

УДК 347.73

С.Є. ФЕДОРОВ, канд. юрид. наук, доц.,
Національна юридична академія України імені
Ярослава Мудрого

РЕВІЗІЯ ЯК МЕТОД ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Ключові слова: ревізія, контрольно-ревізійна
служба, документальна ревізія

Важливою ознакою фінансового контролю є його метод. Основні методи фінансового контролю, як конкретні способи (прийоми) його здійснення – це ревізія, перевірка, обстеження та інвентаризація.

В літературі по-різному визначають поняття ревізії. Наприклад, В.В. Куц визначає ревізію як «...перевірку виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій за визначений період і у встановленому порядку...» [1]. В.М. Саєнко, Б.В. Ястребов зазначають, що ревізія «...являє собою перевірку руху господарських засобів і господарських процесів в розширеному соціалістичному виробництві...» [2].

Як вбачається, повне та всебічне визначення ревізії повинно характеризувати сферу її діяльності, цілі й шляхи їх досягнення. Тому ревізію можна визначити як комплекс взаємопов'язаних перевірок виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій, що здійснюються за допомогою документального і фактичного контролю та направлених на встановлення обґрунтованості, доцільності та ефективності здійснення господарських операцій, достовірності обліку і звітності в цілях виявлення позитивних і негативних явищ в діяльності ревізуючого підприємства, установи та організації.

Але складність тут виникає у співвідношенні поняття документальної перевірки та ревізії, дослідження чого і є метою статті. Так, виходячи з положень ч.2 ст.2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р (далі - Закон), державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-

ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту та інспектування. В зазначеному Законі говориться про те, що інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [3].

Оскільки ревізія полягає у документальній та фактичній перевірці, то у даному випадку поняття «документальна перевірка» розглядається у вузькому значенні як засіб проведення ревізії. Якщо ж розглядати поняття «документальна перевірка контрольно-ревізійної служби» у більш широкому значенні, а саме як метод фінансового контролю, то у такому випадку ревізія буде формою реалізації документальної перевірки контрольно-ревізійної служби України. Це пояснюється тим, що форма – це зовнішній прояв конкретних контрольних дій, який напевно проявляється в певних актах за результатами діяльності перевіряючих (актах ревізії), а метод – сукупність конкретних процесуальних дій, що передують формальному закріпленню результатів [4]. Кожен метод повинен зовні проявлятися в якійсь формі, а форма, у свою чергу, може існувати лише тоді, коли вона наповнена відповідними методами.

Таким чином, ревізія – це одна із форм державного контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій [5].

Ревізія є досить ефективним інструментом фінансово-економічного контролю. Зокрема, ревізійний контроль має велике значення у боротьбі зі злочинами у сфері господарської діяльності підприємств, установ, організацій. Сама ж ревізія проводиться шляхом перевірки дотримання чинних законодавчих і нормативно-правових актів, повноти і правильності відображення операцій з обліку, вивчення бухгалтерських та інших документів, пов'язаних з діяльністю установи.

На практиці і в літературі існує думка про

те, що ревізія є документальною. Однак, термін «документальна ревізія» не відповідає її сутності, тому що під час ревізії перевіряють не тільки документи, але й фактичний стан підприємства, установи та організації, тобто проводять інвентаризацію та інше. Вочевидь ревізія буде односторонньою, якщо під час її проведення вивчаються тільки документи у відриві від фактичного стану справ на певному об'єкті. Тому, під час ревізії недостатньо перевіряти діяльність ревізуючого підприємства лише по документам. Фактичному контролю необхідно приділити особливу увагу, оскільки він є важливим, а в деяких випадках – й єдиним джерелом інформації про окремі сторони діяльності підприємства, що перевіряється. Орієнтація на документальну ревізію може призвести до недооцінки фактичного контролю [6].

Суперечливим є сам термін «документальна ревізія». Ревізія, заснована лише на документальному контролі, зводилась би тільки до перевірки документів, а не до всебічного вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства [7].

Відомо, що ревізія займає передове місце в системі фінансового контролю і володіє найбільш широкими можливостями дій, направлених на виявлення і усунення недоліків. Ревізія проводиться за певними планами, а також при наявності фактів що дають підстави передбачати можливість порушень; при невиконанні завдань і обов'язків; в інших випадках, коли потрібно отримати повну і точну інформацію про стан справ об'єкта. Саме тому вона часто проводиться за завданням правоохоронних органів.

Із зрозумілих причин ревізори наділені широкими повноваженнями. Так, вони мають право перевіряти документи, цінності, гроші, виконання працівниками своїх обов'язків, з'ясувати різні питання, пов'язані з виробничою і фінансово-господарською діяльністю підприємства, що ревізується.

В умовах вдосконалення управління змінюється й місце ревізії у фінансовому контролі. Ще недавно ревізія розглядалась не тільки як універсальний спосіб, здатний ви-

рішити всі недоліки господарського механізму. Ревізію проводили з метою встановлення недоліків і порушень. Ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт [8].

Особливої уваги заслуговує правова регламентація перевірок, що проводять органи контрольно-ревізійної служби України. Нормативні акти, які регулюють фінансовий контроль і, зокрема, ревізії у цілому відповідають вимогам часу й забезпечують правове поле для роботи відповідних контролюючих органів щодо відстеження ситуації з рухом і використанням фінансових коштів. Зокрема, контрольна діяльність державної контрольно-ревізійної служби регулюється Законом та іншими нормативними актами, в тому числі підзаконними і відомчими. Однак, якщо проаналізувати положення Закону, можна побачити, що він надає широкі повноваження органам державної контрольно-ревізійної служби. Зокрема, даним органам надається право відповідно до п.4 ст.10 зазначеного Закону вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про зловживання, а на підставі рішення суду - вилучати до закінчення ревізії або перевірки оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державної контрольно-ревізійної служби та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишення копій таких документів таким підприємствам, установам, організаціям. Дане положення є досить важливою гарантією для відповідних підприємств, установ та організацій захисту від свавілля контролюючих органів, оскільки у даному випадку представникам контрольно-ревізійної служби буде проблематично вилу-

чати законно оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів. А у випадку, якщо таке вилучення відбудеться, то у відповідного підприємства, установи чи організації буде підстава для звернення до суду за захистом своїх порушених прав [3]. А особам, що проводять перевірку, доведеться звертатися до суду для отримання рішення про зупинення операцій на рахунках відповідних суб'єктів господарювання в установах банків, інших фінансово-кредитних установах.

Якщо провести паралель, то прикладом може й слугувати раніш діюча Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, затверджена наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 24.10.1997 р. № 497/2301 і скасованої наказом від 27.02.2006 р. № 67 [9] (далі - Інструкція), яка з однієї сторони встановлювала більш детальний порядок проведення документальних перевірок органами контрольно-ревізійної служби, а з іншої сторони у зв'язку з відсутністю достатньої регламентації на рівні закону давала можливість посилячись на положення вище згаданої Інструкції відступати від положень закону. Прикладом цього може бути положення п.3.33.4 Інструкції, яке дозволяло представникам контрольно-ревізійної служби 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, залишаючи у справі акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів, а у разі виявлення ознак фіктивності документів, при пошкодженні опечатувань каси та інших приміщень (документується актом довільної форми) інформувати правоохоронні органи з метою притягнення винних осіб до відповідальності у відповідності до чинного законодавства. Таке положення Інструкції не зовсім відповідало п.4 ст.10 За-

кону, який передбачає, що при проведенні ревізії представники контрольно-ревізійної служби мають право вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про зловживання, і лише на підставі рішення суду вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державної контрольно-ревізійної служби та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишення копій таких документів на підприємствах, установах, організаціях, що перевіряються [10].

Тобто, на даному етапі скасування Інструкції може розцінюватися як позитивний фактор, оскільки вона суперечила положенням Закону, проте новий нормативний акт, що заміняв би Інструкцію, досі не прийнято.

Втім, усі підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють контрольно-ревізійну діяльність, необхідно привести у відповідність до положень Закону. У той же час, більшість правових актів, що були прийняті для регулювання ревізії, мають суто каральний характер, оскільки приймалися на ранніх етапах зародження української державності і поступово стають застарілими. Вони не окреслюють належного механізму взаємодії державних контролюючих органів із суб'єктами незалежного фінансового контролю, місцевими органами влади та органами самоврядування, не містить єдиних принципів, форм, методів і процедур їх проведення. Таке становище ускладнює порозуміння контролюючих органів з підконтрольними структурами, їх взаємодію, знижує оперативність та ефективність контролю, що не може не позначитись на його результативності.

Таким чином, проаналізувавши вище зазначене, можна дійти висновку, що ревізія є важливим методом фінансового 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 під-

приємствах 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.

ЛІТЕРАТУРА

1. Куц Р. Про ревізії та перевірки КРУ / Р. Куц // *Бизнес. Бухгалтерія* : зб. системат. законодав. - 2003. - № 24. - С. 68.
2. Саєнко В. Нормативно-правове регулювання взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні з правоохоронними органами / В. Саєнко // *Юридичний журнал*. - 2004. - № 11. С. 85.
3. Мухатаєв А. О. Контрольно-ревізійна служба України як орган державного управління: шляхи вдосконалення повноважень / А. О. Мухатаєв // *Проблеми законності*. - 2004. - Вип. 69. - С. 65.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець. - Житомир : ПП «Рута», 2001. - 416 с.
5. Савченко Л. А. Ревізія як метод фінансового контролю: поняття та види / Л. А. Са-

вченко // *Правничий часопис Донецького університету*. - 2002. - № 1(7). - С. 20-25.

6. Дорогих О. М. Організаційно-правові основи діяльності контрольно-ревізійної служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. М. Дорогих ; Одеськ. держ. юрид. акад. - О., 1999. - 20 с.

7. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. - Ірпінь, 2002. - 391 с.

8. Митрофанов И. Основные виды проверок и методы их организации / И. Митрофанов. - М. : Политиздат, 1965. - 342 с.

9. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні / затв. наказом Головного Контрольно-ревізійного управління : від 03.10.1997 р., № 121 // *Офіційний вісник України*. - 1997. - № 44. - Ст. 265 (із змінами за наказами КРУ : від 04.10.1999 р., № 88; від 29.11.2000 р., № 95).

10. Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу» // *ВВР України*. - 1996. - № 13. - Ст. 18.

Федоров С. Є. Ревізія як метод фінансового контролю / С. Є. Федоров // Форум права. - 2009. - № 1. - С. 528-531 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09fsemfk.pdf>

На основі аргументованого аналізу теоретичного матеріалу, діючого податкового, фінансового законодавства визначені пропозиції по конкретним змінам та доповненням нормативно-правових актів стосовно питання процедури проведення ревізії та визначення її як методу фінансового контролю.

Федоров С.Е. Ревизия как метод финансового контроля

На основании аргументированного анализа теоретического материала, действующего налогового, финансового законодательства высказаны предложения по конкретным изменениям и дополнениям нормативно-правовых актов, касающихся процедуры проведения ревизии и определение ее, как метода финансового контроля.

Fedorov S.E. Audit as a Method of the Financial Control

On the ground of the theoretic material reasoned analyses of the current tax and finance legislation the author gives suggestions on concrete changes and supplements to the statutory acts which are about the procedure of audit and gives its definition as a method of finance control.