

Тема 8. Ревізія як форма державного фінансового контролю. Порядок призначення та проведення ревізій. Оформлення матеріалів ревізії.

Велика кількість економічних злочинів, пов'язаних з розкраданням державного майна, майна приватних та громадських організацій, господарських злочинів розкривається за допомогою документальної ревізії. Ревізія як метод фінансового контролю є найбільш розповсюдженою і результативною з позицій правоохоронної практики.

Ревізія (від пізньолат. *revisio* – перегляд) – це 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. За наслідками ревізії складається акт.

При проведенні ревізії, як однієї з форм наступного та документального контролю, може здійснюватися і фактичний контроль. Успішність та результативність проведення ревізії як методу фінансового контролю, залежать від реалізації у роботі контрольного апарату наступних принципів організації перевірки: своєчасності, раптовості, цілеспрямованості і всебічності.

Ревізії фінансово-господарської діяльності можуть бути класифіковані за такими ознаками:

- 1) залежно від органів, що здійснюють контроль;
- 2) за відношенням до плану роботи;
- 3) за повнотою перевірки господарських операцій;
- 4) за обсягом документів, що перевіряються;
- 5) за широтою охоплених питань;
- 6) за повторюваністю.

Практичне значення класифікації ревізій полягає в тому, що вона дозволяє розрахувати необхідний робочий час для перевірок і скласти конкретні і реальні плани ревізій. Розглянемо детальніше різні види ревізій.

Залежно від органів, що здійснюють контроль, ревізії поділяються на: відомчі ревізії, позавідомчі ревізії; внутрішньогосподарські ревізії.

Відомчі ревізії проводяться контрольно-ревізійним апаратом вищестоящих органів (міністерств, відомств) у підвідомчих їм підприємствах, організаціях, установах. *Позавідомчі ревізії* спрямовані на захист державних інтересів (правильність використання бюджетних асигнувань тощо). Позавідомчі ревізії проводяться органами державного контролю, які наділені контрольними правами по відношенню до підприємств, організацій і установ усіх галузей економіки, незалежно від їх відомчої підпорядкованості. *Внутрішньогосподарські ревізії* проводяться працівниками підприємства (об'єднання), які контролюють діяльність внутрішніх структурних підрозділів, що не мають юридичної самостійності.

За відношенням до плану роботи ревізії поділяють на планові та позапланові.

Планові – здійснюються за раніше розробленим і затвердженим планом.

Позапланові – які проводяться в терміни, не передбачені затвердженим планом (при незадовільній роботі установи, у випадках крадіжок цінностей і т.д.); на вимогу слідчих органів – при порушенні кримінальних справ; за дорученням Президента України або Кабінету Міністрів.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» *плановою виїзною ревізією* вважається ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія.

Під *підконтрольними установами* маються на увазі міністерства та інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи і суб'єкти господарювання державного сектору економіки, підприємства, установи та організації, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника відповідного органу державного фінансового контролю не частіше одного разу на календарний рік. Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за *10 днів* до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати *30 робочих днів*. Продовження термінів проведення планової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує *15 робочих днів*. Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів, визначається Кабінетом Міністрів України.

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

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

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

3. Проводиться реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи.

4. У разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю.

5. У разі, коли вищестоящий орган державного фінансового контролю в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчестоящим органом державного фінансового контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів. Позапланова виїзна ревізія в цьому випадку може ініціюватись вищестоящим органом державного фінансового контролю лише в тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящого органу державного фінансового контролю, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або у випадку повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення. За дорученням Президента України, Кабінету Міністрів України проводяться в основному тоді, коли готуються зміни у чинному законодавстві

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

Позапланові виїзні ревізії суб'єктів господарської діяльності незалежно від форм власності, які не віднесені до підконтрольних установ, проводяться органами державного фінансового контролю за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження.

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

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

Тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати *15 робочих днів*. Продовження термінів проведення позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує *5 робочих днів*.

За повнотою перевірки господарських операцій ревізії поділяють на повні та часткові.

Повні – ревізії, які охоплюють всю діяльність підприємства, що перевіряється за певний проміжок часу, тобто під час ревізій може перевірятися вся фінансово-господарська діяльність установи.

Часткові – ревізії, які охоплюють тільки окремі напрямки роботи підприємства, установи (виробництво, постачання, збут), окремі види операцій (касові, розрахункові), правильність використання або зберігання різного виду засобів (готівки, товарів тощо).

За обсягом документів, що перевіряються, ревізії діляться на суцільні та вибіркові.

Суцільна перевірка дає повне уявлення про діяльність підприємства та змогу усунути можливість пропущення незаконних документів. Під час проведення суцільних документальних ревізій дослідженню піддаються всі господарські операції об'єкта ревізії і за весь ревізійний період. Вказані ревізії проводяться, як правило, на вимогу правоохоронних органів.

При суцільній перевірці перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображена фінансово-господарська діяльність. Суцільна перевірка може використовуватись не тільки по всіх операціях фінансово-господарської діяльності установи, але і по окремих однорідних операціях. При ревізіях фінансово-господарської діяльності суцільній перевірці підлягають касові і банківські операції, інші питання ревізії можуть перевірятись вибірково. У випадку встановлення нестач, крадіжок, зловживань, суцільній перевірці також підлягають операції, по яких виявлені зазначені порушення. Згідно із завданням, які ставляться перед ревізією, можуть перевірятися всі документи і матеріальні цінності або лише частина їх вибірково за певний період. Суцільні перевірки фінансово-господарської діяльності через затрати на них великої кількості робочого часу проводяться порівняно рідко.

На практиці більш поширені *вибіркові* перевірки, в ході яких дослідженню підлягає частина господарських операцій, документів та реєстрів бухгалтерського обліку за попередньо затвердженим планом (наприклад, перевірка оприбуткування та правильності списання продуктів харчування в школі-інтернаті). При цьому деякі господарські операції перевіряються не за весь ревізійний період, а лише за окремі відрізки часу (наприклад, продуктів харчування – за лютий, травень, вересень, листопад). При підготовці та здійсненні таких ревізій дуже важливо правильно вибрати відрізок часу, за який потрібно проводити перевірки відповідних первинних документів і операцій, а також визначити їх кількість. Це повністю залежить від кваліфікації і досвіду ревізорів.

Під час вибіркової ревізії аналізуються тільки окремі документи бухгалтерської звітності. Вибіркові ревізії – один з основних способів

перевірки фінансово-господарської діяльності установ, коли досліджуються документи, які стосуються окремих операцій. Але методика їх проведення розроблена ще не повністю. В багатьох випадках навіть досвідченим ревізорам не завжди вдається виділити з загальної маси дослідження потрібну частину документів або господарських операцій. Якщо у процесі вибіркової ревізії виявлені серйозні порушення і зловживання, то ревізор повинен провести суцільну перевірку видатків. І слід мати на увазі, що лише суцільна перевірка повністю гарантує виявлення наявних в установах і організаціях недоліків і порушень.

Залежно від широти охоплення питань ревізії можна поділяти на тематичні, фінансові (не комплексні), комплексні.

Тематичні ревізії передбачають перевірку однотипних установ і організацій або окремих ділянок їх роботи за спеціальною тематикою. Мета тематичних ревізій полягає в одержанні загальної характеристики стану справ по окремих питаннях. Під час цих ревізій перевіряється, наприклад, раціональне використання нафтопродуктів, правильність використання і повнота повернення бюджетної позички, правильність нарахування і виплати премій, нормування і використання оборотних активів. Це дає можливість за наслідками тематичних ревізій, проведених на значній кількості однотипних об'єктів, глибше визначити фактичний стан справ з метою його поліпшення не лише на об'єктах, що перевіряються, але й в інших установах і організаціях.

Фінансові (не комплексні) ревізії проводяться одним ревізором (спеціалістом з бухгалтерського обліку та звітності) шляхом перевірки фінансово-господарської діяльності установи за даними бухгалтерської документації, облікових реєстрів і звітності. Ця форма ревізії найбільш поширена і часто застосовується контрольно-ревізійною службою, при цьому прикметник «фінансова» здебільшого опускається.

Комплексні документальні ревізії здійснюються бригадою ревізорів (4-5 працівників) і спеціалістів з метою перевірки цілеспрямованості і законності господарських операцій, дотримання фінансової дисципліни, забезпечення збереження державної власності, раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Проведення комплексної ревізії сьогодні є найбільш ефективним, бо вона полягає насамперед в системному вивченні економіки підприємства (установи, організації): взаємозв'язків між фінансово-економічними показниками, технікою, технологією і організацією виробництва; збереження і раціонального використання ресурсів; дотримання планової, звітної і фінансової дисципліни. Основною ознакою комплексної ревізії є участь в її проведенні спеціалістів різних галузей (економістів, бухгалтерів, технологів, інженерів тощо), які поряд із фінансовою стороною перевіряють на підприємстві якісний, технологічний рівень виробництва.

У комплексній ревізії органічно поєднані документальна ревізія, при якій послідовно перевіряється доцільність і законність господарських операцій, дотримання фінансової і кошторисної дисципліни, забезпечення збереження

державної власності, і перевірка загального стану господарства на всіх його ділянках. Нерідко при комплексних ревізіях установ, що входять в одну систему, ревізуються і їх вищі організації. Це дає можливість глибше перевірити рівень господарського керівництва і внести за результатами ревізій більш обґрунтовані і кваліфіковані пропозиції. Зрозуміло, до комплексна ревізія є одночасно і повною ревізією.

Залежно від повторюваності контрольних дій розрізняють: первинну, повторну та додаткову ревізії.

Первинна ревізія проводиться за первинними завданнями, а також, коли вперше перевіряються відповідні документи. Первинна ревізія проводиться ревізором відповідно до його робочого плану.

Необхідність *повторних ревізій* виникає у випадку поверхневого проведення первинної ревізії, необ'єктивного висвітлення фактів порушення чинних інструкцій і положень щодо проведення ревізій, порушення дисципліни ревізійним апаратом в період ревізії і внаслідок деяких інших причин. Для проведення повторних ревізій, як правило, призначаються інші ревізори.

Додаткові ревізії проводяться у разі виявлення нових обставин, не викритих первинними або повторними ревізіями після закінчення первинної або повторної ревізії з ініціативи контролюючого органу або за вимогою установ, які контролюються.

На практиці зустрічаються також *змішані види ревізій*. Повні-суцільні, коли перевірки підлягають всі документи і по всіх операціях підприємства; повні-вибіркові, коли ревізією охоплюються всі сторони діяльності підприємства, а документи перевіряються на вибірку; часткові-суцільні, при ревізії касових операцій, при якій суцільним методом перевіряються всі документи і всі операції з готівкою; часткові – вибіркові (прикладом може служити перевірка документів при авансових звітах по оплаті проїзду, представлених підзвітними особами).

Обмеження у підставах проведення ревізій, визначені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», не поширюються на ревізії, що проводяться після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, про підозру у вчиненні ними кримінального правопорушення відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України.

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

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

органу державного фінансового контролю, скріпленого печаткою органу державного фінансового контролю.

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

Ненадання цих документів посадовим особам підконтрольних установ або їх надання з порушенням вимог є підставою для недопущення посадових осіб органу фінансового контролю до проведення ревізії.

Проведення ревізій органами державного фінансового контролю не повинно порушувати нормального режиму роботи підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності. При проведенні ревізій орган державного фінансового контролю має право вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду – вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державного фінансового контролю та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації та залишенням копій таких документів таким підприємствам, установам, організаціям.

Отже, основними завданнями документальної ревізії є: перевірка законності операцій, здійснених підприємством, установою господарською організацією; дотримання фінансової й кошторисної дисципліни; боротьба з розкраданням власності; перевірка правильності постановки бухгалтерського обліку, доброякісності документів, що оформлюють окремі операції, і правильності бухгалтерських записів; перевірка правильності матеріального обліку складського господарства. Ці завдання виконуються ревізором шляхом дослідження первинних документів і рахункових регістрів.

Порядок призначення і проведення ревізій регламентується методичними рекомендаціями щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України (далі – Методичні рекомендації), розробленими відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (далі – Закон) та Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550.

У ході проведення ревізій можна виділити чотири основні етапи, що передбачають реалізацію певного комплексу заходів.

1. Організація ревізії.

З метою глибокого і всебічного дослідження матеріалів і документів, які стосуються діяльності об'єкта контролю, що підлягатиме ревізії, ревізор на етапі підготовки до ревізії має здійснювати наступні заходи:

- опрацювати нормативно-правову базу з питань функціонування об'єкта контролю (для визначення основних видів діяльності об'єкта контролю, структури, особливості порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами (для бюджетної установи), наявності повноважень щодо надання платних послуг тощо);
- проаналізувати матеріали контрольних заходів (акти ревізій, акти перевірок державних закупівель, аудиторські звіти), проведених на об'єкті контролю за попередній ревізійний період (для визначення типових для зазначених об'єктів порушень, ризикових напрямів діяльності та визначення стану усунення порушень);
- опрацювати наявну в органах Державної фінансової інспекції (далі – Держфінінспекції) інформацію, отриману від фінансових органів та органів Державної казначейської служби (для визначення щодо використання об'єктом контролю бюджетних коштів, операцій на реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби, взятих зобов'язань, стану дебіторської та кредиторської заборгованості);
- проаналізувати звітність та оперативну інформацію (для визначення стану виконання бюджетів та єдиної мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів в частині, що стосується діяльності об'єкта контролю);
- проаналізувати отриману (за необхідності) на запит від органів Державної податкової служби інформацію стосовно підконтрольного суб'єкта господарювання, в тому числі щодо наданих йому податкових пільг, банківських установ, в яких він обслуговується та контрагентів.
- опрацювати інформацію, отриману від органів Фонду державного майна України, в частині, що стосується діяльності об'єкта контролю;
- проаналізувати іншу наявну в органах Держфінінспекції інформацію з питань діяльності об'єкта контролю, зокрема доручення правоохоронних органів щодо ймовірних фактів порушень, «сумнівних» операцій тощо, звернення громадян (в тому числі під час прийому громадян), отриману інформацію за «телефоном довіри», інформацію від підприємств, установ і організацій, що мали відносини з об'єктом контролю в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.
- дослідити інформацію, що може стосуватись діяльності об'єкта контролю, на офіційних веб-сайтах державних органів, офіційному веб-сайті об'єкта контролю та його органу управління (за наявності);
- проаналізувати інші наявні в мережі Інтернет чи інших засобах інформації відомості щодо проблем в діяльності об'єкта контролю, факти порушень і зловживань у фінансовій сфері;

На підставі проведеного аналізу інформації щодо діяльності об'єкта контролю посадові особи контролюючого органу складають програму ревізії та робочий план ревізії, визначаються з затратами трудових ресурсів, термінами, а також відбирають найбільш ризикові господарські операції

об'єкта контролю, що заслуговують більш ретельної перевірки в ході проведення ревізії.

Робочий план складається і підписується керівником ревізійної групи та затверджується керівником (заступником керівника) структурного підрозділу органу Держфінінспекції. Керівник ревізійної групи до початку проведення ревізії забезпечує ознайомлення з робочим планом під розпис всіх учасників ревізійної групи. Програма ревізії складається в двох примірниках, в ній визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції контролюючого органу. Програма затверджується керівником контролюючого органу чи його заступником. Програма може корегуватися під час проведення ревізії, шляхом внесення посадовими особами контролюючого органу за письмовим погодженням з керівником (заступником) контролюючого органу відповідних змін.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику контролюючого органу для ознайомлення. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

З урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної тривалості ревізії призначається склад, кількість посадових осіб контролюючого органу та строки проведення ревізії.

До участі в ревізії за письмовим зверненням керівника контролюючого органу можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, підприємств, установ та організацій. На кожну посадову особу контролюючого органу та залученого спеціаліста також оформляється в двох примірниках направлення на проведення ревізії встановленого зразка. Один примірник направлення під розписку на примірнику контролюючого органу видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Керівники об'єкта контролю, а також підприємства, установи чи організації, у яких проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам контролюючого органу місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків.

2. Проведення ревізії.

Згідно із Методичними рекомендаціями, питання програми ревізії, що підлягають контролю, перевіряються шляхом *документальної та/або фактичної перевірки*.

Документальна перевірка передбачає контроль за документами об'єкта контролю щодо дотримання вимог законодавчих та нормативних актів на предмет порядку складання (оформлення) – перевірка за формою;

відповідності господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтвердними чи іншими документами, нормам, встановленим законодавством та внутрішніми регламентами (документами) установи, прийнятими в межах законодавства, – перевірка за змістом.

Під час здійснення документальної *перевірки за формою* звертається увага на:

- наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів документів;
- необхідність використання у встановлених випадках бланків типових та спеціалізованих форм, затверджених уповноваженими органами, можливість використання самостійно виготовлених бюджетною установою бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм;
- способи і засоби заповнення документів, несанкціоноване втручання в їх оформлення та їх повторне використання (відсутність прокреслень у вільних рядках, погашень штампами або надписом вручну «Одержано» чи «Сплачено» із зазначенням дати на документах, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також наявність непомітних виправлень в них);
- забезпечення збереження документів протягом встановленого періоду їх зберігання;
- своєчасність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, зафіксованих первинними та підтверджуючими документами;
- наявність всіх первинних, підтверджуючих чи інших документів, які засвідчують здійснення господарських операцій, відображених в бухгалтерському обліку;
- повноту перенесення інформації про господарські операції установи за певний період часу (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів у згрупованому виді до бухгалтерських звітів та фінансової звітності.

Документальна *перевірка за змістом*, а саме перевірка відповідності господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтверджуючими чи іншими документами, законодавству та іншим визначеним у встановленому порядку вимогам здійснюється за такими напрямками:

- перевірка стану усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми ревізіями (перевірками);
- стан виконання функцій головного розпорядника бюджетних коштів;
- виконання функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності;
- дослідження організації і стану контрольно-ревізійної роботи та/або внутрішнього аудиту;
- складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін (загальний стан виконання кошторису);
- ведення касових операцій (розрахунки з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження);

- операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків;
- штатна дисципліна;
- оплата праці працівників та нарахування на заробітну плату;
- організація та здійснення державних закупівель;
- взяття та облік зобов'язань, у тому числі фінансових;
- стан розрахункової дисципліни та виконання господарських угод;
- стан збереження майна, використання оборотних та необоротних активів;
- видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт;
- утворення та використання власних надходжень бюджетних установ;
- складання бюджетної та фінансової, у тому числі зведеної, звітності та її достовірність.

Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і матеріалів, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт тощо. Фактична перевірка проводиться відповідними комісіями, в присутності посадових осіб органів Держфінінспекції за участі матеріально-відповідальної особи об'єкта контролю, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представника суб'єкта господарювання, яким виконувались роботи.

При проведенні ревізії пріоритетним є застосування *суцільного способу перевірки* питань програми ревізії.

Суцільним способом обов'язково перевіряються такі операції установи:

- операції на рахунках в органах Державної казначейської служби та в установах банків;
- відчуження та надання в оренду державного та комунального майна;
- використання кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, інші капітальні видатки;
- операції в межах здійснення спільної діяльності;
- операції з провадження інвестиційної діяльності, в тому числі використання бюджетних коштів в межах реалізації інвестиційних проектів;
- операції з цінними паперами;
- оплата консалтингових та аудиторських послуг, страхування, представницьких заходів та реклами;
- операції за договорами, укладеними з нерезидентами.

Суцільним способом також здійснюється інвентаризація необоротних активів, що належать до державної або комунальної власності.

Перевірка інших аспектів діяльності об'єкта контролю може здійснюватися *вибірковим способом*. Рішення про застосування вибіркового способу та визначення періодів та/чи операцій (документів), що будуть перевірені, здійснюється керівником ревізійної групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу Держфінінспекції (або іншим вищестоящим керівником органу Держфінінспекції). У разі

виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом необхідно забезпечити перевірку цього питання суцільним способом.

Під час перевірки питань програми ревізії за наявності можливості доцільно здійснювати фотозйомку з метою відображення фактичного стану приміщень, певних матеріальних цінностей, фотофіксації наявності (відсутності) чи фактичного стану інших об'єктів, що перевіряються під час ревізії. При цьому необхідно забезпечити відображення на фото інформації про дату проведення зйомки.

З метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю можуть проводитися на інших підприємствах, в установах та організаціях *зустрічні звірки*. З цією ж метою до юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців можуть направлятися запити щодо надання інформації, документів і матеріалів, необхідних для підтвердження в ході ревізії операцій об'єкта контролю.

3. Оформлення результатів ревізії.

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку контролюючого органу, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища).

Акт ревізії складається із двох частин і містить:

1) *вступну частину*, в якій зазначаються підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії;

2) *констатуючу частину*, в якій наведено інформацію про результати ревізії щодо кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності визначених в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень.

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції контролюючого органу, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами контролюючого органу та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи

складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою контролюючого органу чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі проведення посадовими особами контролюючого органу і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Акт ревізії складається у трьох примірниках:

- перший – для контролюючого органу,
- другий – для об'єкта контролю,
- третій – для передачі правоохоронним органам у передбачених законодавством випадках. Цей примірник акта ревізії зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, контролюючий орган повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок. Після складення акта ревізії посадова особа контролюючого органу підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж *5 робочих днів* після закінчення ревізії одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;
- через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути контролюючому органу у строк не пізніше ніж *3 робочих дні* після отримання. У разі ненадходження до контролюючого органу підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного строку посадові особи контролюючого органу засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю.

Після складення акта про відмову від підпису контролюючий орган має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

У разі неповернення об'єктом контролю першого і третього примірників акта ревізії контролюючий орган у передбачених законодавством випадках подає правоохоронним органам акт про відмову від підпису, належним чином завірену копію другого примірника акта ревізії та долучає оригінал цього примірника до матеріалів ревізії.

Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого і третього примірників акта ревізії контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта ревізії.

У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж *5 робочих днів* після повернення контролюючому органу акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, то контролюючий орган має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів ревізії. Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник контролюючого органу.

Контролюючий орган аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж *15 робочих днів* після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником контролюючого органу або його заступником.

З метою уточнення викладених у запереченнях (зауваженнях) фактів посадові особи контролюючого органу мають право вимагати від об'єкта контролю необхідні для перевірки документи та додаткові пояснення.

4. Реалізація результатів ревізії.

Якщо під час проведення ревізії, посадовими особи контролюючого органу виявлено порушення законодавства, вони не чекаючи закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

У тому випадку, якщо вжиті в період ревізії заходи не забезпечили повне усунення виявлених порушень, контролюючим органом у строк не пізніше ніж *10 робочих днів* після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж *3 робочих дні* після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту

контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний контролюючий орган з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

У разі проведення ревізії на підставі звернення правоохоронних органів, а також коли ревізією, проведеною з інших підстав, виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних правопорушень, матеріали таких ревізій передаються до правоохоронних органів. Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених у зв'язку із здійсненням кримінального провадження) правоохоронні органи повідомляють контролюючому органу протягом *10 робочих днів* після прийняття відповідного рішення.

Якщо виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних правопорушень, контролюючий орган письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

У разі коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, контролюючий орган ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;
- порушення перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства;
- звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;
- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.