсягу виконаних робіт на його проведення;
- канцелярські і поштово-телеграфні витрати перевіряються, виходячи з потреби максимальної ощадливості в їх використанні;
- чи забезпечено ощадливе витрачання та збереження коштів на придбання устаткування, обладнання та інвентарю, чи не витрачались вони на придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання,

які тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не вида-
вався інвентар і обладнання в особисте користування окремим працівникам
установи чи організації;

- чи не допущено при оплаті капітального ремонту приміщень і споруд при-
писок до фактично виконаних обсягів робіт та неправильного застосування
розцінок і зайвого списання матеріалів, перевірка документів щодо обсягів
виконаних робіт та їх оплати, а також контрольне обмірювання виконаних
робіт проводиться з обов'язковою участю в них відповідальних представ-
ників замовника і підрядчика. Якщо ремонтно-будівельні роботи проводи-
лись безгосподарським способом, то слід особливо ретельно перевіряти пра-
вильність нарахування і виплати заробітної плати та переконатись, чи не
нараховувалась і не сплачувалась заробітна плата на підставних і вигадан-
них осіб та чи не надміру списувались на витрати будівельні матеріали;
- чи правильно, відповідно до чинних нормативних актів, списувались кошти
на устаткування, обладнання та інвентар, чи не мали місця факти заміни
щойно придбаного інвентарю зношеним; яких було вжито заходів до мате-
ріально відповідальних осіб при виявленні в них недостач матеріальних
цінностей, зокрема, в яких розмірах стягувались ці недостачі;
- чи не було фактів використання бюджетних коштів на приховане кредиту-
вання суб'єктів підприємницької діяльності, використання грошових коштів
та матеріальних цінностей на госпрозрахункову діяльність, чи не залуча-
ються з цією метою бюджетні кошти на укладання різних угод, чи не допус-
кались факти, коли бюджетні кошти, замість витрачання їх на першочер-
гові і невідкладні заходи, спрямовувались на депозитні рахунки; законність
формування та правильність використання спеціальних коштів; яким був
стан розрахункової дисципліни, зокрема дебіторської і кредиторської за-
боргованості;
- законність і обґрунтованість проведення розрахунків із застосуванням век-
селів Держказначейства України, цільове використання векселів та дотри-
мання при цьому інтересів бюджету;
- підлягають перевірці документи, які пов'язані з касовими операціями, опе-
раціями з реєстраційними та іншими відкритими в банківських установах
рахунками за час, який минув після попередньої ревізії, а при виявленні
зловживань — і за більш тривалий період;
- інші порушення, що виникатимуть у ході перевірки, ревізії.

При проведенні перевірки, ревізії касового та фактичного виконання бюдже-
ту, фінансово-господарської діяльності міністерств та інших центральних органів
виконавчої влади, яка стосується використання коштів Державного бюджету, з'я-
совується:

- чи забезпечується виконання ними завдань щодо законного та ефективного
використання коштів державного бюджету, загальнодержавних цільових,
позабюджетних фондів;
- фінансовий стан галузі, кількість збиткових підприємств і організацій,
розрахунки з бюджетом, загальний розмір дебіторської і кредиторської
заборгованості, повернення підпорядкованими підприємствами коштів із-
за кордону;

- розмір коштів, отриманих з Державного бюджету України на фінансування цільових комплексних науково-технічних програм та забезпечення їх використання за призначенням;
- економічний ефект від упровадження у виробництво закінчених науково-технічних розробок;
- чи не мали місця факти припинення робіт за окремими загальнодержавними програмами, причини припинення робіт та розмір витрачених на ці програми бюджетних коштів;
- чи отримувалися за рішенням Кабінету Міністрів України кредити, які їх розміри, спрямування і використання, чи не допускалися у їх використанні порушення;
- суми коштів, отримані у зв'язку з видачею суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності та за державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, правомірність спрямування цих коштів;
- правильність і ефективність використання іноземної валюти, її конвертації, витрачання її на відрядження за кордон, дотримання при цьому чинних нормативних актів;
- стан контролю за збереженням та ефективним використанням державного майна, закріпленого за організаціями та підприємствами галузі; чи має місце сприяння його роздержавленню і монополізації відповідно до чинного законодавства;
- доцільність і ефективність використання коштів на капітальні вкладення;
- обґрунтованість використання коштів на капітальний та поточний ремонт;
- наявність фактів незаконного відвертання коштів Державного бюджету України на створення підприємств, організацій, проведення благодійних заходів тощо;
- законність і обґрунтованість проведення розрахунків шляхом взаємозаліків заборгованості та казначейськими векселями;
- правомірність укладення угод /контрактів/, розрахунків, проведених у вільно конвертованій валюті; отримані доходи від розміщення коштів в установах банків, у тому числі за кордоном, та напрями їх подальшого спрямування;
- правильність витрачання коштів на утримання апарату управління;
- інші питання, що виникатимуть у ході перевірок, ревізій.

Основне завдання при проведенні перевірок, ревізій підприємств, установ, організацій, які отримують кошти з Державного бюджету України, законного та ефективного їх використання відповідно до вимог чинного законодавства, правильного відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку, з'ясувати:

- чи витрачаються бюджетні кошти за цільовим призначенням;
- чи привело витрачання зазначених коштів до очікуваного результату. З цією метою дослідити правові, фінансово-економічні та інші обґрунтування у вигляді висновків, бізнес-планів, листів, клопотань тощо. Який конкретний результат передбачалося досягти внаслідок використання коштів, його соціально-економічні здобутки. Порівняти з досягнутим результатом;

- чи не перераховувалися бюджетні кошти на депозитні рахунки та на рахунки комерційних структур;
- чи не допускалися факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного витрачання бюджетних коштів і матеріальних цінностей;
- скільки і які рахунки відкрито й установах банків;
- наявність заборгованості внаслідок недостач, розтрат і крадіжок бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів, що обліковується за бухгалтерським обліком підприємства, причини її утворення, які вживалися заходи до відшкодування цієї заборгованості;
- інші питання, що виникатимуть у ході перевірки, ревізії, щодо законного, ефективного та цільового використання бюджетних коштів.

При перевірці використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України потрібно:

- установити наявність нормативного документа (постанови, розпорядження) Кабінету Міністрів України, обґрунтувань виділення коштів, поданих міністерствами, іншими органами державної виконавчої влади, висновків Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України щодо економічної доцільності виділення коштів для фінансування видатків за рахунок резервного фонду Кабінету Міністрів України, чи не суперечать ці документи Положенню про резервний фонд Кабінету Міністрів України; коло причетних до підготовки, прийняття та видання незаконних рішень посадових осіб об'єкта перевірки;
- з'ясувати причини прийняття та підписання актів, які суперечать чинному законодавству, та встановити посадових осіб, відповідальних за прийняття зазначених рішень;
- порівняти суми, які були передбачені нормативним документом Кабінету Міністрів України, з фактично перерахованими Головним управлінням Державного казначейства України, з'ясувати обставини та причини відхилень;
- перевірити цільове використання виділених коштів, наявність затверджених програм, титульних списків, кошторисів, угод тощо, провести зустрічні перевірки на об'єктах використання цих коштів;
- установити, чи призвело витрачання коштів резервного фонду до очікуваного результату, передбаченого правовими та фінансово-економічними обґрунтуваннями;
- перевірити, чи не відверталися кошти на інші цілі (депозити та інше). При виявленні фактів відвертання цільових коштів не за призначенням визначити причини відвертання, розміри цих коштів та причетних до цього посадових осіб;
- перевірити, чи поверталися залишки невикористаних коштів резервного фонду після завершення робіт до Державного бюджету України і як здійснювався контроль за надходженням та використанням цільових коштів;
- дослідити інші питання, що виникають у ході перевірки, ревізії.

При перевірці використання коштів загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів необхідно:

- проаналізувати ефективність та економічну обґрунтованість проектів, що фінансуються з цих фондів, та визначити їх пріоритетність;

- перевірити наявність відповідних документів (угод, програм, кошторисів), які повинні своєчасно оформлятися і затверджуватися;
- проаналізувати структуру видатків і порівняти з нормативними вимогами;
- з'ясувати інші питання, передбачені програмою перевірки, ревізії.

При перевірці бюджетних позичок (кредитів), які надані установам і організаціям, необхідно:

- проаналізувати умови надання і обґрунтованість розмірів бюджетних позичок, перевірити пакет документів на їх отримання;
- проаналізувати дотримання інтересів Державного бюджету при укладанні угод, гарантії і можливості повернення, доцільність надання цих позичок;
- перевірити відповідність рішень про надання позичок чинному законодавству з питань бюджету та вимогам закону України про Державний бюджет України на відповідний рік;
- перевірити спрямування видатків на погашення обслуговування, відображення цих операцій у бухгалтерському обліку;
- перевірити цільове спрямування цих коштів, законність, доцільність і ефективність їх використання;
- перевірити дотримання термінів повернення позички, чи існує прострочена заборгованість та які вживаються заходи щодо її погашення.

Оформлення результатів проведення перевірок, ревізій

За результатами перевірки складається довідка або акт, а за результатами ревізії — акт у трьох примірниках, який підписується всіма перевіряльниками, керівником та головним бухгалтером об'єкта перевірки, а за їх відсутності — особами, що їх заміщають. Один примірник довідки (акта) залишається керівнику об'єкта перевірки, а за його відсутності — посадовій особі, що його заміщає, за підписом.

У разі відмови від підписання довідки (акта) керівником або іншою відповідальною посадовою особою об'єкта перевірки, ревізії керівник контрольної групи (посадова особа, уповноважена проводити перевірку, ревізію) здійснює про це спеціальний запис у довідці (акті) з обов'язковим зазначенням дати, часу і обставин звернення до керівника чи іншої посадової особи з пропозицією ознайомитися і підписати довідку чи акт, а також дати, часу і обставин відмови чи періоду, протягом якого від керівника об'єкта перевірки чи посадової особи, що його заміщає, не одержано письмової відповіді.

У разі незгоди керівника об'єкта перевірки, ревізії з фактами та їх обґрунтуванням, викладеним у довідці (акті), він протягом п'яти робочих днів подає конкретні, аргументовані письмові зауваження стосовно питань, з якими не погоджується.

У разі незгоди керівника об'єкта перевірки, ревізії з фактами та їх обґрунтуванням, викладеним у довідці (акті), він протягом п'яти робочих днів подає конкретні, аргументовані письмові зауваження стосовно питань, з якими не погоджується. Зазначені зауваження повинні бути розглянуті і перевірені перевіряльниками протягом п'яти робочих підписуються керівником контрольної групи. Зауваження і довідка про результати їх перевірки додаються до довідки (акта) перевірки чи акта ревізії і є обов'язковими. Відмова від підписання довідки (акта) не припиняє їх подальшого розгляду. Керівник, головний бухгалтер, інша відпо-

відальна посадова особа об'єкта перевірки не допускаються до ознайомлення з довідкою чи актом, не підписаними перевіряльниками.

У довідці перевірки, актів ревізії повинні бути зазначені:

- підстава, мета, предмет перевірки, ревізії, тобто, що саме перевіряється: забезпечення законності, своєчасності, доцільності виділення коштів, їх цільове використання за конкретною програмою; ефективність використання коштів тощо; об'єкти перевірки, ревізії; фактичні трудовитрати в людиногодинах; посадові особи Рахункової палати та залучені Рахунковою палатою особи, які брали участь у проведенні перевірки, ревізії;
- період, за який проводяться перевірка, ревізія;
- перелік нормативних, адміністративних, розпорядчих актів та інших досліджених у ході перевірки, ревізії відомчих документів, які не відповідають актам чинного законодавства;
- перелік вивчених об'єктів, дані яких порівнювалися з даними документів;
- перелік документів і матеріалів, у наданні яких перевіряльникам було відмовлено, із зазначенням причин відмови, інших фактів, що перешкождали роботі, із зазначенням конкретних посадових осіб, які припустилися таких дій, з посиланням на складені про це акти;
- перелік усіх без винятку фактів порушень чинного законодавства з питань виконання Державного бюджету України, загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів, обставини та причини їх вчинення з посиленням на повну назву, дату прийняття, конкретні положення законів та інших нормативних актів, вимоги яких було порушено, обґрунтування скоєння цих правопорушень та встановлення конкретних посадових осіб об'єкта перевірки, ревізії, які до цього причетні;
- перелік усіх без винятку фактів нецільового та (або) неефективного використання фінансових та матеріальних ресурсів Державного бюджету України з посиланням на оформлені довідки, акти, з обов'язковим зазначенням розміру шкоди, завданої Державному бюджету України, із зазначенням конкретних посадових осіб, причетних до цього;
- перелік усіх без винятку фактів недостач, розкрадань, привласнення грошових коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей, підробок, інших зловживань; обставини, причини їх скоєння та коло причетних до цього посадових осіб об'єкта перевірки, ревізії;
- розмір заподіяних збитків Державному бюджету України, причини їх виникнення;
- прізвища та посади конкретних осіб, відповідальних за скоєння правопорушень.

Оформлення результатів контрольних заходів повинно бути об'єктивним, достовірним, обґрунтованим, ясно і вичерпно описано виявлені факти і дані. Не допускається включення до акта різного роду висновків, припущень та непідтверджених даних про адміністративну, розпорядчу та фінансову діяльність об'єкта контрольного заходу.

Якщо в ході проведення контрольного заходу виявлені порушення, які не пов'язані з виконанням Державного бюджету України, але мають ознаки злочину, а їх перевірка не входить до повноважень Рахункової палати, то керівник групи,

що проводить контрольний захід, повідомляє про це керівництво Рахункової палати та правоохоронні органи.

Реалізація матеріалів перевірок, ревізій та організація контролю за усуненням виявлених у ході перевірок, ревізій порушень

Підсумки проведених перевірок, ревізій, як правило, розглядаються на засіданні колегії Рахункової палати у вигляді звітів. Порядок складання, заслуховування звітів та вимоги до названих документів регулюються нормами регламенту Рахункової палати.

Постанови та висновки колегії Рахункової палати, що приймаються та затверджуються за результатами розгляду звіту, направляються об'єктам, які перевірялися, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, та притягнення винних осіб до відповідальності, передбаченої чинним законодавством України.

Постанови та висновки колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті в установленій нею термін, але не пізніше 15 календарних днів з дня їх отримання. Про заходи реагування на отримані постанови, висновки колегію Рахункової палати повідомляють негайно.

Про наслідки розгляду на колегії Рахункової палати результатів перевірок, ревізій, про факти порушення закону, а також заподіяння шкоди державі, привласнення грошових або матеріальних ресурсів Рахункова палата інформує Верховну Раду України або її комітети. Така інформація подається в письмовій формі в термін, установлений колегією Рахункової палати.

У разі виявлення під час проведення контрольних заходів фактів порушення чинного законодавства Рахункова палата надсилає листи Президенту України, Кабінету Міністрів України, іншим органам виконавчої влади щодо потреби притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні чинного законодавства України та завданні матеріальної шкоди інтересам держави.

При виявленні під час проведення перевірок, ревізій фактів привласнення коштів Державного бюджету України, інших матеріальних цінностей, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань, пов'язаних з використанням зазначених коштів і за скоєння яких передбачено притягнення до кримінальної відповідальності, за рішенням колегії Рахункової палати матеріали перевірок, ревізій передаються до Генеральної прокуратури України у визначеному порядку.

У разі безпідставної відмови в порушенні кримінальної справи, прийняття постанови про закриття кримінальної справи, порушеної за матеріалами проведених контрольних заходів, Рахункова палата оскаржує це рішення в порядку, установленому чинним законодавством.

При невиконанні посадовими особами об'єктів перевірок, ревізій установлених законодавством України вимог щодо збереження використання об'єктів державного майна або несвоєчасної сплати до Державною бюджету України коштів, отриманих від розпоряджання та управління майном, що є об'єктами права державної власності, у зв'язку з чим державі або юридичним особам заподіяні матеріальні збитки, колегія Рахункової палати порушує питання перед керівником цього об'єкта або органами прокуратури про подання цивільних позовів до винних посадових осіб і сама вживає заходів, передбачених чинним законодавством.

6.4. Організація фінансового контролю у системі казначейства [59]

Повноваження Державного казначейства України як контрольного органу регламентуються ст. 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державне казначейство України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 31.06.95 № 590 із відповідними змінами й доповненнями. У Бюджетному кодексі та положенні визначено, що Державне казначейство здійснює бухгалтерський облік усіх надходжень і витрат Державного бюджету України; встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань і здійснює контроль за їх дотриманням; здійснює контроль за відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; організовує виконання бюджетів і контролює ці процеси, а також надходження й використання коштів державних позабюджетних фондів.

Метою фінансового контролю, що здійснюється органами Державного казначейства, є зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням.

Державне казначейство України контролює дотримання Єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності щодо виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ, спрямування коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операцій на підставі документів розпорядників коштів, поданих до оплати. Державне казначейство на відміну від фінансових органів здійснює контроль за виконанням бюджетів на всіх етапах використання коштів, тобто на етапі прийняття зобов'язань, попередньої перевірки та оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів і одержувачів.

Фінансовий контроль, що здійснюється Державним казначейством України та його територіальними органами у процесі виконання державного бюджету за видатками, умовно можна поділити на чотири самостійних етапи, що взаємопов'язані між собою встановленими правилами автоматизованого ведення бухгалтерського обліку операцій виконання бюджетів.

Перший етап. Організація роботи органів Державного казначейства щодо забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням.

Міністерство фінансів України у визначений термін подає затверджений річний розпис призначень державного бюджету та розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству України. Держказначейство протягом трьох календарних днів доводить витяги з річного розпису призначень державного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету до головних розпорядників коштів, це підстава для затвердження в установленому порядку кошторисів бюджетних установ і планів асигнувань із загального фонду бюджету.

Головні розпорядники коштів протягом трьох робочих днів після отримання витягу з розпису бюджету подають Державному казначейству України розподіл показників зведених кошторисів бюджетних установ і розподіл показників зведених планів асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі

розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів за територіями відповідно до мережі.

Державне казначейство України здійснює контроль за відповідністю вказаних у документах загальних сум, зазначених у розпису видатків бюджету, й відображає зазначену інформацію на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Державне казначейство України протягом п'яти робочих днів узагальнює одержані дані, формує річний розпис призначень бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету за територіями у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня для кожного управління Державного казначейства і відображає зазначену інформацію на відповідних бухгалтерських рахунках. Ці документи доводяться до управлінь Державного казначейства на електронних та паперових носіях інформації.

Дії управлінь та відділень Державного казначейства аналогічні діям Державного казначейства України щодо доведення розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету розписів бюджетних асигнувань.

Розпорядники коштів усіх рівнів наступного робочого дня після отримання витягу з розпису подають затвержені кошториси бюджетних установ та плани асигнувань із загального фонду бюджету відповідним органам Державного казначейства, де вони звіряються з даними отриманого розпису й відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках.

У разі невідповідності кошторисів і планів асигнувань витягові розпорядники коштів повинні привести зазначені документи у відповідність із витягом.

Другий етап. Організація роботи органів Державного казначейства щодо обліку й консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів.

На цьому етапі встановлюються призначення (і, відповідно, резервування) частини бюджетних асигнувань для покриття конкретних витрат відповідно до затвердженого бюджету. Як правило, зобов'язання має форму угоди з постачальниками послуг і товарів. Реєстрація на етапі взяття зобов'язання потрібна з двох основних причин: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів з метою взяття нових зобов'язань, а також для відстеження нових зобов'язань та їхніх наслідків з метою прогнозування впливу наявних коштів з єдиного казначейського рахунка.

Органи Державного казначейства (відділення у районах та містах) приймають від розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, які в них обслуговуються, реєстри зобов'язань у межах залишків на відповідних бухгалтерських рахунках "Асигнування на взяття зобов'язань", а реєстри фінансових зобов'язань — у межах залишків невикористаних асигнувань і обліковують їх на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Відділення Державного казначейства узагальнюють інформацію про наявність неоплачених фінансових зобов'язань і передають її управлінням Державного казначейства.

Територіальні управління Державного казначейства узагальнюють інформацію, отриману від відділень, про наявність неоплачених фінансових зобов'язань

розпорядників, які обслуговуються в управліннях, формують зведену інформацію за територією і подають її Державному казначейству України.

Державне казначейство України з метою ефективного управління коштами державного бюджету консолідує інформацію щодо наявності неоплачених фінансових зобов'язань для прийняття відповідних рішень про виділення асигнувань головним розпорядникам коштів.

Органи Державного казначейства мають право відмовити в погашенні бюджетного зобов'язання у разі, якщо воно не відповідає затвердженому кошторису бюджетної установи, обсягу доведених бюджетних асигнувань.

Третій етап. Виділення бюджетних асигнувань Державним казначейством України.

На підставі ресурсного балансу на відповідний період, бюджетних призначень та з урахуванням неоплачених фінансових зобов'язань складаються пропозиції щодо виділення бюджетних асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі головних розпорядників коштів. Державне казначейство України згідно з пропозицією головних розпорядників коштів готує розпорядження про виділення бюджетних асигнувань.

Виділені бюджетні асигнування зараховується на зведені особові та особові рахунки головних розпорядників коштів. Головні розпорядники бюджетних коштів подають до Державного казначейства України розподіли виділених бюджетних асигнувань за територіями у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів.

Отримані розподіли перевіряються щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів, залучених до розподілу за даними бухгалтерського обліку, невиконаним зареєстрованим фінансовим зобов'язанням та наданій мережі.

Перевірені розподіли групуються Державним казначейством України за територіями і складаються реєстри на виділення бюджетних асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються територіальним управлінням Державного казначейства. На підставі інформації територіальних управлінь про залишки коштів на рахунках, відкритих у відповідних органах Державного казначейства, платіжного календаря відповідної області Державне казначейство України видає розпорядження про перерахування коштів.

Подальші дії територіальних управлінь та відділень Державного казначейства аналогічні діям щодо контролю, який здійснює Державне казначейство України, за виділеними бюджетними асигнуваннями.

Четвертий етап. Контроль перед здійсненням видатків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів коштів загального й спеціального фондів державного бюджету.

Здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів проводиться Державним казначейством через платежі із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів. Відповідно до поставлених завдань Державне казначейство контролює цільове спрямування

бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі документів, наданих розпорядниками бюджетних коштів.

Підставою для здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є платіжні доручення, подані розпорядниками коштів, і документи, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти на виконані роботи, трудові угоди тощо).

Подані розпорядниками бюджетних коштів, одержувачами й іншими клієнтами платіжні доручення перевіряються на предмет правильності заповнення реквізитів та відповідності підписів і відбитка печатки зразкам. Для забезпечення контролю за витрачанням коштів документи, що підтверджують необхідність оплати рахунка, перевіряються щодо доцільності й ефективності витрат.

Перевірка підтверджувальних документів на оплату рахунків розпорядників коштів державного бюджету та одержувачів здійснюється за наявності: кошторисних призначень і планів асигнувань; зареєстрованих зобов'язань та фінансових зобов'язань; залишків коштів на рахунках розпорядників коштів у розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним фондом державного бюджету або залишків за спеціальним фондом державного бюджету; відповідності змісту операцій, зазначених у призначенні платежу, представленим підтверджувальним документам та затвердженим кодам економічної класифікації видатків.

При невиконанні однієї із зазначених вимог орган Державного казначейства відмовляє в оплаті та повертає документи на доопрацювання. Крім цього, казначейський орган має право відмовити в оплаті рахунка розпорядника у разі обмеження здійснення бюджетних видатків, що в окремих випадках встановлюються чинними нормативно-правовими актами, неподання розпорядниками та одержувачами фінансової звітності про використання бюджетних коштів.

Суми, що підлягають перерахуванню, звіряються з кошторисом бюджетної установи, із залишками невикористаних асигнувань за кодами бюджетної класифікації, взятими та непогашеними фінансовими зобов'язаннями.

Розрахункові документи, які підтверджують необхідність оплати рахунків, до проведення оплати залишаються в органах Державного казначейства і повертаються розпоряднику коштів після здійснення оплати. На документах, що передбачають довгострокову дію і часткову оплату (договори, трудові угоди тощо), обов'язково на останній сторінці проставляється сума кожної окремої оплати і дати її проведення.

Документи приймаються органами Державного казначейства від розпорядників бюджетних коштів: за загальним фондом та іншими доходами спеціального фонду — відповідно до зареєстрованих в органах Державного казначейства зобов'язань згідно з кошторисними призначеннями та помісячними планами асигнувань із загального фонду бюджету, у межах залишку коштів на рахунку за всіма кодами економічної класифікації видатків; за спеціальним фондом (крім інших доходів спеціального фонду) — відповідно до кошторису призначень та у межах залишків коштів на рахунку.

У процесі контролю за цільовим спрямування бюджетних коштів органи Державного казначейства в частині виконання державного бюджету за видатками здійснюють:

1. Попередній контроль — на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, особливо на стадії схвалення та дозволу на витрачання державних коштів. При прийнятті зобов'язань слід розмежовувати поточні зобов'язання, тобто ті, які будуть виконані та потребують повної сплати в поточному році; перехідні зобов'язання, тобто ті, сплата за якими здійснюватиметься за рахунок майбутніх асигнувань протягом кількох років.

Слід пам'ятати, що прийняття великого обсягу перехідних зобов'язань значно погіршує “гнучкість” бюджету, зменшує можливості виконання пріоритетних завдань.

Попередній контроль передуює здійсненню операцій надходження й витрачання коштів і є найважливішим етапом роботи органів Державного казначейства. До нього входить і перевірка відповідності платіжних документів бюджетному розпису та затвердженому кошторису. Кошториси бюджетних установ затверджують розпорядники вищого рівня бюджетних коштів, це є підставою для здійснення платежів.

Ефективність цієї форми контролю полягає в тому, що вона дає можливість запобігти порушенню чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням, консолідації інформації про зобов'язання розпорядників коштів, виділення бюджетних асигнувань.

2. Поточний контроль — у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів шляхом перевірки відповідності платіжних документів затвердженим кошторисам бюджетних установ. Цей контроль постійно здійснюється Державним казначейством України, котре як зберігач державних коштів зобов'язане забезпечити ефективне й раціональне їх використання відповідно до програми уряду.

Щоб видатки можна було правильно класифікувати відповідно до бюджетної класифікації, треба переконатися, що запропоновані видатки відповідають бюджетним призначенням та виділеним асигнуванням, затвердженим законом України про державний бюджет на відповідний рік. Перед здійсненням будь-якого платежу треба переконатися, чи є бюджетні призначення на зазначені цілі, чи виділені з бюджету асигнування, чи було надано послуги, чи отримано товари, видатки класифіковано відповідно до кодів бюджетної класифікації; чи заповнено документи і вказано правильно реквізити.

3. Контроль після здійснення видатків та проведення операцій, який дає змогу упевнитися, що всі операції у бухгалтерському обліку розпорядника коштів відображено правильно, зобов'язання взяті у межах доведених асигнувань, дані бухгалтерського обліку казначейства відповідають даним обліку розпорядника.

Як бачимо, організація фінансового контролю у системі казначейства має певну особливість. Вона полягає в тому, що органи Державного казначейства є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії платежу при виконанні державного бюджету і здійснюють такий контроль не вибірково, а регулярно. Таким чином забезпечується суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком, що є гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий ретельний контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом року, і тому він ефективніший, ніж контроль за результатами.

6.5. Призначення та проведення судових експертиз

Порядок призначення судової експертизи (далі — експертиза) у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України (далі — експертні установи), обов'язки, права та відповідальність судового експерта (далі — експерт), організація проведення експертиз та оформлення їх результатів визначаються **Законом України “Про судову експертизу”** від 25.02.94 № 4038 (із змінами станом на 25.02.94), Кримінально-процесуальним, Цивільним процесуальним та Арбітражним процесуальним кодексами України та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи.

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про судову експертизу” судова експертиза — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду.

Судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи та відомчі служби.

До них належать: науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров'я України; експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України.

Судово-експертна діяльність може здійснюватися на підприємницьких засадах на підставі спеціального дозволу (ліцензії), а також громадянами за розовими договорами.

Ліцензія видається в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань.

Фахівці державних спеціалізованих установ і відомчих служб, що проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку та атестацію як судові експерти певної спеціальності.

Порядок проведення судових експертиз визначається **“Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз”**, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.98 № 53/5.

Основні види експертиз:

1. Криміналістична; почеркознавча; авторознавча; технічна експертиза документів; фототехнічна; технічна експертиза матеріалів і засобів відеозвукозапису; портретна; трасологічна (крім досліджень слідів пошкодження одягу, пов'язаних з одночасним спричиненням тілесних ушкоджень, які проводяться в бюро судово-медичної експертизи); балістична; вибухових пристроїв; вибухових речовин і продуктів вибуху (пострілу); матеріалів і речовин (волокон і волокнистих матеріалів; лакофарбових матеріалів і покриттів; нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів; наркотичних засобів і сильнодіючих речовин; рідин, що містять спирт; металів і сплавів; полімерів, пластмаси та скла).
2. Грунтознавча.
3. Біологічна.

4. Інженерно-технічна; автотехнічна; транспортно-трансологічна, пожежно-технічна; будівельно-технічна.
5. Бухгалтерська.
6. Товарознавча, зокрема, автотоварознавча.
7. Комп'ютерної техніки та програмних продуктів.
8. Психологічна.

З метою більш повного задоволення потреб слідчої та судової практики експертні установи можуть організовувати проведення інших видів експертиз (крім судово-медичної та судово-психіатричної).

В експертних установах проводяться також комплексні експертизи — як у поєднаннях різних видів експертиз, зазначених у цьому пункті, так і в поєднанні з видами експертиз, які не увійшли до цього переліку. В останньому випадку до проведення експертизи залучаються фахівці інших центральних органів виконавчої влади та державних органів.

Відповідно до ст. 6 Закону України “Про адвокатуру” та ст. 48 КПК України на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, в експертних установах можуть виконуватись дослідження, результати яких викладаються в письмових висновках спеціалістів. Експертизи та інші дослідження проводяться експертними установами відповідно до регіональних зон обслуговування.

Підставою для проведення експертиз в експертних установах є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом).

Інші дослідження проводяться за письмовою заявою замовника з обов'язковим зазначенням його реквізитів, а також питань, які слід вирішити.

Експертизи та інші дослідження в експертних установах можуть проводитись також позаштатними працівниками цих установ. Комплектування складу позаштатних працівників та встановлення порядку їхньої діяльності покладається на керівника експертної установи.

Організаційне, матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз, контроль за своєчасним їх проведенням та за дотриманням законів, інших нормативно-правових актів з питань експертизи покладаються на керівника експертної установи.

Керівник експертної установи (її структурного підрозділу) може виступати як експерт відповідно до присвоєної йому експертної спеціальності.

Строки проведення експертиз встановлюються керівником експертної установи (її структурного підрозділу) в межах: 10 днів — щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів і нескладних за характером досліджень експертиз; 1-го місяця — щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів або складних за характером досліджень.

Якщо експертиза не може бути виконана у зазначені строки, більший строк встановлюється за домовленістю з органом чи особою, які призначили експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. Попереднє вивчення не повинно перевищувати п'яти днів.

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день направлен-

ня їх особі або органу, які призначили експертизу. Якщо закінчення встановленого строку проведення експертизи припадає на неробочий день, то днем закінчення строку вважається наступний за ним робочий день.

У строк проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, пов'язаних з витребуванням додаткових матеріалів або усуненням інших недоліків, допущених особою або органом, які призначили експертизу.

На експерта покладаються такі обов'язки:

- 1) прийняти до виконання доручену йому експертизу;
- 2) повідомити в письмовій формі особу або орган, які призначили експертизу, про неможливість її проведення, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта (спеціаліста) або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були отримані;
- 3) з'явитися за викликом особи або органу, які призначили експертизу, для допиту з приводу проведеної експертизи чи повідомлення про неможливість її проведення;
- 4) заявити самовідвід за наявності передбачених законом обставин;
- 5) з дозволу особи або органу, які призначили експертизу, проводити дослідження в присутності підозрюваного, обвинуваченого, підсудного чи сторін у цивільних та арбітражних справах.

Експерт має право:

- 1) знайомитися з матеріалами справи, які стосуються експертизи;
- 2) порушувати клопотання про надання додаткових та нових матеріалів, необхідних для вирішення поставлених питань;
- 3) з дозволу особи або органу, які призначили експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих і судових дій, порушувати клопотання, що стосуються проведення експертизи, та задавати відповідні запитання особам, яких допитують;
- 4) вказувати у висновку експертизи на факти, які мають значення для справи, про які йому не були поставлені питання;
- 5) у випадку незгоди з іншими членами експертної комісії — скласти окремий висновок експертизи;
- 6) викладати письмово відповіді на питання, які ставлять перед ним під час допиту;
- 7) оскаржувати в установленому порядку дії та рішення особи або органу, які призначили експертизу, що порушують права експерта або порядок проведення експертизи.

Експерту забороняється:

- 1) проводити експертизу без письмової вказівки керівника експертної установи (її структурного підрозділу), за винятком експертиз, доручених йому безпосередньо після слідчого огляду, в якому він брав участь як спеціаліст, а також експертиз, які проводяться під час судового розгляду;
- 2) самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені у наданих йому матеріалах неоднозначно;

- 3) розголошувати без дозволу прокурора, слідчого, особи, яка провадить дізнання, дані попереднього слідства чи дізнання;
- 4) вступати в контакти, не передбачені порядком проведення експертизи, з будь-якими особами, якщо такі особи прямо чи побічно стосуються експертизи;
- 5) зберігати кримінальні, цивільні та арбітражні справи, а також речові докази й документи, що є об'єктами експертизи, поза службовим приміщенням.

Експерт складає висновок експертизи від свого імені і несе особисту відповідальність за його правдивість. За надання свідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, а також за розголошення без дозволу прокурора, слідчого або особи, яка провадить дізнання, даних попереднього слідства чи дізнання експерт несе кримінальну відповідальність за статтями КК України.

За злісне ухилення від явки до органів дізнання та попереднього слідства або суду експерт несе відповідальність за статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення.

За допущені порушення при проведенні експертизи, що не призвели до кримінальної чи адміністративної відповідальності, штатний співробітник експертної установи може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності, а позаштатний — звільнений з посади позаштатного експерта.

Оформлення матеріалів для проведення експертизи

Експертиза проводиться після подання особою чи органом, які призначили експертизу, матеріалів, оформлених згідно з вимогами процесуального законодавства.

До експертної установи слід надсилати постанову (ухвалу) про призначення експертизи, а також об'єкти дослідження (у разі потреби — зі зразками для порівняльного дослідження, протоколами вилучення речових доказів, їх огляду, схемами тощо).

Орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені при проведенні експертизи, надається в науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз у науково-дослідних експертних установах Міністерства юстиції України.

Про вилучення та відбір зразків складаються відповідні протоколи, в яких, крім загальних реквізитів такого роду документів, зазначається, які саме зразки були вилучені або відібрані, їх кількість, умови відбору або вилучення, а також інші суттєві обставини.

Для відбору зразків слідчий (суддя) може запросити спеціаліста. Протокол мають підписати всі особи, які брали участь у відборі.

Якщо в матеріалах справи є дані про особливості виявлення, вилучення, зберігання об'єкта експертного дослідження або про інші обставини, що могли вплинути на формування його ідентифікаційних ознак, про них слід зазначити у постанові (ухвалі) про призначення експертизи або надіслати експерту копії тих протоколів слідчих дій (оглядів, допитів та ін.) чи виписки з них, де йдеться про ці обставини.

У виняткових випадках, коли об'єкт дослідження не може бути представлений експертові, експертиза може проводитись за фотознімками та іншими копіями

об'єкта, його описами та іншими матеріалами, приєднаними до справи у встановленому порядку. Про проведення експертизи за такими матеріалами має бути вказано у постанові (ухвалі) про її призначення.

У постанові (ухвалі) про призначення експертизи вказуються такі дані: місце й дата винесення постанови чи ухвали; посада, звання та прізвище особи, назва суду, який виніс постанову (ухвалу); назва справи та її номер; обставини справи, які стосуються експертизи, підстави призначення експертизи, прізвище експерта або назва установи, експертам якої доручається проведення експертизи; питання, поставлені експертові; перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, порівняльних матеріалів, а також матеріалів, направлених експертові для ознайомлення, або посилання на такі переліки, які є в матеріалах справи; інші дані, які мають значення для проведення експертизи.

У разі призначення додаткової або повторної експертизи, крім матеріалів, вказаних у пункті 17 інструкції, експертові надсилаються також висновки попередніх експертиз з усіма додатками (фотознімками, порівняльними зразками тощо), а також додаткові матеріали, що стосуються предмета експертизи, які були зібрані після надання первинного висновку.

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової та повторної експертизи зазначаються мотиви й підстави їх призначення.

У постанові (ухвалі) про призначення комплексної експертизи зазначаються її назва та установа (установи), експертам якої (яких) доручено її проведення, а у разі участі в її проведенні особи, яка не є співробітником експертної установи — також її прізвище, ім'я та по батькові.

У випадках, коли проведення комплексної експертизи доручено експертам декількох установ, у постанові (ухвалі) про її призначення зазначається, яка з них є провідною, тобто яка з них здійснює організацію проведення експертизи, зокрема, координацію роботи експертів і зв'язок з особою або органом, які призначили експертизу.

Якщо проведення комплексної експертизи доручено співробітникам експертної установи та особі, яка не є працівником цієї установи, провідною признається експертна установа.

Постанова (ухвала) про призначення комплексної експертизи направляється в кожному з установ-співвиконавців, а також особі, яка не є працівником експертної установи. Об'єкти дослідження і матеріали справи направляються провідній установі.

Якщо у постанові (ухвалі) провідну установу не визначено, вона визначається за згодою між керівниками установ, а якщо між ними виникне суперечка — то особою чи органом, які призначили комплексну експертизу.

За загальним правилом експертизи мають призначатися відповідно до зони, яка обслуговується певною установою.

За наявності обставин, що зумовлюють неможливість або недоцільність проведення експертизи в установі за зоною обслуговування, особа або орган, які призначають експертизу, вказавши відповідні мотиви, можуть доручити її виконання експертам іншої установи.

Якщо необхідно провести експертизу на місці події або за місцезнаходженням об'єкта дослідження, особа або орган, які призначили експертизу, повинні забез-

печити прибуття експерта, безперешкодний доступ до об'єкта дослідження і належні умови праці.

Організація досліджень та оформлення їх результатів

Керівник експертної установи розглядає отримані матеріали і доручає відповідному структурному підрозділу установи організувати проведення експертизи.

При цьому він може або вказати, кому з експертів слід доручити її виконання, і встановити відповідний строк, або передати вирішення цих питань керівникові підрозділу.

Якщо в одній постанові (ухвалі) про призначення експертизи є питання, що стосуються предметів різних видів експертиз, керівник установи визначає питання, які підлягають вирішенню в кожному з підрозділів кількість виконуваних при цьому експертиз.

Якщо отримані матеріали оформлені з порушеннями, які виключають можливість організації проведення експертизи (не надійшла постанова або ухвала про призначення експертизи, не надійшли об'єкти досліджень і т. ін.), керівник установи негайно повідомляє про це особу або орган, які призначили експертизу.

Якщо особа або орган, які призначили експертизу, не вживають належних заходів для усунення цих перешкод, керівник установи з закінченням одного місяця зі дня надіслання зазначеною повідомлення повертає їм матеріали.

Організуючи виконання комплексної експертизи, керівник установи доручає проведення досліджень відповідним підрозділам установи і визначає, який із них має бути провідним.

Керівник провідного підрозділу за погодженням з керівниками інших підрозділів формує комісію експертів і призначає голову експертної комісії.

Якщо комплексна експертиза виконується експертами кількох установ, комісія експертів формується керівником провідної установи разом з керівниками інших установ-співвиконавців. Голову комісії призначає керівник провідної установи.

Експерт, призначений головою комісії, не має переваг перед іншими співвиконавцями при вирішенні поставлених питань. Як голова комісії він виконує лише організаційні функції, а саме:

- скликає нараду експертів, на якій знайомить їх з постановою (ухвалою) про призначення експертизи, матеріалами, які надійшли на дослідження, а також організовує розробку спільної програми досліджень;
- здійснює зв'язок з керівниками установ (підрозділів), співробітники яких є членами комісії, контролює строки проведення окремих досліджень і координує виконання всієї програми досліджень;
- керує проміжними та підсумковими нарадами експертів;
- повідомляє керівника експертної установи про дії членів комісії, які не узгоджуються із загальною програмою досліджень або порушують їх послідовність;
- складає проект висновків (повідомлення про неможливість провести експертизу) або доручає це зробити будь-кому з членів комісії.

Якщо експертиза призначена не як комплексна, але при її проведенні з'ясується, що вирішення поставлених питань або деяких із них потребує застосування даних, які належать до різних галузей знань, керівник експертної устано-

ви має право організувати її виконання за правилами виконання комплексної експертизи.

Якщо проведення комплексної експертизи не може бути здійснене силами експертів цієї установи, то її керівник повідомляє про це особу або орган, які призначили експертизу, і просить залучити до проведення експертизи експерта відповідної спеціалізації. Залучення такого експерта провадиться з дотриманням вимог частини 3 ст. 196 КПК України.

Якщо експерт порушив клопотання про надання йому додаткових матеріалів, але протягом місяця не отримав відповідь, він має право письмово повідомити особу або орган, які призначили експертизу, про неможливість її проведення.

При проведенні дослідження експерт повинен вживати заходів до збереження наданих на експертизу об'єктів, аби не допустити їх знищення або пошкодження.

Якщо за характером дослідження зберегти об'єкт неможливо, то на його пошкодження чи знищення має бути отримана письмова згода особи або органу, які призначили експертизу.

У разі пошкодження чи знищення об'єкта в процесі дослідження до висновку експертизи вноситься про це відповідний запис.

У разі наявності після знищення або пошкодження об'єкта під час дослідження залишків, вони повертаються особі або органу, які призначили експертизу.

Документальні матеріали, які були об'єктом дослідження, а також порівняльні зразки позначаються відповідними штампами експертної установи.

Висновок експерта (повідомлення про неможливість її проведення) розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу.

Якщо керівник експертної установи не погоджується з позицією експерта, він має право доручити проведення експертизи комісії експертів, до якої включається експерт, з позицією якого він не згоден. Експерти комісії у разі згоди між собою підписують спільний висновок експертизи, а у разі виникнення розбіжностей між членами комісії складається декілька висновків відповідно до позицій експертів.

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (в судовому засіданні, на місці події), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

Висновок експертизи складається з трьох частин: вступної, досліджувальної та висновків дослідження.

У вступній частині висновку експертизи вказуються:

- назва експертизи, її номер, чи є вона додатковою, повторною, комісійною або комплексною;
- особа або орган, які призначили експертизу;
- дані про експерта (експертів): посада, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, експертна спеціальність та стаж експертної роботи; науковий ступінь та вчене звання;
- дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи;

- де і ким винесена постанова або ухвала про призначення експертизи;
- питання, які належить вирішити експертові;
- найменування матеріалів, що надійшли на експертизу, спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів;
- клопотання експерта про подання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
- обставини справи, які мають значення для давання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;
- відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальне положення);
- попередження експерта про кримінальну відповідальність за ст. 178 КК України за надання свідомо неправдивого висновку;
- довідково-нормативні документи та методична література, які використовувались експертом при вирішенні поставлених питань (з зазначенням бібліографічних даних).

Питання вказуються у формулюванні постанови (ухвали) про призначення експертизи. Якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найбільш доцільний порядок дослідження. Якщо редакція питання в постанові (ухвалі) не відповідає науково-методичним рекомендаціям з питань підготовки і призначення судових експертиз у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції постанови (ухвали) про призначення експертизи він може дати відповідні роз'яснення викласти питання в редакції, що відповідає згаданим рекомендаціям.

Питання, які поставлені експертом з власної ініціативи, вказуються після питань, зазначених у постанові (ухвалі) про призначення експертизи.

При проведенні повторної експертизи у вступній частині висновку експертизи викладаються відомості про первинні (попередні) експертизи: прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз із питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, які зазначені у постанові (ухвалі) про її призначення.

У досліджувальній частині висновку експертизи описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновку експерта.

Кожному питанню, яке вирішується експертом, має відповідати певний розділ досліджувальної частини.

Якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, хід їх вирішення може описуватись в одному розділі.

Досліджувальна частина повинна включати:

- відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови їх проведення;
- посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;
- експертну оцінку результатів дослідження.

Описування результатів застосування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів може обмежуватись викладенням оста-

точних результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці, матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядних експертних провадженнях і на вимогу осіб, які мають право знайомитись з матеріалами експертизи, надаватись їм для вивчення.

У досліджувальній частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

У заключній частині висновки дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання в тій послідовності, в якій вони подані у вступній частині.

На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин неможливо його вирішити.

Висновок експертизи підписується експертами, які проводили дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи.

Якщо до висновку експертизи додаються фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертами та засвідчується печаткою експертної установи.

Висновок комплексної експертизи складається за правилами, викладеними в пунктах 32 – 36 інструкції, з урахуванням таких особливостей:

- у вступній частині додатково зазначаються прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питань, поставлених перед комплексною експертизою;
- дослідження, які проводились окремими експертами, описуються у відповідних розділах досліджувальної частини із зазначенням прізвищ експертів;
- узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксуються в синтезувальному розділі досліджувальної частини висновку експертизи.

Спільний висновок експертизи підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди.

У випадку, якщо згоди не буде досягнуто, складається декілька висновків експертизи (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і досліджувальна частини підписуються всіма експертами, а заключна — окремими, під відповідними висновками дослідження.

Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

На повторні експертизи складаються контрольні картки, які надсилаються установі (службі), в якій виконувались попередні експертизи, та до Міністерства юстиції України. Один екземпляр картки залишається в експертній установі. Якщо висновки повторних і попередніх експертиз не збігаються, то до установи (служби), в якій виконувалась попередня експертиза, надсилається також екземпляр висновку повторної експертизи з усіма додатками.

При виконанні комплексної експертизи кількість примірників висновку експертизи відповідає числу установ, що були зайняті у її проведенні (для зберігання в архіві кожної установи).

Додатки до висновку комплексної експертизи у вигляді фототаблиць, діаграм, схем, креслень тощо підписуються експертами і засвідчуються печаткою тієї установи, в якій вони виконані.

Висновки експертизи з додатками направляються особі або органу, які призначили експертизу, керівником експертної установи (керівником провідної експертної установи).

Висновок експертизи, яка виконується під час судового розгляду, складається за правилами цього розділу інструкції, з урахуванням таких винятків:

- у вступній частині висновку не вказується запис щодо попередження експерта про відповідальність за надання свідомо неправдивого висновку такий запис робиться в протоколі судового засідання);
- якщо з питань, які вирішувались під час судового розгляду, проводилась експертиза на попередніх стадіях процесу і експерт згоден з її результатами, він має право послатись на них.

Копія висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду, разом із копією ухвали суду про її призначення подається експертом до експертної установи.

Повідомлення про неможливість проведення експертизи складається в двох примірниках, підписується експертом та засвідчується печаткою експертної установи. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, які призначили експертизу, а другий — залишається в експертній установі.

Якщо таке повідомлення дається під час судового розгляду, воно складається і підписується експертом у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий — керівникові експертної установи.

Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість їх вирішення, складається один документ — висновок експертизи.

Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню особі або органу, які призначили експертизу, разом із висновком експертизи або повідомленням про неможливість провести експертизу, засвідченим підписом експерта, що проводив дослідження, та печаткою експертної установи.

Хід і результати інших досліджень викладаються у висновку досліджень спеціаліста із зазначенням спеціалізації останнього.

Висновок дослідження спеціаліста складається за формою висновку експертизи за такими винятками:

- особа, яка проводить дослідження, іменується не експертом, а спеціалістом;
- у вступній частині висновку дослідження зазначається, хто і коли звернувся до установи з проханням провести дослідження;
- опускається запис, який стосується відповідальності особи, яка проводить дослідження, за надання свідомо неправдивого висновку.

Бухгалтерська експертиза

Головними завданнями бухгалтерської експертизи є встановлення:

- документальної обґрунтованості недостачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди;
- правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;

- відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності;
- кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимог нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і контролю;
- документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів;
- правильності визначення оподаткованого прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та вирахування розмірів податків;
- документальної обґрунтованості вимог позивача і заперечень відповідача в частині, яка стосується ціни позову (зустрічного позову);
- недоліків в організації бухгалтерського обліку контролю, які сприяли або могли сприяти завданню матеріальної шкоди або перешкождали її своєчасному виявленню.

Перед експертом-бухгалтером можуть бути поставлені й інші завдання, виконання яких пов'язано з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, складання балансів, записів в облікових реєстрах бухгалтерського обліку тощо.

Орієнтовний перелік питань, що з'ясовуються

Чи підтверджується документально вказана в акті інвентаризації (зазначаються реквізити акта) недостача (надлишки) товарно-матеріальних цінностей (товарів, тари) на суму (зазначається сума) на цьому підприємстві (установі, організації) за період (зазначити)?

В який період утворилась недостача, яку встановлено актом інвентаризації від (зазначити дату), у сумі (зазначити суму), хто відповідав за збереження товарно-матеріальних цінностей (грошових коштів) у цей період?

В якій сумі обчислюється розмір матеріальної шкоди, завданої (зазначається кому) у зв'язку з недостачею, яку встановлено інвентаризацією (акт інвентаризаційної комісії від (зазначити дату))?

Чи підтверджуються документально висновки ревізії (зазначаються реквізити акта ревізії) в частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової адміністрації (вказуються реквізити акта) заниження прибутку виробничо-комерційною фірмою (назва фірми) за період (зазначається, за який)? Якщо підтверджується, то чи правильно вирахована сума додаткових податків, які фірма має внести до бюджету?

Чи підтверджується документально вказаний в позовній заяві розмір завданої йому шкоди у зв'язку з невиконанням відповідачем умов договору (зазначається, якого)?

Які порушення вимог нормативних актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку і контролю, сприяли завданню матеріальної шкоди (виникненню недостачі, необґрунтованому нарахуванню і виплаті заробітної плати, премій), хто був зобов'язаний забезпечити додержання цих вимог?

Чи обґрунтовано сплачена заробітна плата (зазначається, кому і за який період) за цю роботу? Якщо необґрунтовано, то в якій сумі?

Чи не завищена в документах фактична наявність (зазначити найменування товару) на суму (зазначити суму) за інвентаризаційним описом від (зазначити

дату) над їх максимально можливим залишком в (зазначити підприємство) за станом на (зазначити дату)?

Разом з постановою (ухвалою) про призначення експертизи експертові слід надати документи бухгалтерського обліку, які містять відомості — вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси та інші первинні та зведені документи бухгалтерського обліку і звітності.

Якщо ведення бухгалтерського обліку механізовано, експертові надаються документи на машинних носіях (роздруки реєстрів бухгалтерського обліку).

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, в постанові (ухвалі) про призначення експертизи слід зазначити, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим зібраним у справі доказам, оспоруються заінтересованими особами, непереконливо обґрунтовані ревізорами та ін.).

Якщо слідчий або суд зазнають труднощів у визначенні документів, які необхідні для надання експертного висновку, їм слід звернутися за консультацією до спеціаліста.

Документи мають бути систематизованими (за епізодами діяння, періодами тощо), підшитими, прошнурованими та пронумерованими.

Питання для самоконтролю

1. Методика та організація здійснення внутрішнього фінансового контролю.
2. Загальний порядок вилучення документів про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів у процесі контрольних дій.
3. Обсяг та склад документів, що вилучаються. Підстави для вилучення документів.
4. Порядок вилучення документів і складання протоколу вилучення документів.
5. Загальний порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою.
6. Предмет, об'єкти та суб'єкти перевірок, ревізій Рахункової палати.
7. Планування перевірок, ревізій Рахунковою палатою.
8. Порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою.
9. Оформлення результатів проведення перевірок, ревізій Рахункової палати.
10. Реалізація матеріалів перевірок, ревізій Рахункової палати та організація контролю за усуненням виявлених у ході перевірок (ревізій) порушень.
11. Організація фінансового контролю у системі казначейства.
12. Порядок призначення судових експертиз.
13. Обов'язки та права експерта.
14. Оформлення матеріалів для проведення експертизи.
15. Організація експертизи та оформлення її результатів.
16. Сутність бухгалтерської експертизи у фінансовому контролі.

Інформаційно-технічне забезпечення фінансового контролю та його організація

7.1. Мета, особливості та принципи інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю

В сучасних умовах вирізняють два загальні фактори, що визначають умови та вимоги щодо інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю в Україні та його організації, це інтенсивне державотворення та розвиток національної економіки і розвиток сучасних інформаційних технологій та активна інформатизація суспільства.

В умовах становлення України як держави та інтенсивного розвитку національної економіки України, що проявляється у реформуванні правових та виробничих відносин, збільшенні кількості суб'єктів господарювання, розширенні видів, сфер та масштабів їх діяльності та ускладненні господарських зв'язків, розширенні ринку товарів і послуг, а також активній приватизації суттєво зростають вимоги до організації та ефективності аудиторської, контрольно-ревізійної роботи та фінансового контролю. Це відображається у багатьох законодавчих актах, наприклад, в Указах Президента України “Про запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі” та “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”.

Необхідною умовою забезпечення ефективного фінансового контролю в державі є налагодження спільної роботи контрольно-ревізійного управління, податкової адміністрації та правоохоронних органів як у містах і в окремих регіонах, так і в державному центральному апараті.

Ефективність роботи ревізорів, адміністративних слідчих та правоохоронних органів суттєво підвищується завдяки засобам інформатизації та автоматизації документообігу, які дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних за наслідками контрольно-ревізійної роботи та використовувати їх для формування, редагування та друку вихідних документів, квартальних, піврічних та річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям щодо ефективності роботи ревізорів: відшкодування збитків, поновлення незаконних витрат, надходження в бюджет донарахованих платежів, накладання адміністративних штрафів, дисциплінарних стягнень, руху справ, що передані слідчим органам тощо.

За таких умов суттєво збільшуються обсяги інформації та розширюються джерела її надходження, а також ускладнюється процес аналітичної обробки та прийняття рішень. Все це істотно знижує ефективність, а деколи і унеможлиблює проведення традиційного (ручного) фінансового контролю. З іншого боку, інтен-

сивний розвиток сучасних інформаційних технологій та активна інформатизація суспільства створює реальні можливості розширення роками надбаного досвіду аудиторської та контрольно-ревізійної роботи, а також ставить нові вимоги щодо виходу на більш високий рівень охоплення, комплексності та достовірності з використанням нових підходів та технологій організації фінансового контролю. Дійсно ефективний фінансовий контроль можливий тільки при використанні новітніх інформаційних технологій, які базуються на сучасній комп'ютерній техніці.

У зв'язку з цим важливо визначити роль і значення новітніх інформаційних технологій при проведенні фінансового контролю, дати об'єктивну оцінку їх використання в середовищі, що контролюється, а також окреслити напрямки застосування при проведенні контролю.

Основні принципи використання новітніх інформаційних технологій у фінансовому контролі — масове впровадження комп'ютерної техніки, створення комплексної технології оброблення інформації в умовах використання баз даних, баз знань та комп'ютерних мереж, створення засобів комп'ютерного моделювання системи оброблення даних із застосуванням банку моделей та банку алгоритмів, розроблення засобів спілкування персоналу із комп'ютерною технікою, що передбачають наявність експертних систем.

В цьому плані актуальним є організація відділів інформатизації та автоматизації документообігу національної контрольно-ревізійної служби, а також створення ефективної *автоматизованої інформаційно-аналітичної системи (АІАС) ДКРС* на основі сучасних інформаційних технологій. За змістом вона є інформаційно-аналітичною, тому автоматизованою інформаційно-аналітичною системою будемо вважати систему, призначену для збору, переробки, зберігання, пошуку та видачі інформації за запитами користувачів.

Діяльність ДКРС пов'язана із фінансовою діагностикою і контролем та прийняттям на їх основі відповідних рішень. Така діяльність спрямована на вирішення логічних завдань, з використанням традиційних статистичних та економікоматематичних методів у тому числі експертних, а також методів формальних міркувань. АІАС ДКРС — це система підтримки прийняття рішень з елементами експертної системи.

Система підтримки прийняття рішень — це комплекс програмних засобів, що включає бібліотеку різних алгоритмів підтримки рішень, базу моделей, базу даних, допоміжні та керуючі програми. Керуюча програма організовує на ПЕОМ процес прийняття рішень з урахуванням специфіки проблеми.

Експертні системи — це комп'ютерні програми, здатні накопичувати і моделювати процес експертизи, тобто об'єднувати можливості комп'ютера зі знаннями і досвідом експерта у такій формі, що система може сама розпізнати ситуацію, встановити діагноз або надати рекомендації.

Слід зауважити, що на цей момент не існує готової АІАС для використання в ДКРС, яка б вирішувала поставлені перед нею завдання щодо фінансового контролю і відповідала всім необхідним вимогам. АІАС такого класу необхідно розробляти, і цей процес носить індивідуальний характер.

У сучасних умовах існує багато організаційних суперечностей, недоліків і проблем, які гальмують розвиток інформаційної системи ДКРС та знижують ефективність використання інформаційних технологій. Основні з них:

- *використання різноманітних програмних засобів як нових, так і застарілих.* Це суттєво ускладнює обслуговування інформаційної системи та знижує ефективність її використання: усунення окремих недоліків різноманітних програмних засобів може перейти в повсякденну проблему, що потребує створення засобів моніторингу стану всієї інформаційної системи;
- *підключення до мережі Internet і використання її прикладного програмного забезпечення* загрожує цілісності корпоративної бази даних та створює умови для несанкціонованого доступу до інформації, що передається у мережевому середовищі;
- *ручна, не автоматизована розподілена підготовка даних* у віддалених вузлах мережі може призвести до багатьох помилок чи затримок, що знижує ефективність інформування служб та не дає можливості для відповідних оперативних дій.

Інформатизація ДКРС — це об'єктивний процес, який повинен охоплювати всю сферу фінансового контролю. Фундаментальною основою інформатизації є створення високоорганізованого середовища із інформаційним, телекомунікаційним, комп'ютерним, програмним забезпеченням, інформаційною технологією, комп'ютерною мережею, базою даних і базою знань, іншими засобами інформації, що забезпечує використання ефективної системи аналітичного апарату, дозволяє на якісному рівні інформаційного обслуговування реалізувати функції контролю.

Особливістю діяльності ДКРС є різноманітність даних і джерел, де вони формуються або відображаються. Їх збір та опрацювання повинні бути оперативними і постійно підтримуватись в актуальному стані. Це зумовлює необхідність організації локальних і глобальних інформаційно-обчислювальних мереж, побудови розподіленої системи обробки даних, створення баз та банків даних.

Мета створення АІАС у державній контрольно-ревізійній службі — це забезпечити ефективне виконання її функцій, що полягає у забезпеченні збору, зберігання, обробці і передаванні інформації з використанням засобів обчислювальної техніки та у зв'язку із урахуванням взаємодії різних рівнів та підрозділів контрольно-ревізійної служби між собою, а також спільної роботи контрольно-ревізійного управління, Рахункової палати, податкової служби та правоохоронних органів. Організація інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю повинна мати за мету створення *розподіленої інформаційно-аналітичної системи (РІАС)*.

Основою створення такої системи є *інтеграція інформації* — автоматизоване накопичення, зберігання, обробка та колективне використання інформації з метою підвищення ефективності виконання тих чи інших завдань суспільства, які забезпечуються при узгодженій сукупності відповідних програмно-технічних засобів, нормативних та організаційних заходів щодо створення та розвитку загальнодержавної чи корпоративної мережі інтегрованих баз та банків даних центральних та регіональних організацій чи установ.

Як наслідок створення РІАС очікуються такі організаційно-економічні результати: значно збільшаться надходження до Державного бюджету за рахунок підвищення ефективності контролюючих функцій ДКРС та інших організацій, які забезпечать необхідне дотримання фінансової дисципліни, податкового, валютного та митного законодавства; знизиться кількість зайвих документальних перевірок,

склад тих, кого перевіряють, буде формуватись на підставі обґрунтованого аналізу актуальних баз даних; посилиться психологічний ефект, породжений інформованістю ДКРС, СБУ, Прокуратури та інших організацій стосовно ключових аспектів фінансово-економічної діяльності (ФЕД) суб'єктів економічних відносин; знизиться рівень зловживань; зменшаться трудовитрати на обробку та проблемний аналіз інформації.

РІАС вимагає дотримання загальних принципів створення автоматизованих інформаційних систем (АІС) та виконання додаткових досліджень і розробки економічного та організаційно-технічного і обґрунтування щодо засобів автоматизації взаємодій та захисту інформації в розподіленому середовищі підтримки прийняття рішень за наслідками ревізійно-контрольних перевірок.

Під час створення АІС необхідно дотримуватись принципів системності, відкритості, сумісності, стандартизації, ефективності, безпеки даних, надійності, продуктивності, пристосування.

При створенні АІС необхідно встановити такі зв'язки між структурними елементами системи, які забезпечували б сумісність та взаємодію з іншими системами. Тобто усі зв'язки, елементи, функції та проблеми фінансового контролю повинні розглядатись як єдине ціле.

Між ДКРС, МВС, СБУ та Прокуратурою існують зв'язки проблемно-орієнтованого обміну інформацією, а також джерелами інформації щодо виявлення порушень фінансової дисципліни (рис. 7.1).

При створенні механізму координації дій треба визначити його організаційну схему. В основі цієї схеми повинен бути відповідний центральний орган, через який практично здійснюватимуться заходи з координації діяльності контролюючих органів, це своєрідний диспетчерський пункт на базі комп'ютерних технологій обробки та передачі даних, що забезпечує виконання узгоджених з усіма контролюючими органами графіків проведення планових ревізій та оперативних перевірок.

Функціонування цієї схеми буде пов'язане із створенням дуже великих обсягів інформації, а також з великими інформаційними потоками, спрямованими як із центру на місця, так і в зворотному напрямі. Тому організувати належним чином роботу щодо створення та передачі таких обсягів інформації можливо тільки в автоматизованому режимі.



Рис. 7.1. Організаційна структура бази даних фінансового контролю

ДКЦ повинен мати інформацію з відповідних територій. Розподілена інформаційно-аналітична система та відповідні представництва ДКЦ можуть бути створені на базі Державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, а також міських та районних державних податкових інспекцій.

Щоб забезпечити функціонування централізованого варіанта координації діяльності контролюючих органів, розроблені схеми автоматизованої передачі інформації стосовно організації комплексних перевірок. Інформаційні потоки в автоматизованій системі координації діяльності контролюючих органів, що стосуються комплексних планових перевірок, зображені на рис. 7.2, позапланових перевірок — на рис. 7.3.

Для організації комплексних планових перевірок усіма контролюючими органами спочатку формується 1-й інформаційний потік, що складається з наступних блоків даних: а) відомостей від районних та міських контролюючих органів в електронному вигляді (або у вигляді стандартних таблиць) з планами-графіками проведення перевірок; ця інформація і поступає, обробляється територіальними робочими представництвами (ТРП) і передається в обласні ТРП; б) відомостей від обласних контролюючих органів та від районних і міських ТРП з планами-графіками проведення перевірок; ця інформація обробляється, зводиться обласними ТРП і передається в робочу групу ДКЦ; в) відомостей від загальнодержавних підрозділів контролюючих органів та відомостей, що надійшли з обласних ТРП з планами-графіками перевірок; ця інформація обробляється, зводиться робочою групою ДКЦ, складається єдиний план-графік перевірок по Україні (зведена таблиця комплексних перевірок), що передається на затвердження раді ДКЦ.

Після затвердження зведеної таблиці комплексних перевірок формується 2-й (зворотний) інформаційний потік — від ДКЦ до районних та міських контролюючих органів. Він складається з таких відомостей: а) затверджені таблиці комплексних перевірок, що доводяться до відповідних рівнів контролюючих органів — загальнодержавних підрозділів, обласних, районних та міських; б) затверджені таблиці комплексних перевірок, що доводяться до обласних, районних та міських ТРП.

За позаплановими перевірками (рис. 7.3) також формується два головних інформаційних потоки: 1) від районних (міських), обласних та загальнодержавних підрозділів контролюючих органів до районних (міських), обласних ТРП та робочої групи ДКЦ із заявками на проведення позапланових перевірок; 2) від ДКЦ до відповідних ТРП та контролюючих органів з дозволом або заборонаю на проведення позапланових перевірок. Ефективність роботи ДКЦ може бути забезпечена тільки за умов всебічного контролю усіх шляхів проходження та використання державних коштів, швидкого використання даних аналізу за наслідками ревізій та перевірок.

Мета створення РІАС — це налагодження інформаційного зв'язку між ДКРС та іншими організаціями. Такий зв'язок має відповідати наступним *критеріям*:

- взаємне надання інформаційних ресурсів ДКРС іншим організаціям повинно відповідати оптимальній вичерпності інформації для забезпечення ефективної діяльності вказаних відомств щодо контролю за порушниками законів про фінансово-економічну діяльність;

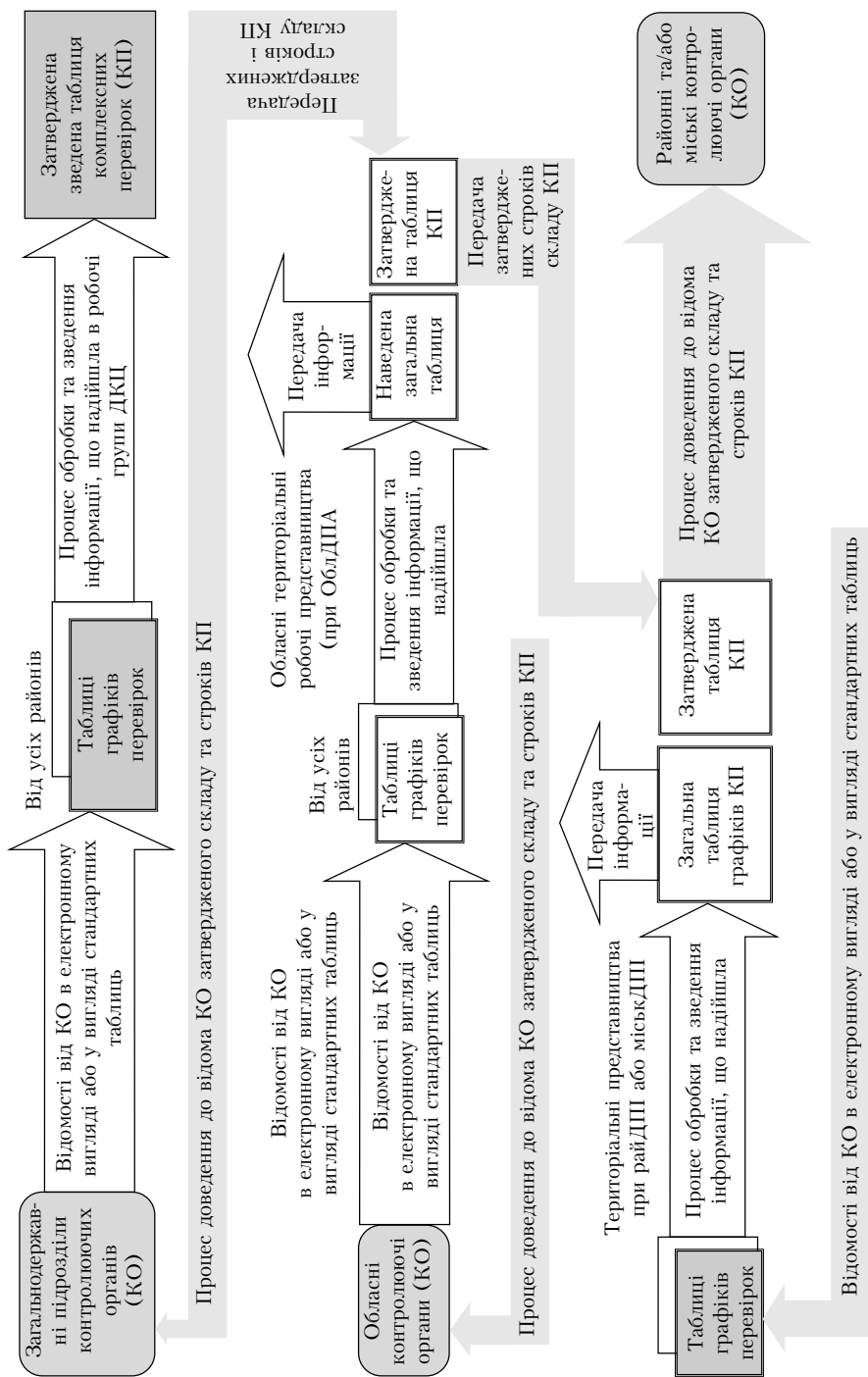


Рис. 7.2. Інформаційний потік в автоматизованій системі координації діяльності контролюючих органів

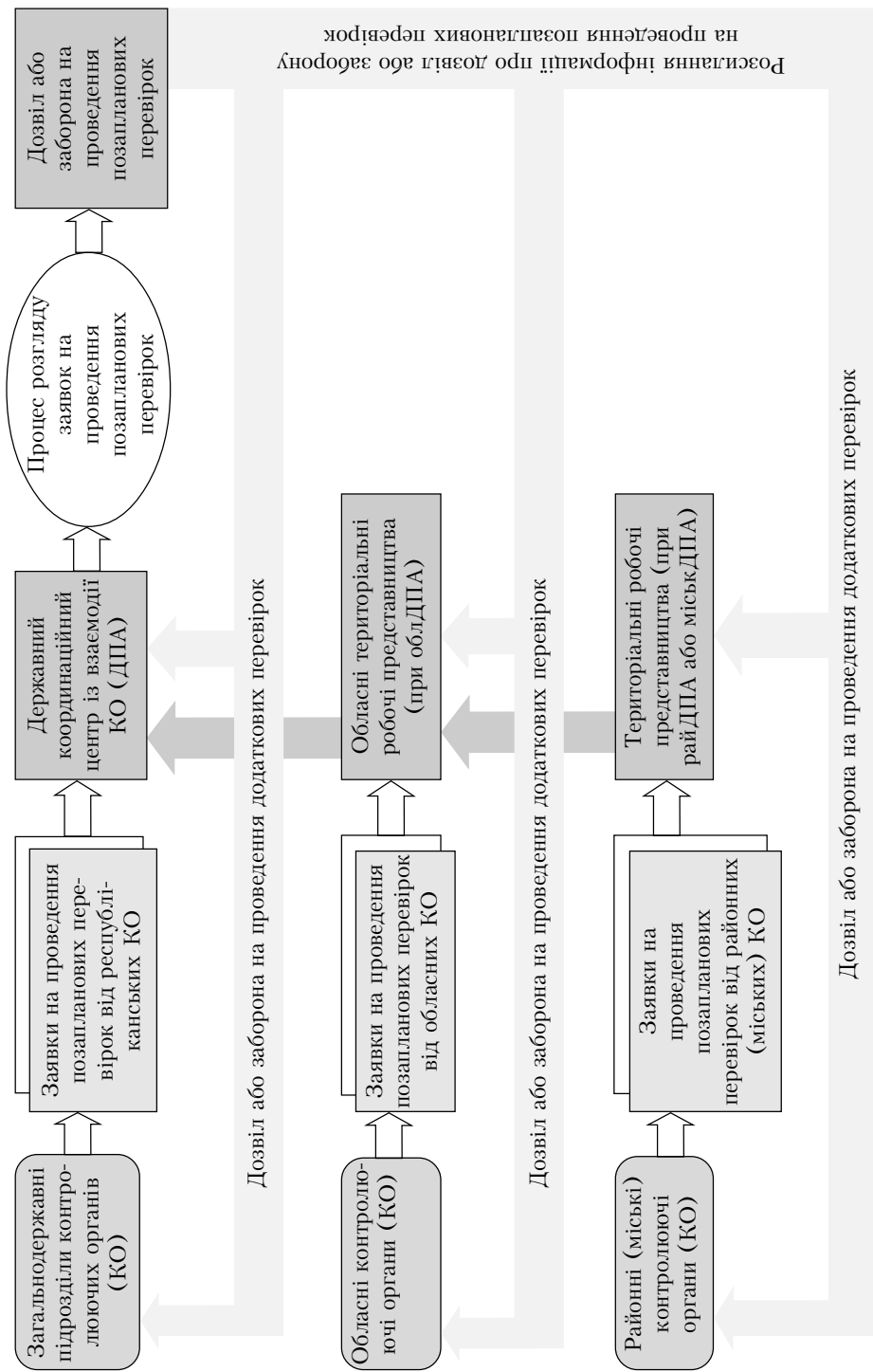


Рис. 7.3. Інформаційний потік в автоматизованій системі координації діяльності контролюючих органів (позапланових перевірок)

- надання інформації повинно бути безоплатним;
- кожне відомство повинно відповідати за достовірність та своєчасність надання відомчої інформації;
- надання інформації повинно бути оперативним згідно зі встановленим регламентом, який також повинен визначати порядок актуалізації відомчих баз даних;
- інформація, що надається, повинна чітко відповідати ustalеним структурам та критеріям цілісності, односторонні зміни в структурах повинні завчасно узгоджуватись сторонами;
- процес обміну інформацією повинен регламентуватись діючим законодавством, яке передбачає захист конфіденційної інформації від несанкціонованого доступу та захист державної таємниці;
- розробка РІАС повинна вестись поетапно (забезпечення взаємодії існуючими на цей час засобами передачі даних за наявними каналами зв'язку до розвиненої технології роботи з базами даних).

У процесі розвитку виробничих відносин, правової та економічної системи змінюються завдання фінансового контролю. Тому РІАС повинна створюватись з урахуванням можливостей поповнення й оновлення функцій та складу без порушення функціонування системи в цілому.

Необхідною умовою створення РІАС фінансового контролю є дотримання єдиної системи класифікації і кодування обліково-аналітичної інформації, що є частиною інформаційного забезпечення, комплексом взаємозалежних державних класифікаторів техніко-економічної інформації, розробленим для використання в системах автоматизованої обробки даних.

Інформація в інформаційній системі ДКРС є надзвичайно цінною і практично не відновлюваною, тому створена АІС повинна бути придатна для модифікації та розширення, навіть при умові повної модифікації системи інформація повинна бути збережена.

Під час створення АІС потрібно раціонально застосовувати типові, уніфіковані й стандартизовані елементи, проектні рішення, пакети прикладних програм тощо. Система та її елементи потребують стандартизації, щоб було можливим уніфікувати прийоми, методи й інструкції, які керують роботою персоналу.

При створенні АІС треба досягнути раціонального співвідношення між витратами на створення системи і кінцевим результатом.

В АІАС фінансового контролю важливо виявити перекручування інформації або помилок у даних. З одного боку — це необхідна умова забезпечення правильності функціонування інформаційної системи, з іншого — потужний аналітичний інструмент фінансового контролю. В системі повинні передбачатися процедури контролю вірогідності інформації, які спрямовані на своєчасне виявлення в ній перекручень і помилок з метою їх аналізу, осмислення і усунення. Вірогідність інформації в АІС, як правило, залежить від ступеня ймовірності виникнення помилок і перекручень у певному аспекті інформації.

В АІАС фінансового контролю вірогідність розглядається на трьох рівнях: синтактичному — пов'язаному із перевіркою символів, літер, чисел та іншої інформації (формальний контроль); семантичний — осмислений контроль інформації, який здійснюється в результаті логічного осмислення і ґрунтується на вивченні

осмисленої значущості інформації, на її логічності і погодженості; прагматичний – визначення цілісності інформації, виявлення помилок у даних.

Контроль вірогідності інформації повинен здійснюватись із використанням обчислювальних методів та процедур контролю інформації.

АІАС повинна включати системи контролю та інформаційно-програмний комплекс процедур і програм контролю вірогідності.

При автоматизованій обробці даних принципово змінюються не лише системи збору і обробки даних, але й порядок виконання контрольних функцій. В умовах автоматизованої обробки даних можуть застосовуватись два види контролю: структурний (елементний) – здійснюється за визначеною системою і вимагає додаткових контрольних елементів (ланок), призначених для виявлення помилок; програмно-логічний – при обробці даних передбачаються додаткові операції, що мають математичний або логічний зв'язок з алгоритмом обробки даних. Порівняння результатів додаткових операцій із результатами обробки даних дозволяє установити з визначеною ймовірністю наявність або відсутність помилок, порушень або відхилень.

Програмно-логічний контроль може здійснюватись за допомогою: матричних моделей контролю (подвійного рахунку, зрізаного алгоритму); рахункового контролю з отриманням контрольних підсумків (обрахунку записів, перерахунку програм із виходом на кінцевий результат, підсумкового числа і зустрічних сум, перехресний контроль, балансовий спосіб рахункового контролю); контролю із використанням контрольних чисел (надмірних контрольних чисел, подвійних крапок, принципів зворотного зв'язку); порівняння одноіменних показників (порівняння внутрішніх та зовнішніх показників); математичних методів контролю (способу підстановок, кореляційних і додаткових зв'язків, методу вилок, методу статистичних прогнозів).

Названі методи існують у будь-якій автоматизованій системі обробки даних. При достатньому технічному забезпеченні можна використовувати всі названі методи і на всіх етапах обробки даних.

З метою посилення контролю інформації потрібно ввести автоматичні порівняння при введенні первинних облікових даних, наприклад, коду форм первинного облікового документа із змістом і складом інформації, що введена в АІС, їх послідовністю, кодом операції тощо.

Інформація в АІС повинна бути захищеною. Необхідно виключити можливість несанкціонованого доступу, будь-яке порушення в системі має бути виявлене.

Найпоширенішим технічним засобом інтеграції інформації в сучасному інформаційному середовищі є *мережа Internet, особливо електронна пошта*, яка найбільш активно впроваджується у державних установах. Проте таке впровадження здійснюється без якогось обґрунтування чи дослідження, зокрема щодо витоку інформації, інформаційної безпеки.

Існує ряд суттєвих недоліків існуючої на цей час системи приймання/передачі інформації каналами електронної пошти. Виходячи з цього слід особливо зазначити, що значна затримка в обміні інформацією між ДКРС та іншими організаціями що не дозволяє вживати оперативних заходів щодо запобігання порушень чинного законодавства в сфері фінансово-економічних відносин; існуюча файло-

ва система обміну інформацією немає надійних механізмів захисту інформації, запобігання несанкціонованого доступу та забезпечення її цілісності.

Разом із електронною поштою почали впроваджуватися інші засоби підтримки колективної роботи з інтегрованими базами даних, які характеризують сучасні інформаційні технології. Це — управління документообігом, календарне планування і управління завданнями, віддалений доступ, управління діловими процесами, обробка зображень (ділової графіки), розробка електронних форм, проведення відеоконференцій та інше.

Серед особливостей сучасних технологій та інтегрованих засобів колективної роботи в комп'ютерних мережах важливе значення мають простота, наочність та зрозумілість інтерфейсу користувача, екранна підтримка всіх дій та надання пояснень на доступній користувачеві мові. Відправка електронних повідомлень за наслідками контрольно-ревізійної роботи повинна супроводжуватися можливістю пошуку необхідного співробітника та планування передач в узгоджений час. Важливою функцією для контрольно-ревізійного управління є створення та управління документами в установі, які використовуються також суміжними організаціями.

Ці питання повинні вирішуватися на етапі вибору та затвердження відповідної інформаційної технології електронного документообігу, а для КРУ обов'язково *безпечної інформаційної технології* накопичення, збереження та надання відповідним службам важливої і, зокрема, критичної інформації, яка відповідно до законодавства належить до інформації з обмеженим доступом. Така безпечна інформаційна технологія повинна бути затверджена, атестована та сертифікована відповідно до нормативно-правової бази захисту інформації в автоматизованих системах та використання інформації з обмеженим доступом (ГОСТ 24.202-80 Система технической документации по АСУ. Требования к содержанию документа: "Технико-экономическое обоснование АСУ", ГОСТ 28.147-89 Система обработки информации. Защита криптографическая. Алгоритм криптографического преобразования).

Основні питання захисту інформації визначаються в Законах "Про державну таємницю" та "Про захист інформації в автоматизованих системах", а також у Положенні про технічний захист інформації в Україні, затвердженим Указом Президента від 27.09.99 № 1229, Положенні про забезпечення режиму секретності під час обробки інформації, що становить державну таємницю, в АС, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.98 № 180, Загальним положенням про захист інформації від несанкціонованого доступу, Термінологією у галузі захисту інформації в комп'ютерних системах від несанкціонованого доступу, Критеріях оцінки захищеності інформації в комп'ютерних системах від несанкціонованого доступу, Класифікації АС і стандартних функціональних профілів захищеності оброблюваної інформації від несанкціонованого доступу, Методичних вказівок щодо розробки технічного завдання на створення системи захисту інформації в АС, затверджених наказом департаменту спеціальних комунікаційних систем та захисту інформації СБ України від 28.04.99 № 22.

Інформація державних органів та органів місцевого і регіонального самоврядування — це офіційна документована інформація, яка створюється в процесі поточної діяльності законодавчої, виконавчої та судової влади, органів місцевого і регіонального самоврядування.

Режим доступу до інформації — це передбачений правовими нормами порядок одержання, використання, поширення та зберігання інформації. За режимом доступу інформація поділяється на відкриту та інформацію з обмеженим доступом.

Не підлягають обов'язковому наданню для ознайомлення за інформаційними запитами офіційні документи, які містять в собі інформацію, визнану у встановленому порядку державною таємницею; конфіденційну інформацію; інформацію про оперативну і слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, органів дізнання та суду у тих випадках, коли її розголошення може зашкодити оперативним заходам, розслідуванню чи дізнанню, порушити право людини на справедливий та об'єктивний судовий розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи та інше; інформацію фінансових установ, що підготовлена для контрольно-фінансових відомств.

Держава зобов'язана постійно дбати про своєчасне створення, належне функціонування і розвиток інформаційних систем.

Захист інформації в АС згідно з Законом України “Про захист інформації в автоматизованих системах” — це сукупність організаційно-технічних заходів і правових норм для запобігання заподіянню шкоди інтересам власника інформації чи АС та осіб, які користуються інформацією.

Захист інформації в АС забезпечується шляхом дотримання суб'єктами правових відносин, норм, вимог та правил організаційного і технічного характеру щодо захисту оброблюваної інформації; використання засобів обчислювальної техніки, програмного забезпечення, засобів зв'язку і АС в цілому, а також засобів захисту інформації, які відповідають встановленим вимогам (мають відповідний сертифікат); періодичної перевірки засобів та контролю використання АС щодо захисту інформації.

Навіть деякі статті з законодавчих актів свідчать про те, що створення сучасних корпоративних, а особливо державних, розподілених інформаційно-аналітичних систем та мереж підвищеного рівня захищеності інформації потребує координації значних зусиль багатьох фахівців — від системних аналітиків та консультантів з інформаційних технологій, інженерів та програмістів, розробників технічної документації та керівних документів до фахівців із впровадження інформаційно-аналітичних систем у відповідних державних органах та навчання їх співробітників.

Розробка сучасних РІАС підвищеного рівня захисту інформації — несумісна з діяльністю з обслуговування інформаційно-аналітичних систем та мереж. І коли в деяких випадках окремим фірмам-власникам РІАС вдається зібрати у відділі автоматизації потрібних фахівців, то виконання робіт з розробки нових програмно-технічних засобів РІАС, в тому числі засобів захисту інформації, призводить до занедбання робіт з їх експлуатації, вдосконалення інформаційної бази, розвитку та ефективного використання.

Загальний шлях створення корпоративних РІАС — це залучення до розробки спеціалізованих фірм-постачальників сучасних програмно-технічних засобів, що комплексно вирішують багато питань у галузі інформаційних технологій.

Співробітництво з постачальниками інформаційних технологій може бути налагоджено по-різному. В першому випадку виконавцю доручаються окремі види робіт: обґрунтування вибору захищеної інформаційної технології, проектування

та розробки базових компонентів програмного забезпечення, поставки та налагодження обладнання локальних мереж, засобів зв'язку та комп'ютерної техніки. На фірму замовника, тобто на КРУ, покладається розробка вихідних вимог до окремих засобів автоматизованої обробки інформації, засобів управління доступом до баз даних, криптографічного захисту, оптимізації моделей документообігу для підтримки прийняття рішень.

Другий шлях — це доручення спеціалізованій організації з відповідними інформаційними технологіями всього комплексу робіт, включаючи питання захисту інформації та гарантування безпеки РІАС. Використання досвіду впровадження засобів захисту інформації в комплексі з автоматизованими засобами управління і комунікаціями, підтримки та захисту баз даних на носіях, криптографічного захисту інформації з обмеженим доступом — все це обумовлює вибір централізованого залучення спеціалізованої фірми до розробки РІАС, але з обґрунтуванням вимог та аналізом ефективності самої інформаційної технології документообігу з боку замовника.

Слід відмітити нову роль відділів автоматизації ДКРС, які повинні брати участь у виборі технології документообігу та вдосконалення процедур обслуговування; накопичувати та систематизовувати дані щодо експлуатації та обслуговування засобів захисту інформації та носіїв інформації з обмеженим доступом; готувати інформацію, необхідну для складання та оптимізації моделі аналізу наслідків контрольно-ревізійної роботи та обігу документів, а також для прийняття рішень у відповідних правоохоронних органах.

Все це має за мету підвищення ефективності роботи не тільки контрольно-ревізійного управління, наприклад, регіонального рівня, але і правоохоронних органів, які будуть мати аналітичні дані для оперативних дій.

Розробка вимог до базових засобів автоматизації документообігу, використання програмних продуктів та апаратних засобів обробки та захисту інформації в ДКРС може бути обґрунтована лише спільними зусиллями фахівців з відділів автоматизації контрольно-ревізійної роботи, що мають достатній досвід використання інформаційно-аналітичних систем, та співробітників спеціалізованих фірм з комплексного впровадження інформаційних технологій.

7.2. Основи організації автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю

АІАС ДКРС є множина різних елементів та зв'язків між ними, що складають систему в цілому, тому важливим є визначення структури АІС.

Структура АІС — це внутрішня організація системи при поділі її на частини, виявлення зв'язків між цими частинами.

Структуру АІС утворюють безліч елементів і відносин між ними. У сучасній концепції організації АІС в різних предметних сферах виокремлюють функціональну і забезпечуючі частини, які в свою чергу складаються із підсистем. Функціональна частина відображає предметну сферу, спрямованість АІС. Залежно від функцій, які виконуються ДКРС, у функціональній частині виділяються підсис-

теми, склад яких для кожного рівня свій. Кожній функціональній підсистемі АІС властива своя внутрішня структура.

Функції ДКРС постійно розвиваються, тому АІС повинна мати гнучку функціональну структуру і бути відкритою системою, тобто допускати внесення змін у розроблену модель та забезпечувати нарощування функціональних можливостей в міру необхідності. Ця вимога реалізується за допомогою принципу модульності АІС. Кожний прикладний модуль системи повинен обслуговувати деяку інформаційну сферу. Головною вимогою при розробці модулів повинна бути орієнтація системи на автоматизацію всього фінансового контролю, а не на вирішення локальних задач. Комплексність системи забезпечується шляхом інтеграції модулів в єдину систему.

За допомогою принципу модульності вирішується проблема розподілу завдань між учасниками процесу фінансового контролю.

Для експлуатації функціональних підсистем потрібні відповідні ресурси, які створюють забезпечувальну частину. Забезпечуюча частина АІС здійснює підтримку функціональної частини АІС, а також об'єднує всі функціональні підсистеми в інтегровану систему — єдину багатофункціональну АІС. Забезпечувальна частина включає підсистеми, які реалізують технологію автоматизованої обробки інформації. Склад цих підсистем однорідний у різних АІС і, відповідно до Державного стандарту, включає інформаційне, технічне, програмне, математичне, організаційне, правове, лінгвістичне, ергономічне та технологічне забезпечення.

Система *інформаційного забезпечення* АІС ДКРС об'єднує інформаційні ресурси, засоби їх ведення, в тому числі структуризації та систематизації інформації про об'єкти фінансового контролю. Вона передбачає створення єдиного інформаційного фонду, систематизацію і уніфікацію показників і документів, розробку засобів формального опису даних тощо.

До складу інформаційного забезпечення входять: методичні та інструментальні документи; єдина система класифікації і кодування; інформаційна база, яка поділяється на нормативно-довідкові документи, інформаційні повідомлення та інформаційні масиви.

Інформаційне забезпечення АІС поділяється на позамашинне та внутрішньомашинне.

Позамашинне інформаційне забезпечення включає сукупність повідомлень, сигналів і документів, що використовуються при функціонуванні АІС, яка сприймається людиною без застосування засобів обчислювальної техніки.

Основними носіями інформації при автоматизованій обробці в системі фінансового контролю є документи — інформаційні повідомлення, зафіксовані ручним, друкованим способом або на електронних носіях, оформлені відповідно до встановленої форми. Документи в ДКРС є головними засобами подання юридично оформлених відомостей про об'єкти фінансового контролю і становлять основну частину інформаційних потоків у АІС ДКРС.

Документи в АІС ДКРС можуть бути зовнішніми, які надходять, наприклад, від інших контролюючих органів, правоохоронних органів, та внутрішніми. Вони поділяються на документи загального призначення (накази, інструкції, циркуляційні листи, розпорядження) та спеціальні, які необхідні для здійснення фінансового контролю. Останні поділяються на: вхідні документи, які містить первин-

ну, необроблену інформацію, яка відображає стан об'єкта контролю і заповнюється вручну або за допомогою технічних засобів; вихідні документи, що включають в себе зведені групові дані, одержані в результаті автоматизованої обробки; внутрішні.

Розробка форм вхідних і вихідних документів здійснюється на стадії проектування автоматизованої обробки інформації і відображається у проектній документації, що пов'язана із розробкою інформаційного забезпечення.

Процес проходження документів усередині системи — від джерела їх формування, до використання називається документообігом. Послідовність проходження документації від моменту виникнення першого запису до здачі його в архів в АІС визначає система автоматизації документообігу. При виборі системи автоматизації документообігу потрібно враховувати масштаби організації, інтеграцію з іншими автоматизованими системами і базами даних, легкість освоєння, зручність роботи, забезпеченість роботи в мережах, надійність і захист від несанкціонованого доступу.

За частиною документації розроблені єдині уніфіковані та стандартні форми бланків. Нині функціонує уніфікована система документації, що включає 16 систем з 4500 уніфікованих форм документів (планової, звітно-статистичної, первинно-облікової, організаційно-розпорядчої, розрахунково-грошової та ін.).

Документація, яка діє у фінансових органах, є найбільш уніфікованою і стандартизованою. Тому АІС фінансового контролю потребують повної уніфікації та стандартизації всієї документації, призначеної для отримання інформації. Уніфікація документів вимагає стандартної форми побудови документів, пристосування до автоматизованої обробки, мінімізацію показників, уникнення дублювання, включення всіх необхідних для цілей контролю показників.

Необхідною умовою інформаційного забезпечення фінансового контролю є відповідність єдиній системі класифікації і кодування — комплексу взаємопов'язаних класифікаторів техніко-економічної інформації, які пристосовані до обробки засобами обчислювальної техніки з автоматизованою системою ведення цих класифікаторів. Єдність системи забезпечує відповідність класифікацій і номенклатур у всіх сферах і на всіх рівнях управління, а також єдність вимірювань і дозволяє здійснювати взаємний обмін інформацією всередині АІС та між різними АІС.

Роботи із класифікації та кодування здійснюються Держстандартом. Держстандартом визначено такі види класифікацій: загальнодержавні (державні); міжгалузеві; галузеві; підприємств (локальні).

У ДКРС використовується нормативно-довідкова інформація загальнодержавних та галузевих класифікаторів: ЄДРПОУ — Єдиний державний реєстр підприємств, організацій України; СПАТО — система позначень автономій, територій, областей; ЗКНГ — загальний класифікатор галузей народного господарства; УКВЕД — український класифікатор видів економічної діяльності; УКФВ — український класифікатор форм власності; КОПФГ — класифікатор організаційно-правових форм господарювання; СПОДУ — система позначень органів державного управління; УСГК — українська стандартна галузева класифікація; УКУД — український класифікатор управлінських документів; УБК — українська бюджетна класифікація; КВПІ — класифікатор видів платників податків; КБУ — класифікатор банківських установ.

Внутрішньомашинне інформаційне забезпечення АІС ДКРС — це сукупність фактичних відомостей, які використовуються для здійснення контролю. Воно включає всі види спеціально-організованої інформації, яка представлена у зручному для використання технічними засобами вигляді. Це файли (масиви), бази і банки даних, бази знань, а також їх системи. Склад і структура внутрішньомашинного інформаційного забезпечення визначається способом організації файлів, баз і банків даних, взаємодією між ними, розвитком у часі.

Воно повинне швидко і в повному обсязі задовольняти інформаційні потреби всіх користувачів АІС, забезпечувати ефективний пошук та надання даних у вигляді, необхідному для розв'язання кожного конкретного завдання, можливості підтримки даних у стані постійного оновлення і працездатності.

Основою АІС є платформа, на яку її орієнтовано, тобто, які види комп'ютерів і програмних середовищ закладено в інформаційних технологіях реалізації процесу управління.

Як основу архітектури “клієнт-сервер” використовують реляційну систему управління базами даних (СУБД), орієнтовану на мову SQL. До таких СУБД-платформ належать: Informix On line (фірми Informix Software), Ingres Intelligent Database (корпорації Ask Group), ORACLE (корпорації Oracle), Sybase Server (фірми Sybase).

Технічне забезпечення АІС ДКРС — це комплекс взаємопов'язаних технічних засобів, призначених для збору, накопичення, обробки, передачі, обміну та відображення інформації. Технічне забезпечення сучасних АІС ДКРС включає обчислювальну техніку, периферійні пристрої, засоби автоматичного зчитування даних, офісне обладнання, комунікаційне обладнання, засоби передачі та обміну даними, мережеве обладнання, засоби мультимедіа. Склад, кількість та вибір конфігурації комплексу технічних засобів визначаються обсягами та інтенсивністю потоків інформації й технологією реалізації функцій фінансового контролю та повинні забезпечувати ефективне інформаційне обслуговування всіх рівнів та об'єктів КРУ, а також враховувати особливості виконання функцій і процедур фінансового контролю.

Програмне забезпечення АІС ДКРС включає сукупність загальносистемних (базових) і спеціальних (прикладних) програм, які реалізують функції і завдання і АІС, програмні документи та інструктивно-методичні матеріали щодо використання засобів програмного забезпечення, а також персонал, який розробляє та супроводжує життєвий цикл АІС.

До загальносистемного програмного забезпечення належать програми, розраховані на широке коло користувачів і призначені для організації облікового процесу і вирішення завдань обробки інформації, що часто зустрічається. Базове програмне забезпечення АІС організовує процес оброблення інформації, створюючи нормальне робоче середовище для прикладних програм. До складу базового програмного забезпечення входять операційні та сервісні програми, транслятори мов програмування, програми технічного забезпечення.

Операційні системи бувають: однозначні (MS-DOS, розроблена фірмою Windows); багатозначні (UNIX, OS/2, Microsoft Windows XX, Microsoft Windows NT); мережні (Novell Net Ware, Microsoft Windows NT, IBM, LAN, UNIX та ін.)

Спеціальне (прикладне) програмне забезпечення призначене для розв'язання конкретних завдань користувача і організації обчислювального процесу АІС загалом. Це сукупність програм, які розробляються при створенні АІС конкретного функціонального призначення. Воно включає пакети прикладних програм, які здійснюють організацію даних та їх обробку при вирішенні функціональних завдань. Працює прикладне програмне забезпечення під управлінням базового.

У ДКРС використовується різноманітне програмне забезпечення різних поколінь і з різними за форматом базами даних.

Математичне забезпечення — це сукупність математичних методів, моделей і алгоритмів обробки інформації, які вирішуються при розв'язанні функціональних завдань та у процесі автоматизації проектних робіт АІС. Математичне забезпечення включає методи і засоби вирішення типових завдань фінансового контролю, аналізу та модулювання процесів прийняття рішень.

Організаційне забезпечення включає: розроблення методичної документації, що регламентує функціонування і використання технічного, програмного й інформаційного забезпечення для прийняття рішень індивідуально або колективно в мережі; розроблення посадових інструкцій, які визначають права, обов'язки і відповідальність персоналу за оброблення інформації в АІС, правила користування інформацією; розроблення документації, що регулює порядок обміну інформацією в АІС та із зовнішніми АІС, правила виходу із нештатних ситуацій; складання графіків введення та оброблення даних; персонал, який забезпечує функціонування всіх підсистем АІС як єдиного цілого. Це працівники відділів розробки, впровадження і супроводу програм та експлуатації.

Правове забезпечення — це сукупність правових норм, які регламентують правові відносини при функціонуванні АІС та її юридичний статус. Воно включає дві частини: загальну (містить нормативну документацію, що регулює діяльність АІС і визначає умови надання юридичної сили документам, рішенням, оформленим за допомогою обчислювальної техніки; законодавчі акти, що регулюють доставку документів електронними засобами, встановлюють процедуру перевірки на автентичність й описують процедуру вирішення конфліктних ситуацій), спеціальну частину, яка містить засоби юридичної підтримки рішень, що приймаються.

На етапі розробки АІС її правовим забезпеченням є нормативні акти, пов'язані із договірними відносинами розробника і замовника при створенні АІС, з правовим регулюванням різних відхилень у ході цього процесу, а також зумовлені необхідністю забезпечувати процес розробки різними видами ресурсів. На стадії функціонування АІС правове забезпечення включає визначення їх статусу в сфері державного управління, правове положення про комплексність ланок АІС і організацію їх діяльності, права, обов'язки й відповідальність персоналу, порядок створення і використання інформації в АІС, процедури її реєстрації, зберігання, передачі й обробки, порядок придбання і використання техніки.

Лінгвістичне забезпечення — це сукупність мовних засобів, призначених для формалізації природної мови, побудови і поєднання інформаційних одиниць при спілкуванні персоналу з засобами обчислювальної техніки.

Ергономічне забезпечення включає сукупність методів і засобів, призначених для створення оптимальних умов високоефективної та безпомилкової діяльності людини в АІС і швидкого її освоєння.

Створення та функціонування АІС фінансового контролю тісно пов'язане із розвитком інформаційних технологій (ІТ), які є основою складовою АІС, її технологічним забезпеченням.

Технологічне забезпечення — сукупність організаційних, методичних та технологічних документів, що регламентують процес людино-машинного оброблення інформації в АІС. Основу технологічного забезпечення АІС складають інформаційні технології (ІТ). Під автоматизованою інформаційною технологією (АІТ) розуміємо системно організовану для з'ясування завдань управління, сукупність методів і засобів реалізації операцій збору, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, обробки і захисту інформації на базі застосування розвинутого програмного забезпечення, використовуючи засоби обчислювальної техніки і зв'язку, а також засобів, за допомогою яких інформація пропонується користувачам.

У сучасних АІС використовують різноманітні ІТ. Виокремлюють забезпечуючі ІТ — технології обробки інформації, які служать як інструмент у різних предметних галузях для розв'язання різних завдань (текстові і табличні процесори), та функціональні ІТ, які становлять модифікацію забезпечуючі ІТ, при якій реалізується будь-яка з предметних технологій (наприклад, СУБД, експертні системи, реалізуючі предметні технології).

ІТ класифікуються за багатьма ознаками, основні з них є за способом реалізації в АІС (традиційні та нові ІТ); за рівнем обсягів завдань управління (електронна обробка даних, автоматизація функцій управління, підтримка прийняття рішень, електронний офіс, електронна підтримка); за класом технологічних операцій, що реалізуються (робота з текстовим редактором, робота з текстовим процесором, робота з СУБД, робота з графічними об'єктами, мультимедійні системи, гіпертекстові системи); за типом інтерфейсу користувачів (пакетні, діалогові, мережеві); за способом побудови мережі (локальні, багатоярусні, розподілені); за обслуговуваними предметними сферами (бухгалтерський облік, банківська діяльність та ін.).

При виборі ІТ для цілей фінансового контролю потрібно враховувати підвищення продуктивності праці персоналу, надійність, ступінь забезпечення інформаційної і комп'ютерної безпеки, необхідні ресурси пам'яті та інших пристроїв, можливості, які надаються (простоту експлуатації, час на навчання, якість інтелектуального інтерфейсу, можливість підключення до мережі, стикування з програмним забезпеченням, що вже експлуатується).

Технологічне забезпечення включає опис технологічного процесу автоматизованого оброблення даних, сценарій діалогу "користувач-ЕОМ", поради користувача.

Система державного фінансового контролю — децентралізована система. Це зумовлює необхідність розподіленої обробки інформації з децентралізацією застосування засобів обчислювальної техніки і вдосконалення організації безпосередньо робочих місць.

У децентралізованих АІС реалізується два типи моделей обчислювального процесу: модель процесу з ресурсами, що розподіляються, і модель технології "клієнт-сервер".

Технологія, що реалізує модель процесу з ресурсами, які розподіляються, реалізує всі обчислення на ПЕОМ і у мережі. Вона дає змогу всім користувачам мережі розподіляти ресурси: принтери, дискові накопичувачі, модеми.

Технологія “клієнт-сервер” дає змогу розподіляти процес обчислення між настільною ПЕОМ (“клієнтом”) і більш потужною ЕОМ, що використовується багатьма користувачами (“сервером”). Технологія “клієнт-сервер” ґрунтується на обміні електронними повідомленнями та управлінні подіями.

Технологічний процес у децентралізованих АІС характеризується участю користувача у формуванні баз даних і розв’язанні завдань на ПЕОМ.

Найважливішим елементом децентралізованих АІС є *автоматизоване робоче місце* (АРМ). Це сукупність інформаційно-програмно-технічних-ресурсів, які забезпечують користувачу обробку даних і автоматизацію функцій його діяльності у конкретній предметній сфері. АРМ у системі фінансового контролю — це, насамперед, АРМ фахівців різного профілю, інструмент раціоналізації та інтенсифікації контрольної діяльності. АРМ мають відкриту архітектуру та проблемно-професійну орієнтацію на конкретну предметну сферу, легко адаптуються та є засобом спілкування спеціаліста з АІС.

Основними інструментальними засобами АРМів у системі фінансового контролю є бази даних, бази знань, СУБД, текстові редактори, табличні процесори, операційні оболонки, експертні системи, пакети прикладних програм.

АІС ДКРС постійно вдосконалюється, тому ніколи не може бути остаточною. Це пов’язано із розвитком функціональної частини (включення у функціональну структуру АІС нових підсистем, функцій, АРМів, завдань), зумовлено зміною законодавчих актів, правових норм, розширенням функцій і завдань фінансового контролю та інше. Поліпшення функціональних характеристик АІС сприяє повноті використанню автоматизованих функцій, зростання функціональної придатності АІС, що позитивно позначається на ефективності фінансового контролю; удосконалення і розвитку забезпечувальної частини обумовлюється постійною зміною технічних можливостей обчислювальної техніки, розвитком системного та прикладного програмного забезпечення, засобів телекомунікацій.

7.3. Загальні особливості та організація проектування автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю

Проектування АІС ДКРС — тривалий, трудомісткий і динамічний процес, спрямований на вдосконалення організації фінансового контролю, передбачає створення та впровадження комплексного розв’язання завдань фінансового контролю із застосуванням сучасних електронних обчислювальних машин і технічних засобів.

Метою проектування є забезпечення ефективного функціонування АІС і взаємодія АІТ зі спеціалістами, які використовують у сфері контролю обчислювальну техніку та засоби комунікації.

У процесі проектування удосконалюється як організація діяльності КРУ, так і організація процедур прийняття рішень.

Проектування АІС потребує розробки єдиних теоретичних положень, методичних підходів щодо їх створення і функціонування. Воно повинне відповідати

принципу системності, який включає забезпечення можливостей розвитку АІС та розроблення ефективної стратегії розвитку, усунення дублювання робіт під час розроблення системи, забезпечення збалансованої послідовності розроблення системи та можливості інтеграції, сумісності, стандартизації та уніфікації, зниження вартості системи. Виконання наведених принципів необхідне при роботі на всіх стадіях створення і функціонування АІС.

Під час проектування АІС ДКРС потрібно враховувати, що у процесі функціонування вона повинна забезпечувати інформаційні потреби фінансового контролю на всіх рівнях; адекватність реальним інформаційним процесам контрольованих об'єктів; високу економічну ефективність.

Споживчі властивості АІС визначають функціональна повнота, своєчасність, релевантність, точність, пристосованість, функціональна надійність, адаптивна надійність.

Адекватність реальним інформаційним процесам контрольованих об'єктів забезпечуються закладеними в АІС адаптивними властивостями, які повинні дозволити модернізувати її згідно із змінами, які виникли в економічній інформаційній та організаційній системах контрольованих об'єктів, а також в інформаційно-обчислювальній системі.

Економічна ефективність АІС — це оцінка її результативності, що визначається порівнянням витрат з одержаним від її використання ефектом як результатом діяльності АІС. Ефект від впровадження АІС КРУ повинен бути: соціальним — характеризується впливом автоматизації на роботу персоналу; технічним — характеризується швидкістю виконання певних операцій, збільшенням продуктивності машин, систем тощо; економічним — оцінюється економічним ефектом та ефективністю (економією) протягом року, одноразовими і капітальними витратами, терміном окупності.

При проектуванні АІС розглядаються як: апаратно-комунікаційний комплекс, який має конкретну конфігурацію та слугує для переробки і передачі інформації; набір математичних, інфологічних, статистичних, алгоритмічних та машинних моделей, а також комп'ютерних програм, що їх реалізує; сукупність засобів реалізації функцій прийняття рішень; опис документообігу і регламенту діяльності апарату управління; сукупність технологічних, логічних і арифметичних операцій, що реалізується в автоматичному режимі.

У процесі створення АІС ДКРС повинні бути взаємопов'язані раціональні методи вирішення завдань фінансового контролю на основі технології обробки даних, а також прийняття рішень.

Проектування АІС ДКРС відповідає інформаційному процесу, в якому відбувається перетворення вхідної інформації про об'єкти фінансового контролю на вихідну інформацію у вигляді проектних документів, виконаних згідно з державним стандартом, які включають проектні рішення або результати проектування щодо кожної стадії та етапу розробки АІС.

Стадії та етапи розробки АІС визначаються Державним стандартом ГОСТ 34.601-90. На стадіях і етапах проектування АІС виконуються роботи, які визначені в табл. 7.1.

Перелік робіт на стадіях і етапах проектування АІС

Стадії	Етапи і роботи
1. Передпроектне обстеження	1. Зібрання матеріалів для проектування — формування вимог, вивчення об'єкта проектування, розробка і вибір варіанта концепції системи
	2. Аналіз матеріалів і формування документації — створення та затвердження техніко-економічного обґрунтування і технічного завдання на проектування системи на основі аналізу матеріалів обстеження
2. Проектування	1. Технічне проектування — пошук раціональних проектних рішень за всіма аспектами розробки, створення та опис усіх компонентів система, відображення результатів роботи в технічному проекті
	2. Робоче проектування — розробка і доведення програм, коригування структур бази даних, складання документації на постачання, встановлення технічних засобів та інструкцій щодо їх експлуатації, підготовка для кожного користувача системи інструктивного матеріалу.
3. Введення системи в дію	1. Підготовка до введення — установка і введення в експлуатацію технічних засобів, завантаження баз даних і попередні випробування програм, навчання персоналу
	2. Проведення попередніх випробувань для всіх компонентів системи перед експлуатацією, навчання персоналу
	3. Введення в експлуатацію
4. Експлуатація	Функціонування системи, що включає супроводження програмних засобів і всього проекту, оперативне обслуговування й адміністрування баз даних

Одним із найважливіших етапів, який виконується з активною участю користувача, є розробка поставлених завдань для автоматизованого розв'язання.

Постановка завдань АІС — це необхідна та достатня сукупність знань щодо конкретного завдання АІС, оформляється відповідно до Держстандарту РД 50-34.698-90 як документ “Опис постановки завдання”.

Постановка економічного завдання автоматизованого вирішення супроводжується алгоритмом, який відображає логіку її розв'язання та спосіб формування вхідних даних. Він оформляється відповідно до Держстандарту РД 50-34. 698-90 як документ “Опис алгоритму”.

Організація проектування і порядок розроблення документації визначаються загальногалузевими керівними методичними матеріалами щодо створення АСУ та державними стандартами.

Проектування АІС здійснюється як спеціалістами ДКРС (співробітниками відділів інформатизації та автоматизації документообігу), так і на договірних засадах спеціалістами сторонніх організацій (науково-дослідних та проектних інститутів, вищих

навчальних закладів, фірм, що займаються розробкою та впровадженням інформаційних систем і технологій тощо). При цьому права і обов'язки замовника і розробника у процесі створення проекту АІС визначаються загальногалузевими керівними методичними матеріалами щодо створення АСУ та державними стандартами.

Загальна трудомісткість етапів проектування розраховується згідно з Типовими нормами часу на програмування завдань для ЕОМ. Головна особливість розробки АІС ДКРС — висока складність на стадіях передпроектного обстеження та проектування і порівняно невисока складність і трудомісткість наступних етапів.

Для реалізації процесів проектування АІС ДКРС використовуються різні методи проектування — способи створення АІС, що підтримуються різними засобами проектування.

Усі методи проектування АІС поділяють на:

- методи виконання технологічних процесів проектування (методи аналізу, синтезу, декомпозиції, формалізації та моделювання);
- методи, що характеризують ступінь автоматизації проектних робіт (оригінальне, типове і автоматизоване проектування);
- організаційні методи проектування (різні організаційні методи, що стосуються добору спеціалістів на кожному етапі, забезпечення якісного документування проекту, контролю проектування, організації колективів розробників АІС, і формування учасників проектування, забезпечення виконання програмних та інформаційних інтерфейсів).

Під час організації процесу проектування, автоматизації виконання проектних робіт застосовують технічні засоби, які утворюють локальну обчислювальну мережу процесу проектування; мовні засоби, що вживаються для формального опису завдань і забезпечують різні способи відображення інформаційних входів, виходів та алгоритмів їх перетворення; програмні засоби. Програмні засоби поділяють на локальні і комплексні. Локальні застосовуються для автоматизації окремих проектних робіт і можуть використовуватись під час проектування незалежно один від одного: генератори програм, призначені для реалізації типових програм оброблення даних; автономні пакети прикладних програм; системи програмування (транслятори, інтерпретатори, генератори пакетів прикладних програм, макрогенератори та ін.); СУБД; системи телеоброблення; інструментальні засоби проектування; окремі елементи комплексних засобів; засоби операційних систем обчислювального комплексу. Комплексні засоби є основою елементного, підсистемного, об'єктного й автоматизованого методів проектування (типове проектне рішення, комплекси пакетів прикладних програм загальносистемного і функціонального призначень, типові проекти АСУ, САПР).

Розробленню проекту АІС передують створення спеціальної системи проектування — складної організаційно-технічної системи, що включає комплекс методичних матеріалів, програм, алгоритмів, технічних засобів, які регламентують організацію проектних робіт і забезпечують комплексне застосування ЕОМ на всіх стадіях і етапах створення проекту АІС.

Створення або модернізація проекту АІС на основі використання методів і засобів проектування (технологія проектування) поширюється на весь життєвий цикл АІС. При цьому кожній стадії (етапу) проектування притаманна своя технологія з відповідними технологічними процесами, що відображають особливості виконання проектних робіт саме на цій стадії.

Реальний процес проектування АІС відображається в технологічній мережі проектування — взаємопов'язаній за входом і виходом послідовності технологічних операцій проектування, виконання яких має забезпечувати створення проекту АІС.

Під час проектування АІС ДКРС повинна застосовуватись технологія типового та індивідуального проектування АІС. В основу методології типового проектування покладено принцип декомпозиції АІС на підсистеми і модульний принцип проектування. Під час проектування АІС ДКРС можуть застосовуватись елементний (будується за модульним принципом і є синтезом модуля алгоритму, програмного модуля, модуля комплексу технічних заходів), підсистемний (технологія, що ґрунтується на використанні пакетів прикладних програм) та об'єктний (ґрунтується на розробці проекту АІС для усіх об'єктів, що може бути адаптовано до конкретного об'єкта) види (методи) типового проектування. Індивідуальне проектування передбачає розроблення проекту АІС або окремих проектних рішень для конкретного економічного об'єкта з урахуванням його специфічних особливостей.

У процесі проектування АІС ДКРС повинна широко використовуватись система автоматизованого проектування — організаційно-технічна система, яка складається з комплексу засобів автоматизації проектування і взаємодіє з підрозділами проектної організації, виконуючи автоматизоване проектування.

Створення АІС супроводжується розробленням відповідних документів. Документи у проектах АІС розробляють як на систему загалом, так і на складові частини: підсистеми; завдання; програми; окремі види забезпечення. В системі автоматизованого проектування реалізується автоматизація їх розробки. Процеси підготовки і видачі всіх видів документів у системі автоматизованого проектування забезпечує автоматизована система текстового документування, призначена для автоматизації процесів ведення та виготовлення проектної, конструкторської, організаційно-розпорядчої і експлуатаційної документації.

Існуючі тепер традиційні засоби автоматизації підготовки документації (текстові редактори і програми-форматизатори) практично вичерпали можливості свого розвитку. Тому актуальним є розвиток нових ІТ оброблення документації (наприклад, технології гіпертексту, систем управління документацією, програмних засобів автоматизації документообігу).

При проектуванні АІС ДКРС повинні враховуватись особливості проектування АІС на основі баз даних, із використанням електронних таблиць, засобів мультимедіа, на мережах ЕОМ, з використанням об'єктно-орієнтованого проектування, систем підтримки прийняття рішень.

Питання для самоконтролю

1. Передумови, сутність та значення інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю.
2. Мета та особливості інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю.
3. Принципи інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю.
4. Основи організації автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю.
5. Загальні особливості та організація проектування автоматизованих інформаційних систем фінансового контролю.

ПОЛОЖЕННЯ

про ведення касових операцій у національній валюті в Україні
(без додатків) (із змінами станом на 04.12.01), затверджене постановою
Правління Національного банку України від 19.2.01 № 72

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Вимоги цього Положення поширюються на юридичних осіб (крім установ банків і підприємств поштового зв'язку) незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, їх відокремлені підрозділи, представництва іноземних організацій і фірм, які здійснюють підприємницьку діяльність (далі — підприємства), а також на зареєстрованих у встановленому порядку фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи (далі — підприємці), які здійснюють операції з готівкою в національній валюті, та є обов'язковими для виконання ними.

Вимоги Положення не поширюються на розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також на ті представництва інших іноземних організацій і філій, які не здійснюють підприємницької діяльності.

1.2. У цьому Положенні терміни вживаються в такому значенні:

- відокремлені підрозділи — структурні підрозділи та одиниці юридичних осіб (філії, представництва, відділення тощо), які виробляють продукцію, реалізують товари (виконують роботи, надають послуги) та здійснюють інші операції і не мають статусу юридичної особи;
- виплати через екстрені (невідкладні) обставини — соціальні виплати громадянам на поховання, допомога при народженні дитини, допомога одиноким та багатодітним матерям, допомога на лікування у разі хвороби, компенсації особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, здійснені підприємством з готівкової виручки за наявності податкової заборгованості;
- виплати, пов'язані з оплатою праці, — виплата основної та додаткової заробітної плати, заохочувальні та компенсаційні виплати та інші виплати, що не входять до фонду оплати праці, передбачені Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 11.12.95 № 323 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України від 21.12.95 за № 465/1001;
- готівка (готівкові кошти) — грошові знаки національної валюти України — банкноти і монети, у тому числі й обігові пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами;
- готівкова виручка (виручка) — сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційні надходження;
- готівкові розрахунки — платежі готівкою підприємств, підприємців та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги)

ги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна;

- депонована заробітна плата — готівкові кошти, що одержані підприємством для оплати праці та не виплачені в установленний строк підприємством окремим фізичним особам;
- каса підприємства — приміщення або місце, що призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга;
- касова книга — документ бухгалтерського обліку встановленої форми, що застосовується для здійснення обліку готівки в касі підприємства;
- касові операції — операції підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівкових коштів при проведенні розрахунків через касу підприємства з відображенням цих операцій у касовій книзі, книзі обліку розрахункових операцій;
- картковий рахунок — банківський рахунок, на якому обліковуються операції за платіжними картками;
- книга обліку доходів і витрат — документ встановленої форми, що застосовується для відображення руху готівки підприємця у процесі здійснення ним підприємницької діяльності (*пункт 1.2 доповнено терміном згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*);
- книга обліку розрахункових операцій (далі — КОРО) — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної податкової служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг);
- корпоративна картка — платіжна картка, яка дає змогу її держателю провести операції за рахунок коштів, що обліковуються на картковому рахунку юридичної особи;
- ліміт залишку готівки в касі (далі — ліміт каси) — граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку;
- операційний час — час роботи установи банку з клієнтами, протягом якого установа банку приймає розрахункові документи, що мають бути оброблені, передані та виконані цією установою банку протягом цього робочого дня. Тривалість операційного часу встановлюється установою банку самостійно та зазначається в її внутрішніх нормативних документах;
- оприбуткування готівки в касі — облік готівки в касі підприємства на повну суму її фактичних надходжень;
- переказ готівки — унесення певної суми готівки підприємством (підприємцем) або фізичною особою з метою її зарахування на рахунки підприємства (підприємця) чи фізичної особи або видачі їм у готівковій формі (*пункт 1.2 доповнено терміном згідно з постановою Правління Національного банку України від 16.10.01 № 432*);
- підприємства, що здійснюють операції з металобрухтом — спеціалізовані підприємства або спеціалізовані металургійні переробні підприємства, а також їх приймальні пункти, що здійснюють операції з металобрухтом згідно із Законом України “Про металобрухт”;

- позареалізаційні надходження — надходження від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг) та іншого майна (включаючи основні фонди, нематеріальні активи, продукцію допоміжного та обслуговуючого виробництва), у тому числі погашення дебіторської заборгованості, заборгованості за позиками, безоплатно одержані кошти, відшкодування матеріальних збитків, внески до статутного фонду, платежі за надане в лізинг (оренду) майно, роялті, дохід (проценти) від володіння корпоративними правами, повернення невикористаних підзвітних сум, інші надходження;
- податковий борг — податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (господарським судом), але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання (*термін із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 04.12.01 № 495*);
- реєстратор розрахункових операцій (далі — РРО) — пристрій або програмно-технічний комплекс, у якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг);
- розрахункова книжка (далі — РК) — належним чином зброшурована та прошнурована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у визначених чинним законодавством випадках, коли не застосовуються РРО.

2. ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ ГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

2.1. Підприємства (підприємці), які відкрили поточні рахунки в установах банків, зберігають на цих рахунках свої кошти на договірних умовах і здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями в безготівковій та готівковій формі в порядку, установленому нормативно-правовими актами Національного банку України.

2.2. Розрахунки готівкою підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами проводяться як за рахунок коштів, одержаних з кас банків, так і за рахунок готівкової виручки і здійснюються через касу підприємств з веденням касової книги встановленої форми.

Розрахунки готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб здійснюються також через установи банків шляхом переказу готівки на користь підприємств (підприємців) та фізичних осіб для сплати будь-яких платежів (*абзац другий пункту 2.2 в редакції постанови Правління Національного банку України від 16.10.01 № 432*).

Підприємці здійснюють облік операцій з готівкою у книзі обліку доходів і витрат, форма та порядок заповнення якої встановлені Державною податковою адміністрацією України (*абзац третій пункту 2.2 в редакції постанови Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

2.3. Сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) через їх каси та через каси установ банків не повинна перевищувати 3 тис. грн протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. Платежі понад установлену граничну суму проводяться виключно в безготівковому порядку. Кількість підприємств (підприємців), з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується (*абзац перший пункту 2.3 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 16.10.01 № 432*).

Зазначені обмеження стосуються також розрахунків готівкою підприємств в оплату за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Указані обмеження не стосуються розрахунків підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами, малих і середніх підприємств при використанні готівкових коштів, що одержані ними за рахунок кредитної лінії Європейського банку реконструкції та розвитку для розвитку малих і середніх підприємств. Обмеження також не поширюються на добровільні пожертвування, благодійну допомогу, вилучену органами державної податкової служби готівку, на розрахунки за спожиту електроенергію, а також у разі використання коштів, виданих на відрядження.

Установлені обмеження на готівкові розрахунки також не поширюються на розрахунки підприємств (підприємців) між собою при закупівлі сільськогосподарської продукції (перелік якої передбачено Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016-97, затвердженим наказом Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 30.12.97 № 822, коди 01.11 – 01.42, та 05.00.1 – 05.00.42) (*пункт 2.3 доповнено абзацом четвертим згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 р. № 311, у зв'язку з цим абзаци четвертий і п'ятий вважати відповідно абзацами п'ятим і шостим*).

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму кошти в розмірі перевищення встановленої суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки одноразово в день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Розрахунки готівкою підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами проводяться із застосуванням прибуткових та видаткових касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також рахунків-фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

2.4. Підприємства (підприємці) можуть здійснювати розрахунки готівкою за спожиту ними електроенергію шляхом унесення готівки в каси енергопостачальників (без обмежень установлених у п. 2.3 цього Положення сум готівкових розрахунків) або в каси установ банків для подальшого зарахування цих коштів на розподільчі рахунки підприємств-енергопостачальників.

2.5. Підприємства, що здійснюють операції з металобрухтом, розраховуються з підприємствами-здавачами та підприємцями за прийнятий металобрухт у безготівковій формі. Для оплати цими підприємствами за закуплений у фізичних осіб

металобрухт здійснюються перекази готівки через установи банків та підприємства поштового зв'язку (*пункт 2. 5 в редакції постанови Правління Національного банку України від 16.10.01 № 432*).

2.6. Розрахунки за готівку підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг здійснюються із застосуванням РРО згідно із Законом України від 01.06.2000 № 1776 “Про внесення змін до Закону України” “Про застосування електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг”. Перелік окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахунково-книжок та книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.2000 № 1336 (із змінами і доповненнями).

2.7. Якщо підприємства (підприємці) та фізичні особи здійснюють готівкові розрахунки без відкриття поточного рахунка шляхом унесення до установ банків готівки для подальшого перерахування її на рахунки інших підприємств (підприємців) або фізичних осіб, то такі розрахунки для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів — безготівковими (*пункт 2.7 в редакції постанови Правління Національного банку України від 16.10.01 № 432*).

2. 8. Ліміт каси встановлюється підприємствам, які мають рахунки в установах банків і здійснюють операції з готівкою. Такі підприємства можуть зберігати в своїй касі готівку на кінець дня в межах затвердженого ліміту каси.

При відкритті поточного рахунка (у період укладання договору на розрахунково-касове обслуговування) новостворене підприємство подає установі банку заявку-розрахунок для встановлення загального ліміту каси, порядку та строків здавання готівкової виручки. Діючі підприємства, які мають поточні рахунки у різних установах банків, подають зазначену заявку-розрахунок на власний розсуд до будь-якої установи банку, у яких відкрито його поточні рахунки, а іншим установам банків — копії заявки-розрахунку з установленим лімітом каси. Заявка-розрахунок подається і в разі перегляду з ініціативи підприємства або банку раніше встановленого ліміту каси (*пункт 2. 8 доповнено абзацом другим згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311, у зв'язку з цим абзаци другий і третій вважати відповідно абзацами третім і четвертим*).

Порядок встановлення підприємствам ліміту каси, порядку і строків здавання готівкової виручки регулюється Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України (далі — Інструкція).

Абзац четвертий пункту 2.8 виключено (*згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

2.9. Підприємства зобов'язані здавати готівкову виручку понад установлений ліміт каси в порядку і строки, визначені установою банку для зарахування на їх поточні рахунки. Якщо ліміт каси підприємству взагалі не встановлено, то вся наявна готівка в його касі на кінець дня має здаватися до банку (незалежно від причин, унаслідок яких ліміт каси не встановлено) (*абзац перший пункту 2.9 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Готівкові кошти можуть здаватися підприємствами в денні та вечірні каси установ банків, через служби інкасації, підприємствам поштового зв'язку для

переказів на їх поточні рахунки в установах банків *(абзац другий пункту 2.9 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311)*.

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони надійшли до кас підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг (тих, що не мають домовленості з установою банку на інкасацію чи здавання готівкової виручки до вечірньої каси банку) при проведенні розрахунків із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (із зафіксованим РРО часом надходження коштів) наприкінці робочого дня та були здані (у сумі, що перевищує встановлений ліміт каси) до обслуговуючих установ банків не пізніше наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства або були використані підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного дня на необхідні господарські потреби *(пункт 2.9 доповнено абзацом третім згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311)*.

Якщо аналогічна ситуація виникає на підприємствах, які при проведенні готівкових розрахунків використовують прибуткові касові ордери або розрахункові книжки, що містять розрахункові квитанції, і точний час надходження готівки не може бути зафіксований, то такі готівкові надходження не вважаються понадлімітними в день їх надходження не більше ніж чотири рази на місяць. У разі постійного надходження готівки до кас наприкінці робочого дня і відповідного перевищення ліміту каси такі підприємства мають звернутися до обслуговуючих установ банків щодо перегляду строків здавання готівкової виручки та ліміту каси *(пункт 2.9 доповнено абзацом четвертим згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311)*.

Не вважаються понадлімітними в день їх надходження і ті готівкові кошти, що надійшли до кас підприємств (тих, що не мають домовленості на інкасацію та здавання готівкової виручки до вечірньої каси банку) у вихідні та святкові дні та здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих установ банків наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства, які були використані підприємством наступного робочого дня на необхідні господарські потреби *(пункт 2.9 доповнено абзацом п'ятим згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311)*.

2.10. Уся готівка, що надходить до кас підприємств, має своєчасно та в повній сумі оприбутковуватися в їх касах.

Оприбуткуванням готівки в касі підприємства є здійснення підприємством обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції у встановленому порядку прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі в день одержання підприємством готівкових коштів.

При проведенні розрахунків готівкою підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням РК оприбуткуванням є здійснення підприємствами обліку готівки через РРО або РК із складанням того самого дня на підставі розрахункових документів звітів у КОРО та оформлення готівки в установленому порядку прибутковим касовим ордером і відповідним записом у касовій книзі в день надходження коштів. Зазначена послідовність оприбуткування також поширюється на відокремлені підрозділи, які працюють у

сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням РК та самостійно здають до кас установ банку або через інкасаторів одержану ними готівкову виручку. Ці підрозділи мають також вести касову книгу (згідно з пунктом 4.2 Положення) та оприбутковувати готівку в своїх касах.

У разі роботи підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування, послуг у вечірні години, вихідні та святкові дні із застосуванням РРО або використанням РК (за умови, що бухгалтерія підприємства не працювала в ці години і дні) одержана підприємством за цей час готівка вважається оприбуткованою в його касі, якщо вона проведена через РРО та РК у день її фактичного надходження та не пізніше наступного робочого дня підприємства здана до його каси з оформленням у встановленому порядку прибутковим касовим ордером та відповідним записом у касовій книзі підприємства. Зазначена послідовність оприбуткування також поширюється на відокремлені підрозділи підприємств, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО або використанням РК і не здійснюють при цьому видаткових операцій (виплати, пов'язані з оплатою праці, витрати на відрядження тощо), не ведуть касової книги, не мають поточних рахунків та здають готівкову виручку до кас цих підприємств (*абзац четвертий пункту 2.10 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

2.11. Підприємства сфери торгівлі, громадського харчування та послуг при здійсненні касових операцій із готівкою мають забезпечувати постійну наявність в своїх касах розмінної монети різних номіналів для видачі здачі громадянам. Невдача громадянам здачі через відсутність або недостатню наявність розмінної монети на цих підприємствах протягом робочого дня є порушенням касової дисципліни, за що до винних осіб вищезазначених підприємств можуть застосовуватися штрафні санкції, визначені ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

2.12. Готівкова виручка підприємств (підприємців) може використовуватися ними для забезпечення потреб, що виникають у процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами). Підприємства, що мають податковий борг, здійснюють виплати, що пов'язані з оплатою праці (крім виплат через екстрені (невідкладні) обставини), виключно за рахунок коштів, одержаних з установ банків.

Підприємства не повинні накопичувати готівкову виручку в своїх касах понад установлений ліміт каси для здійснення потрібних витрат до настання строків цих виплат.

2.13. Підприємства (підприємці), що мають поточні рахунки в установах банків, одержують готівку з цих рахунків за грошовим чеком (з чітким формулюванням суті операцій, що буде здійснюватися) у межах наявних коштів і витрачають її виключно на цілі, які визначені в грошовому чеку та не суперечать чинному законодавству України (*абзац перший пункту 2.13 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Для своєчасного одержання в установі банку потрібної суми готівки підприємства (підприємці) у встановлені банком строки мають попередити (письмово або усно) установу банку про необхідну суму коштів у банкнотах та розмінній монеті.

Абзац третій пункту 2.13 виключено (згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311).

2.14. Підприємства мають право зберігати готівку в своїй касі, що одержана в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Для проведення цих виплат працівникам віддалених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів готівка може зберігатися в їх касах понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Готівка, що одержана в установі банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, що одержані в установі банку і не використані за призначенням протягом установлених вище строків, повертаються підприємством в установу банку не пізніше наступного робочого дня установи банку та підприємства або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту) і видаватися на ті самі цілі.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюються за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях.

2.15. Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії авансового звіту про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом із невикористаним залишком готівки авансовий звіт про витрачання одержаних у касі сум у такі строки:

- за відрядженнями — протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту (далі — закупівля сільгосппродукції та заготівля вторсировини), — протягом десяти робочих днів з дня видачі готівки під звіт;
- на всі інші виробничі (господарські) потреби — наступного робочого дня після видачі готівки під звіт.

Якщо з каси підприємства підзвітній особі одночасно видана готівка на відрядження та для вирішення у цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі й для закупівлі в населення сільгосппродукції та заготівлі вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження має подати до бухгалтерії підприємства повний звіт про суми, що були їй видані для вирішення виробничих (господарських) питань і безпосередньо на відрядження.

У разі придбання працівником підприємства за власні готівкові кошти товарів (продукції, послуг) або використання цих коштів у відрядженні для потреб підприємства він звітує за витрачені кошти у вищезазначеному порядку.

2.16. Фізичні особи — довірені особи клієнтів (юридичних осіб), які одержали готівку з карткового рахунка із застосуванням корпоративної картки для вирішення виробничих (господарських) питань або на відрядження (згідно з вимогами Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 24.09.99 № 479, зареєстрованого Міністерством юстиції України від 22.11.99 за № 802/4095), використовують її за цільовим призначенням без оприбуткування в касі підприємства. Зазначені довірені особи мають подавати до бухгалтерії підприємства авансовий звіт разом з підтвердними документами в установлені строки і порядку, що визначені для підзвітних осіб (пункт 2.15 цього Положення), з додаванням документів про одержання готівки з карткового рахунку (чек банкомата, копія видаткового ордера, довідки за формою 377 квитанція торговельного терміналу тощо) разом з невитраченим залишком готівки.

2.17. До підприємств (підприємців) застосовуються штрафні санкції згідно з чинним законодавством України за:

- перевищення встановлених лімітів каси;
- неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки;
- перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів;
- витрачання готівки з виручки на виплати, що пов'язані з оплатою праці, за наявності податкового боргу;
- використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням;
- проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа, який підтверджував би сплату покупцем готівкових коштів.

2.18. Ведення операцій з готівкою на підприємствах поштового зв'язку України регулюється Порядком ведення касових операцій підприємствами зв'язку України, затвердженим наказом Державного комітету зв'язку України від 02.02.98 № 26 і зареєстрованим Міністерством юстиції України 26.08.98 за № 529/2969.

2.19. Порядок ведення операцій з готівкою установами банків, у тому числі й проведення готівкових розрахунків через каси установ банків, здійснення установами банків касового обслуговування підприємств, підприємців та фізичних осіб установлений Інструкцією з організації емісійно-касової роботи в установах банків України.

3. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕННЯ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Касові операції оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 № 51 “Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій” (далі — наказ Мінстату) і мають застосовуватися усіма підприємствами.

3.2. Приймання готівки касами підприємств, у тому числі й одержаної з банку, проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства.

Про приймання готівки видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, уповноваженої керівником підприємства, і касира, засвідчена печаткою (штампом) підприємства.

При прийманні готівки до каси касири підприємств керуються Правилами визначення платіжності банкнот і монет, затвердженими постановою Правління Національного банку України від 31.03.99 № 152 і зареєстрованими Міністерством юстиції України від 16.04.99 за № 242/3535 (із змінами). Обігові пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами, мають прийматися до кас підприємств за їх номіналом без обмежень для всіх видів платежів.

3.3. Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями (далі — видаткові документи). Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або особи, які на це уповноважені. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках тощо є дозвільний напис керівника, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

Підприємства, які займаються закупівлею сільгосппродукції та заготівлею вторсировини, можуть проводити видачу готівки здавальникам сільгосппродукції та вторсировини за відомостями, у яких зазначаються їх прізвища, адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що засвідчуються підписом здавальника.

Якщо закупівля сільгосппродукції та заготівля вторсировини здійснюються під час відрядження, то відомості про це подаються одночасно з авансовим звітом про відрядження.

3.4. У разі видачі окремій фізичній особі готівки за видатковим документом касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому документі про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень — словами, копійок — цифрами), використовуючи чорнило або кулькову ручку з темним чорнилом.

Якщо видатковий документ складений на видачу готівки кільком особам, то одержувачі також пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють, і розписуються у відповідній графі документа.

Видача готівки з каси, що не підтверджена розписом одержувача у видатковому документі, для виведення залишку готівки в касі не приймається.

Видача готівки особам, яких немає в штатному розписі підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу або за окремою відомістю.

3.5. Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому документі. Якщо видача готівки проводиться за дорученням, оформленим у встановленому порядку згідно з чинним законодавством, у тому числі й особи, що не має змоги в зв'язку з хворобою або з інших поважних причин поставити підпис власноручно, то в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтерія зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержати готівку. Якщо видача готівки проводиться за відомістю, то перед розписом про одержання грошей касир робить у ній напис: "За довіреністю". Видача

готівки за дорученням проводиться відповідно до вимог, передбачених у пункті 3.4 цього Положення. Довіреність залишається у касира і додається до видаткового касового ордера або відомості.

3.6. Видача готівки з каси підприємства для здавання її до установи банку оформляється видатковим касовим ордером з відображенням цієї операції в касовій книзі. Документом, що свідчить про здавання виручки до установи банку, є квитанція до об'яви на внесення готівки за підписами бухгалтера і касира установи банку, засвідчена печаткою (штампом) установи банку. Документом, що свідчить про здавання виручки інкасаторам банку, є копія супровідної відомості за підписом інкасатора, засвідчена печаткою (штампом) установи банку.

3.7. Виплати, що пов'язані з оплатою праці, стипендій, проводяться касиром підприємства за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача.

На титульній сторінці платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень — словами, копійок — цифрами).

Аналогічно може оформлятися й одноразова видача готівки на оплату праці (у разі відпустки, хвороби тощо), а також видача депонованих сум і готівки під звіт на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями, кільком особам.

У централізованих бухгалтеріях, що обслуговують бюджетні установи, на загальну суму виданої заробітної плати складається один видатковий касовий ордер, дата і номер якого проставляються на кожній платіжній (розрахунково-платіжній) відомості.

Одноразові видачі готівки на оплату праці окремим особам проводяться, як правило, за видатковим касовим ордером.

3.8. Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій за платіжними відомостями, касир повинен:

- у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити штамп або зробити напис: “Депоновано”;
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівкові кошти видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис: “Готівку за відомістю видав (підпис)”;
- здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за відомістю (*абзац п'ятий пункту 3.8 в редакції постанови Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Бухгалтерія робить перевірку відміток, зроблених касирами в платіжних відомостях, та здійснює підрахунок виданих і депонованих за ними сум.

Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

3.9. Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають заповнюватися бухгалтером лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами,

які забезпечили б належне збереження цих записів протягом установленого для зберігання документів терміну.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують готівку, забороняється.

Приймання і видача готівки за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання.

Виправлення в прибуткових та видаткових касових документах забороняються.

3.10. Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

- наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі — дозвільного напису керівника підприємства або осіб, які ним уповноважені;
- правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;
- наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для відповідного оформлення.

Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах ставиться штамп або напис “Оплачено” із зазначенням дати (число, місяць, рік).

3.11. Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплати, пов'язані з оплатою праці, реєструються після здійснення цих виплат (*абзац перший пункту 3.11 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Реєстрація прибуткових і видаткових касових документів може здійснюватися за допомогою комп'ютерних засобів, які забезпечують формування і роздрукування потрібних касових документів. При цьому в документі “Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів”, який формується і роздруковується за відповідний день, забезпечується також формування даних для обліку руху коштів за цільовим призначенням.

3.12. Касові документи після складання касиром звіту та його оброблення в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, що надається під охорону.

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня документи обов'язково повертають.

3.13. Довідки за касовими документами (підписані керівником і головним бухгалтером) видаються відповідним органам на їхню вимогу у випадках, передбачених чинним законодавством України.

Касові документи можуть вилучатися у випадках, передбачених чинним законодавством України.

4. ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ КАСОВОЇ КНИГИ ТА ОБОВ'ЯЗКИ КАСИРА

4.1. З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємство повинно мати касу, а його керівники мають обладнати касу та забезпечити надійне зберігання готівкових коштів у ній. Якщо з вини керівників не були створені належні умови для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування, то вони несуть за це відповідальність у встановленому чинним законодавством України порядку.

Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється (*пункт 4.1 доповнено абзацом другим згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

4.2. Усі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства враховують у касовій книзі (типова форма КО-4, затверджена наказом Мінстату).

Кожне підприємство, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

Відокремлені підрозділи, що мають каси і здійснюють розрахунки готівкою, проводять при цьому касові операції з видачі (приймання) готівки на будь-які потреби з оформленням видаткових (прибуткових) касових ордерів або застосовують РРО (РК) при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, самостійно здають готівкову виручку до каси установи банку (інкасаторам банку), повинні також вести касові книги, які видаються і оформляються підприємством — юридичною особою, до складу якої вони входять.

Відокремлені підрозділи, що мають каси та здійснюють розрахунки готівкою із споживачами в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг із застосуванням РРО (РК) і не проводять при цьому касових операцій з видачі (приймання) готівки з каси на будь-які потреби з оформленням видаткових (прибуткових) касових ордерів, а здають отриману готівкову виручку до підприємства — юридичної особи, до складу якої вони входять у встановлені ним строки, можуть не вести касову книгу. Операція здавання відокремленим підрозділом готівки до каси підприємства здійснюється із застосуванням прибуткового касового ордеру з видачею відповідної квитанції (*абзац четвертий пункту 4.2 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою підприємства — юридичної особи. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства — юридичної особи.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору кульковою або чорнильною ручкою. Перші примірники залишаються в касовій книзі. Другі примірники мають бути відривними, що і є звітом касира. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

4.3. Записи в касовій книзі робляться касиром за операціями одержання або видачі готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом у день їх надходження або видачі.

Щоденно в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі. Готівка, яка видана за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат (згідно з пунктом 2.14 цього Положення), а закриття вищезазначених відомостей та виписки відповідних видаткових касових ордерів здійснюються у порядку, визначеному в пункті 3. 8 цього Положення (*абзац другий пункту 4.3 в редакції постанови Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Якщо бухгалтерія та касир підприємства — юридичної особи не працюють у вихідні та святкові дні, а його відокремлений підрозділ, який використовує при розрахунках РРО (РК) у ці дні працює, але не веде касової книги, то записи в касовій книзі підприємства — юридичної особи здійснюються наступного робочого дня підприємства — юридичної особи.

4.4. На підприємствах за умови забезпечення належного зберігання касових документів касову книгу можна вести також в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, має забезпечувати візуальне відображення і роздрукування документів "Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира", які за формою і змістом мають відтворювати форму та зміст касової книги в паперовій формі, затвердженої наказом Мінстату.

Записи в касовій книзі здійснюються шляхом уведення потрібної інформації з первинних касових документів. Записи в касовій книзі мають робитися до початку наступного робочого дня (тобто із залишками на кінець попереднього дня), а також містити всі реквізити, що передбачені формою касової книги. Сторінки касової книги мають нумеруватися автоматично в порядку зростання з початку року.

У разі роздрукування "Вкладного аркуша касової книги" в кінці місяця має автоматично роздруковуватися загальна кількість аркушів касової книги за цей місяць, а в разі роздрукування в кінці року — їх загальна кількість за рік.

Після роздрукування "Вкладного аркуша касової книги" і "Звіту касира" касир зобов'язаний перевірити правильність складання цих документів, підписати їх і передати "Звіт касира" разом з прибутковими та видатковими касовими документами до бухгалтерії під підпис у "Вкладному аркуші касової книги".

З метою забезпечення схоронності та зручності використання "Вкладний аркуш касової книги" протягом року зберігається касиром окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року (або залежно від потреби) "Вкладний аркуш касової книги" формується у підшивки в хронологічному порядку. Загальна кількість аркушів за рік засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства — юридичної особи, а підшивки формуються в книгу, яка скріплюється печаткою підприємства — юридичної особи.

Після закінчення календарного року касова книга на електронних носіях має передаватися для зберігання протягом 36 місяців в архів підприємства — юридичної особи.

4.5. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або уповноважену керівником особу.

4.6. За наявності на підприємстві кількох касирів старший касир перед початком робочого дня видає іншим касирам авансом потрібну для видаткових операцій суму готівки під підпис у книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей (типова форма КО-5, затверджена наказом Мінстату).

Касири в кінці робочого дня зобов'язані скласти звіт в одержанні авансу і готівки, прийнятих (виданих) за прибутковими (видатковими) документами, і здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей.

Про аванси, одержані для оплати праці та виплати стипендій, касир зобов'язаний скласти звіт у встановлений строк з урахуванням дня їх одержання. До закінчення цього строку касири зобов'язані щоденно здавати в касу залишки готівки, яка не видана за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Готівка здається в опечатаних касирами сумках, пакетах тощо старшому касиру під підпис у книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей із зазначенням сум.

За наявності на підприємстві тільки одного касира облік прийнятої та виданої готівки веде цей касир.

4.7. Керівник підприємства одночасно із зарахуванням на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під розпис з цим Положенням.

4.8. Касир відповідно до чинного законодавства України несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємствах, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни, виконання обов'язків касира покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника. З цим працівником укладається договір про повну матеріальну відповідальність на час виконання ним обов'язків касира.

У разі відсутності касира (у зв'язку з хворобою тощо) цінності, що перебувають у нього під звітом, перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складається акт за підписами зазначених осіб.

На підприємствах, де штатним розписом не передбачена посада касира, виконання його обов'язків може покладатися відповідно до письмового розпорядження керівника підприємства на бухгалтера чи іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

4.9. На підприємствах, які мають відокремлені підрозділи або обслуговуються централізованими бухгалтеріями, оплату праці, виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, стипендій та премій можуть проводити за письмовим наказом керівника інші, крім касирів, особи, з якими укладається договір, передбачений пунктом 4.7 цього Положення, і на яких покладаються обов'язки, установлені для касирів цим Положенням.

4.10. З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводяться інвентаризації кас. Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися згідно з наказом керівника підприємства, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає акт.

У строки, що встановлені керівником, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з покупуорним перерахуванням усіх готівкових коштів і

перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за касовою книгою. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком готівки в касі. При застосуванні підприємством у розрахунках РРО звіряється наявна готівка на місці проведення розрахунку касиром-оператором РРО із сумою, зазначеною в денному звіті РРО. У разі виявлення під час інвентаризації недостачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума недостачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. При цьому сума недостачі стягується з винної особи, а надлишок оприбутковується в касі та зраховується в дохід підприємства.

В умовах автоматизованого ведення касової книги слід проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

Вищі організації (за їх наявності) на всіх підвідомчих підприємствах, а також аудитори (аудиторські фірми) відповідно до укладених угод під час проведення документальних ревізій обов'язково проводять інвентаризацію каси і перевіряють дотримання порядку ведення касових операцій. У господарських товариствах, якщо це передбачено їх статутом, такі ревізії проводять ревізійні комісії (*абзац четвертий пункту 4.10 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють органи державної податкової служби України, державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, фінансові органи (далі – контролюючі органи) (*абзац п'ятий пункту 4.10 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5. КОНТРОЛЬ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОРЯДКУ ВЕДЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ГОТІВКОЮ

5.1. Організація проведення перевірок:

5.1.1. Підпункт 5.1.1 виключено (*згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311, у зв'язку з цим підпункти 5.1.2–5.1.6 вважати відповідно підпунктами 5.1.1–5.1.5*).

5.1.1. Вимоги цієї глави застосовуються при перевірках підприємств (підприємців) контролюючими органами, які діють згідно з чинним законодавством України. Періодичність проведення цих перевірок та строк, протягом якого вони здійснюються, визначають безпосередньо контролюючі органи. Також ураховується те, що перевірки в установах і організаціях, які утримуються з державного і місцевого бюджетів, проводяться, як правило, фінансовими органами.

5.1.2. Перелік підприємств (підприємців), що підлягають зазначеним перевіркам за конкретні періоди, визначається з урахуванням обсягів здійснюваних ними операцій з готівкою.

Під час перевірок з'ясовується структура підприємства, кількість відкритих поточних рахунків у підприємства (підприємця) в установах банків, наявність податкового боргу у підприємства (підприємця), результати раніше здійснених перевірок, дотримання ними порядку ведення операцій з готівкою.

Контролюючі органи беруть участь у проведенні спільних перевірок.

Перевірка безпосередньо за місцезнаходженням підприємства (підприємця) здійснюється на підставі документів, визначених чинним законодавством за певний період — квартал, півріччя, рік тощо (але не менше ніж за три місяці).

Абзац п'ятий підпункту 5.1.2 пункту 5.1 виключено (*згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.1.3. Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладається на підприємців та керівників підприємств. Особи, винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, притягуються до відповідальності в установленому чинним законодавством порядку.

У разі виявлення порушень встановленого порядку ведення операцій з готівкою органи державної податкової служби України застосовують до порушників штрафні санкції на підставі подання контролюючих органів згідно з Указом Президента України від 12.06.95 № 436 “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” (із змінами і доповненнями).

5.1.4. За результатами перевірки підприємства (підприємця), у разі виявлення порушень, складається акт перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою (далі — акт перевірки) у трьох примірниках, у якому викладається зміст порушення з відповідним обґрунтуванням. Акт містить висновки про результати перевірки, а також рекомендації керівництву підприємства щодо усунення виявлених недоліків. Акт підписується службовими особами, які проводили перевірку, а також керівником та головним бухгалтером підприємства (підприємцем). Перший примірник надсилається органам державної податкової служби за місцем державної реєстрації підприємства (підприємця) для вжиття заходів, передбачених чинним законодавством, другий — передається безпосередньо відповідному підприємству (підприємцю), третій примірник залишається в документах контролюючого органу. Якщо порушень не виявлено, то службовими особами, які проводили перевірку, складається довідка довільної форми, у якій зазначаються назва підприємства, яке перевірялося, термін перевірки, посилання на чинне законодавство, згідно з яким проводилася перевірка, питання, які були перевірені, яка підписується службовими особами, які проводили перевірку, а також керівником та головним бухгалтером підприємства (підприємцем) (*підпункт 5.1.4 пункту 5.1 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.1.5. Керівник підприємства або особа, що його заміщує, підприємець, має право під час складання акта перевірки не погодитися з результатами перевірки і надати щодо цього відповідні обґрунтовані зауваження (пояснення) у письмовій формі, які додаються до акта. Результати перевірки дотримання порядку ведення касових операцій розглядаються керівництвом підприємства (підприємцем), як правило, у триденний строк після її закінчення.

5.1.7. Підпункт 5.1.7 виключено (*згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*) (*підпункт 5.1.8 вважати підпунктом 5.1.6*).

5.1.6. Залежно від специфіки функціонування підприємства (підприємця), що перевіряються, та завдань контролюючих органів під час перевірки можуть розглядатися й інші питання, які не включені до цієї глави та використовуватися інші форми актів перевірок.

5.2. Ведення касової книги і касових документів, їх оформлення:

5.2.1. Під час перевірок здійснюється контроль за виконанням підприємством вимог цього Положення, що пов'язані з веденням касової книги та оформленням операцій з приймання та видачі готівки з каси, веденням форм первинної облікової документації (*підпункт 5.2.1 пункту 5.2 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.2.2. Під час перевірок з'ясується наявність у підприємства касової книги, а також відповідність її оформлення вимогам наказу Мінстату. Крім того, перевіряється правильність ведення касової книги, оформлення в ній касових операцій із приймання і видачі готівкових коштів (у тому числі за строками), відповідність зазначених у ній сум про прийняту до каси або видану з каси готівку даним прибуткових і видаткових касових ордерів (типові форми відповідно КО-1 і КО-2), якість і своєчасність записів касира згідно із зазначеними в касовій книзі касовими документами, наявність підпису бухгалтера, який перевіряв записи в касовій книзі за кількістю отриманих ним касових ордерів, правильність підрахунку в касовій книзі фактичних залишків готівки в касі на кінець дня тощо.

5.2.3. Перевіряється також правильність заповнення всіх реквізитів прибуткових і видаткових касових ордерів та платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей (проставлення потрібних дат, номерів, сум, підстав для їх виписки, наявність підписів службових осіб і одержувачів коштів, печаток, штампів, розписів про отримання готівки, правильність оформлення депонованих сум тощо). За окремими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями можуть вибірково перераховуватися суми виплаченої готівки.

5.2.4. Установлюється наявність у підприємства журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів та книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей (типові форми відповідно КО-3 і КО-5) і правильність їх ведення, а також правильність відображення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків, відповідність між кореспонденцією рахунків, унесених до касової книги та проставлених у касових ордерах, наявність потрібних виправдувальних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки тощо), і відміток про їх погашення. У касових документах, які викликають сумніви щодо їх справжності, перевіряється достовірність підписів одержувачів коштів і службових осіб, які дають пояснення щодо цього.

5.2.5. Виявлені в результаті перевірки порушення і висновки про ведення касової книги та касових документів зазначаються в розділі 1 акта перевірки.

5.3. Оприбуткування надходжень готівки:

5.3.1. Особлива увага під час перевірки має приділятися встановленню повноти та своєчасності оприбуткування касами підприємств готівкових надходжень, одержаних у результаті здійснення підприємством господарської діяльності (за реалізовану продукцію, продані товари, виконані роботи, надані послуги і за позареалізаційні операції) (*підпункт 5.3.1 пункту 5.3 в редакції постанови Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.3.2. Під час перевірки аналізується загальний стан касових оборотів надходжень готівки з кас банку до кас підприємства на підставі банківських виписок за поточними рахунками підприємства.

5.3.3. Звіряються банківські виписки (за сумами коштів, що одержані з банку, і датами) та відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів. У разі потреби можуть також порівнюватися дані корінців грошових чеків з виписками банку.

5.3.4. Уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно та в повній сумі оприбутковуватися. Порядок оприбуткування готівки касами підприємств, у тому числі і при розрахунках із застосуванням РРО (РК) визначені в пункті 2. 10 цього Положення.

5.3.5. Під час перевірки контролюючими органами повного і своєчасного оприбуткування коштів, що надійшли до каси підприємства від здійснення господарської діяльності, записи в касовій книзі звіряються за сумами та строками з даними відповідних прибуткових касових ордерів (із залученням у разі потреби таких виправдувальних документів: товарних і касових чеків, розрахункових квитанцій, квитанцій до прибуткових касових ордерів, рахунків-фактур, товарно-транспортних і податкових накладних тощо). Перевіряється також проведення записів щодо реєстрації зазначених ордерів (за сумами і датами) у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

5.3.6. За потреби поглибленої перевірки повного оприбуткування в касі готівкових коштів, одержаних з різних джерел, можуть аналізуватися також обороти за відомістю журналу-ордеру 1 за дебетом субрахунку 301 “Каса в національній валюті” порівняно з оборотами за кредитом кожного кореспондуючого рахунка/субрахунку (311 “Поточні рахунки в національній валюті”, 370 “Розрахунки з різними дебіторами”, 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 662 “Розрахунки з депонентами”, 681 “Розрахунки за авансами одержаними” та іншими рахунками) з подальшим порівнянням їх із відповідними записами в касовій книзі та даними документів, які підтверджують фактичне одержання підприємством певних сум готівки у відповідні строки (*підпункт 5.3.6 пункту 5.3 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.3.7. Крім того, для контролю за повним і своєчасним оприбуткуванням готівки конкретним підприємством контролюючі органи можуть застосовувати відповідні зустрічні документальні перевірки, що здійснюються безпосередньо на підприємствах-покупцях (замовниках), які сплатили готівкові кошти, шляхом залучення відповідних первинних документів та взаємного звіряння касових документів отримувачів готівки з даними покупців.

5.3.8. Під час перевірки контролюючі органи мають брати до уваги те, що за наявності в касі підприємства готівки, яка не підтверджена прибутковими касовими ордерами, вона вважається неоприбуткованою в касі та зараховується в дохід підприємства.

5.3.9. Установлені під час перевірки порушення порядку оприбуткування надходжень готівки відображаються в розділі II акта перевірки.

5.4. Дотримання встановлених лімітів каси:

5.4.1. Під час перевірки дотримання підприємством ліміту каси визначається встановлений установою банку ліміт каси, уточнюються за наявними копіями заявок-розрахунків та наказами (розпорядженнями) суми самостійно доведеного підприємством ліміту каси своїм відокремленим підрозділам (*підпункт 5.4.1 пун-*

кту 5.4 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311).

5.4.2. Під час перевірок з'ясовують те, як підприємство дотримується встановленого установою банку ліміту каси, строків і порядку здавання готівкової виручки, а також своєчасність повернення в банк не витрачених у визначений строк коштів, виданих на оплату праці та інші виплати. При цьому має враховуватися те, що кошти, одержані з каси банку або направлені з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), можуть відповідно до пункту 2.14 цього Положення протягом 3–5 днів зберігатися в касі підприємства понад установлений ліміт каси.

5.4.3. Для визначення понадлімітних залишків готівки в касі порівнюються записи про фактичні її залишки в касі за касовою книгою з установленим підприємству лімітом каси за кожний день незалежно від того, здійснювалися в цей день касові обороти (надходження і витрати готівки) чи ні. Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то визначаються, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені строки до банку і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків (зразок розрахунку понадлімітних залишків готівки в касі наводиться нижче).

5.4.4. Під час перевірок мають також ураховуватися особливості визначення понадлімітних залишків і порядку їх здавання до кас банків підприємствами торгівлі, громадського харчування та послуг згідно з пунктом 4.16 Інструкції.

5.4.5. При здійсненні цих перевірок у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг також звертається увага на необхідність забезпечення постійної наявності в касах підприємств, що перевіряються, розмінної монети для видачі здачі.

(грн.)

Дата	Залишок готівки на початок дня	Надходження готівки до каси	Видача готівки з каси	Залишок готівки на кінець дня	У тому числі за платіжними відомостями в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці	Ліміт каси	Понадлімітні залишки за кожний день
04.10.99	10	250	80	180	10	100	80
05.10.99	180	100	140	140	-	100	40
06.10.99	140	-	-	140	-	100	40
07.10.99	140	-	-	140	-	100	40
08.10.99	140	210	340	10	-	100	-
09.10.99	10	570	90	490	300	100	90
10.10.99	490	320	350	460	300	100	60
11.10.99	460	190	390	260	-	100	160
Разом:							510

5.4.6. Виявлені порушення встановленого ліміту каси відображаються у таблиці розділу III акта перевірки (зазначаються дані про діючий ліміт каси, фактичні залишки готівки каси в ті дні, коли було перевищено її ліміт, а також розрахунок загальної суми перевищення встановлених лімітів за кожний день).

5.5. Цільове використання готівки, одержаної в установі банку (*пункт 5. 5 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.5.1. Особлива увага під час перевірок має приділятися цільовому використанню готівки, яку підприємство (підприємець) одержує в установі банку. Цільове призначення цих коштів зазначається конкретним підприємством (підприємцем) при заповненні грошового чека встановленої форми і не повинно суперечити чинному законодавству України (*підпункт 5.5.1 пункту 5.5 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.5.2. Під час перевірок цільового використання готівки, одержаної підприємством в установі банку, використовуються банківські виписки, касові книги, звіти касира, видаткові касові ордери, журнали-ордери 1 за кредитом субрахунку 301 “Каса в національній валюті”, книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), а також документи, що підтверджують факт витрачання готівкових коштів за призначенням. Крім того, можуть також використовуватися товарні та касові чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, проїзні документи, інші розрахункові документи, а також акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітних осіб тощо (*підпункт 5.5.2 пункту 5.5 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.5.3. Під час перевірки підприємства порівнюються відповідні записи в касовій книзі та прибуткових касових ордерах з банківськими виписками щодо цільового призначення одержаних у банку коштів, що визначається за символами касових оборотів, які зазначаються в банківських виписках (згідно із змістом символів звіту про касові обороти банків України, що викладені в главі 6 Інструкції). У разі виникнення розбіжностей з'ясовуються їх причини.

5.5.4. Суми і напрями використання готівки, одержаної в касі банку, порівнюються з аналогічними показниками їх фактичного витрачання із залученням відповідних виправдувальних документів. За результатами перевірки встановлюються конкретні факти нецільового використання готівки, з'ясовуються їх причини. Якщо лише частина одержаної в банку готівки була використана за цільовим призначенням, а інша не здана до каси підприємства, то сума витраченої на інші цілі готівки кваліфікується як нецільове використання коштів. Уважаються порушення також випадки фактичного використання підприємством (підприємцем) одержаної в банку готівки за цільовим призначенням, але без надання підтверджувальних документів.

5.5.5. Результати перевірки цільового використання готівки, одержаної в банку, зазначаються в розділі IV акта перевірки.

5.6. Контроль за видачею значних сум готівки:

5.6.1. При здійсненні контролю за дотриманням ведення операцій з готівкою особлива увага має приділятися операціям з одержання підприємством (підприємцем) значних сум (що перевищують еквівалент 10 000 євро за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, установленим Національним банком) зі своїх банківських рахунків та їх цільовому використанню.

5.6.2. Під час перевірки систематизуються згідно з банківськими документами всі випадки одержання підприємством (підприємцем) значних сум готівкових коштів, а за потреби використовуються також відповідні дані установ банків, у яких відкрито його поточні рахунки (*підпункт 5.6.2 пункту 5.6 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.6.3. Під час перевірки аналізуються обсяги готівки, періодичність та структура її видачі, динаміка порівняно з попередніми періодами. Звертається також увага на строки відкриття підприємством (підприємцем) рахунка;

проведення ним операцій, що не є економічно виправданими або суперечать чинному законодавству (які не відповідають характеру його діяльності; перекази значних сум готівки на рахунки фізичних осіб; надходження і вилучення з рахунків готівки в сумах, яка перевищує звичайний грошовий обіг цього підприємства (підприємця); внесення на рахунки готівки з подальшим переказуванням її в стислі строки іншому підприємству; систематичне або повне зняття значних сум готівки в день її надходження на рахунок тощо).

5.6.4. Аналізується також видача готівки в сумах, що становлять менше ніж 10 000 євро, але які підприємство (підприємець), що перевіряється, одержувало зі свого рахунка регулярно протягом короткого періоду (тижня, декади, місяця).

5.6.5. За потреби для контролю за цільовим використанням значних сум готівки, що одержані підприємством (підприємцем) в установі банку, можуть здійснюватися зустрічні перевірки.

5.6.6. Виявлені в результаті перевірки порушення зазначаються в розділі V акта перевірки.

5.7. Витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці:

5.7.1. Під час перевірки встановлюється дотримання підприємством чинного порядку витрачання готівкової виручки, зокрема здійснення ним виплат, що пов'язані з оплатою праці, за наявності податкового боргу.

5.7.2. Крім того, береться до уваги, що згідно з пунктом 2.12 цього Положення підприємству, яке має податковий борг, забороняється витратити готівку з виручки, одержану від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та позареалізаційних надходжень на виплати, пов'язані з оплатою праці, за винятком виплат через екстрені (невідкладні) обставини, що можуть здійснюватися з виручки.

5.7.3. Під час перевірки контролюючі органи встановлюють, у які періоди підприємство, що перевіряється, мало податковий борг, що обліковується в органах державної податкової служби України.

5.7.4. Під час перевірки встановлюються факти проведення підприємством у ці періоди зазначених вище виплат, пов'язаних з оплатою праці, за наявності в нього податкового боргу. Для цього за записами в касовій книзі та за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями і видатковими касовими ордерами встановлюються суми і дати здійснення цих виплат із каси підприємства. На підставі

касової книги та прибуткових касових ордерів виявляються також джерела надходжень коштів (з установи банку або з виручки) за сумами і датами, за рахунок яких здійснювалися вищезазначені виплати.

Також слід звертати увагу на ті випадки, коли за однією платіжною (розрахунково-платіжною) відомістю частина виплат здійснювалася за рахунок коштів, одержаних в установі банку, а інша частина — за рахунок готівкової виручки.

5.7.5. З метою перевірки зазначеного питання можуть також використовуватися: місячний (квартальний) бухгалтерський баланс (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2), Головна книга, журнали-ордери, касові книги, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, банківські виписки тощо.

5.7.6. Дані про виявлені порушення (конкретні дати та суми) зазначаються в розділі VI акта перевірки.

5. 8. Дотримання порядку видачі готівки під звіт та її використання:

5.8.1. Метою перевірки є здійснення контролю за дотриманням підприємствами встановленого порядку видачі готівкових коштів під звіт (у тому числі на відрядження) та їх використання відповідно до вимог цього Положення та Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон (із змінами), затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 10.06.99 № 146 і зареєстрованої Міністерством юстиції України 29.06.99 за № 418/3711.

5.8.2. Під час проведення перевірок аналізується порядок видачі підприємствами сум під звіт, їх цільове використання, виявляються факти неправомірної видачі готівки під звіт працівникам, які повністю не розрахувалися за попередньо видані їм кошти, несвоєчасного звітування, а також випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому тощо.

5.8.3. Під час перевірки можуть аналізуватися дані бухгалтерських реєстрів, а саме: журналу-ордера 7, субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, у яких за дебетом відображаються кошти, видані з каси під звіт, і відшкодування перевитрат за авансовими звітами, а за кредитом — суми витрат за авансовими звітами, підтверджені бухгалтерією, та повернення невикористаних авансів. Дебетове сальдо зазначає суму заборгованості підзвітних осіб підприємству, кредитове суму перевитрат підзвітних осіб за авансовими звітами. Такий аналіз дає змогу визначити напрями використання підзвітних сум, виявити порушення під час їх видачі (*підпункт 5.8.3 пункту 5.8 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.8.4. При перевірці авансових звітів про використання одержаної під звіт готівки для вирішення господарських питань особлива увага приділяється дотриманню вимог підзвітними особами встановлених термінів складання та подання до бухгалтерії відповідних звітів, своєчасність повернення до каси підприємств залишку невикористаних коштів (одночасно з авансовим звітом), наявність оригіналів підтверджувальних документів, їх погашення, цільове витрачання підзвітних сум тощо. Крім того, ураховується те, що представлення авансових звітів про використання підзвітних сум із порушенням установлених термінів може дозволитися лише в зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або за інших обставин, що мають документальне підтвердження.

5.8.5. До уваги береться також те, що згідно з пунктом 2.15, 2.16 Положення підзвітні особи повинні звітувати про використання виданих їм коштів для вирішення господарських питань не пізніше наступного робочого дня, на закупівлю сільгосппродукції та заготівлю вторсировини через 10 робочих днів із дня видачі готівки під звіт на ці цілі, за відрядженнями не пізніше ніж три робочих дні після повернення з відрядження. Так само звіти подають особи, які використали у відрядженні власні готівкові кошти для потреб, що виникли в процесі функціонування підприємства.

5.8.6. Під час перевірки правильності оформлення видач готівки під звіт як на відрядження, так і на інші потреби встановлюється достовірність підтверджувальних документів, що додаються до авансових звітів.

5.8.7. Також слід звертати увагу на повне і своєчасне звітування підзвітних осіб у разі використання ними під час відрядження значних сум підзвітних коштів для вирішення господарських питань.

5.8.8. При проведенні перевірки правильності організації видачі готівки під звіт на відрядження встановлюється наявність розпорядчого документа (наказу, розпорядження) на службові відрядження, правильність ведення записів у журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження, наявність відміток у посвідченні про відрядження, своєчасність звітування за витрачені під час відрядження кошти, правильність відшкодування витрат працівникам тощо.

5.8.9. Також потрібно враховувати те, що в разі виявлення порушення видачі конкретному працівнику під звіт готівкового авансу за наявності в нього раніше одержаних підзвітних коштів, за якими в установленому порядку не був складений авансовий звіт, то незалежно від того, закінчився чи ні термін, на який ці кошти були видані, штраф за таке порушення (25 % від одержаної під звіт суми) має розраховуватися, виходячи із суми попередньо одержаних і не повернутих до каси підприємств підзвітних коштів, щодо яких не був складений звіт. У разі своєчасного повернення лише частини підзвітних коштів штраф розраховується щодо суми не повернутих до каси підзвітних коштів.

5.8.10. Факти подання авансового звіту до бухгалтерії в установлені строки без одночасного повернення до каси підприємства невикористаних підзвітних сум є порушенням порядку видачі готівки під звіт і її використання.

5.8.11. Дані про виявлені під час перевірки порушення зазначаються в розділі VII акта перевірки.

5.9. Дотримання граничних обмежень на здійснення готівкових розрахунків:

5.9.1. Для контролю за дотриманням підприємствами (підприємцями) установлених обмежень (3 тис. грн) при здійсненні між ними готівкових розрахунків перевіряються розрахункові операції конкретного підприємства — платника готівкових коштів.

Також має враховуватися те, що такі готівкові розрахунки можуть здійснюватися підприємствами протягом дня з іншими підприємствами (підприємцями) за одним чи кількома платіжними документами, а також те, що зазначені обмеження не стосуються розрахунків підприємств із фізичними особами та інших випадків, які визначені цим Положенням.

Якщо готівкові розрахунки підприємств перевищують установлену граничну суму, то надлишкова їх сума додається до фактичних залишків готівки в касі платника готівки одноразово (того самого дня, у який було здійснено цю операцію), а одержана сума порівнюється із затвердженим лімітом каси. Зазначені обмеження стосуються всіх видів операцій з готівкою, пов'язаних як з реалізацією продукції (виконанням робіт, наданням послуг), так і з позареалізаційними операціями.

5.9.2. Для перевірки використовуються потрібні касові документи підприємств (касова книга, касові ордери, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, авансові звіти працівників щодо витрачання підзвітних сум), а також документи, що підтверджують здійснені покупцем (замовником) витрати готівки при придбанні товарів, оплаті наданих послуг та виконаних робіт (касові та товарні чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, інші розрахункові документи, а також рахунки-фактури, податкові накладні, договори на поставку продукції, надання послуг, виконання робіт, товарно-транспортні накладні тощо).

5.9.3. Під час перевірки підприємства аналізуються записи в касовій книзі, книзі обліку придбаних товарів (виконаних робіт, наданих послуг), дані прибуткових і видаткових касових ордерів, авансових звітів підзвітних осіб та інших підтверджувальних документів. Можуть також перевірятися обороти за субрахунком 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Порушення встановлених обмежень на здійснення готівкових розрахунків виявляються шляхом порівняння фактичних витрат готівки підприємств-платників за придбані товари (виконані роботи, надані послуги) за конкретним розрахунком, що підтвержені відповідними обґрунтовальними документами, з діючими обмеженнями. У разі потреби можуть здійснюватися зустрічні перевірки підприємств з порівнянням даних (за сумами і строками) відповідних касових документів підприємств-платників і підприємств — одержувачів готівкових коштів (*підпункт 5.9.3 пункту 5. 9 із змінами, внесеними згідно з постановою Правління Національного банку України від 01.08.01 № 311*).

5.9.4. У разі виявлення фактів порушення встановлених обмежень при розрахунках підприємств вони зазначаються з наведенням їх конкретних розмірів у таблиці VIII розділу акта перевірки.

Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон,
затверджена наказом Міністерства фінансів України 13.03.98 № 59
(в редакції наказу Міністерства фінансів України від 10.06.99 № 146)

Загальні положення

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації (далі — підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу валових витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошень сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які відрегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

Підприємство, що відряджає працівника, здійснює реєстрацію особи, яка вибуває у відрядження, у спеціальному журналі за формою згідно з додатком 1 до цієї Інструкції.

Підприємство, що відряджає працівника, зобов'язане забезпечити його грошовими коштами (авансом) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про службові відрядження. (Розділ доповнено абзацом четвертим згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

Підтверджуючими документами є розрахункові документи відповідно до Законів України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” (265/95-ВР) та “Про оподаткування прибутку підприємств” (334/94-ВР). (Розділ доповнено абзацом п'ятим згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03)

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи), норми яких встановлені відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон”.

Добові витрати відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відря-

джений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується відповідно до чинного законодавства.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

Якщо наказом про відрядження передбачено повернення працівника з відрядження у вихідний день, то працівникові може надаватися інший день відпочинку відповідно до законодавства у сфері регулювання трудових відносин. (Розділ доповнено абзацом дванадцятим згідно з наказом Мініну № 179 від 04.03.03.)

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Власник (або уповноважена ним особа) відповідно до підпункту 5.4.8 пункту 5.4 статті 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (334/94-ВР) може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження: витрат на наймання житлового приміщення, на побутові послуги, транспортні та інші витрати. Розмір добових витрат, що виплачуються працівникам, направленим у відрядження підприємствами усіх форм власності, не може бути нижчим ніж норми добових витрат, установлених працівникам, які направляються у відрядження підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, залежно від країни відрядження. Указані в цьому абзаці обмеження запроваджуються наказом (розпорядженням) власника (або уповноваженої ним особи). (Абзац п’ятнадцятий в редакції наказу Мініну № 179 від 04.03.03.)

І. Порядок відрядження в межах України

1. Порядок відрядження в межах України працівників підприємств усіх форм власності

1.1. Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження.

Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів.

Термін відрядження працівників, які направляються для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати терміну будівництва об’єктів.

1.2. Рішення про службове відрядження керівників центральних і місцевих органів виконавчої влади приймається відповідно до вимог постанови Кабінету

Міністрів України від 27.06.96 № 682 “Про впорядкування службових відряджень керівників органів державної виконавчої влади”.

1.3. Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками в посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи й прибуття до місця постійної роботи. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів, то відмітки про день прибуття й день вибуття проставляються в кожному пункті.

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього.

1.4. Заробітна плата переказується поштою відрядженому працівникові на його прохання за рахунок підприємства, що його відрядило.

На час відрядження особи, яка працює за сумісництвом, середній заробіток зберігається на тому підприємстві, що його відрядило. У разі направлення працівника у відрядження одночасно з основної роботи й роботи за сумісництвом середній заробіток зберігається за ним на обох посадах, а видатки для відшкодування витрат на відрядження розподіляються між підприємствами, що направляли працівника у відрядження, за згодою між ними.

1.5. За кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах граничних норм, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

1.6. Підприємство за наявності підтвердних документів (в оригіналі) відшкодовує витрати відрядженим працівникам на наймання жилого приміщення в розмірі фактичних витрат з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором.

Працівникові, відрядженому в межах України, відшкодовується плата за бронювання місця в готелях у розмірі не більш як 50 % його вартості за одну добу, згідно з поданими підтвердними документами в оригіналі.

Витрати на наймання жилого приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами, відшкодовуються в порядку й розмірах, передбачених цим пунктом.

1.7. Витрати на проїзд до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом

загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони розташовані за межами населеного пункту, де постійно працює відряджений, або до місця перебування у відрядженні.

За наявності декількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) за місцем відрядження (згідно з підтвердними документами) відповідно до маршруту, погодженого керівником.

1.8. Відрядженому працівникові понад установлені норми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та наймання жилого приміщення, згідно з підтвердними документами в оригіналі.

1.9. У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців.

Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника, а також неможливість за станом здоров'я повернутися до місця постійного проживання повинні бути засвідчені в установленому порядку.

За період тимчасової непрацездатності відрядженому працівникові на загальних підставах виплачується допомога з тимчасової непрацездатності. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

1.10. Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання жилого приміщення і добові. Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження працівник зобов'язаний подати авансовий звіт про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. Разом з авансовим звітом подаються посвідчення про відрядження, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про наймання жилого приміщення та проїзд.

1.11. Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо.

Витрати у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Витрати у зв'язку з поверненням відрядженим працівником квитка на потяг, літак або інший транспортний засіб можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише з поважних причин (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження тощо) при наявності документа, що підтверджує витрати.

2. Додаткові обмеження при відрядженні державних службовців та інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів.

Для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, установлюються додаткові обмеження відповідно до чинного законодавства.

2.1. Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або проїзних документів, оплачуються відрядженими за рахунок добових.

2.2. Відшкодування витрат вартості проживання понад установлені граничні норми та оплата витрат на перевезення понад 30 кілограмів багажу для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюються згідно з підтвердними документами в оригіналі лише з дозволу керівника.

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на судах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1–4-ю групами тарифних ставок, на судах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному окремому випадку з дозволу керівника підприємства, згідно з поданими проїзними документами.

Відрядженому працівникові за наявності підтвердних документів відшкодовуються витрати на побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків норм добових витрат за всі дні проживання.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводяться в розмірах, погоджених з керівником.

Керівники підприємств, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на наймання жилих приміщень, що перевищують граничні норми, встановлені відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663, та витрат на проїзд у м'якому вагоні, на судах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1–4-ю групами тарифних ставок, на судах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу.

II. Порядок відрядження за кордон

1. Порядок відрядження за кордон працівників підприємств усіх форм власності.

1.1. Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються

мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошення подається його копія з перекладом), і кошторису витрат. Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів.

1.2. Підприємства, що направляють працівників у відрядження за кордон, зобов'язані забезпечити їх коштами в національній валюті країни, куди відряджаються працівники, або у вільно конвертованій валюті як аванс на поточні витрати у розмірах згідно з установленими нормами та з урахуванням положень підпункту 5.4.8 пункту 5.4 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (334/94-ВР).

Працівникам, яких направляють у відрядження підприємства (крім державних службовців, а також інших осіб, яких направляють у відрядження підприємства, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів), добові виплачують в іноземній валюті у сумі, що в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком на день видачі коштів із каси уповноваженого банку, не перевищує визначених граничних норм добових витрат.

Якщо при видачі авансу загальна сума в іноземній валюті має дробову частину, то можливе застосування арифметичного правила округлення до повної одиниці. (Пункт 1.2 розділу II в редакції наказу Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.3. Придбання валютних коштів в уповноваженому банку та бухгалтерський облік іноземної валюти здійснюються згідно з вимогами чинного законодавства.

1.4. За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

- а) на проїзд (включаючи попереднє замовлення квитків, користування постільними речами в поїздах, оплату аеропортних зборів, перевезення багажу) як до місця відрядження й назад, так і за місцем відрядження;
- б) на оплату рахунків за проживання в готелях (мотелях) або наймання інших житлових приміщень, а також уключених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття), за користування холодильником, телевізором (крім каналів, за які встановлено окрему плату), кондиціонером;
- в) на оплату телефонних рахунків;
- г) на оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), на комісійні (в разі обміну валютних коштів), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження, включаючи будь-які збори та податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Указані в цьому пункті витрати можуть бути відшкодовані лише за наявності документів (в оригіналі), що підтверджують вартість цих витрат, у вигляді рахунків готелів (мотелів) або інших суб'єктів, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, транспортних квитків або рахунків (багажних квитанцій), страхових полісів тощо.

Крім названих у цьому пункті витрат, відрядженому працівникові відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” (надалі — постанова Кабінету Міністрів України № 663) відшкодовуються, у межах граничних

норм, не підтвержені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб (добові витрати), що з'явилися у зв'язку з відрядженням.

1.5. Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

- а) у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, — за відмітками контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті або документі, що його замінює;
- б) у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль, — згідно з відмітками сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження.

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття і вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього;

в) у разі відсутності відміток відповідно до підпунктів "а" і "б" цього пункту добові витрати відрядженому працівникові не відшкодовуються.

1.6. Виїзд у відрядження за кордон і повернення в Україну в один і той самий день вважається одним днем відрядження.

1.7. Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

- а) за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття. (Підпункт "а" пункту 1.7 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03);
- б) у разі включення витрат на харчування до рахунків на наймання жилого приміщення, проїзних документів та у випадках, коли відряджені працівники за умовами запрошення забезпечуються стороною, яка приймає, безкоштовним харчуванням у країні перебування (дорозі), — в межах граничних норм з урахуванням кількості разів харчування на добу. Залежно від кількості разів харчування на добу впродовж відрядження перерахунок здійснюється за кожен добу окремо. (Підпункт "б" пункту 1.7 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03);
- в) якщо дата вибуття у відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, або дата повернення з них не збігається з датами за відмітками в закордонному паспорті чи документі, що його замінює, то добові витрати за час проїзду територією України відшкодовуються відповідно до порядку, передбаченого для відряджень у межах України.

При цьому за дні перетину кордону України (в обох напрямках) відповідно до вказаних відміток добові витрати відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон. (Підпункт "в" пункту 1.7 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03);

- г) якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до країни, з якою не встановлено чи спрощено прикордонний контроль, або повертаючись з такої країни, має пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні) на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України. (Абзац

перший підпункту “г” пункту 1.7 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

При цьому добові витрати з дня останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю, мотелю, іншого житлового приміщення) на території України під час прямування у відрядження за кордон і до дня першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі, мотелі, іншому житловому приміщенні) на території України (включно) під час повернення в Україну відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон. (Підпункт “г” пункту 1.7 розділу II доповнено абзацом згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03)

У разі відсутності такої пересадки (зупинки) добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, — за нормами, встановленими для відряджень за кордон. (Абзац третій підпункту “г” пункту 1.7 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.8. Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд до вокзалу, аеропорту або пристані і з вокзалу, аеропорту або пристані (якщо ці пункти розташовані за межами міста) в місцях відправлення, призначення та пересадки, а також витрати на проїзд за місцем відрядження на міському транспорті (рейсові автобуси, метро, тролейбуси, трамваї тощо (крім таксі) за умови, що працівникові не надавалися безкоштовно засоби пересування.

У разі потреби пересування країною відрядження керівник підприємства може визначити відрядженому працівникові вид транспорту, яким він може користуватися. Якщо така пропозиція не надходить, працівник самостійно розв’язує питання про вибір виду транспорту.

Витрати за користування таксі або оренду автотранспорту можуть бути відшкодовані лише з дозволу керівника підприємства.

Указані витрати відшкодовуються лише за наявності підтвердних документів.

1.9. Працівнику підприємства, направленому на роботу в зарубіжні країни терміном, що перевищує 60 календарних днів, який отримує в період перебування за кордоном заробітну плату в іноземній валюті, у разі відрядження у межах країни перебування та до інших країн добові витрати відшкодовуються в іноземній валюті у сумі, що в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком на день складання кошторису витрат на відрядження, не перевищує граничних норм добових витрат.

При цьому працівнику підприємства, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, у разі потреби в авансуванні коштами в національній валюті країни відрядження, перерахунок граничної норми, встановленої у доларах США, у валюту країни відрядження здійснюється за кроскурсом, розрахованим за встановленим іноземним банком валютним (обмінним) курсом національної валюти країни перебування до валюти країни відрядження та долара США на день здійснення розрахунку витрат на відрядження.

У разі вибуття у відрядження до України з країни, з якою встановлено повний прикордонний митний контроль, за час проїзду по території іноземних країн витрати на відрядження відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень за кордон, а за дні перетину кордону України (відпо-

відно до відміток контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті) та дні перебування в Україні — у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України.

При вибутті у відрядження до України з країни, з якою не встановлено чи спрощено прикордонний контроль, якщо працівник у дорозі має пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні) на території іноземної країни, то за час проїзду територією іноземних країн витрати на відрядження відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень за кордон. При цьому день останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю, мотелю, іншого житлового приміщення) на території іноземної країни при прямуванні у відрядження до України і день першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі, мотелі, іншому житловому приміщенні) на території іноземної країни при поверненні з України та дні перебування в Україні — відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України. У разі відсутності такої пересадки (зупинки) добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України.

Вибуття у відрядження із зарубіжної країни до України і повернення того самого дня до цієї країни вважається одним днем відрядження. (Пункт 1.9 розділу II в редакції наказу Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.10. З дозволу керівника може братися до уваги вимушена затримка у відрядженні (у разі захворювання, відсутності транспортних квитків, відміни авіарейсів, ремонту транспортного засобу або з інших причин, незалежних від працівника) за наявності підтвердних документів в оригіналі. При цьому загальний термін відрядження не може перевищувати 60 календарних днів.

Рішення про подовження терміну відрядження керівник приймає після прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи на підставі його доповідної записки, яке необхідно оформити відповідним наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

За час затримки у відрядженні без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житлового приміщення та інші витрати. (Пункт 1.10 розділу II в редакції наказу Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.11. Не дозволяється відшкодування витрат на алкогольні напої, тютюнові вироби, видовищні заходи, а також суми “чайових”, за винятком випадків, коли суми таких “чайових” включаються до рахунка згідно із законами країни перебування.

1.12. Якщо сторона, яка приймає, забезпечує відрядженого за кордон працівника додатковими валютними коштами у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до країни призначення і назад та на наймання житлового приміщення) або добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату йому добових витрат зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, більша або дорівнює встановленим нормам добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату добових витрат не проводить.

1.13. У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

Відшкодовуються також інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля. Відшкодовуються збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами.

1.14. Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, то він повинен протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про відміну поїздки повернути до каси підприємства зазначені кошти в тих грошових одиницях, в яких було видано аванс.

1.15. Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти. Залишок коштів понад суму, використану згідно з авансовим звітом, підлягає поверненню працівником до каси підприємства в грошових одиницях, у яких було видано аванс, але не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження; в разі застосування корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем — не пізніше 10, а з дозволу керівника (за наявності поважних причин) — 20 робочих днів.

У межах цих термінів керівник підприємства (в разі відсутності — його заступник) зобов'язаний прийняти рішення щодо затвердження авансового звіту.

Разом з авансовим звітом подаються документи (в оригіналі), що підтверджують вартість оплачених витрат, із зазначенням форми їх оплати (готівкою, чеком, кредитною картою, безготівковим перерахунком). У разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний митний контроль, до звіту також додаються завірені відділом кадрів або головним бухгалтером ксерокопії сторінок закордонного паспорта з прізвищем відрядженого працівника, відмітками про перетин кордону і візою країни відрядження (у разі відрядження до країн, з якими встановлено візовий режим). (Абзац четвертий пункту 1.15 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.16. У разі неповернення працівником залишку коштів у визначений термін відповідна сума стягується з нього підприємством у встановленому чинним законодавством порядку.

1.17. Якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти то виплата здійснюється в національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день погашення заборгованості, але не пізніше терміну, визначеного в пункті 1.15 цієї Інструкції. (Абзац перший пункту 1.17 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

У разі відсутності підтвердних документів про обмін валюти, в якій видано аванс, на національну валюту країни відрядження перерахунок витрат, здійснених у відрядженні, що підтверджені документально, здійснюється виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом, що встановлений Національним банком України на день затвердження авансового звіту.

1.18. Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відвітував про витрачені кошти в попередньому відрядженні.

1.19. Дозвіл (погодження) керівника підприємства на відшкодування витрат понад встановлені норми оформлюється письмово за довільною формою (пункт 1.20 розділу II вилучено на підставі наказу Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

1.21. Для повернення в Україну сум податку на додану вартість з одержаних під час службових відряджень за кордон і оплачених працівниками підприємства послуг, власник (або уповноважена ним особа) має право використовувати оригінали розрахункових, платіжних та інших документів, які подаються разом з авансовим звітом. На період тимчасової відсутності згаданих документів до авансового звіту повинні бути прикладені їх нотаріально завірені копії. (Інструкцію доповнено підпунктом 1.21 згідно з наказом Мінфіну № 118 від 11.02.03.)

2. Додаткові обмеження для державних службовців та інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів.

2.1. Порядок відрядження за кордон, визначений у Загальних положеннях та пунктах 1.1–1.19 розділу II цієї Інструкції, поширюється на державних службовців і працівників тих підприємств, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, з урахуванням таких особливостей. (Пункт 2.1 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

2.1.1. Норми добових витрат, граничні норми відшкодування витрат на наймання житлового приміщення у доларах США та порядок їх перерахунку у валюту країни відрядження або в іншу іноземну валюту визначено згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” (із змінами та доповненнями). (Підпункт 2.1.1 пункту 2.1 розділу II в редакції наказу Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

2.1.2. Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються:

- а) за кожний день перебування у відрядженні, включаючи день виїзду та приїзду, — за нормами, що встановлені для країни, куди відряджено працівника;
- б) у разі здійснення відряджень до кількох країн протягом доби — у розмірі середнього арифметичного від норм, установлених для цих країн;
- в) при направленні у відрядження до двох або більше країн — за нормами, що встановлені для відповідних країн, з дня перетину кордону відповідної країни.

У разі відрядження до двох або більше країн — учасниць Шенгенської угоди, перетин кордонів яких здійснюється без відміток у закордонному паспорті, або до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний митний контроль, починаючи з другої країни — добові витрати відшкодовуються за нормами країни відрядження з дня прибуття до даної країни згідно з датою, визначеною у транспортних квитках або рахунках за проживання в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні). (Підпункт “в” підпункту 2.1.2 пункту 2.1 розділу II доповнено абзацом згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

У разі відсутності транспортних квитків та рахунків за проживання в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні) добові витрати відшкодовуються за нормами країни відрядження згідно з відміткою сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження. (Підпункт “в” підпункту 2.1.2 пункту 2.1 розділу II доповнено

абзацом згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03) День повернення в Україну (перетину кордону) — за нормами останньої країни відрядження;

г) якщо відряджений за кордон працівник згідно з умовами запрошення забезпечується стороною, яка приймає, безкоштовним харчуванням у країні відрядження (в дорозі), або якщо вартість харчування включається до рахунків на наймання житлового приміщення, проїзних документів без визначення конкретної суми, то добові витрати відшкодовуються в розмірах, що визначаються у відсотках до норм добових витрат для даної зарубіжної країни згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663, зокрема: 80 % — при одноразовому, 55 % — при дворазовому, 35 % — при триразовому харчуванні. (Підпункт “г” підпункту 2.1.2 пункту 2.1 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03);

г) витрати на харчування, вартість якого визначена і включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або до проїзних документів, оплачуються відрядженим за рахунок добових.

2.1.3. Державним службовцям працівникам підприємств України, які перебувають за кордоном тривалий термін і отримують заробітну плату в іноземній валюті, та працівникам дипломатичних установ України, які перебувають за кордоном у довготерміновому відрядженні і отримують виплати в іноземній валюті, в разі відрядження в межах країни перебування добові витрати відшкодовуються в розмірі 80 % норм добових витрат для цієї країни, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663. У разі відрядження в межах країни перебування терміном на одну добу добові витрати відшкодовуються в розмірі 50 % зазначених норм.

У разі виїзду у справах відрядження зазначеного працівника з країни перебування до інших країн добові витрати відшкодовуються за нормами, що встановлені для країни відрядження, й в порядку, встановленому підпунктом 2.1.2 пункту 2.1 розділу II цієї Інструкції.

Якщо працівника направлено у відрядження до двох або більше країн, то день повернення в країну перебування (день перетину кордону) відшкодовується за нормами останньої країни відрядження.

2.1.4. За час перебування у відрядженні за кордоном працівникові відшкодовуються, на підставі поданих в оригіналі документів (рахунків, квитанцій, проїзних квитків тощо), такі витрати:

а) на проїзд повітряним, залізничним, водним та автомобільним транспортом загального користування за тарифом 2-го класу (на літаках — економічного, на судах — 2-го або туристського класу).

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на судах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1–4-ю групами тарифних ставок, на судах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному конкретному випадку з дозволу керівника.

Якщо класифікація кают на пасажирських судах установа в категоріях, то каюти 1, 2 і 3-ї категорій вважаються каютами 1-го класу, а каюти інших категорій — 2-го (туристського) класу.

Вартість проїзду залізницями в країнах Азії та Африки відшкодовується за тарифами 1-го класу;

- б) на бронювання місць у готелях — у розмірі не більше 50 % вартості місця за одну добу;
- в) на побутові послуги, вартість яких уключена до рахунка про оплату за наймання жилого приміщення (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття), але не більше 10 % від норми добових витрат, установленої для країни, куди відряджається працівник, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663, — за всі дні проживання;
- г) на перевезення до 30 кг багажу, крім багажу, вартість перевезення якого включена до вартості квитка на той вид транспорту, яким користується працівник. Зазначені витрати відшкодовуються в кожному конкретному випадку з дозволу керівника;
- г) на наймання житлового приміщення під час відрядження в разі транзитної зупинки, а також вимушеної затримки в дорозі — у межах граничних норм, визначених для країни, де відбулася зупинка, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України № 663;
- е) на службові телефонні переговори — у розмірах, погоджених з керівником.

2.1.5. З дозволу керівника відрядженому працівникові можуть бути відшкодовані фактичні витрати, що перевищують граничні норми відшкодування витрат на наймання житлового приміщення, на проїзд та службові телефонні переговори. При цьому зазначені витрати та витрати, визначені в третьому абзаці пункту 1.8 розділу II цієї Інструкції, належать до компенсаційних, оскільки вони пов'язані з перебуванням у місці відрядження і не включаються до сукупного оподатковуваного доходу працівника.

Суму надбавки до норм добових в іноземній валюті, що підлягає виплаті окремим категоріям працівників, розраховують відповідно до розмірів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11.07.02 № 977 “Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663”, і норм добових витрат, що підлягають відшкодуванню залежно від країни відрядження та кількості разів харчування на добу (визначених у пункті 2 постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” із змінами та доповненнями). (Пункт 2.1.5 доповнено абзацом згідно з наказом Мінфіну № 179 від 04.03.03.)

2.2. Цей Порядок не застосовується, якщо чинним законодавством установлене інше. (Інструкція із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 165 від 13.08.98, в редакції наказу Мінфіну № 146 від 10.06.99.)

Додаток до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон

**Журнал
реєстрації посвідчень про відрядження**

№ з/п	Прізвище, ініціали	Місце роботи та посада	Місце відрядження	Дата й номер наказу (розпорядження)	Дата й номер посвідчення про відрядження	Дата вибуття у відрядження	Дата прибуття

Розміри надбавок до норм добових витрат в іноземній валюті для окремих категорій працівників,

затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 11.07.02 № 977

Надбавки до норм добових витрат в іноземній валюті для окремих категорій працівників виплачуються:

- 1) членам Уряду, державним службовцям 1 рангу та дипломатичного рангу Надзвичайного і Повноважного посла — в розмірі 50 % норм добових витрат;
- 2) державним службовцям 2 і 3 рангу, дипломатичних рангів Надзвичайного і Повноважного посланника 1 і 2 класу — в розмірі 40 % норм добових витрат;
- 3) державним службовцям 4 і 5 рангу, дипломатичних рангів радника 1 і 2 класу — у розмірі 30 % норм добових витрат;
- 4) членам делегації, що виїжджають за кордон на міжнародні переговори, наради та для підписання міжурядових угод, — у розмірі 25 %, а керівникам цих делегацій — у розмірі 30 % норм добових витрат.

Примітки.

1. Зазначені у цьому додатку працівники мають право на одержання тільки однієї надбавки.

2. До членів делегацій, зазначених у пункті 4, належать лише ті члени делегації (представники), які мають повноваження виступати від імені або за дорученням Президента України та Уряду України на міжнародних переговорах, конференціях, форумах та для підписання міжурядових угод. Інші члени делегації (представники, включно наглядачів), які виїжджають за кордон згідно з рішенням Президента України та Уряду України, до таких делегацій не відносяться.

**Про норми відшкодування витрат на відрядження
в межах України та за кордон (витяг)**

Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 із змінами і доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України від 30.05.2000 № 850, від 30.08.2000 № 1355, від 06.09.2000 № 1398, від 06.05.01 № 423, від 06.09.02 № 977.

Відповідно до пункту 5.4.8. статті 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” Кабінет Міністрів України постановляє:

2. Установити норми відшкодування витрат на відрядження у межах України та за кордон для державних службовців і працівників підприємств, установ та

організацій, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, згідно з додатком.

У разі, коли працівники, відряджені за кордон, за умови запрошення забезпечуються стороною, яка приймає, безкоштовним харчуванням у країні відрядження (в дорозі), добові витрати відшкодовуються у розмірах, що визначаються у відсотках норм добових витрат для цієї зарубіжної країни згідно з додатком, зокрема 80 % при одноразовому, 55 % – дворазовому, 35 % – триразовому харчуванні.

Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання у готелях або до проїзних документів, оплачуються відрядження за рахунок добових.

Державним службовцям і працівникам зазначених підприємств, установ та організацій, які перебувають за кордоном тривалий термін і отримують заробітну плату в іноземній валюті, та працівникам дипломатичних установ України, які перебувають за кордоном у довготерміновому відрядженні та отримують виплати в іноземній валюті, у разі відрядження в межах країни перебування добові витрати відшкодовуються у розмірі 80 % норм добових витрат, визначених у додатку до цієї постанови для цієї країни. У разі відрядження у межах країни перебування терміном на добу добові витрати відшкодовуються у розмірі 50 % зазначених норм.

ІНСТРУКЦІЯ
з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів,
товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів,
розрахунків та інших статей балансу,
затверджена наказом Головного управління
Державного казначейства України від 30.10.98 № 90

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Ця Інструкція встановлює єдині вимоги щодо порядку інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами і організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів (надалі — установи).

1.2. Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна.

1.3. Інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань.

Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації в обов'язковому порядку проводиться констатація наявності об'єктів.

1.4. Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;
- виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка реальної вартості облікованих на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі — щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу.

1.5. Установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

1.5.1. будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів — не менше одного разу в три роки;

1.5.2. музейних цінностей — відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;

1.5.3. бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

1.5.4. інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів:

- у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад — не менше одного разу на два роки;
- в інших установах — не менше одного разу на рік.

Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше першого жовтня;

1.5.5. інвентаризація дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відхо-

дах і брухті, здійснюється два рази на рік: станом на перше січня і на перше липня за місцями їх зберігання і безпосередньо на виробництві;

1.5.6. капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів — не менше одного разу на рік, але не раніше першого грудня;

1.5.7. молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл — не менше одного разу на квартал;

1.5.8. готових виробів, сировини та матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів — не менше одного разу на рік, але не раніше першого жовтня;

1.5.9. продуктів харчування і спирту — не менше одного разу на квартал;

1.5.10. незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах, незавершених науково-дослідних робіт, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями — не раніше першого жовтня звітного року і, крім того, періодично — у терміни, які встановлюють відповідно міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад;

1.5.11. грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності — не менше одного разу на квартал;

1.5.12. реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунків — у міру отримання виписок банків;

1.5.13. розрахунків платежів до бюджету — не менше одного разу на квартал;

1.5.14. розрахунків установи з організацією вищого рівня — не менше одного разу на квартал;

1.5.15. розрахунків із дебіторами та кредиторами — не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами — не менше одного разу на місяць.

1.6. У терміни, передбачені п. 1.5 даної Інструкції, підлягають інвентаризації матеріальні цінності, які не належать установі — як такі, що перебувають на обліку (в орендному користуванні, на відповідальному зберіганні тощо), так і не враховані з будь-яких причин.

1.7. Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, включаючи цінності, на предмет наявності яких проведено позапланові перевірки протягом року.

1.8. Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна та зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи — крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

1.9. Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім випадків, передбачених п. 1.5;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття-передання справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів та ін.) — терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;

- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Інвентаризація може не проводитися у випадках передачі установ чи їх структурних підрозділів, а також будівель та споруд усередині одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади (якщо інвентаризація була раніше проведена в терміни згідно з вимогами цієї Інструкції).

1.10. Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи.

Головний бухгалтер разом із керівниками відповідних підрозділів та служб зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації.

1.11. Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного (старшого) бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи чи його заступник.

Наказом установлюється також терміни початку та закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

1.12. В установах, у яких унаслідок великого обсягу робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів, на які покладається проведення інвентаризації в структурних підрозділах цих установ. Забороняється призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До складу місцевої комісії включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих комісій організовується та контролюється центральною комісією.

1.13. Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється (в частині затвердження центральної інвентаризаційної комісії та календарного плану проведення інвентаризації) наказом керівника установи, при якому утворена централізована бухгалтерія, а також затверджується розподіл працівників централізованої бухгалтерії в установах для участі їх у місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких обов'язково входять працівники бухгалтерії та інші фахівці (інженери, технологи, економісти та ін.), які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік. Місцеві інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника установи, який призначив інвентаризацію.

1.14. Центральна інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію матеріальних цінностей і грошових коштів, які належать централізованій бухгалтерії та установі, при якій вона створена, а також коштів у розрахунках та бланків суворої звітності, і керує роботою місцевих інвентаризаційних комісій; у разі потреби (при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та інше) проводить, за рішенням керівника установи, повторні суцільні інвентаризації, розглядає пояснення, отримані від осіб, які припустилися недостачі чи псування

цінностей, а також інших порушень, та дає пропозиції про порядок врегулювання виявлених недочас і втрат від псування цінностей.

Місцеві інвентаризаційні комісії проводять зняття фактичних залишків матеріальних цінностей, звіряють наявність вказаних цінностей з даними бухгалтерського обліку і складають свої висновки про виявлені недочасі та надлишки, вносять пропозиції з питань впорядкування приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, покращення обліку та контролю за їх збереженням.

Дані бухгалтерського обліку, які проставляються в описах, скріплюються підписом працівника бухгалтерії. Матеріали інвентаризації розглядаються та затверджуються особами, які були призначені комісією для проведення інвентаризації.

1.15. Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за:

- своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи;
- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, нематеріальних активів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховання недочас або лишків матеріальних цінностей несуть відповідальність у встановленому законом порядку.

Забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб.

1.16. До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити обробку всіх документів про надходження і видачу матеріальних цінностей, провести відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації.

На складах та в інших місцях зберігання матеріальні цінності повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами тощо. На матеріальних цінностях слід вивісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, зі вказівкою їх якості, кількості, ваги та міри.

1.17. Особи, відповідальні за збереження матеріальних цінностей, до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули — списані.

1.18. Інвентаризація, крім інвентаризації продуктів харчування і грошових коштів, як правило, повинна проводитися на перше число місяця. Якщо інвентаризація цінностей в якомусь місці їх зберігання не може бути закінчена в один день, вона може бути розпочата раніше і закінчена після першого числа. У цьому випадку дані інвентаризації повинні бути скориговані станом на перше число місяця.

Якщо інвентаризація на складах або в інших закритих приміщеннях не закінчена в той самий день, то приміщення слід опечатати в кінці робочого дня інвентаризаційною комісією. Печатка на час інвентаризації зберігається у голови інвентаризаційної комісії. Під час перерв у роботі інвентаризаційних комісій (на обідню перерву, в нічний час, з інших причин) описи повинні зберігатися у ящиках, шафах, сейфах, у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

1.19. Інвентаризація основних засобів, матеріальних цінностей та грошових коштів проводиться за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами, на зберіганні в яких ці цінності знаходяться. У такому ж порядку проводиться інвентаризація незавершеного капітального будівництва, незакінченого капітального ремонту і незавершеного виробництва.

Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру і таке інше, виходячи зі встановлених одиниць виміру. Визначення ваги (або об'єму) матеріалів, що зберігаються насипом, можна проводити на підставі технічних розрахунків, про що в описах робиться відповідна відмітка.

Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і таке інше.

1.20. При проведенні інвентаризації основних засобів та інших матеріальних цінностей виявляються всі невикористовувані в установі цінності, які можуть бути реалізовані. Порядок реалізації передбачений "Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів бюджетних установ", затвердженою спільним наказом Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 02.12.97 № 126/137, яка зареєстрована в Міністерстві юстиції України 19.12.97 за № 608/2412.

1.21. Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо за місцезнаходженням цінностей і особами, відповідальними за їх зберігання.

Ці описи складаються в двох примірниках.

При зміні матеріально відповідальних осіб складається три примірники опису.

Описи підписуються головою та всіма членами інвентаризаційної комісії, а матеріально відповідальні особи пишуть на кожному описі розписку такого змісту:

"Усі цінності, поійменовані в цьому інвентаризаційному описі з № до №, перевірені комісією в натурі за моєї присутності та внесені в опис.

У зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні".

Описи можуть бути заповнені як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки. Описи, що складаються вручну, заповнюються чорнилами або кульковою ручкою чітко і ясно. Жодні виправлення і підчистки є неприпустимими. На кожній сторінці опису прописом вказуються число порядкових номерів матеріальних цінностей і загальний підсумок кількості всіх цінностей у натуральних показниках, записаних на цій сторінці, незалежно від того, в яких

одинацях виміру (штуках, кілограмах, метрах і т. ін.) ці цінності показані. У тих випадках, коли матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції і т. ін.) заявити про це голові інвентаризаційної комісії. Інвентаризаційна комісія виконує перевірку вказаних фактів і, у випадку їх підтвердження, проводить виправлення виявлених помилок у встановленому порядку. Виправлення повинні бути вказані і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки. На останніх сторінках описів незаповнені рядки прокреслюються.

1.22. У разі зміни матеріально відповідальної особи в описах особа, яка прийняла цінності, розписується про їх отримання, а та, яка здала, — про їх здачу.

1.23. Матеріальні цінності, отримані під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами в присутності членів інвентаризаційної комісії та оприбутковуються після інвентаризації. Ці матеріальні цінності заносяться до окремого опису під найменуванням “Матеріальні цінності, отримані під час інвентаризації”. В описі вказується коли, від кого вони надійшли, дата і номер прибуткового документа, найменування, кількість, ціна та сума. Одночасно на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться відмітка “Після інвентаризації” з посиланням на дату опису, в який записані ці цінності.

1.24. На великих складах при тривалому проведенні інвентаризації, у важливих випадках і тільки з письмового дозволу керівника і головного бухгалтера установи, в процесі інвентаризації матеріальні цінності можуть відпускатися матеріально відповідальними особами за присутності членів інвентаризаційної комісії.

Ці цінності заносяться до окремого опису під найменуванням: “Матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації”. Оформлення опису повинно здійснюватися у такому порядку, що і при надходженні матеріальних цінностей під час інвентаризації. У видаткових документах робиться відмітка за підписом голови інвентаризаційної комісії.

1.25. Об’єкти (предмети) основних засобів, матеріалів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися не в установі (автомобілі, морські й річкові судна, які відбули в тривалі рейси; машини і обладнання, що відправлені на капітальний ремонт тощо) слід проінвентаризувати до моменту їх тимчасового вибуття з установи.

1.26. У міжінвентаризаційний період в установах з великою номенклатурою цінностей можуть проводитися вибіркові інвентаризації матеріальних цінностей у місцях їх зберігання й переробки.

Контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій і вибіркові інвентаризації, які проводять у міжінвентаризаційний період, виконуються інвентаризаційними комісіями за розпорядженням керівника установи.

1.27. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади можуть розробляти власні нормативно-правові акти, з урахуванням особливостей галузі, щодо застосування цієї Інструкції, за погодженням із Головним управлінням Державного казначейства України.

2. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. До початку інвентаризації слід перевірити:

наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів та ін.);

наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;

наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно в ці документи внести відповідні виправлення й уточнення.

2.2. Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів і їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказується в описах — у графі “Примітка”.

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із вказівкою інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням, відповідно з основним призначенням об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

2.3. У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Одночасно з цим комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку.

2.4. Окремі описи складаються при інвентаризації садів, виноградників, ягідників, лісопосадок, ставків, водоймищ, іригаційних і меліоративних споруд. Насадження записуються за культурами, ботанічними сортами із вказівкою року закладення, площею, кількістю дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються до опису за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

2.5. Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися. Заміна номерів може бути проведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення правильної нумерації.

2.6. При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі — вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

2.7. Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів, із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

2.8. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому "Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів бюджетних установ", затвердженою спільним наказом Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 02.12.97 № 126/137, яка зареєстрована в Міністерстві юстиції України 19.12.97 за № 608/2412.

2.9. Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, які містяться у приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих матеріальних цінностей у терміни, встановлені для матеріальних цінностей.

Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння проводиться відповідно до "Інструкції про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння", затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 № 84 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 28.04.98 за № 271/2711.

3. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність встановлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

3.2. При інвентаризації нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вписуються такі дані: назва, характеристика, первісна вартість, сума зносу, дата придбання, термін корисного використання. При цьому перевіряється обґрунтованість сум.

3.3. У разі виявлення надлишків об'єктів нематеріальних активів, інвентаризаційна комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться відповідно до дійсної відновлювальної вартості і оформлюється відповідними актами.

4. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ, ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ ТА ІНШИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

4.1. Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування, палива, продукції підсобних (навчальних) сільських господарств та виробничих (навчальних) майстерень, інших матеріальних запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із вказівкою номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою).

4.2. На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування.

4.3. Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у споживанні, що потребує ремонту і таке інше).

На тару, що стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається акт на списання зі вказівкою причин псування.

5. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ МОЛОДНЯКУ ТВАРИН ТА ТВАРИН НА ВІДГОДІВЛІ

5.1. Молодняк великої рогатої худоби та тварини на відгодівлі включаються в описи окремо, зі вказівкою інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи та інше.

5.2. Тварини на відгодівлі обліковуються у груповому порядку, включаються в описи за віком та статевими групами, з вказівкою кількості голів та живої ваги у кожній групі.

5.3. Описи складаються за видами тварин окремо у фермах, цехах, відділеннях, бригадах у розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

6. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

6.1. Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

6.2. Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. Малоцінні і швидкозношувані предмети заносяться до описів за найменуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті у бухгалтерському обліку.

6.3. При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів зі вказівкою в них відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставленням підпису в описі.

6.4. Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якість матеріалу і ціною, заносяться до опису сумарно, зі вказівкою кількості цих предметів та їхніх інвентарних номерів.

6.5. Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, слід записувати в інвентаризаційний опис на підставі відомостей-накладних або квитанцій установ, що здійснюють ці послуги.

6.6. Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але не списані, до інвентаризаційної відомості не вписуються, а складається акт із вказівкою часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про непридатність.

6.7. За малоцінними та швидкозношуваними предметами, які обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому недостача предметів оформлюється актом.

7. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕЗАВЕРШЕНИХ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ РОБІТ

7.1. У бюджетних науково-дослідних установах та учбових закладах інвентаризуються незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями.

7.2. При проведенні інвентаризації потрібно встановити: наявність договору із замовником; правильність визначення кошторисної вартості виконаних робіт за кожною темою на дату інвентаризації; правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей; причини різкого або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості; врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.

7.3. Інвентаризація проводиться за темами (договорами), при цьому інвентаризаційною комісією вивіряється кошторисна (договірна) вартість виконаної частини кожної теми, а в бухгалтерії — фактичні витрати.

7.4. Висновки інвентаризації розглядаються інвентаризаційною комісією наукової установи і оформлюються протоколом, у якому вказуються заходи, спрямовані на виявлення недоліків.

8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ВИРОБНИЧИХ (НАВЧАЛЬНИХ) МАЙСТЕРЕНЬ

8.1. У виробничих (навчальних) майстернях до незавершеного виробництва належать заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчена; готові вироби, не повністю укомплектовані і не передані на склад.

Перед початком інвентаризації необхідно здати на склад усі непотрібні для виробництва матеріали, куплені деталі та напівфабрикати, а також усі деталі, вузли та агрегати, обробка яких на даному етапі закінчена.

Заготовки незавершеного виробництва та напівфабрикати, які знаходяться у майстернях, слід привести до порядку, який забезпечив би зручність та правильність підрахунку їх кількості.

Перевірка залишків заготовок незавершеного виробництва (деталей, вузлів та ін.) проводиться шляхом фактичного підрахунку, переважування, перемірювання.

Описи складаються окремо за кожною майстернею зі вказівкою найменування заготовок, стадії або ступені їх готовності, кількості або об'єму.

8.2. Матеріали та куплені напівфабрикати, які знаходяться на робочих місцях і не піддані обробці, в описи інвентаризації незавершеного виробництва не включаються, а підлягають інвентаризації окремо і записуються в окремі описи.

9. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА В ПІДСОБНИХ (НАВЧАЛЬНИХ) СІЛЬСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

9.1. У підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки для закладення садів, ягідників і виноградників.

Інвентаризація проводиться з кожного виду незакінчених робіт, при цьому інвентаризаційною комісією перевіряються натуральні показники та фактичні витрати. Фактичні витрати визначаються шляхом вибірки з первинних документів та облікових реєстрів (наряди, вимоги на насіння та матеріали, шляхові листи та інше).

10. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ, ЦІННОСТЕЙ І БЛАНКІВ СУВОРОЇ ЗВІТНОСТІ В КАСІ УСТАНОВИ

10.1. При інвентаризації каси установи слід керуватися “Порядком ведення касових операцій у народному господарстві України”, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 02.02.95 № 21, зі змінами і доповненнями.

11. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РОЗРАХУНКІВ

11.1. Інвентаризація реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунків, розрахунків з бюджетом, підзвітними особами, робітниками і службовцями, депонентами та іншими дебіторами і кредиторами полягає у звірненні документів і записів у реєстрах обліку і перевірки обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках. Комісія встановлює терміни виникнення заборгованості за цими рахунками, реальність заборгованості і винних осіб, у випадках пропуску термінів позовної давності.

11.2. Усім дебіторам установи — кредитори повинні передати дані про їхню заборгованість, які пред’являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальної заборгованості. Дебітори зобов’язані протягом десяти днів з дня отримання документального підтвердження підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися тільки узгоджені суми. Якщо до кінця звітного періоду не вдалось усунути виниклі розбіжності або невстановлені розбіжності, то розрахунки з дебіторами і кредиторами показуються кожною зі сторін у своєму балансі в сумах, які виходять з їх бухгалтерських записів і визнані нею правильним.

11.3. Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки повинна також установити:

- правильність розрахунків із банками, з фінансовими, податковими органами, позабюджетними фондами, з установою вищого рівня, іншими установами, а також зі структурними підрозділами установи, виділеними на окремому балансі;
- заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості з недостач і крадіжок та вжиті заходи про стягнення цієї заборгованості;
- правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. Суми кредиторської і депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув, підлягають списанню з бухгалтерського обліку за порядком, визначеним

Державним казначейством України; (абзац четвертий підпункту 11.3 пункту 11 із змінами, внесеними згідно з наказом Державного казначейства України від 19.07.01 № 122);

- реальність заборгованості робітникам і службовцям із заробітної плати, з розрахунків із робітниками і службовцями про безготівкові перерахунки;
- чи вжито заходів для стягнення дебіторської заборгованості у встановленому порядку.

11.4. Результати інвентаризації розрахунків оформляються актом. В акті вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованості, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. У вказаних видах заборгованості до акта слід додати довідку, в якій наводяться найменування та адреси дебіторів і кредиторів, сума заборгованості, за що обліковується заборгованість, з якого часу і на підставі яких документів.

11.5. За сумами дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, в довідці вказуються особи, винні в пропущенні цих термінів.

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на зміни результату виконання кошторису доходів та видатків за минулий рік (абзац другий підпункту 11.5 пункту 11 в редакції наказу Державного казначейства України від 19.07.01 № 122).

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Заборгованість слід відображати поза балансом не менше п'яти років з часу списання для спостереження за можливістю її справляння у випадку зміни майнового стану боржника.

Ретельно слід перевірити і відобразити в довідці суми дебіторської заборгованості, списані з балансу внаслідок неплатоспроможності відповідача і неможливості звернення стягнення на його майно, як-то:

- обґрунтованість списання цієї заборгованості;
- правильність обліку списаної заборгованості за балансом;
- здійснення нагляду за можливістю її утримання у випадках зміни майнового становища боржників.

12. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕЗАВЕРШЕНОГО КАПІТАЛЬНОГО БУДІВНИЦТВА І НЕЗАКІНЧЕНИХ КАПІТАЛЬНИХ РЕМОНТІВ

12.1. Наявність і об'єм незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів встановлюється при інвентаризації шляхом перевірки їх у натурі. В актах, які складаються при цьому, вказуються найменування об'єкта, списання і об'єм виконаних робіт за кожним об'єктом і видом робіт, кошторисна і фактична вартість.

12.2. Інвентаризаційна комісія повинна перевірити:

- чи не знаходиться у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, яке передане для монтажу, але монтаж якого фактично не розпочатий. При виявленні такого обладнання необхідно зробити відповідні вправлення в обліку і звітності;
- стан законсервованих і тимчасово зупинених будівельних об'єктів. У такому разі слід виявити причини і підстави їх консервації.

На закінчені об'єкти, що з якихось причин не введені в експлуатацію, складають окремі акти.

На об'єкт припиненого будівництва, а також на проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, які підлягають списанню з балансу, складаються окремі акти, в яких вказуються усі дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом, з вказівкою причин припинення будівництва.

На незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів складається окремий акт, в якому вказуються: назва об'єкта, що ремонтується, опис і процент виконаних робіт, кошторисна і фактична вартість виконаних робіт.

13. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЗАБАЛАНСОВИХ СТАТЕЙ

13.1. Інвентаризація забалансових статей проводиться за порядком, установленим для інвентаризації статей балансу.

14. ПЕРЕВІРКА ТА ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

14.1. Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом зіставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку.

14.2. Результати інвентаризації цінностей, які належать іншим організаціям з додатком копії опису, повідомляють їхнім власникам. На останній сторінці опису також слід зробити відмітку про перевірку цін, таксування та підрахунок результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

14.3. Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії.

У протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах, а також надлишках і вказуються, які вжито заходи стосовно винних осіб.

Не пізніше ніж за десять днів після закінчення інвентаризації, протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи; в централізованих бухгалтеріях протоколи центральної інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи, при якій утворена централізована бухгалтерія.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником установи з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт.

14.4. Термін зберігання документів з інвентаризації (інвентарні описи, акти, протоколи засідань інвентаризаційних комісій) в установах, становить три роки за умови завершення ревізій, згідно з "Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій та підприємств, з вказанням строків зберігання", затвердженим наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 31.03.97 № 11-а. У випадках виникнення спорів, суперечностей, порушення кримінальних справ — зберігаються до винесення відповідного рішення.

15. ПОРЯДОК РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИХ РІЗНИЦЬ

15.1. Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку регулюються установою в такому порядку:

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, грошові кошти та інше майно, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення фінансування установи з подальшим установленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;
- втрата матеріальних цінностей в межах затверджених норм природних втрат списується за розпорядженням керівника установи на зменшення фінансування. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних недостач і після заліку недостачі цінностей надлишками при пересортуванні. За відсутності норм природних втрат втрата розглядається як недостача понад норму;
- недостача цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;
- втрати і недостачі понад норми природних втрат матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, у тих випадках, коли винні не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на зменшення фінансування.

15.2. У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 “Про затвердження порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” та Закону України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей”.

15.3. При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом п’яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

15.4. Недостачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі та інше), а також, якщо конкретні винуватці не встановлені, то втрати від нерозкритих крадіжок списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому в наступному порядку:

- за кошторисами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій, їхніх управлінь і відділів, виконавчих органів місцевих рад, незалежно від суми за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей — відповідно, з дозволу керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, голів місцевих

державних адміністрацій, начальників управлінь (відділів), голів виконавчих органів місцевих рад;

- за кошторисами установ, які утримуються за рахунок бюджету:

- а) на суму до 75 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян включно за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей — з дозволу керівника установи;
- б) на суму від 75 до 150 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян включно за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей — з дозволу керівника установи вищого рівня;
- в) на суму понад 150 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожним випадком недостач або втрат матеріальних цінностей — з дозволу керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, голів місцевих державних адміністрацій, голів виконавчих органів місцевих рад.

У документах, які установи подають для оформлення списання недостач понад норми природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

15.5. Списання з балансу установи витрат на припинене будівництво, витрат на проектно-розвідувальні роботи з нездійсненого будівництва проводиться на підставі документів інвентаризації.

ТИПОВА ІНСТРУКЦІЯ

про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ,
затверджена наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України 10.08.01 № 142/181

1. Ця Інструкція розроблена з метою встановлення єдиних вимог до порядку списання матеріальних цінностей з балансу установ та організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів (надалі — установи).

2. З балансів установ відповідно до вимог цієї Інструкції можуть бути списані матеріальні цінності: а) необоротні активи — будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби (крім земельних ділянок та капітальних витрат на поліпшення земель), експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, інші нематеріальні активи; б) запаси — сировина і матеріали, обладнання, конструкції і деталі до установки, спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами, будівельні матеріали, інші виробничі запаси, тварини на вироццуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали для учбових, наукових та інших цілей, продукти харчування, медикаменти і перев'язувальні засоби, господарські матеріали і канцелярське приладдя, паливо, горючі і мастильні матеріали, тара, запасні частини до машин і обладнання та інші матеріали. Музейні цінності списуються в установленому чинним законодавством порядку. Матеріальні цінності спеціального призначення списуються за окремими нормативними актами, розробленими відповідними міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади за погодженням з органами, що затвердили цю Типову інструкцію.

3. Списанню підлягають матеріальні цінності як такі, що: а) непридатні для подальшого використання; б) виявлені в результаті інвентаризації як недостача; в) морально застарілі; г) фізично зношені; г) пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані). Крім того, підлягають списанню будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

4. Знос, нарахований у розмірі 100 відсотків вартості на необоротні активи, не може бути підставою для їх списання.

5. Списання з балансу установ матеріальних цінностей здійснюється шляхом їх: продажу; безоплатної передачі; ліквідації (на підставі акта).

6. Для визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протя-

гом року, у складі: керівника або його заступника (голова комісії); головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку); керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності; особи, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей; інших посадових осіб (на розсуд керівника установи). Наказ про створення постійно діючої комісії поновлюється щорічно або за потребою. Право визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення відновлювального ремонту, а також оформлення необхідної документації наказом керівника установи може бути надано щорічній інвентаризаційній комісії. Для участі в роботі комісії з встановлення непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших необоротних активів, які перебувають під наглядом державних інспекцій, запрошується представник відповідної інспекції, який підписує акт про списання або передає комісії свій письмовий висновок, що додається до акта.

Для списання музейних цінностей або матеріальних цінностей спеціального призначення комісія встановлюється за окремим наказом керівника установи.

7. Постійно діюча комісія установи:

- а) проводить огляд матеріальних цінностей для складання акта про їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, плани кожного поверху, відомості дефектів та інші документи), а також дані бухгалтерського обліку і встановлює можливість або неможливість відновлення і подальшого використання матеріальних цінностей в цій установі та вносить пропозиції про їх продаж, передачу чи ліквідацію;
- б) встановлює конкретні причини списання об'єкта: фізичне або моральне зношення, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та ін.;
- в) встановлює осіб, з вини яких трапився передчасний вихід матеріальних цінностей з ладу (якщо такі є);
- г) встановлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінку;
- г) здійснює контроль за вилученням із списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначає їх кількість, вагу та контролює їх здавання на відповідний склад;
- д) визначає вартість списання матеріальних цінностей, що зазначені в абзаці другому пункту 23 даної Типової інструкції. У разі, коли обладнання списується у зв'язку з будівництвом нових, розширенням, реконструкцією та технічним переоснащенням діючих об'єктів, комісія перевіряє його наявність у плані реконструкції та технічного переоснащення, затвердженому організацією вищого рівня, і робить в акті про списання посилання на пункт та дату затвердження плану.

8. За результатами обстеження комісією складаються акти про списання матеріальних цінностей. При списанні необоротних активів складається відповідний акт за типовою формою № 03-3 (бюджет) "Акт про списання основних засобів", № 03-4 (бюджет) "Акт про списання автотранспортних засобів", № 03-5 (бюджет) "Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури", форма та порядок складання яких затверджена наказом Головного управління

Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.97 № 125/70 (г 0612-97) і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 22.12.97 за № 612/2416. При списанні запасів складається акт за типовою формою № 3-2 “Акт списання”, форма та порядок складання якого затверджена наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 (20962-00) і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 28.12.2000 за № 962/5183. При списанні матеріальних цінностей можуть складатися акти довільної форми із зазначенням вичерпної інформації щодо їх кількісних та якісних показників, а також причин вибуття (списання). В акті про списання матеріальних цінностей детально висвітлюються причини вибуття об’єкта, стан основних частин, деталей і вузлів, конструктивних елементів та обґрунтовується недоцільність і неможливість їх відновлення. При списанні автотранспортних засобів, крім того, вказується пробіг автомобіля і дається технічна характеристика агрегатів і деталей автомобіля та можливість подальшого використання основних деталей і вузлів, які можуть бути отримані в результаті демонтажу. При списанні з балансів установ матеріальних цінностей, які вибули внаслідок аварій, до акта про списання додається копія акта про аварію з поясненням причин, які викликали аварію, та вказуються заходи, прийняті щодо винних осіб.

Якщо в результаті ліквідації матеріальних цінностей окремі деталі, вузли, матеріали можуть бути використані чи підлягають передачі в установленому порядку, комісією додатково складається акт про оцінку таких цінностей.

9. Акти про списання матеріальних цінностей, складені комісією, затверджуються керівником установи.

10. Дозвіл на списання з балансу матеріальних цінностей надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів залежно від вартості матеріальних цінностей та причин списання.

11. Дозвіл на списання матеріальних цінностей як таких, що непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені, пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за винятком виявлених в результаті інвентаризації як недостача) надається в такому порядку: а) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 5000 гривень — з дозволу керівника установи; вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 5000 гривень до 10000 гривень — з дозволу установи вищого рівня; вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 10000 гривень — з дозволу центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів; б) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів: вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 2500 гривень — з дозволу керівника установи; вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 2500 гривень до 5000 гривень — з дозволу установи вищого рівня; вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 5000 гривень — з дозволу місцевої державної адміністрації.

12. Недостачі матеріальних цінностей, виявлені в результаті інвентаризації: понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі та ін.), а також, коли конкретні винуватці не встановлені (втрати від нерозкритих крадіжок тощо), списуються з балансів лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому в такому порядку:

а) за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей на суму до 2500 гривень включно — з дозволу керівника установи;

- б) за кожним випадком недостачі або псування матеріальних цінностей на суму від 2500 до 5000 гривень включно — з дозволу керівника установи вищого рівня;
- в) за кожним випадком недостачі або псування матеріальних цінностей на суму понад 5000 гривень — з дозволу керівника центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, голови місцевої державної адміністрації.

У документах, які установи подають для оформлення списання недостач понад норми природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

13. Списання матеріальних цінностей з балансів центральних органів виконавчої влади (головних розпорядників бюджетних коштів) та місцевих державних адміністрацій проводиться з дозволу їх керівника, незалежно від вартості матеріальних цінностей.

14. Списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених у результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них, не може бути здійснено.

15. Списання матеріальних цінностей проводиться за первісною вартістю або за відновлювальною вартістю (у разі проведення індексації або переоцінки матеріальних цінностей). При списанні необоротних активів, що були в експлуатації, в документах поряд з їх первісною (відновлювальною) вартістю вказується сума нарахованого зносу.

16. Усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів, оприбутковуються на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку, а непридатні деталі та матеріали оприбутковуються як інші матеріали і підлягають обов'язковій здачі установі, на яку покладено збір такої сировини. Також підлягають обов'язковій здачі виготовлені із кольорових металів деталі та вузли, які не використовуються в цій установі для ремонту машин, інструментів, приладів, обладнання.

17. Деталі і вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу матеріальних цінностей відповідно до Положення про порядок збирання і здавання відходів і брухту дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів. Національного банку України та Державного комітету України з використання рідкісних, дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 (г 0159-94) і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 159/368, підлягають здачі на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і брухту дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння. Збиранням і здаванням відходів і брухту дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння займаються підприємства, що зобов'язані забезпечити їх зберігання відповідно до Положення про порядок приймання і переробки відходів і брухту дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, а також про порядок розрахунків із здавальниками за прийняті від них дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння у вигляді відходів і брухту, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, Міністерства еконо-

міки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України та Державного комітету України з використання рідкісних, дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 (г 0158-94) і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 158/367. За наявності відомчих або централізованих пунктів, що займаються збиранням і демонтажем техніки, апаратури, приладів та інших виробів, останні здаються без демонтажу, цілим комплексом. Забороняється знищувати, викидати, здавати в брукт техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, без попереднього вилучення і одночасного оприбуткування цінних деталей. Забороняється передача, списання і продаж техніки, апаратури та інших необоротних активів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, за вирахування витрат на їх вилучення.

18. Розбирання та демонтаж матеріальних цінностей, які втратили своє виробниче призначення або стали непридатними, проводяться тільки після затвердження у встановленому порядку акта про їх списання.

19. Посадові особи, які порушили порядок зберігання матеріальних цінностей або безгосподарно ставились до них (знищення, підпалювання та ін.), несуть відповідальність згідно з чинним законодавством. Відшкодування сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.02.96 № 116 (116-96-п) “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” та Закону України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” (217/95-ВР).

20. Списання матеріальних цінностей з обліку (як ліквідація на підставі акта про списання), без наступної їх реалізації або передачі іншій бюджетній установі, проводиться лише у випадках, коли подальше використання цих цінностей неможливе або економічно недоцільне.

21. Безоплатна передача матеріальних цінностей дозволяється в такому порядку:

- а) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, — у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);
- б) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, — у межах одного місцевого бюджету.

Безоплатна передача матеріальних цінностей від однієї установи до іншої, що належать до сфери управління одного і того самого центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється на підставі рішення головного розпорядника бюджетних коштів. Безоплатна передача матеріальних цінностей між центральними органами виконавчої влади або іншими головними розпорядниками бюджетних коштів здійснюється з дозволу Кабінету Міністрів України. Безоплатна передача матеріальних цінностей, які є державною власністю із сфери управління міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, здійснюється згідно з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 21.09.98 № 1482 (1482-98-п) “Про передачу об’єктів права державної та комунальної власності”.

22. Продаж матеріальних цінностей, які згідно з Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 (г 0459-00) та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 31.07.2000 за № 459/4680, віднесені до основних засобів (у тому числі повністю зношених), здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом) відповідно до Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затвердженого наказом Фонду державного майна України від 22.09.2000 № 1976 (г 0692-00) та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10.10.2000 за № 692/4913, із змінами та доповненнями.

23. Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які становлять необоротні активи, проводиться за експертною оцінкою. Експертна оцінка — це визначення вартості матеріальних цінностей експертом за договором із установою.

Продаж інших необоротних активів (що не зазначені в абзаці першому пункту 23) та запасів здійснюється за справедливою вартістю. Справедлива вартість — це вартість, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними та бажаними здійснити таку операцію сторонами. Представником установи при визначенні справедливої вартості є комісія (створена згідно з вимогами пункту 6 даної Типової інструкції). Справедлива вартість визначається з урахуванням первісної вартості матеріальних цінностей та фізичного і морального зношення.

24. Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т. ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали (у т. ч. відходи від використання фотоматеріалів і кіноплівки), дорогоцінне каміння, у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, витрачаються на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, витрати на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом. Суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід того бюджету, за рахунок якого утримується ця установа.

Список рекомендованої літератури

1. *Алієва В. Ш.* Роль Рахункової палати Туреччини в бюджетному процесі // *Фінанси України*. — 2001. — № 6. — С. 71.
2. *Андреев В. Д.* Практический аудит: Справ. пособие. — М.: Экономика, 1994. — 366 с.
3. *Афанасьев В. Г.* Человек в управлении обществом. — М.: Политиздат, 1977. — 125 с.
4. *Белобжецкий И. А.* Ревизия и контроль в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 293 с.
5. *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 255 с.
6. *Белобжецкий И. А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. — М.: Финансы и статистика, 1979. — 160 с.
7. *Белов Н. Г.* Контроль и ревизия на сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. для студ. сельскохозяйственных вузов. — М.: Статистика, 1976. — 360 с.
8. *Белуха Н. Т.* Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. — К.: ПП “Влад и Влада”, 1996. — 320 с.
9. *Білуха Н. Т.* Теорія фінансово-господарського контролю: Підручник. — К.: Вища шк., 1990. — 279 с.
10. *Білуха Н. Т.* Курс аудиту: Підручник. — К.: Вища шк.; Знання, 1998. — 574 с.
11. *Большакова О. Ю., Кравченко Г. О.* Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності // *Фінансовий контроль*. — 2004. — № 2 (19). — С. 44–48.
12. *Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. И.* Контроль и ревизия. — Житомир: ЖИТИ, 2000. — 512 с.
13. *Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — Житомир: ПП “Рута”, 2002. — 544 с.
14. *Бутинець Ф. Ф.* Контроль і ревізія на сільськогосподарських підприємствах. — К.: Вища шк., 1986. — 211 с.
15. *Бухгалтерський облік і фінансова звітність* — об’єкти фінансового контролю. Метод. посіб. — К.: Атіка, Ельга-Н. — 2003. — 304 с.
16. *Вітвицька Н. С., Кузьмінська О. Е.* Контроль і ревізія: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. — К.: КНЕУ, 2000. — 166 с.
17. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. — М.: Юр. лит-ра, 1973. — 134 с.
18. *Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І.* Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. — К.: НВП “АВТ”, 2004. — 424 с.
19. *Данилевский Ю. А., Мезенцева Т. М.* Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при разных формах собственности. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 132 с.
20. *Денисюк В. Г.* Щоб уникнути дублювання контрольних дій // *Фінансовий контроль*. — 2004. — № 1 (18). — С. 59–60.
21. *Державна контрольно-ревізійна служба України: сторінки історії* / Є. Ф. Вербило, О. О. Левандовський, Н. М. Сулікавська. — К.: ДІА, 2001. — 219 с.
22. *Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни* / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрій, М. Т. Фенченко. — К.: КНЕУ, 2003. — 408 с.

23. *Дорош Н. І.* Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // *Фінанси України*. — 1998. — № 1. — С. 48–49.
24. *Дундуков Г. С., Богдашев П. П.* Ревизия и контроль в торговле. — М.: Экономика, 1971. — 270 с.
25. *Економічний аналіз*: Навч. пос. для студ. вищ. навч. закл. спеціальності “Облік і аудит” / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП “Рута”, 2003. — 680 с.
26. *Енциклопедический словарь бизнесмена: менеджмент, маркетинг, информатика*. — К.: Техника, 1993. — 856 с.
27. *Жила В. Г.* Ревизия и аудит. — К.: МАУП, 1998. — 98 с.
28. *Калюга Є. В.* Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // *Фінансовий контроль*. — 2002. — № 1. — С. 44–52.
29. *Кіруца С. М.* Фінансова звітність як предмет державного фінансового контролю // *Фінансовий контроль*. — 2002. — № 1. — С. 36–38
30. *Козырин А.* Государственный финансовый контроль в абсолютной монархии: Саудовская Аравия // *Президентский контроль*. — 1998. — № 3. — С. 44
31. *Козырин А.* Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии // *Президентский контроль*. — 1996. — № 5. — С. 62–63
32. *Копоненко О.* Аналіз фінансової звітності. — 2-ге вид., переробл. і допов. — Х.: Фактор, 2003. — 148 с.
33. *Контроль і ревізія*: Навч. посіб. Нормат.-правові матеріали. — Львів: Нац. ун. — Львівська Політехніка. 2001. — 200 с.
34. *Кочерин Е. А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. — М.: Экономика, 1982. — 216 с.
35. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль. — М.: Финансы, 1976. — 208 с.
36. *Кривицкий Р. И.* Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1990. — 120 с.
37. *Кужельный М. В., Калюга Є. В., Калюга О. В.* Контроль фінансової звітності та правильність її складання: Навч.-метод. посіб. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. — 240 с.
38. *Любенко А. М.* Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду // *Фінансовий контроль*. — 2002. — № 3. — С. 42–48.
39. *Мазур Я.* Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) // *Государство и право*. — 1995. — № 6. — С. 110.
40. *Мамишев А.* Державний аудит в Ірландії // *Фінансовий контроль*. — 2004. — № 2 (19). — С. 51–55
41. *Мамишев А.* Зміст і призначення контролю в механізмі управління // *Економіка, фінанси, право*. — 2003. — № 3. — С. 5–10.
42. *Мамишев А. В.* Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом // *Фінанси України*. — 2003. — № 11. — С. 12–136.
43. *Мельничук В. Г.* Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // *Фінансовий контроль*. — 2002. — № 2. — С. 36
44. *Мурашко В. М.* Господарський контроль і комплексна ревізія в торгівлі. — К.: Вища шк., 1979. — 207 с.
45. *Мурашко В. М.* Контроль і ревізія господарської діяльності торгових організацій. — К.: Вища шк., 1974. — 272 с.
46. *Ниринский А. С., Гаджиев Н. Г.* Контроль в условиях рыночной экономики. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 174 с.

47. *Носова С. С.* Экономический контроль: сущность и формы проявления. — М.: Экономика, 1991. — 176 с.
48. *Органы* государственного административного и финансового контроля в Бразилии: [Подготовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации] // Президентский контроль. — 1999. — № 10. — С. 31
49. *Органы* государственного контроля Республики Венгрия: [Подготовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации] // Президентский контроль. — 2001. — № 3. — С. 43
50. *Павлюк В. В.* Контроль и ревизия: Учебн. пособие. — Донецк: Кассиопея, 2000. — 135 с.
51. *Полторадня В. А.* Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. — К.: Изд-во Киевск. ун-та, 1967. — 267 с.
52. *Протасов М. И., Шапиро О. Н.* Ревизия и контроль в пищевой промышленности. — М.: Легкая и пищевая пром., 1983. — 264 с.
53. *Райхберг Б. А., Лозовський Л. Ш.* Современный экономический словарь. — М.: ИНФА-М, 1996. — 496 с.
54. *Рубан Н. І.* Впроваджуємо нову форму контролю // Фінансовий контроль. — 2003. — № 3 (16). — С. 40–42.
55. *Соменков А.* Когда деньги счет любят // Президентский контроль. — 2000. — № 10. — С. 38
56. *Соменков А.* Когда деньги счет любят // Президентский контроль. — 2000. — № 11. — С. 55
57. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
58. *Стефанік І. Б.* До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль. — 2003. — № 2 (15). — С. 9–14.
59. *Стоян В. І., Зварич О. П.* Організація фінансового контролю у системі казначейства // Фінанси України. — 2004. — № 1. — С. 128–137.
60. *Сумин А.* Государственный контролер в Израиле // Президентский контроль. — 1997. — № 6. — С. 65
61. *Сухарева Л. А.* Конспект лекций по курсу “Контроль и ревизия”. — Донецк: ДонГУЭТ, 2000.
62. *Счетная палата Франции:* [Из доклада Г. Минью] // Президентский контроль. — 1999. — № 6. — С. 35
63. *Уолш Кьяран.* Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства: Пер. з англ. — К.: Наук. думка, 2001. — 367 с.
64. *Усач Б. Ф.* Контроль и ревизия. — К.: Инюре, 1998. — 352 с.
65. *Федеральная* Счетная палата и земельные счетные палаты Германии: [Подготовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации] // Президентский контроль. — 1999. — № 1. — С. 35–36.
66. *Фінансова* звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: Практик. посіб. — К.: Лібра, 1999.
67. *Чумаченко Н. Т., Біренберг Б. Н., Шпиг А. А.* Соціалістичний контроль: методи і проблеми. — К.: Наукова думка, 1985. — 254 с.
68. *Шевчук В. А.* Контроль хозяйственных систем в обществе с переходной экономикой: Монография. — К.: Изд-во КГТЭУ. — 1998. — 371 с.
69. *Шишкова А.* Органы контроля за законностью в государственном управлении Испании // Президентский контроль. — 1999. — № 3. — С. 38.
70. *Шпиг А. А.* Ревизия и контроль в торговле. — М.: Экономика, 1982. — 232 с.

For the first time at the present-day stage of the history, the Manual, based on current legislation of Ukraine, national accounting standards, highlights the theoretical, methodological and tutorial issues related to formation of a financial control system and improvement of the mechanisms of management and control of public funds using information integration means, and of their foreground trends.

The Manual is meant for students of higher education institutions, practicing accountants, industrial leaders, auditors, and professors.

Навчальне видання
Базась Микола Федорович
**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**
Підручник

Educational edition
Bazas', Mykola F.
**THE TECHNIQUE AND ORGANIZATION
OF FINANCIAL CONTROL**
Textbook

Відповідальний редактор *С. М. Толкачова*
Коректор *Л. В. Логвиненко*
Комп'ютерне верстання *Л. М. Пославська*
Оформлення обкладинки *С. В. Фадєєв*

Підп. до друку 21.12.04. Формат 70×100^{1/16}. Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум. друк. арк. 35,47. Обл.-вид. арк. 39,25. Тираж 5000 пр. Зам. 5-91

Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП)
03039 Київ-39, вул. Фрометівська, 2, МАУП

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
ДК № 8 від 23.02.2000*

ВАТ "Білоцерківська книжкова фабрика"
09117 Біла Церква-17, вул. Леся Курбаса, 4