

УДК 657.63:334.78:339.162
JEL Code M42

Н.М. ПОДДУБНА

(Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна)

Ревізія, тематична і документальна перевірки як основні форми внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації

Метою статті є розкриття сутності ревізії, тематичної та документальної перевірки як основних форм проведення внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації, а також визначення критеріїв ідентифікації цих форм контролю. Досліджено засади організації контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації. Проведено аналіз наукових підходів до визначення суті ревізії та перевірки. Визначено, що критеріями ідентифікації цих форм контролю є: об'єм питань, які вивчаються; методи, що використовуються суб'єктом контролю; мета, яку необхідно досягти. Проте, як вважає автор, ключовим критерієм розмежування даних понять все ж виступає мета проведення контролю. Перевірки проводяться задля оцінки законності діяльності суб'єкта господарювання, а також для визначення правильності та своєчасності його розрахунків із бюджетними фондами. У випадку коли мета доповнюється завданням визначення доцільності та ефективності здійснення як господарської діяльності підприємства в цілому, так і кожної окремої господарської операції – проводиться ревізія.

Ключові слова: організація контролю, форми внутрішнього контролю, ревізія, перевірка, методи здійснення контролю.

Н.Н. ПОДДУБНАЯ

(Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, г. Киев, Украина)

Ревизия, тематическая и документальная проверки как основные формы внутреннего контроля на розничных торговых предприятиях потребительской кооперации

Целью статьи является раскрытие сущности ревизии, тематической и документальной проверки как основных форм проведения внутреннего контроля на розничных торговых предприятиях потребительской кооперации, а также определение критериев идентификации этих форм контроля. Исследованы основы организации контроля на розничных торговых предприятиях потребительской кооперации. Проведен анализ научных подходов к определению сущности ревизии и проверки. Определено, что критериями идентификации этих форм контроля являются: объем вопросов, которые изучаются; методы, используемые субъектом контроля; цель, которую необходимо достичь. Однако, как считает автор, ключевым критерием разграничения данных понятий все же выступает цель проведения контроля. Проверки проводятся для оценки законности деятельности предприятия, а также для определения правильности и своевременности его расчетов с бюджетными фондами. В случае, когда цель дополняется задачей определения целесообразности и эффективности осуществления как хозяйственной деятельности предприятия в целом, так и каждой отдельной хозяйственной операции - проводится ревизия.

Ключевые слова: организация контроля, формы внутреннего контроля, ревизия, проверка, методы осуществления контроля.

Inspection, Limited Scope Audit and Document Audit as Main Types of Internal Control in Retail Trade Enterprises of Consumers' Cooperation

The purpose of the article is to reveal the essence of the inspection, limited scope audit and document audit as the main types of internal control in the retail consumer cooperatives, and to define identification criteria of these types of control. Principles of organization of control in the retail consumer cooperatives are studied. The scientific approaches are analyzed to definition of the essence of the inspection and audit. It is determined that the identification criteria of these types of control are the following: scope of issues which are studied; methods used by the control subject; goal to be reached. But to author's opinion, the key criterion for differentiation of these types is still the purpose of control. The audits are carried out to estimate legality of business of a business entity, and to check if it timely and correctly settles accounts with the budget funds. In case the purpose is added with the task to determine if both the company business in general and individual operation in particular makes sense and is efficient, then the inspection is made.

Keywords: organization of control, types of internal control, inspection, audit, methods of control.

Постановка проблеми. Ринкові реалії господарювання не лише надають підприємствам широку автономію та самостійність в організації своєї діяльності та прийнятті рішень, але й вимагають від них проведення широкої мобілізації своїх ресурсів, та відточення здатності безперервно вивчати як зовнішнє середовище – ринок, так і внутрішнє – діяльність у середині самого підприємства, та як наслідок, приймати міри по адекватному реагуванню на виявлені потреби та коливання. Відтак саме внутрішній контроль, проведений в його різних, найбільш оптимальних формах до відповідної ситуації, здатен проінформувати управлінський персонал про виявлені факти протиправної діяльності працівників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемними питаннями внутрішнього контролю в різний час займалися такі вчені як Т.А. Бутинець [1, 2], Ф.Ф. Бутинець [4], Н.Г. Виговська [4, 7], Ю.А. Данилевський [3], В.Ф. Максимова [5], Л.Н. Овсянніков [3], О.А. Петрик [13], О.М. Петрук [7], Л.В. Рибалко [11], Т.Ю. Серебрякова [12], І.Ю. Чумакова [13], В.О. Шевчук [14] та інші. Не применшуючи значимості наукових та практичних доробок даних дослідників зазначимо, що питання, пов'язані із формою проведення внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації в сучасних умовах господарювання не в повній мірі висвітлені, що і спонукало до поглибленого дослідження піднятої теми.

Метою статті є розкриття сутності ревізії, тематичної та документальної перевірки як основних форм проведення внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації, а також визначення критеріїв ідентифікації цих форм контролю.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній контроль, точніше, результати отримані при його проведенні формують собою потужне інформаційне підґрунтя для подальшого оперативного та стратегічного управління організацією. На вибір форми

проведення внутрішнього контролю впливає багато факторів. У науковій площині, окрім розбіжності думок, що слід відносити до форм, виду та методів контролю (зразу ж доречним буде відмітити, що ревізію, тематичну та документальну перевірку ми розглядаємо як основні, найбільш розповсюджені форми проведення внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації), існує ще один традиційний спір, який, за нашим переконанням, є досить актуальним та цікавим, а саме: як розмежувати між собою ревізію та перевірку.

Перш за все слід відмітити, що на державному законодавчому рівні Законом України «Про споживчу кооперацію» [10] у ст.15 в системі споживчої кооперації закріплено проведення ревізій. У своїй діяльності роздрібні торговельні підприємства споживчої кооперації при здійсненні внутрішнього контролю керуються зазначеним Законом, іншими діючими нормативно-правовими актами України, а також організаційно-методичним інформаційним забезпеченням Укоопспілки. Останнє зокрема включає: Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України [9] та Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України [6].

У своїй монографії професор В.О. Шевчук пояснює, що реорганізація елементів контролюючої системи, удосконалення процедур контролю зумовлюють відповідну зміну ключових форм його здійснення. Ревізія, що була переважаючою формою контролю в умовах командно-адміністративної економіки, по мірі демократизації суспільно-господарських відносин поступається місцем іншим формам здійснення контролю [14, с. 66]. Погоджуємося, що у зв'язку із розвитком суспільства відбувається і розвиток економіки в цілому та контролю зокрема. Для підприємств споживчої кооперації доречно розширювати форми здійснення внутрішнього контролю. Однак з цим виникають труднощі,

Аудит, аналіз і контроль

спричинені, перш за все, сформованим багаторічним досвідом проведення ревізій та документальних перевірок в даній системі.

Чим же відрізняється ревізія від перевірки? Звернемося до найбільш розповсюджених трактувань цих понять.

Професор І.Ю. Чумакова визначає ревізію як форму документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття недочетів, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань, за наслідками якого складається акт. Тематична перевірка, за словами цього дослідника, – це форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Наприклад, контроль стану збереження матеріальних цінностей, розрахунків з бюджетом державними цільовими фондами і т. п. Такі перевірки здійснюють вищестоящі та державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій [13, с. 21].

Як вважає В.Ф. Максимова, ревізія – це система контрольних дій, направлених на встановлення законності та доцільності здійснених в перевіреному періоді фінансово-господарських операцій і процесів, а також правильності дій посадових осіб. При цьому науковець зазначає, що окрім ревізії, або в її рамках може проводитись тематична перевірка, яка полягає в дослідженні окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства. При перевірці використовуються практично ті ж самі контрольні дії, що і під час ревізії, наслідки перевірки можуть бути оформлені довідкою, або доповідною запискою [5, с. 27].

Таким чином, можна стверджувати, що на сьогодні існує чимало праць, у яких висвітлено намагання розмежувати ці категорії. Серед таких робіт необхідно виділити працю Ю.А. Данилевського та Л.Н. Овсяннікова [3], які, висвітлюючи дане питання, зазначають, що будь-який практикуючий ревізор скаже приблизно так: ревізія – це суцільна документальна і фактична перевірка всіх фінансово - господарських операцій, здійснених перевіряючою організацією за певний період. Дослідник стверджують, що при ревізії перевіряють усі операції економічного суб'єкта з використанням всіх необхідних для цього прийомів і способів – від зв'язки наявних на місці документів до зустрічних перевірок в організаціях, із якими пов'язаний об'єкт перевірки фінансовими або іншими відносинами. Це дає практичну та технічну можливість не пропустити ніяких дрібниць, тим більше, не пройти повз значних операцій, які можуть приховувати порушення. Перевірка являє собою одиничну контрольну дію або дослідження конкретного питання на одному або декількох ділянках діяльності. Від ревізії перевірка, у тому числі й аудиторська, відрізняється тим, що вона носить вибірковий характер і тим самим свідомо припускає можливість пропуску, виключення з певних причин із поля зору суб'єктів перевірки будь-яких обставин, що можуть вплинути (і суттєво) на результат

як самої перевірки, так і на діяльність суб'єкта господарювання [3].

На наш погляд, основними характеристиками, за допомогою яких можна відрізнити ревізію від перевірки, є:

Ø об'єм питань, які розкриваються в програмі ревізії;

Ø використовувані методи;

Ø мета, яку необхідно досягти.

Науковці сходяться на тому, що, перш за все, розмежовувати дані поняття слід за масштабом, тобто об'ємом перевірки. При цьому варто зазначити, що в класифікаційних ознаках контролю прийнято виділяти комплексну та тематичну перевірку. В такому випадку краще говорити про комплексну та тематичну (часткову) перевірку, а не про ревізію та перевірку в загальному їх виді. Зазначимо, що більшість дослідників даного питання сходяться до єдиного знаменника, а саме говорячи про те, що ревізія – це та сама перевірка, але в той же час вона виступає не як форма контролю, а як відповідний засіб здійснення контролю.

В системі споживчої кооперації в питанні нормативного регулювання здійснення внутрішнього контролю більше уваги приділено саме ревізії, у той час коли документальні та тематичні перевірки згадуються лише фрагментарно.

В п. 2.5. Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України зазначено наступне: «Проведенню ревізії передують ретельна підготовка: визначення наявних в організації, яка призначила ревізію, фінансових, банківських та в інших органах звітних і статистичних даних, матеріалів попередньої ревізії і тематичних перевірок та іншої поточної інформації, що характеризує господарську діяльність і фінансовий стан організації, котра ревізується» [6, с. 68]. Таким чином, доречним буде відмітити, що ревізія, відповідно до своєї сутності, охоплює весь спектр фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки саме із встановлення відповідності діяльності організації до установчих документів ревізор розпочинає свою роботу. Відтак зрозуміло, чому саме ревізія, відповідно до фінансово-економічного змісту та організаційно-правового способу оформлення результатів (відмінна особливість в тому, що за результатами ревізії складається акт, який підписуються як ревізором, так і представником організації, яка підлягала перевірці), займає головне місце по виявленню правопорушень (у першу чергу фінансових).

Ще одним спірним моментом є можливість використання ревізією та перевіркою методів документального та фактичного контролю. Чомусь прийнято вважати, що при перевірці використовуються лише методи документального контролю, у той час коли методи фактичного контролю можуть бути використані тільки при проведенні ревізії. Якщо ж звернутися до Податкового кодексу України в ст. 75 «Види перевірок» можна знайти наступні ґрунтовні твердження. Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота

нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Фактично вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підкацизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (пп. 75.1.2 та 75.1.3) [8].

Отже, методи фактичного контролю можуть бути використані як і при перевірці, так і при ревізії, а тому, вважаємо, що сукупність використовуваних методів не може бути критерієм ідентифікації цих форм контролю.

На нашу думку, головним критерієм розмежування понять перевірки і ревізії є мета проведення цих форм контролю.

Основна мета ревізії – виявити господарські й фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, визначити причини та умови, які сприяли їх виникненню, і винних у цьому осіб, вжити заходів до відшкодування завданого збитку, розробити заходи з усунення недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення [13, с. 21].

Вважаємо, що саме мета здійснення контрольних заходів є головним критерієм розмежування ревізії та перевірок. Якщо перевіряється повнота і законність здійснених операцій суб'єктом господарювання, то доцільно вести мову про перевірку, а якщо ж до даних критеріїв додається і обґрунтованість, економічна доцільність та ефективність проведених операцій, то в такому випадку, має місце ревізія.

Повертаючись до думки В.О. Шевчука [14], про необхідність поступового усунення ревізії із лідируючих позицій форм контролю в ринковій економіці, доречним було б рекомендувати службі

внутрішнього контролю підприємствам споживчої кооперації у своїй роботі використовувати документальну перевірку – як уніфіковану форму контролю (оскільки, за нашим переконанням, просто немає необхідності та певної економічної доцільності, всередині одного підприємства відносно одних і тих же об'єктів обліку (контролю) проводити ревізію та перевірки). Перевірки у документальній та тематичній формі більшою мірою будуть характеризувати внутрішній контроль, у той час, коли ревізія собою символізуватиме – внутрішньовідомчий, зовнішній контроль (досить характерним буде саме для системи споживчої кооперації, оскільки, за її специфічною структурою, вищестоящі організації здійснюватимуть контроль підпорядкованим їм підприємствам).

Як зазначає Т.Ю. Серебрякова, відмінності між тематичною та документальною перевірками будуть полягати в об'ємах: тематична перевірка здійснюється стосовно визначених питань, а документальна перевірка – по всьому комплексу питань, що відображаються у звітності, включаючи податкову, управлінську та фінансову. При такому варіанті, як зазначає дослідник, інвентаризація, як складова частина ревізійної перевірки повністю з інструменту внутрішнього контролю перетвориться в інструмент бухгалтерського обліку, що обґрунтовується логікою, оскільки інвентаризація – елемент методу бухгалтерського обліку [12, с. 80-81]. Тому пропонуємо досліджуваним суб'єктам господарювання застосовувати документальні перевірки в процесі визначення ефективності внутрішнього контролю відносно бухгалтерського обліку, а тематичні перевірки проводити стосовно інших систем та підсистем підприємства, керуючись при цьому процесним підходом (виділивши в їх структурі управлінські, основні та допоміжні бізнес-процеси).

Висновки. Сьогодні роздрібні торговельні підприємства споживчої кооперації при проведенні внутрішнього контролю віддають перевагу ревізії, тематичній та документальній перевірці – як найбільш дієвим формам внутрішнього контролю. Розмежування даних понять викликає складності як в науковій, так і в практичній площині. Проте в залежності від кола поставлених питань, мети та засобів, які плануються використовувати, служба внутрішнього контролю вибирає найбільш дієву форму проведення внутрішнього контролю під кожну конкретну ситуацію.

Ключовим фактором розмежування даних понять є мета проведення цих форм контролю: перевірки проводяться задля оцінки законності діяльності суб'єкта господарювання, а також визначення правильності та своєчасності його розрахунків із бюджетними фондами; у випадку коли мета доповнюється завданням визначення доцільності та ефективності здійснення як господарської діяльності підприємства в цілому, так і кожної окремої господарської операції – проводиться ревізія.

Розглянуті форми внутрішнього контролю, які застосовуються в діяльності підприємств споживчої кооперації не суперечать одна одній, а лише доповнюють та полегшують процес здійснення своїх функцій службою внутрішнього контролю

Аудит, аналіз і контроль

підприємства у майбутньому. Критерії по розмежуванню ревізії від перевірок можуть бути розширені, що може бути предметом подальших наукових досліджень.

4 Список використаних джерел

1. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: [монографія] / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
2. *Бутинець Т.А.* Сучасна технологія контролю: сутність і зміст поняття, взаємозв'язки елементів / Т.А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 115-118.
3. *Данилевский Ю.А.* Ревизия в государственном финансовом контроле [Электронный ресурс] / Ю.А. Данилевский, Л.Н. Овсянников // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 16. Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/138497>.
4. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
5. *Максімова В.Ф.* Контроль і ревізія : навчальний посібник / В.Ф. Максімова. – Одеса: Одеський держ. економічний ун-т, 2003. – 334 с.
6. Матеріали третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання. 15 березня 1995 р. – К.: Укоопспілка, 1995. – 135 с.

7. *Петрук О.М.* Обґрунтування синергетичного підходу у дослідженні фінансового контролю / О.М. Петрук, Н.Г. Виговська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 110-114.

8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України. – К.: Укоопспілка, 1995. – 16 с.

10. Про споживчу кооперацію: Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2265-12>.

11. *Рибалко Л.В.* Організаційні аспекти системи внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору економіки АПК / Л.В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 117-122.

12. *Серебрякова Т.Ю.* Риски организации и внутренний экономический контроль: [монография] / Т.Ю. Серебрякова. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 111 с.

13. *Чумакова І.Ю.* Державний фінансовий контроль: підручник / І.Ю. Чумакова, Н.В. Шульга; За заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2013. – 412 с.

14. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.