

Тема 4. Прийоми і способи ревізорського дослідження

- 4.1. Поняття об'єктивної істини в ревізії(**самостійне вивчення**)
- 4.2. Ревізійні версії як засіб пізнання об'єктивної істини в ревізії. Визначення меж ревізії(**самостійне вивчення**)
- 4.3. Застосування прийомів логіки в ревізії (**самостійне вивчення**)
- 4.4. Застосування прийомів економічного аналізу в ревізії (**самостійне вивчення**)
- 4.5. Методика ревізії і способи вивчення фактів, відображених в бухгалтерському обліку
- 4.6. Ревізійний огляд документів
- 4.7. Прийоми документального контролю
- 4.8. Прийоми фактичного контролю
- 4.9. Вибірковий контроль якості первинних документів, законності і доцільності господарських операцій (**самостійне вивчення**)
- 4.11. Техніка вилучення документів в процесі ревізії
- 4.12. Система прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі ревізії(**самостійне вивчення**)
- 4.13. Ревізійне дослідження господарських операцій(**самостійне вивчення**)
- 4.14. Перевірка дотримання правил складання кореспонденції рахунків (**самостійне вивчення**)
- 4.15. Перевірка достовірності записів в облікових регістрах(**самостійне вивчення**)

4.5. МЕТОДИКА РЕВІЗІЇ І СПОСОБИ ВИВЧЕННЯ ФАКТІВ, ВІДОБРАЖЕНИХ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

- ▣ **Методика ревізії** – це сукупність способів і прийомів, що дають можливість провести ревізію системно та в найбільш доцільній послідовності, тобто це система способів, прийомів і правил, призначена для вивчення фактичного стану господарської діяльності підприємств
- ▣ **Загальна методика** ревізії ґрунтується на застосуванні єдиних правил, підходів, прийомів при вивченні діяльності підприємств всіх галузей економічної діяльності, містить обов'язкові для всіх об'єктів ревізії способи, прийоми, техніку і тактику.
- ▣ **Часткова методика** ревізії ґрунтується на узагальненні практики виявлення однорідних порушень, включаючи способи їх здійснення; розробляє особливості ревізії окремих об'єктів.



- ▣ **Методика ревізії** – це сукупність способів і прийомів, що дають можливість провести ревізію системно та в найбільш доцільній послідовності, тобто це система способів, прийомів і правил, призначена для вивчення фактичного стану господарської діяльності підприємств
- ▣ **Загальна методика** ревізії ґрунтується на застосуванні єдиних правил, підходів, прийомів при вивченні діяльності підприємств всіх галузей економічної діяльності, містить обов'язкові для всіх об'єктів ревізії способи, прийоми, техніку і тактику.
- ▣ **Часткова методика** ревізії ґрунтується на узагальненні практики виявлення однорідних порушень, включаючи способи їх здійснення; розробляє особливості ревізії окремих об'єктів.





Рис. 1. Способи вивчення фактів, відображених в бухгалтерському обліку



Зіставлення – виявлення спільної і відмінної інформації, що відображена в документах.

Зіставлення в ревізії є найбільш поширеним способом вивчення фактів, який повинен відповідати двом основним вимогам:

- зіставляти можна лише ту інформацію, між якою існує певний об'єктивний взаємозв'язок. Наприклад, якщо підпис у видатковому касовому ордері викликає сумнів, то його можна порівняти з підписом, що є на довіреності, платіжних відомостях тощо. Не можна порівнювати заздалегідь непорівнювану інформацію;
- зіставлення повинно проводитись за найбільш вагомими і суттєвими ознаками.

Вимірювання – це визначення числового значення окремих величин, що фігурують в документах і операціях. В ревізії вимірювання може бути прямим або непрямим. При прямому вимірюванні ревізор отримує результат безпосередньо із самого процесу вимірювання. При непрямому вимірюванні необхідна величина визначається математично на підставі інших величин, одержаних ревізором за допомогою прямого вимірювання.

Спостереження – це систематичне, цілеспрямоване сприйняття дій посадових і матеріально відповідальних осіб підприємства, що ревізується. Ревізор в процесі ревізії може спостерігати за тим, коли і як розпочинають та закінчують робочий день працівники підприємства, спостерігати за роботою спеціалістів і працівників бухгалтерії тощо. Кінцева мета спостереження – це узагальнення і формулювання висновків про діяльність об'єкта, що ревізується, в цілому та його апарату управління.



- ▣ **Експеримент** – це спосіб вивчення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку, завдяки якому ревізор активно впливає на неї шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних.
- ▣ **Абстрагування** – це процес відокремлення думок від несуттєвих властивостей, інформації документа, що досліджується, і одночасно виділення однієї або декількох сторін об'єкта, які цікавлять ревізора.

Процес абстрагування має дві стадії:

перша стадія – відокремлення суттєвого від несуттєвого. Передусім, виділяється найбільш важливе в явищах, що цікавить ревізора, потім встановлюється незалежність явищ, що вивчаються, від певних факторів. Наприклад, якщо виправлені дати на посвідченні про відрядження не пов'язані з використанням транспорту підприємства, то можна вважати дану інформацію несуттєвою;

друга стадія – виключення несуттєвої інформації з наступною заміною її іншою.

- ▣ **Математичне моделювання в ревізії** – це логічний опис ревізійних дій на підставі знань методики ревізії.
- ▣ **Модель** – це спрощена схема, описання будь-якого явища чи процесу, що відтворює досліджуваний об'єкт та будується для зручності його аналізу.



4.6. РЕВІЗІЙНИЙ ОГЛЯД ДОКУМЕНТІВ

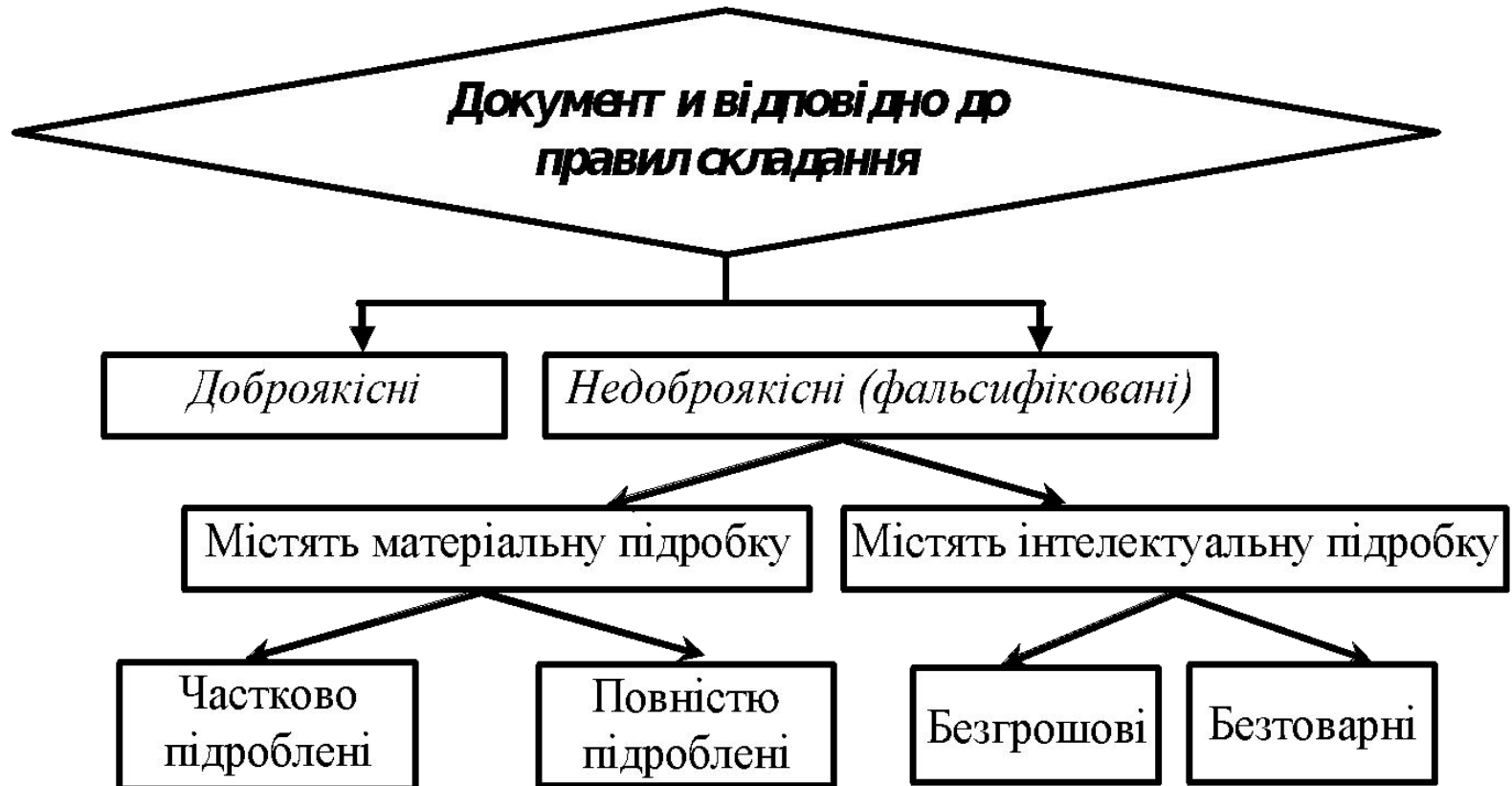


Рис. 2. Ревізорська класифікація документів



Таблиця 1. Ознаки та способи виявлення підчисток, травлень, дописок

<i>Вид підробки</i>	<i>Поняття підробки</i>	<i>Основні ознаки підробки</i>	<i>Спосіб виявлення підробки</i>
Підчистка	Підчистка – це механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом (лезом, ножом, голкою)	Порушення структури верхнього шару паперу; зменшення товщини паперу в місці підчистки; наявність в місці підробки залишків фарбника та фрагментів знищеного тексту; розплив чорнильних штрихів на місці підчистки; пошкодження захисних сіток, знаків, штрихів, що знаходяться поблизу	Безпосередній огляд документу як неозброєним оком, так і за допомогою оптичних приладів
Травлення	Травлення – це знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом	Матові плями на папері, жовтуватого (бурого) відтінку локалізовані ділянки білого паперу; зміна відтінку кольорового паперу та захисної сітки; зміна кольору і розплив інших штрихів; залишки штрихів першопочаткового тексту, зміна сусідніх ліній	Огляд документів
Дописка	Дописки – це вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції, наприклад, для збільшення або зменшення кількості цінностей, грошових коштів тощо	Звужені або збільшені проміжки між словами, буквами, цифрами в порівнянні з іншим текстом; припідняті або занижені закінчення слова чи рядка	Виявлення незвичайного розміщення тексту

4.7. Прийоми ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ

- ▣ **Формальна перевірка** передбачає встановлення повноти і правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ; дозволяє переконатись, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми. Її застосовують з метою виявлення фактів підробки та дописувань в документах, виправлення цифрових даних та зміни реквізитів



▣ *Арифметична перевірка* – це перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями



- ▣ **Нормативно-правова перевірка** полягає у вивченні господарських операцій з точки зору їх відповідності різним нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинним законам
- ▣ **Зустрічна перевірка** – це співставлення двох примірників одного і того ж документу, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства
- ▣ При застосуванні прийомів **взаємного контролю** порівнюються різні за своїм найменуванням та характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій



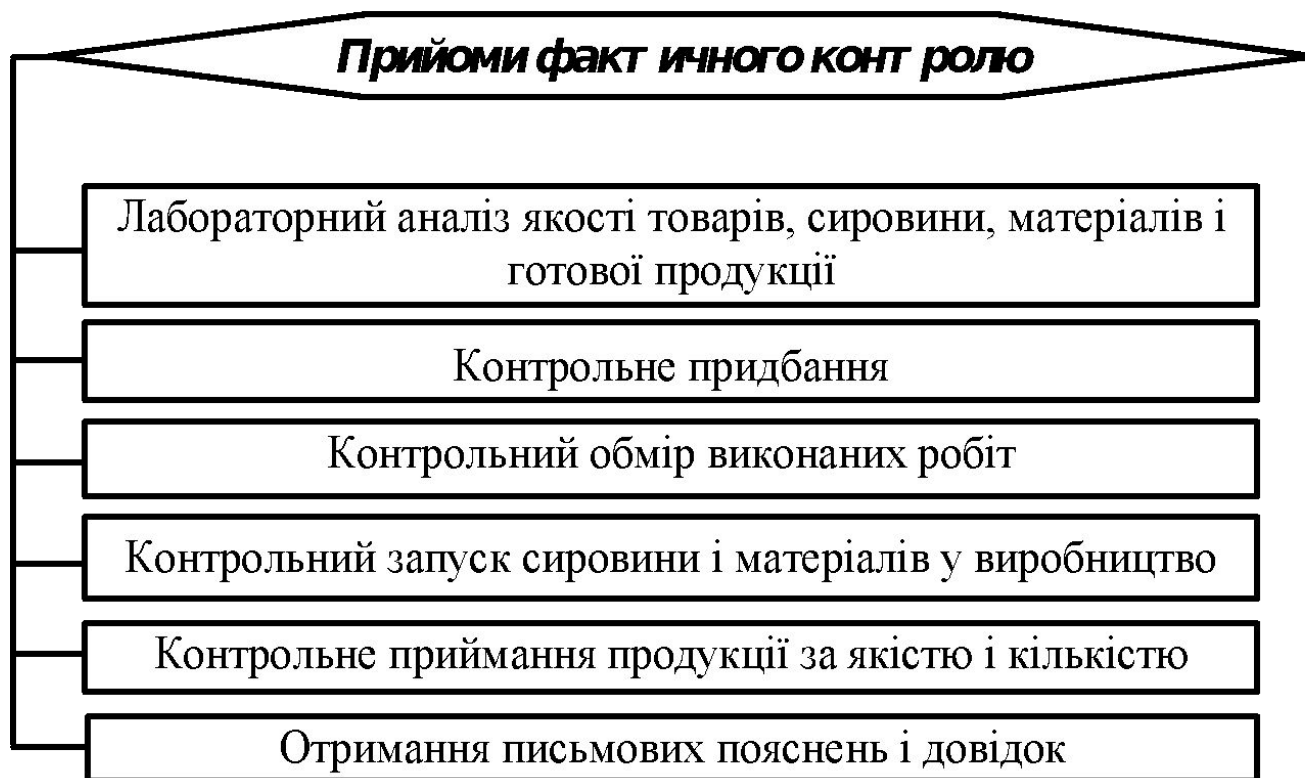
СПОСОБИ ДОСЛІДЖЕННЯ ДОКУМЕНТІВ В РЕВІЗІЇ

- ▣ **Хронологічним** – перевірка документів за всіма розділами і операціями без попереднього їх групування чи систематизації операцій. В цьому випадку ревізор досліджує документи за датами складання.
- ▣ **Систематизованим**, який полягає в перевірці документів за кожним розділом окремо (наприклад, касові операції, операції по рахунках в банку тощо). Систематизована перевірка господарських операцій вимагає розгляду документів, реєстрів та записів як за принципом однорідності господарських операцій, що перевіряються, так і за принципом їх комплексності та взаємозв'язку.
- ▣ **Комбінованим** – дослідження документів поєднує хронологічний і систематизований способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями.
- ▣ **Вибірковим**, який полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.



4.8. ПРИЙОМИ ФАКТИЧНОГО КОНТРОЛЮ

- Під **фактичним контролем** розуміють перевірку наявності грошових коштів, запасів, необоротних активів, розрахунків тощо в натурі.



- ▣ **Лабораторні аналізи** проводять на вимогу контролера, у випадках коли визначити якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт іншими прийомами контролю неможливо. Метою такого контролю є уточнення суттєвих характеристик об'єкту контролю і отримання на цій основі якісно нової інформації.
- ▣ В залежності від мети перевірки та характеру продукції (матеріалів, товарів), її аналіз може здійснюватися наступними способами:
 - ▣ органолептично, тобто шляхом огляду, визначення смаку, запаху, кольору тощо;
 - ▣ за допомогою спеціальних приладів (наприклад, жирність молока визначається жирометром);
 - ▣ спеціальним дослідженням в лабораторії (визначення хімічного складу тощо).



- **Контрольне придбання** дозволяє визначити правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення таких господарських операцій. Контрольне придбання покликане сприяти виявленню і документальній фіксації фактів обману покупців, порушення продавцями ліцензійних правил торгівлі тощо.
- Контрольне придбання повинно здійснюватися з дотриманням наступних вимог:
 - колективний метод перевірки, тобто її проведення не однією особою, а групою з 2-4 осіб;
 - попереднє спостереження за тим, які навички роботи продавців за відпуском товару і які касирів-контролерів за розрахунками з покупцями (якщо за існуючою системою внутрішньогосподарського контролю ці функції розподілені), як саме працівники дотримуються правил торгівлі, які порушення правил ними зазвичай допускаються;
 - перевірки можуть підлягати не лише фактично відпущені, але й вже розфасовані, підготовлені до відпуску товари, що знаходяться в торговельному залі;
 - документальне оформлення факту контрольного придбання, на раніше підготовлених для цього бланках.



- ▣ ***Контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт*** проводиться безпосередньо на об'єкті і дозволяє встановити фактичний обсяг і вартість виконаних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт.
- ▣ Контрольні обміри проводяться безпосередньо на об'єкті. За допомогою обміру перевіряється:
 - ▣ відповідність кількості та вартості виконаних робіт, що зазначені в актах приймання і нарядах, а також в проектах та кошторисах;
 - ▣ відповідність виконаних робіт складу робіт, передбачених кошторисними нормами, на підставі яких складені розрахункові одиничні розцінки, калькуляції і прејскурантні ціни, а також розцінки за нарядами;
 - ▣ завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів виконання робіт або їх частин.
- ▣ Основними способами проведення контрольного обміру є:
 - ▣ контрольний обмір фактично виконаних робіт;
 - ▣ співставлення обсягу робіт, вказаного в актах приймання і в актах інвентаризації незавершеного виробництва, з обсягом робіт, вказаного в оплачених робочих нарядах;
 - ▣ зустрічна перевірка операцій по розрахунках з іншими підприємствами;
 - ▣ перевірка супутніх операцій по розрахунках за виконані і здані роботи.



- ▣ ***Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво*** застосовують у тих випадках, коли необхідно встановити фактичні витрати сировини або матеріалів на виробництві, вихід напівфабрикатів, готової продукції, кількість відходів. Застосовують його і для перевірки діючих або таких, що діяли раніше на підприємстві норм витрат сировини і матеріалів, технологічного процесу, продуктивності обладнання тощо.
- ▣ Для цього контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент) проводять в таких же умовах, в такому ж порядку і в такій же технологічній послідовності, в якій зазвичай здійснюються аналогічні процеси з метою визначення достовірності чинних норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт.



5.4. ВИБІРКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ, ЗАКОННОСТІ І ДОЦІЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Серед переваг вибіркового способу перевірки первинних документів виділяють:

- оперативність та економічність (вимагає менших затрат часу в порівнянні з суцільним і, як наслідок, є значно дешевший);
- деталізоване вивчення первинних документів і відображених в них господарських операцій (при вибіркового способі вивчається менша кількість документів, а тому за рахунок економії часу, що надається для перевірки документів, є можливість досконало розібратись в усіх господарських операціях);
- об'єктивність;
- підвищення рівня точності у відображенні виявлених фактів і якості одержаних результатів внаслідок залучення найбільш кваліфікованого персоналу (при застосуванні статистичних методів відбору);
- застосування в умовах, що виключають можливість суцільного спостереження;
- економне витрачання досліджуваного продукту у випадках, коли неможливе його повторне використання (при застосуванні прийомів фактичного контролю);
- можливість значного розширення програми ревізії.



6.5 ТЕХНІКА ВИЛУЧЕННЯ ДОКУМЕНТІВ В ПРОЦЕСІ РЕВІЗІЇ

Слід розрізняти поняття “витребування”, “виїмка” та “вилучення”.

- ▣ Будь-яке отримання необхідних документів податкова інспекція повинна розпочати з **витребування**. Воно здійснюється посадовою особою податкового органу, яка проводить перевірку. Ця особа має право витребувати у підприємства, що перевіряється, необхідні для перевірки документи, направивши йому відповідну письмову вимогу.
- ▣ **Виїмка** документів і предметів проводиться на підставі вмотивованої постанови посадової особи податкового органу, яка здійснює виїзну податкову перевірку. В тих випадках, коли для контрольних заходів недостатньо виїмки документів підприємства і у податкових органів є достатні підстави вважати, що оригінали документів будуть знищені, приховані, виправлені або замінені, посадова особа податкового органу має право вилучати оригінали документів в передбаченому законодавством порядку.
- ▣ **Вилучення** у підприємства первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку може відбуватися тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законодавством. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.



- **Домашнє завдання:** законспектувати із нормативних актів процес вилучення документів суб'єктами зовнішнього контролю

