

КОНТРОЛЬ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Укл. д.е.н., доц. Н.М. Хорунжак

Тернопіль – 2016

Тема I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

1.1. Поняття «суб'єкта державного сектору»

Згідно ст. 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Більш детально можна дослідити склад суб'єктів державного сектора та галузі, які ним охоплюються, на основі затвердженої у вигляді Наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України №1466 «Методики визначення частки державного сектору у складі економіки» від 20.12.2013 р. (рис. 1).

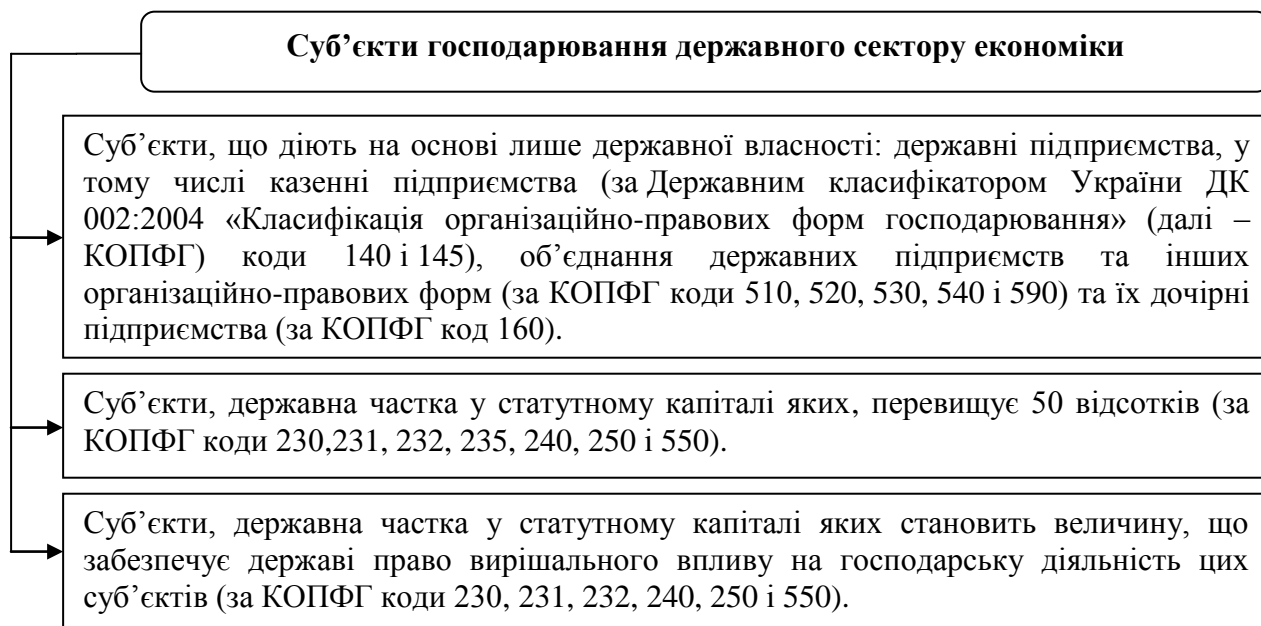


Рис. 1. Склад суб'єктів господарювання державного сектору

Примітка: сформовано на основі Методики визначення частки державного сектору у складі економіки, затвердженої Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України №1466 від 20.12.2013 р.

Винятковими характеристиками суб'єктів держсектору є мета діяльності, яка полягає переважно у виробництві суспільних благ, джерело функціонування, яким є головно бюджетні кошти та переважання державної власності.

1.2. Форми та органи контролю в державному секторі економіки

Суб'єкти державного сектору є особливими об'єктами контролю з боку держави. По-перше, через систему контролю остання здійснює оцінку та забезпечує фінансову дисципліну щодо використання державних ресурсів. По-друге, завдяки відповідним контролюючим органам (Рахункової Палати,

Міністерства фінансів, Державної казначейської служби, Державної фінансової інспекції тощо, а також систему внутрішнього контролю) уможливується оптимізація фінансової системи держави загалом. Розрізняють дві форми контролю, які ефективно можуть використовуватися щодо суб'єктів державного сектору: зовнішній та внутрішній (рис. 2).



Рис. 2. Форми контролю державного сектору та їх складові

Примітка: сформовано на основі Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України №158 від 24.05.2005 р. (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України №1347-р від 22.10.2008 р.); ** - згідно БКУ; *** - згідно базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

Щодо суб'єктів державного сектору в якості зовнішнього контролю згідно чинного законодавства здійснюється державний фінансовий контроль (ДФК). Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» №2939-ХІІ від 26.01.1993 р. (в редакції від 04.03.2015 р.) центральним органом виконавчої влади, який уповноважений його здійснювати є Державна фінансова інспекція України, зараз переформована у Держаудитслужбу). Окрім неї (станом на 01.01.2015 р.) до складу системи ДФК також входять Рахункова палата та підрозділи внутрішнього аудиту міністерств і інших центральних органів виконавчої влади.

1.3. Організація контрольно-ревізійної діяльності органів Державної фінансової інспекції України

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль реалізується Держаудитслужбою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю¹.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії або перевірки (документальної та фактичної) комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи. Метою їх здійснення є забезпечення виявлення наявних фактів порушення законодавства при веденні обліку та здійсненні діяльності, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб, а також досягнення їх виправлення, або відшкодування понесених втрат. За сутнісним змістом ревізії поділяються на планові та позапланові.

Планова виїзна ревізія – це ревізія, яка проводиться у підконтрольних установах й передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужби. Вона проводиться за місцезнаходженням підконтрольної

¹ Постановою Кабінету Міністрів № 419 від 17.06.2015 р. скасований державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ через визнання такою, що втратила чинність постанови КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» № 1777 від 31.12.2004 р.

установи, або за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться інспектування. Відбір об'єктів, на яких планується провести ревізію проводиться з врахуванням результатів використання аналізу (оцінки) на основі ризикорієнтованого підходу. Під час ревізій можуть застосовуватися різноманітні методи (прийоми) документального і фактичного контролю (рис. 3).

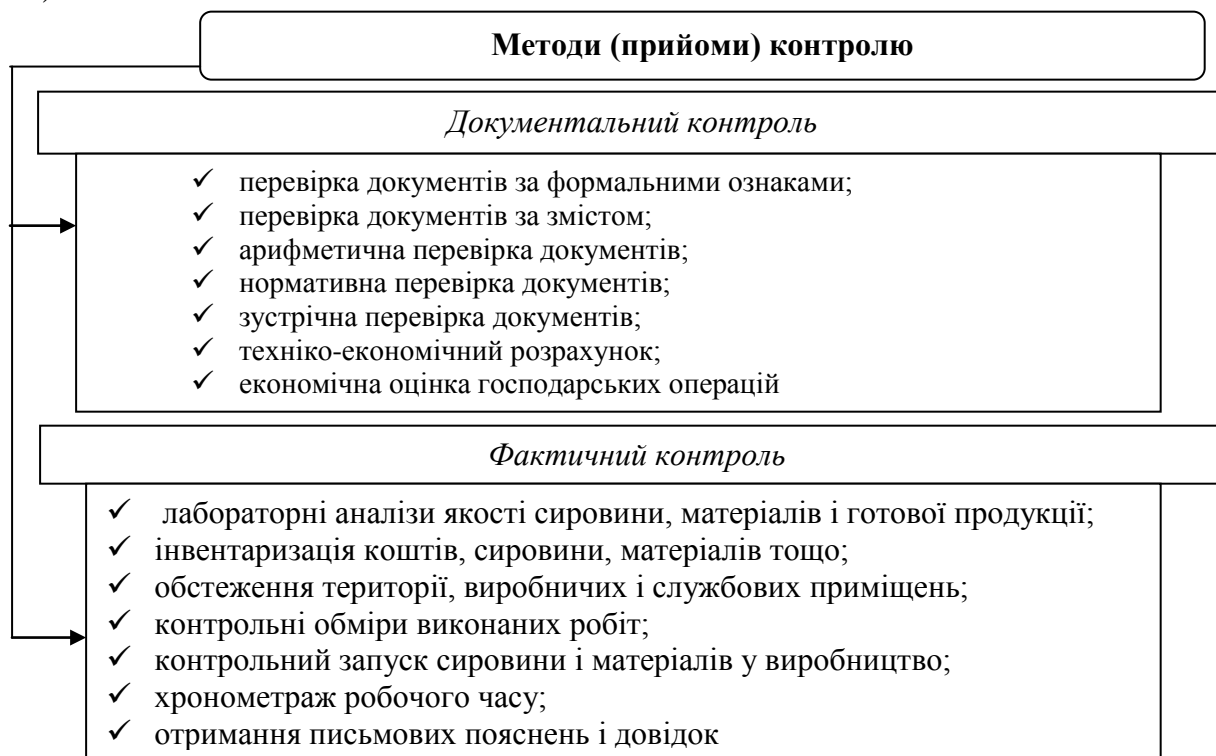


Рис. 3. Склад методів (приймів) контролю

Примітка: сформовано на основі чинного законодавства.

До складу планових документів, які мають бути розроблені та затверджені відносяться:

– Основні напрями контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужби та її територіальних органів на поточний рік (табл. 1);

Таблиця 1

**ОСНОВНІ НАПРЯМИ
контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужби та її територіальних органів на
рік**

Найменування контрольного заходу та період контролю	Рік проведення попереднього контрольного заходу	Граничний строк подання Кабінетові Міністрів України та Мінфіну інформації про результати контрольного заходу
1	2	3

– Перелік підприємств, установ і організацій (об'єкти контролю), на яких планується проведення ревізій (перевірок) за темою, визначеною у плані контрольно-ревізійної роботи на відповідний період (табл. 2);

Таблиця 2

Перелік підприємств, установ і організацій (об'єкти контролю), на яких планується проведення ревізій (перевірок) за темою, визначеною у плані контрольної-ревізійної роботи на _____ рік (квартал)

№ п/п	Тема контрольної заходу, за якою буде ревізуватися (перевірятися) об'єкт контролю, та номер пункту плану, до якого він надається	Назва об'єкта контролю	Місцезнаходження об'єкта контролю (регіон, район чи місто - фактична адреса)	Сума одержаних коштів державного бюджету у періоді, що буде ревізуватися (перевірятися), (тис. грн.)	Дата попереднього контрольної заходу, проведеного Держаудстслужбою України та її територіальними органами	Юридична особа/без статусу юридичної особи (ю/б)
1	2	3	4	5	6	7

– План контроль-ревізійної роботи Держаудитслужби на певний квартал поточного року (табл. 3).

Таблиця 3

План контрольної-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції України на _____ квартал _____ року

№ п/п	Контрольний (інший) захід	Підстава для проведення контрольної (іншого) заходу	Відповідальні (заступники) Голови, керівники структурних підрозділів Держаудитслужби України за проведення контрольної (іншого) заходу та підрозділи, які беруть участь у його виконанні	Назва контрольної-ревізійного підрозділу, відповідального за надання інформації про результати контрольної заходу, контрольний термін (дата) надання інформації та назва органу державної влади, якому вона надається
1	2	3	4	5
I. Нормотворча діяльність				
...				
II. Контроль за використанням бюджетних коштів, станом збереження державного майна у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни на підприємствах, в установах і організаціях				
...				
III. Контроль за виконанням бюджетів у регіонах				
IV. Контроль за станом внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади				
...				
V. Контроль за станом роботи держфінорганів в регіонах				
...				
VI. Організаційна, правова та методологічна робота				
...				
VII. Інформаційно-аналітична робота				
...				
VIII. Робота з персоналом				

Контрольні заходи відбуваються відповідно до цих планових документів. Щодо кожної теми затверджуються терміни інформування Кабінету Міністрів України про результати контролю та перелік підприємств, установ, організацій (об'єкти контролю). Питання, які вносять до Плану основних напрямів, визначаються з урахуванням їхньої актуальності, соціального значення, обсягів

коштів державного бюджету, забезпечення принципу регулярності в організації контролю за використанням бюджетних коштів і можливостей (штатної чисельності) органів Держаудитслужби України для проведення таких перевірок. Для включення заходів з проведення державного фінансового аудиту та інспектування до планів контрольно-ревізійної роботи органів Держаудитслужби України мають бути певні підстави (рис. 4).

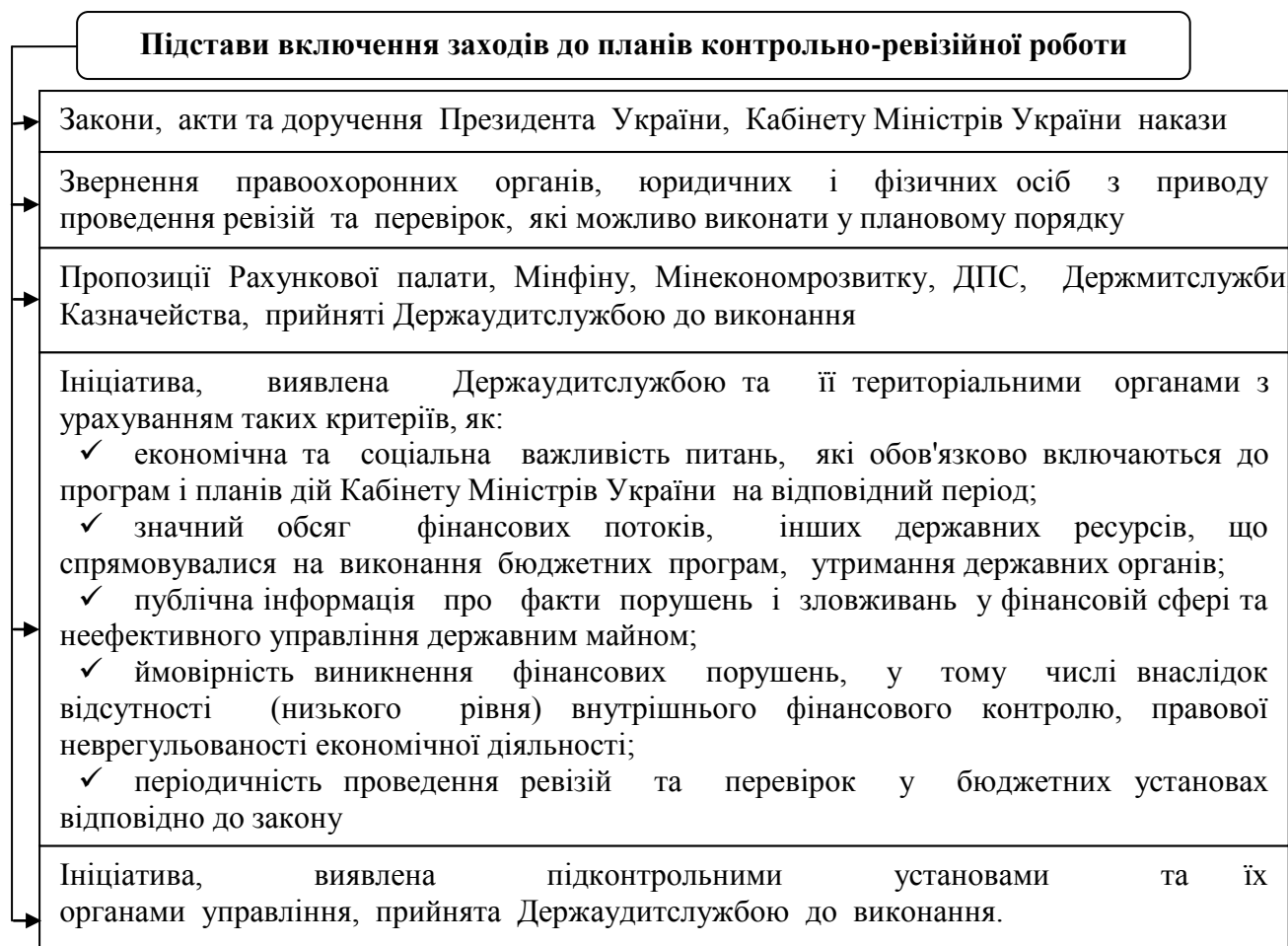


Рис. 4. Склад методів (приймів) контролю

Примітка: сформовано на основі чинного законодавства.

1.4. Основні засади здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів

Державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства – це система заходів, які здійснюють органи державної влади та органами місцевого самоврядування і спрямовані на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання, а також запобігання виникненню та припинення бюджетних правопорушень (рис. 5).

Державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства

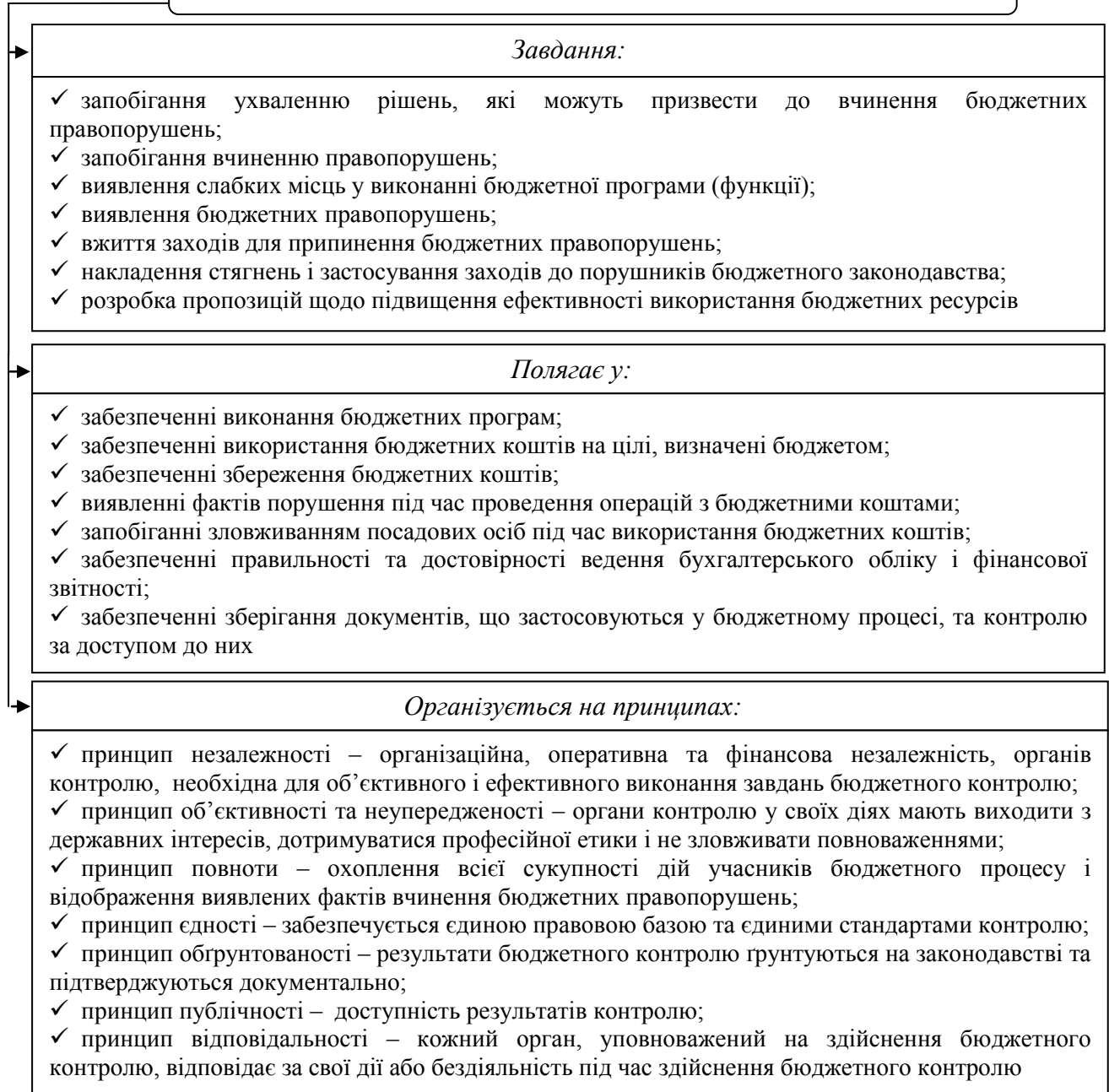


Рис. 5. Основні засади контролю за дотриманням бюджетного законодавства

Примітка: сформовано на основі чинного законодавства.

Об'єктом контролю є операції бюджетного процесу, що здійснюються під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звітування про його виконання.

1.4.1. Основи проведення державного фінансового аудиту

Проведення фінансового аудиту діяльності регламентується Методикою проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України №728 від 26.06.2014 р. Відповідно до неї державний фінансовий аудит діяльності

суб'єктів господарювання (далі – аудит діяльності) – це різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Об'єктами аудиту діяльності є суб'єкти господарювання, включаючи його структурні і відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого органи Держаудитслужби мають повноваження та підстави для проведення аудиту діяльності відповідно до законодавства. Основними завданнями аудиту діяльності є:

1) проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, яка полягає у забезпеченні:

✓ дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та об'єкта аудиту;

✓ досягнення визначених цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності;

✓ достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

✓ збереження активів;

2) виявлення факторів ризику (ризикових операцій), а також внутрішніх резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту;

3) підготовка обґрунтованих рекомендацій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому.

Тривалість аудиту діяльності не може перевищувати 90 календарних днів.

Процес аудиту діяльності складається з чотирьох етапів:

✓ перший етап – планування аудиту діяльності;

✓ другий етап – підготовка програми аудиту діяльності;

✓ третій етап – перевірка факторів ризику (ризикових операцій);

✓ четвертий етап – звітування про результати аудиту діяльності.

Складання програми аудиту діяльності (табл. 4).

Таблиця 4

ПРОГРАМА
проведення фінансово-господарського аудиту
в КП «Київкінофільм»
за 2016 рік

№п/п	Елементи аудиторських процедур	Мета аудиту	Обсяг аудиту**	Робочий документ, який буде складено	Виконавець	Орієнтовна (планова) дата виконання	Орієнтовна (планова) дата перегляду вищим керівництвом результатів аудиту

Примітка: сформовано на основі Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України №728 від 26.06.2014 р.; ** - кількість тестів, зразків, період і т. ін.

Дослідження та оцінка системи внутрішнього контролю служить основою висновку щодо рівня забезпечення ним виявлення та виправлення негативних потенційних і явних ризиків фінансово-господарської діяльності. Висновки формуються позитивні, умовно-позитивні та негативні.

Позитивну оцінку дається коли система внутрішнього контролю своєчасно виявляє (попереджає) (у межах звітнього періоду) та дозволяє усунути недолітки й помилки в роботі персоналу щодо використання майна та формування доходів, витрат і фінансових результатів.

Умовно позитивна оцінка формується, коли система внутрішнього контролю функціонує з елементами недостатності з питань попередження суттєвих порушень і недоліків.

Негативну оцінку формується щодо такої системи внутрішнього контролю, котра не попереджує суттєвих недоліків, і це має негативний вплив на використання активів і результати діяльності загалом. Така оцінка вказує на реальні основи збільшення ризиків порушень і недоліків, а тому вимагає застосування низки додаткових процедур, котрі повинні плануватися та включатися у програму аудиту.

За результатами аудиту діяльності складається аудиторський звіт, який включає такі розділи: вступ; результати аудиторських процедур; висновки; рекомендації; додатки (рис. 6).

Аудиторський звіт розглядається з участю керівництва об'єкта аудиту протягом строку не більше 5 робочих днів. Після цього формується чотири його примірники, які в односторонньому порядку підписуються керівником групи державних аудиторів. За наявності зауважень і пропозицій керівництва об'єкта аудиту до аудиторського звіту, які не були враховані під час розгляду, вони оформляються як Протокол розбіжностей і подаються органу Держаудитслужби для відповідного аналізу не пізніше ніж в останній день проведення аудиту діяльності.

Зауваження, викладені у Протоколі розбіжностей, аналізуються органом Держаудитслужби, котрий проводив аудит діяльності, на предмет обґрунтованості (не пізніше ніж 15 робочих днів після надходження Протоколу). Після цього на них дається письмовий висновок, який затверджується керівником органу контролю.

Протокол розбіжностей до аудиторського звіту та письмовий висновок додаються до аудиторського звіту. Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України.

Структура аудиторського звіту		
	Зміст	
1. Вступ	Подається інформація про об'єкт і обґрунтування причин проведення аудиту його діяльності	Загальна частина
2. Результати аудиторських процедур	Наводяться результати досліджень дотримання законодавства та забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, зокрема щодо чинників, які негативно впливають на діяльність, включаючи порушення й недоліки на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати й розмір прибутку об'єкта аудиту (до оподаткування) та величину активів	
3. Висновки	Дається оцінка рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, ефективності управління його майном, досягнення об'єктом аудиту визначених цілей та завдань, достовірності фінансової звітності й системи внутрішнього контролю	Заключна частина
4. Рекомендації	Зазначаються пропозиції, реалізація яких необхідна для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах та висновках аудиту діяльності. Бажано, щоб цей розділ мав таку саму структуру, як і розділ, в якому викладено висновки	
5. Додатки	Підтверджують встановлені факти недоліків і порушень; подаються як табличні дані, сформовані на стадії здійснення оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів; підписуються державним аудитором і посадовими особами об'єкта аудиту	Аналітична частина (проміжні результати)

Рис. 6. Структура та зміст аудиторського звіту

Примітка: Дж. : Наказ Міністерства фінансів України №728 від 26.06.2014 р.

Оприлюднення результатів аудиту діяльності здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим зацікавленим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування та може виноситись на розгляд колегії відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном.

1.4.2. Інспектування фінансово-господарської діяльності

Згідно ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 р. (в редакції №5463-VI від 16.10.2012 р.), інспектування здійснюється органом державного

фінансового контролю у формі ревізії та полягає в 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. Його результати відповідно до Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №550 від 20.04.2006 р. (в редакції від 15.08.2013 р.) оформляються актом, а щодо підконтрольних установ, у яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності було проведено державний фінансовий аудит, інспектування не проводиться. Процес контролю, який здійснюється під час проведення інспектування, умовно поділяється на чотири етапи: підготовка до проведення ревізії; проведення ревізії; оформлення матеріалів ревізії; реалізація матеріалів ревізії.

Згідно чинного законодавства, зокрема вищеназваного Закону та Порядку, строк проведення ревізії в межах дозволеного може бути продовжений за наявності рішення керівника контролюючого органу, а понад встановлену тривалість – на підставі рішення суду на термін не більше 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5-ти робочих днів – для позапланової виїзної ревізії. Початком ревізії вважається момент прибуття ревізійної групи на підконтрольний суб'єкт господарювання. Також до участі в ревізії можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, підприємств, установ та організацій, якщо є відповідне письмове звернення керівника контролюючого органу. Завершення контрольних дій відбувається одночасно з третім етапом ревізійного процесу – оформленням матеріалів ревізії. Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку органу контрольної служби, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Акт ревізії підписується посадовою особою служби та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку (головний бухгалтер), а також за необхідності іншими працівниками об'єкта. За умови залучення для ревізії до складу групи контролю посадових осіб контролюючого органу, акт ревізії підписується керівником групи. Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для органу служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством. Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, орган служби повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії. Реалізація матеріалів ревізії є завершальним, але дуже важливим етапом ревізійного процесу.

Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом служби у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше 3-х робочих днів після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження), надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з зазначенням строку зворотного інформування. Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства такий об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний орган служби (з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень). Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють органу служби протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення. У разі, коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю, державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, орган служби ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

1.4.3. Контроль державних закупівель

Контроль державних закупівель проводиться відповідно до Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 631 від 01.04.2013 р.

Об'єктом контролю – є розпорядник державних коштів, який здійснює закупівлю в порядку, що визначений Законом України «Про здійснення державних закупівель», затвердженим Верховною Радою України №1197-VII від 10.04. 2014 р. (в редакції від 09.05.2015 р.).

В процесі підготовки до перевірки державних закупівель відповідальні посадові особи контролюючого органу формують програму перевірки державних закупівель (2 примірники) (табл. 5).

Таблиця 5

ПРОГРАМА
проведення перевірки державних закупівель
в КП «Київкінофільм»
за 2014 рік

№ п/п	Найменування об'єкта контролю	Тема перевірки	Період, протягом якого здійснюватиметься перевірка	Питання, що підлягають перевірці	Виконавець	Примітки

Примітка: сформовано на основі Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. №728; кількість тестів, зразків, період і т. ін.

Розроблену програму перевірки держзакупівель затверджує своїм підписом керівник контролюючого органу або його заступник.

Здійснення перевірки державних закупівель проводиться за умови оформлення контролюючим органом оформляє кожній посадовій особі та залученим кваліфікованим фахівцям скерування (направлення) встановленого Мінфіном зразка у двох примірниках.

Склад, кількість посадових осіб контролюючого органу та строки проведення перевірки державних закупівель визначаються контролюючим органом з урахуванням обсягу передбачених програмою перевірки питань в межах 45 робочих днів. У випадку проведення перевірки держзакупівель групою посадових осіб керівник контролюючого органу або його заступник призначає керівником групи одного з її членів.

Контролери при проведенні перевірки держзакупівель зобов'язані поставити підпис в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (за його наявності). Якщо є факт ненадання об'єктом контролю такого журналу, то це обов'язково фіксується в акті перевірки.

Перед початком перевірки посадові особи контролюючого органу й залучені кваліфіковані фахівці (якщо такі є) зобов'язані подати керівникові об'єкта контролю або його заступникові свої направлення. Керівник (заступник) об'єкта контролю повинен засвідчити факт такої передачі власним підписом на другому примірнику направлення контролюючого органу. У разі відмови ставити підпис, про це зазначається у вступній частині акта перевірки.

При перевірці держзакупівель здійснюється документальна та/або фактична перевірка питань, вказаних у програмі.

Заключною процедурою перевірки держзакупівель є формування Акта перевірки державних закупівель і його підписання керівником об'єкта контролю, головою комітету з конкурсних торгів, головним бухгалтером об'єкта контролю (за їх відсутності – іншими уповноваженими на виконання їх функцій особами) та посадовою особою контролюючого органу. Якщо до перевірки залучались інші спеціалісти, то акт перевірки підписує керівник групи контролю.

1.4.4. Загальні положення методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Аудит ефективності проводиться щодо всіх юридичних та фізичних осіб (підприємців), котрі є учасниками виконання бюджетних програм.

Аудит ефективності проводиться за планами, які складаються та затверджуються у визначеному законодавством порядку та спрямовані на

досягнення виконання завдань аудиту через використання відповідних аналітичних процедур щодо певних джерел аудиту (рис. 7).



Рис. 7. Завдання та джерела аудиту ефективності

Примітка: сформовано на основі «Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» затвердженого Постановою КМУ №1017 від 10 серпня 2004 р.

Результати контролю узагальнюються в аудиторському звіті, який складається відповідно до вимог.

До звіту також включається інформація про вже враховані зауваження.

Тема 2. КОНТРОЛЬ БЮДЖЕТУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1. Порядок проведення контролю за формуванням мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Складання бюджетних запитів і перевірка їх обґрунтованості

Передусім встановлюється, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік, та перевіряється його відповідність вимогам Порядку складання, розгляду, затвердження та основним вимогам до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. (зі змінами).

Надалі перевіркою потрібно визначити:

– чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис конкретної установи;

– чи сума надходжень із загального фонду бюджету, визначена в кошторисі, відповідає даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведених головним розпорядникам чи розпорядникам нижчого рівня;

– чи дохідна частина спеціального фонду кошторису підтверджена розрахунками доходів за всіма джерелами власних надходжень;

– чи видаткова частина кошторису відповідає об'єктивній потребі в коштах, враховуючи основні показники діяльності та контингент даної установи державного сектору, обсягу послуг, штатній чисельності, за необхідності виконання окремих програм і конкретних заходів стосовно зменшення видатків планового періоду;

– чи враховане в установі першочергове забезпечення коштами захищених видатків (на оплату праці з відповідними нарахуваннями, а також на господарське утримання);

– чи правильно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які проводяться за рахунок власних надходжень. Вони повинні направлятися насамперед за визначеною метою, а надалі на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (чи частково забезпечені) видатками загального фонду.

Питання контролю дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису передбачає конкретні напрямки перевірки з метою виявлення можливих порушень, деталізованих у табл. 1.

На завершальній фазі перевірки кошторису з'ясовують достовірність даних про зміни, внесені у звіт про його виконання. Окремо слід перевірити, чи дотримано термін подання фінансової звітності розпорядником бюджетних коштів та чи відповідають дані у цій звітності даним бухгалтерського обліку.

При перевірці порядку фінансування установ і організацій державного сектору економіки потрібно ретельно переглянути порядок ведення записів на рахунках 32 «Рахунки в казначействі», 68 «Внутрішні розрахунки», а також правильність заповнення накопичувальної відомості з обліку операцій руху грошових коштів загального фонду в органах Державної казначейської служби України (ф. № 381, меморіальний ордер №2). Оскільки асигнування зараховуються на реєстраційні рахунки розпорядникам коштів та рахунки, які відкриваються одержувачам коштів бюджету, то до уваги при перевірці слід брати виписки з вказаних рахунків бюджетних установ.

Напрями перевірки виконання кошторису

Предмет перевірки	Можливі порушення
Взяття бюджетних фінансових зобов'язань	Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань понад обсяги встановлених бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань без належних повноважень
	Нереєстрація, неповна або несвоєчасна реєстрація фактично взятих зобов'язань
Використання бюджетних коштів	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим Законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет
	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису
	Витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції
	Витрачання бюджетних коштів не у відповідності до норм, встановлених Бюджетним кодексом України в частині відповідності напрямку видатків рівню бюджету
Зарахування доходів до бюджету	Несвоєчасне та неповне зарахування доходів до спеціального фонду кошторису
	Надходження коштів до спеціального фонду кошторису з джерел, не визначених Законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет або нормативно-правовими актами, що регламентують законні джерела позабюджетних доходів установ
	Акумуляування доходів державного та місцевих бюджетів на рахунках установи, що є органом стягнення платежів до бюджетів
Порядок проведення операцій з бюджетними коштами	Невиконання вимог законодавства щодо повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі
	Невиконання вимог законодавства щодо застосування тендерних процедур у закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти
	Недотримання граничних норм витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів і комп'ютерів
	Неповернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року
	Розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою ДКСУ), якщо інше не передбачено законом
	Проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджету з порушенням законодавства
	Недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань
Інші бюджетні правопорушення на стадії виконання кошторису	Здійснення установою запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позик юридичним і фізичним особам
	Зарахування відновлених сум видатків загального фонду на спеціальний фонд кошторису, недотримання вимог щодо використання коштів з резервного фонду бюджету

Для розрахунку кошторисних призначень використовують показник середньорічного контингенту, перехідної мережі, які визначаються за формулами (табл. 2).

Таблиця 2

Методика розрахунку середньорічних показників контингенту для установ державного сектору економіки

Показник	Методика розрахунку (формула)	Умовні позначення
Середньорічний контингент	$K_{сер} = \frac{K_{пМ1} + K_{кМ2}}{12}$	Ксер – середньорічний контингент; Кп – контингент на початок року;
Середньорічний приріст контингенту	$ПКсер = K_{п} + \frac{K_{кМ1} - K_{пМ2}}{12}$	Кп – контингент на початок року; ПКсер – середньорічний приріст контингенту

У ході ревізії головних розпорядників бюджетних коштів необхідно з'ясувати наявність сформованої у встановленому порядку мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, перевірити дотримання порядку формування та внесення змін до неї.

Правила формування мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів визначені наказом Міністерства фінансів України № 938 від 23.08.2012 р.

Форма 2016-3

Виклад обсягу бюджетного запиту головного розпорядника коштів за видатками та кредитуванням у розрізі підфункцій та за економічною класифікацією

(тис. грн.)

ктквк кекв*	Найменування видатків за функціональною класифікацією Найменування видатків за економічною класифікацією	2014 рік (звіт)			2015 рік (затверджено з урахуванням змін)			2016 рік (проект)			2016 р. Необхідно додатково*	2017 рік (прогноз) Загальний фонд
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (3+4)	Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (6+7)	Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (9+10)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2000	Поточні видатки											
2900	Нерозподілені видатки											
3000	Капітальні видатки											
4000	Кредитування											

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(прізвище та ініціали)

Бюджетні запити формуються головними розпорядниками на основі проектів зведених кошторисів. З урахуванням зазначеного при перевірці цього питання обов'язково перевіряється відповідність бюджетного запиту показникам проекту зведеного кошторису.

Для перевірки достовірності показників проекту зведеного кошторису необхідно детально проаналізувати розрахунки до всіх проектів кошторисів головного розпорядника та всіх проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня, а також перевірити повноту врахування головним розпорядником в бюджетному запиті пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо їх потреби в асигнуваннях. Для цього необхідно з'ясувати, чи враховано в проекті зведеного кошторису показники кошторисів всіх розпорядників коштів нижчого рівня.

Під час перевірки на предмет обґрунтованості даних бюджетного запиту неодмінно досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за попередній рік, що передує плановому. Для цього аналізуються показники зведеної фінансової звітності за попередній період.

Важливим аспектом контролю є перевірка дотримання головним розпорядником бюджетних коштів при плануванні в бюджетному запиті обмежень щодо заборони окремих видів видатків, а також забезпечення встановленого режиму економії коштів.

Перевірка правильності планування бюджетних асигнувань проводиться двома найбільш типовими і результативними видами:

- ✓ після затвердження відповідних бюджетів;
- ✓ в процесі здійснення ревізії установи.

Виняткову увагу необхідно уділити дослідженню виробничих показників установ державного сектору економіки, адже вони покладені в основу розрахунків за відповідними кодами видатків кошторису і залежать від профілю установи.

2.2. Перевірка правильності складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників і стан їх виконання

Ревізія відповідного питання проводиться лише у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, який базується на плануванні витрат установ згідно з кодами програмної класифікації та ґрунтується на концепції програмно-цільового бюджетування.

Програмно-цільове бюджетування передбачає розробку і здійснення бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, із використанням критеріїв результативності та ефективності використання коштів (рис. 1).

Під час контролю за правильністю складання і виконання паспортів бюджетних програм перевірці підлягають такі основні документи:

- ✓ паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорту бюджетної програми;

- ✓ бюджетний запит, лімітна довідка про бюджетні асигнування, бюджетний розпис;
- ✓ зведені звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів бюджету, що формуються на основі відповідних звітів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня;
- ✓ інші документи, які підтверджують виконання результативних показників паспорту бюджетної програми.

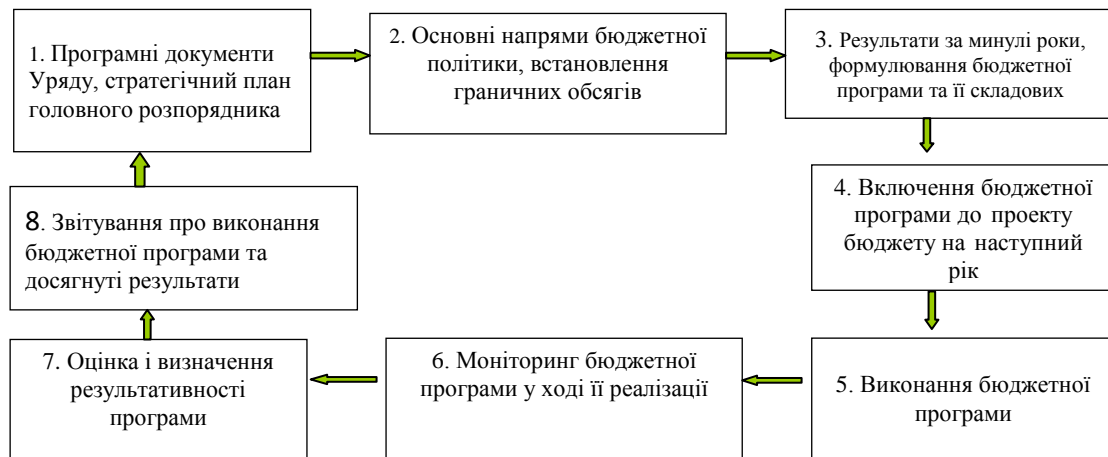


Рис. 1. Цикл програмно-цільового бюджетування

Вказані документи перевіряються на предмет:

- ✓ дотримання законодавства при виконанні установою напрямів (видів) діяльності відповідно до покладених на неї функцій та завдань щодо задоволення суспільних потреб, визначених у Положенні (Статуті) про діяльність установи;
- ✓ дотримання встановленого порядку затвердження та внесення змін до паспорту бюджетної програми;
- ✓ обґрунтованості результативних показників бюджетної програми;
- ✓ наявності в установі законодавчих підстав для реалізації паспорту бюджетної програми;
- ✓ досягнення установою мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик, визначених у паспорті бюджетної програми.

При проведенні перевірки своєчасності та обґрунтованості внесення змін до паспорту бюджетної програми необхідно врахувати, що вони вносяться протягом бюджетного періоду в порядку, установленому для складання паспортів бюджетних програм, у випадках:

- ✓ прийняття змін до Закону про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, які спричиняють зміну інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм;
- ✓ зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм, необхідність у внесенні яких з об'єктивних причин виникла в процесі виконання бюджету і які відповідають меті, завданням та напрямам використання коштів бюджетної програми.

У випадку внесення протягом звітного періоду змін до помісячного та річного розпису, які приводять до зміни результативних показників, зміни до паспорта бюджетної програми вносяться за 5 днів до закінчення звітного періоду.

2.3. Методика перевірки кошторисів доходів і видатків

Перевіряючи фактичне виконання кошторису, потрібно провести аналіз звітів про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету. При цьому необхідно врахувати, що усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова та бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, повинні бути завізовані відповідним органом Державної казначейської служби, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності. Насамперед необхідно впевнитись, що звіти про виконання кошторису за спеціальним фондом складені відповідно до Порядку та за формами, встановленими наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р. Для з'ясування достовірності відповідних даних у звіті щодо надходжень в розрізі КЕКВ треба звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань. При цьому загальну суму надходжень доцільно порівняти із даними книги «Журнал-головна» в частині сальдо по рахунку 70 «Доходи загального фонду» до його списання в кінці року на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом». Ці суми повинні бути тотожними. Достовірність даних у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду стосовно касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно перевірити шляхом порівняння їх значень з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій. Подібні контрольні процедури необхідно провести із звітністю про виконання кошторису за спеціальним фондом.

Тема 3. КОНТРОЛЬ ГРОШОВИХ КОШТІВ

3.1. Контроль і ревізія каси

Головна мета ревізії каси полягає у швидкому та якісному виявленні фактів нестач, незаконного привласнення грошових коштів чи інших зловживань. При цьому виконання основних завдань такої ревізії тісно пов'язане з правильним вибором джерел її проведення, а саме: первинних документів, облікових реєстрів, звітної документації.

Найбільш дієвим способом контролю за схоронністю готівкових коштів суб'єктів державного сектору в касах є проведення інвентаризації. Нормативно-правовим документом, що регламентує порядок інвентаризації готівки, грошових коштів, їх еквівалентів, а також бланків документів суворої звітності

є Положення № 879 (п. 6 розд. III). У ньому зроблено деяку переадресацію, зокрема вказано, що інвентаризація каси здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (п. 4.10), яке було затверджене Постановою НБУ № 637 від 15.12.2004 р. (Положення № 637). При цьому слід розрізняти інвентаризацію, яка проводиться самим суб'єктом господарювання, та інвентаризацію, здійснювану в процесі ревізії. Вони мають як схожі риси, так і відмінності.

Особливістю інвентаризації, яка здійснюється в процесі ревізії, є те, що особа, контра здійснює контроль (працівник контрольного органу) після пред'явлення повноважень керівнику ревізованого об'єкта може вимагати проведення інвентаризації наявності готівки, цінних паперів і бланків суворої звітності, які зберігаються в касі в присутності касира та головного бухгалтера чи його заступника.

Важливою умовою якісного контролю є те, що до початку перерахунку готівки в касі необхідно, щоб касир в присутності працівника контрольно-ревізійного органу склав касовий звіт про операції з готівковими коштами, який після перевірки працівником контрольно-ревізійного органу передається в бухгалтерію, котра відображає його дані на рахунках бухгалтерського обліку й виводить залишок готівки в касі по обліку на момент інвентаризації.

Однією з вагомих умов проведення інвентаризації каси є раптовість. Тому інвентаризація каси повинна проводитись одразу після прибуття перевіряючого (перевіряючих) до суб'єкта державного сектору та пред'явлення дозвільних документів і посвідчення. Після проведення інвентаризації в касі готівки, цінних паперів і бланків суворої звітності оформляється відповідний акт. На даний момент він відповідає формі Акта про результати інвентаризації наявних коштів, який наведений у додатку 7 до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р. (табл. 1).

Важливим видом роботи працівника контрольно-ревізійного органу, яку він має здійснити після отримання пояснень про факт розходжень, є ретельне вивчення достовірності причин, викладених в ньому та вживання заходів щодо відшкодування нестач. При цьому якщо нестача або лишки в касі складають значну суму, працівник контрольно-ревізійного органу має повноваження вимагати усунення касира від посади, яку він займає. А якщо нестача або лишки виникли через зловживання службових осіб, то матеріали на винних передаються до правоохоронних органів. Сума виявленої нестачі повинна бути відшкодована за рахунок касира, а сума лишків оприбутковується й відноситься до складу доходів державного бюджету протягом трьох днів після виявлення. Іншими аспектами, які слід перевірити ревізую чому, є питання дотримання умов збереження касової готівки.

(найменування підприємства)

Акт № _____
про результати інвентаризації наявних коштів
" ____ " _____ 201_ року,
що зберігаються _____

Розписка

Цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Матеріально відповідальна особа

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

На підставі наказу (розпорядження) від " ____ " _____ 201_ року № _____ проведена інвентаризація коштів за станом на " ____ " _____ 201_ року.

Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:

	грн. _____	коп. _____
	грн. _____	коп. _____
	грн. _____	коп. _____
	грн. _____	коп. _____
Підсумок фактичної наявності _____	грн. _____	коп. _____

(словами)

За обліковими даними _____ грн. _____ коп.

Підсумки інвентаризації: надлишок _____, нестача _____.

Голова комісії

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії:

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Підтверджую, що кошти, зазначені в акті, є на зберіганні під мою відповідальність. Усі наявні кошти комісією перевірено в моїй присутності. Претензій до інвентаризаційної комісії не маю.

Матеріально відповідальна особа _____

(підпис)

" ____ " _____ 201_ року.

Пояснення причин, унаслідок яких виникли надлишки або нестачі _____

Матеріально відповідальна особа _____

Рішення керівника підприємства _____

" ____ " _____ 201_ року.

Окрім дослідження вищезазначених питань, ревізуючим також встановлюється місце зберігання ключів-дублікатів від вогнетривких сейфів і дверних замків касового приміщення.

3.2. Ревізія касових операцій

Проведення ревізії касових операцій пов'язане з суцільною перевіркою законності їх здійснення та виконання вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р. (зі змінами). Завдяки проведенню ревізії касових операцій досягається встановлення фактів порушень чинних вимог їх документального і рахункового відображення через контроль низки питань. При цьому використовується відповідна бухгалтерська документація, котра виступає в якості джерел ревізії та застосовуються певні процедури (рис. 1).

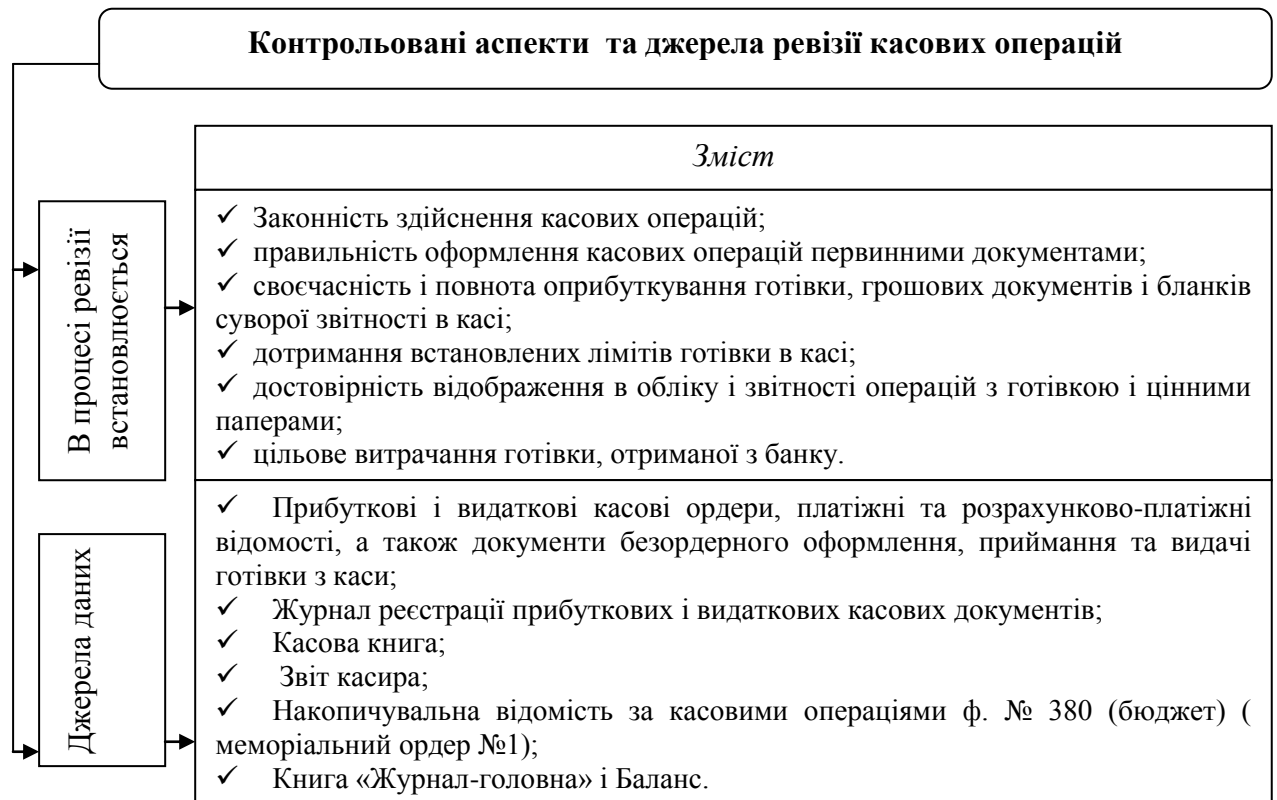


Рис. 1. Основні аспекти контролю та джерела ревізії касових операцій

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

Перевірка правильності облікового оформлення касових операцій здійснюється суцільним методом. У цьому випадку для встановлення правильності оформлення (наявність підписів отримувачів і платників, підписів керівника і головного бухгалтера, дати здійснення операцій, номери кореспондентських рахунків) та дотримання законності здійснення касових операцій перевіряються усі касові документи (прибуткові й видаткові).

Одним з основних завдань при перевірці є встановлення дотримання норми проставлення підписів на касових документах. У цьому випадку увага звертається на два аспекти: встановлення кола посадових осіб, які мають право підписувати касові документи, і наявність їхніх підписів. У першому випадку

слід врахувати, що касові документи мають право підписувати: головний (старший) бухгалтер (прибуткові) і розпорядник бюджетних коштів чи уповноважені ним особи, головний (старший) бухгалтер і касир (видаткові). У другому – увага акцентується на наявності самих підписів, в тому числі їх відповідності оригіналам.

Здійснюючи перевірку, перевіряючий має простежити факти передачі керівником суб'єкта державного сектору свого права першого підпису іншій відповідальній особі й звірити наявність підписів на документах цього періоду саме уповноваженої особи. Також слід акцентувати увагу на фактах видачі грошей за ордерами або іншими платіжними документами, в тому числі відомостями, котрі були підписані лише головним бухгалтером. Виявлені зловживання цього типу є порушенням касової дисципліни. Якщо ж встановлені зворотні випадки, коли документація підписана лише керівником, перевіряючому варто встановити причини цього й звернути увагу на правомірність здійснюваної касової операції.

У випадку виявлення фіктивних документів необхідно їх негайно вилучити. При цьому обов'язковою умовою є залишення їхньої копії або надання розписки про вилучення. Документи, підписані особою, котра не наділена правом (повноваженням) підпису, під час проведення перевірки можуть бути підписані уповноваженими особами за умови їхньої згоди.

Основна вимога, яка ставиться до здійснення операцій з готівкою, полягає в тому, що всі надходження до каси повинні своєчасно та повною мірою оприбутковуватися. Тому під час перевірки завдяки дослідженню виписок з реєстраційних рахунків суб'єктів державного сектору аналізується стан касових оборотів, пов'язаних з надходженням готівки та її поверненням у банк, а через вивчення інших касових документів встановлюється повнота відображення надходжень і видатків, що здійснюються через касу.

Якщо існує потреба в поглибленій перевірці повноти оприбуткування готівки в касі, одержаної з різних джерел, слід взяти до уваги обороти, відображені у відомості меморіального-ордера 1 за дебетом субрахунка 301 «Каса в національній валюті» та порівняти їх з оборотами за кредитом кожного кореспондуючого рахунка/субрахунка (32 «Рахунки в казначействі», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (у випадках, коли заробітна плата виплачується через касу, а не з використанням карткової системи) та іншими рахунками) з подальшим порівнянням їх із відповідними записами в касовій книзі та даними документів, які підтверджують фактичне одержання установою певних сум готівки у відповідні строки.

У зв'язку з нормативною вимогою дотримання встановлених лімітів каси наступний етап ревізії касових операцій полягає у перевірці цього аспекту. При цьому може також бути здійснено контроль не лише дотримання ліміту, а й правомірність встановлення його обсягів.

Контроль дотримання суб'єктом державного сектору встановленого ліміту касової готівки вимагає перевірки ряду питань. По-перше, слід встановити, чи

наявний Розрахунок встановлення ліміту готівки в касі і чи відповідає він формі, наведеній у додатку 8 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Для визначення встановлення фактів наявності понадлімітних залишків готівки в касі слід порівняти записи касової книги про них з установленим лімітом каси за кожний день незалежно від того, здійснювалися в цей день касові обороти (надходження і витрати готівки) чи ні. При виявленні перевищення ліміту каси встановлюються час (у днях), протягом якого воно було допущене, понадлімітні суми та причини їх наявності. Саме ці дослідження служать в подальшому основою для застосування штрафних санкцій. Наразі їхній обсяг згідно з чинним законодавством за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах дорівнює двократному розміру сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день.

Також важливо при ревізії касових операцій здійснити перевірку правильності відображення бухгалтерських проведень і рахунків, які для цього використовуються. Такого роду контроль слід проводити на всіх етапах ревізійної роботи, починаючи від перевірки первинних касових документів і звітів касира, де зазначається кореспонденція рахунків, до формування оборотних відомостей та форм фінансової звітності. В процесі перевірки з'ясовується, на які бухгалтерські рахунки фактично було віднесено оприбутковані або видані з каси готівкові кошти, й порівнюється з рекомендованою для таких цілей кореспонденцією рахунків. Зокрема, при допущенні помилок у відображенні касових операцій на рахунках обліку з'являється можливість списання сум готівки з метою привласнення. Тому ревізор зобов'язаний звірити й зіставити суми за дебетом рахунка 30 «Каса» із записами за кредитом кореспондуючих рахунків у відповідних меморіальних ордерах. Аналогічно операції з кредиту цього рахунка звіряються з кореспондуючими рахунками дебету інших у відомостях, меморіальних ордерах, Книзі «Журнал-головна», фінансовій звітності. При виявленні розходжень помилки (в тому числі й свідомі) повинні бути виправлені, а відповідальні особи мають понести відповідальність, передбачену чинним законодавством.

3.3. Ревізія операцій на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України

Розвиток сучасних систем електронних платежів та розширення на цій основі обсягів безготівкових розрахунків в установах державного сектору економіки певним чином спрощують відносини між контрагентами та знижують рівень ризиків, пов'язаних з допущенням помилок і порушень при зарахуванні й списанні грошових коштів. Такі операції здійснюються відповідно до вимог Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті №22 від 21.01.2004 р. (зі змінами) та Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №372 від 02.04.2014 р. (зі змінами).

Метою проведення ревізії операцій, що проводяться через рахунки установ державного сектору, є обґрунтування доцільності відкриття рахунків, а також перевірка законності й достовірності проведених операцій, а також правильності їхнього відображення в бухгалтерському обліку.

Ревізія операцій на рахунках в органах Державної казначейської служби повинна розпочинатись із встановлення місця відкриття та кількості відкритих суб'єкту діяльності рахунків.

Після цього суцільним методом перевіряються здійснені за реєстраційним рахунком операції, які були здійснені після завершення попередньої ревізії. Для цього перевіряють наявність виписок за кожним рахунком та тотожність (відповідність) залишків (за станом на перше число місяця, з якого починається ревізований період), вказаних у виписках з даними бухгалтерського обліку. При цьому послуговуються методом порівняння, зокрема даних меморіального ордера № 2, Книги «Журнал-Головна». В цьому випадку слід пам'ятати, що за кожним рахунком ведеться окремий меморіальний ордер (2а, 2б, 2в і т. ін.). Виписки перевіряються в хронологічному порядку, що уможливорює встановлення правильності та послідовності перенесення залишків (з однієї виписки до наступної).

Логічна послідовність проведення ревізії операцій на рахунках дозволяє якнайповніше аналізувати стан ведення обліку грошових коштів. В цьому контексті наступним кроком (етапом) її проведення є перевірка отриманих виписок з реєстраційних рахунків. Її здійснюють, щоб встановити достовірність і наявність у них всіх реквізитів, а також виявити повноту додатків до виписок. Останні дають змогу отримати свідчення про фактичне здійснення операцій. Окрім цього, перевіряються платіжні доручення (платіжні вимоги та інші платіжні документи, котрі використовуються відповідно до обраного методу розрахунків). У разі нестачі додатків або наявності у виписках підчисток, виправлень, змитих чи нечітких відтисків штампів ревізор зобов'язаний звірити такі документи з копіями виписок, які знаходяться в органі казначейської служби, який обслуговує організацію-суб'єкта державного сектору.

Оскільки виписки з реєстраційних рахунків в такій системі видаються щоденно, ревізору слід звірити вхідні й вихідні залишки як за виписками, так і за датами здійснення операцій. Це уможливорює виявлення знищених виписок за конкретний день, оскільки звіряння проводиться з даними попередніх виписок.

Важливим інструментом контролю при здійсненні ревізії операцій за реєстраційними рахунками є перевірка рівня відповідності аналітичних і синтетичних даних. Рівність показників вказує на правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку та належну відповідність даних документів, що прикладені до виписок, із записами оборотів на рахунках, які відповідають здійсненим операціям.

Складовою ревізії є також встановлення факту відображення всіх операцій руху грошових коштів на реєстраційних рахунках і правильності їх проведення в системі бухгалтерського документообороту: накопичувальних відомостях руху коштів загального й спеціального фондів (меморіальні ордери №2 та №3),

Книзі «Журнал – Головна» (дані меморіальних ордерів повинні відповідати даним книги).

Отже, ревізія, здійснювана щодо операцій на реєстраційних рахунках, включає такі етапи (кроки):

1. Перевірка виписок і первинної документації, прикладеної до них.
2. Встановлення правильності підрахунків сум оборотів, початкового і кінцевого залишків.
3. Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку та дотримання порядку документального забезпечення (дотримання встановленої схеми документообороту).

Тема 4. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці

Мета контролю розрахунків з оплати праці полягає у встановленні достовірності первинних даних щодо наявності зобов'язань, законності і доцільності проведених розрахунків, повноти і своєчасності відображення даних в первинних документах та облікових регістрах, обґрунтованості і ефективності витрачання бюджетних коштів на оплату праці та наявного персоналу установи, достовірності відображення стану зобов'язань у звітності. Відповідно до мети контролю, завданнями ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка:

- ✓ обґрунтованості обсягу асигнувань на заробітну плату;
- ✓ дотримання трудової та штатної дисципліни;
- ✓ обґрунтованості призначення надбавок і доплат;
- ✓ правильності обчислення середнього заробітку;
- ✓ правильності нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів.

Ревізія операцій з оплати праці передбачає чітке визначення джерел інформації для контролю, якими є установчі документи, бухгалтерські облікові регістри, первинні документи та предмета контролю з конкретизацією напрямів дослідження (рис. 1).

Перевірка законності встановлення надбавок, доплат за вислугу років полягає у з'ясуванні того, чи правильно визначено стаж роботи на основі трудової книжки та інших документів, які відповідно до законодавства підтверджують стаж роботи.

Чільне місце в ревізії розрахунків з оплати праці відводиться контролю правильності визначення величини заробітку згідно з фактично відпрацьованим часом, інформація для якого міститься у первинних документах (рис. 2).

Під час ревізії визначення тривалості надання відпусток і виплати відпускних необхідно керуватись Законом України «Про відпустки».

Перевірити правильність зарахування заробітної плати на основі табелів обліку робочого часу необхідно зіставити їх дані з наказами про відпустки, даними листків непрацездатності, особовими рахунками. Необхідно переконатись, чи не допускались випадки нарахування заробітної плати

працівнику під час перебування його у відпустці, на лікарняному чи на санаторно-курортному лікуванні.

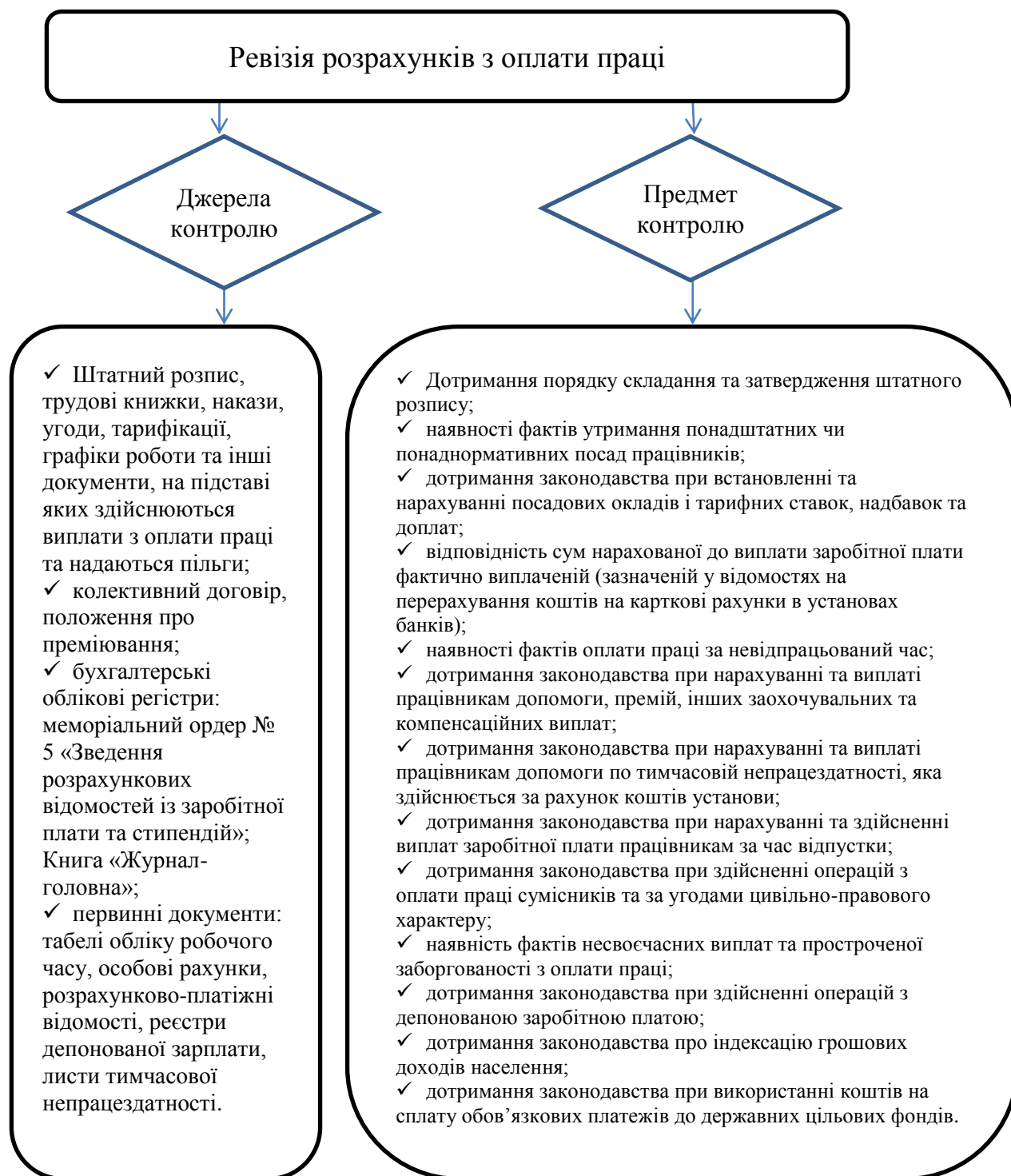


Рис. 1. Джерела та напрямки ревізії розрахунків з оплати праці

Сумісники повинні виконувати роботу за сумісництвом у вільний від основної роботи час. В таблиці обліку робочого часу дані не повинні бути вищими за норми – чотирьох годин на день і повного робочого дня у вихідний день.

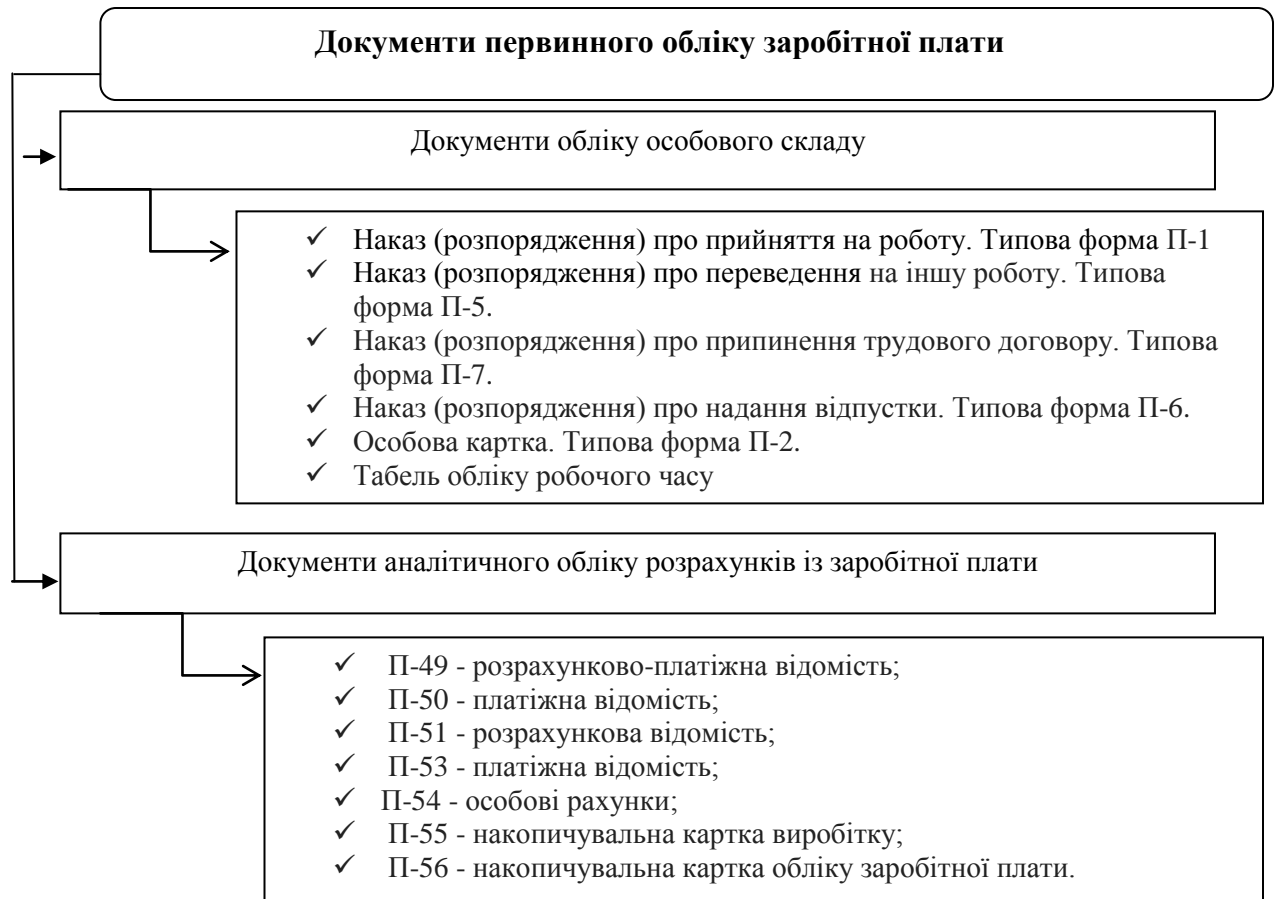


Рис. 2. Джерела ревізії нарахування заробітної плати

Загальна тривалість роботи за сумісництвом за місяць не повинна перевищувати половини місячної норми робочого часу і відповідно до ст. 102-1 КЗпП сумісники одержують заробітну плату за фактично виконану роботу. Здійснюється перевірка виплат заробітної плати з метою виявлення підставних осіб. Відпустка на роботі за сумісництвом повинна надаватись водночас з відпусткою за основним місцем роботи.

4.2. Ревізія розрахунків з підзвітними особами

Ревізія розрахунків з підзвітними особами починається із визначення кола осіб з працівників установи, які мають право отримувати і розпоряджатись підзвітними коштами. Для цього необхідно ознайомитися із затвердженим керівником установи списком підзвітних осіб, де зазначено, кому і на що видаються підзвітні суми. Потрібно пам'ятати, що кошти під звіт можуть видаватись з каси установи винятково на оплату видатків, які неможливо чи недоцільно здійснювати безготівково, і тільки особам, які працюють у даній установі. Виконуючи контроль правильності планування та витрачання в установі підзвітних сум, дії ревізора повинні бути направлені на дотримання основних нормативних документів, що урегульовують дані питання (рис. 3).

Основними завданнями інспектування стану розрахунків з підзвітними особами є встановлення обґрунтованості видачі грошей під звіт, законності та цілеспрямованості проведених витрат, а також дотримання вимог до оформлення виправданих документів.

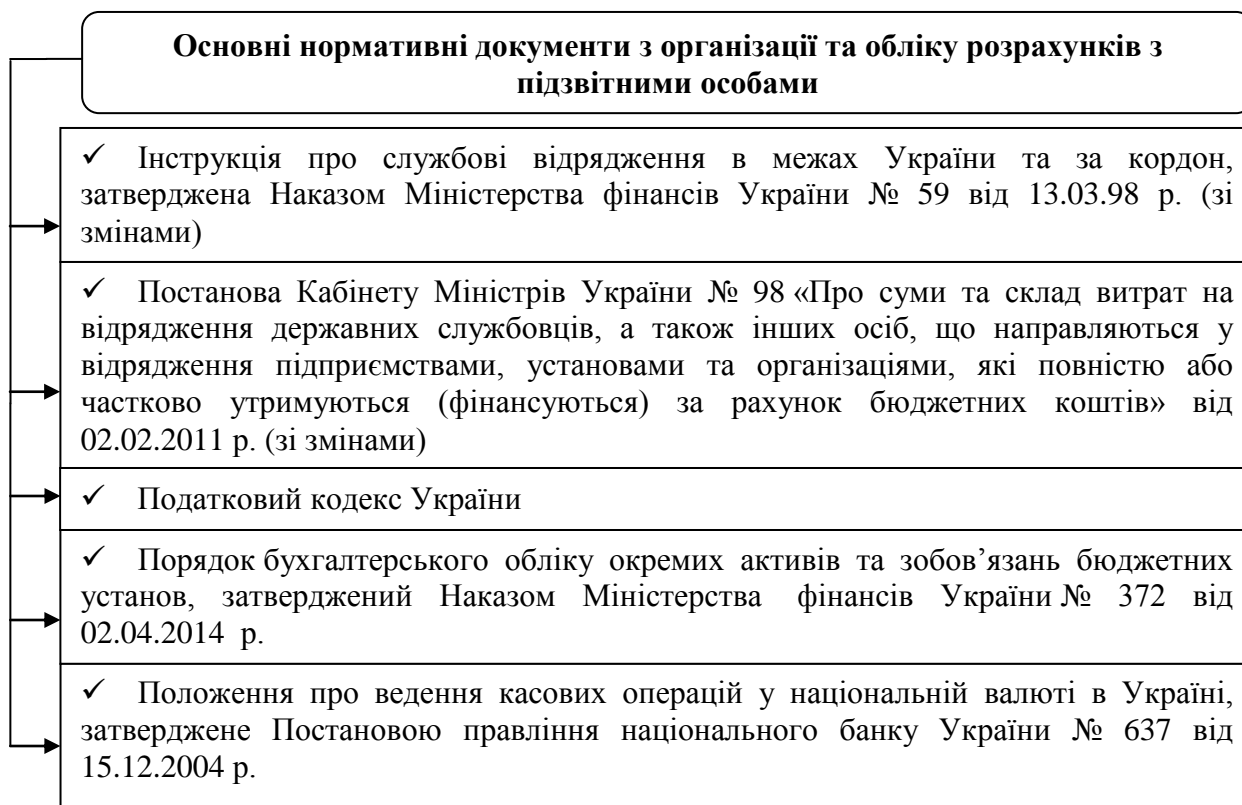


Рис. 3. Нормативно-правові документи з регулювання порядку та обліку розрахунків з підзвітними особами

Примітка: за станом на дату рекомендації посібника до друку.

Комплексний підхід до ревізії розрахунків з підзвітними особами використовують забезпечується дослідженням первинних документів, документів аналітичного та синтетичного обліку (рис. 4).

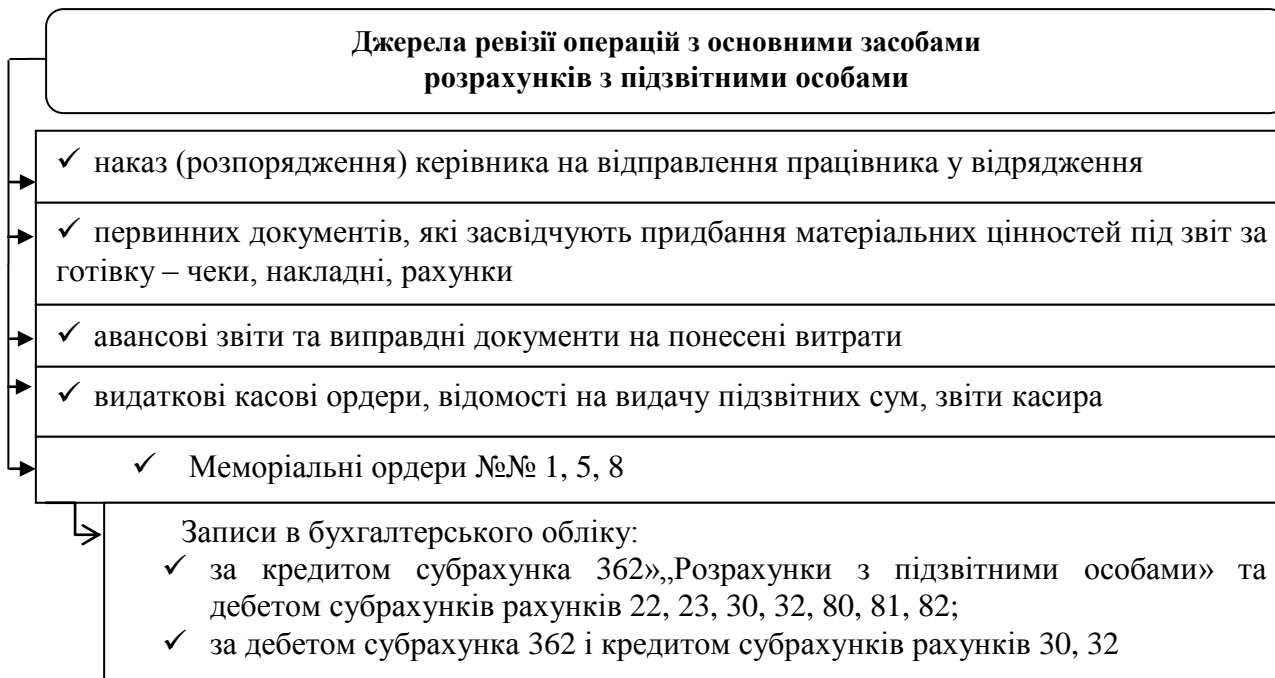


Рис. 4. Джерела ревізії розрахунків з підзвітними особами

У ході ревізії проводиться інвентаризація підзвітних сум, яка передбачає виведення залишків, тобто сум, виданих під звіт за даними касової книги з 1 числа поточного місяця до дати інвентаризації. Особливу увагу слід звернути на цілі, на які відпущено готівку під звіт. Потрібно пам'ятати, що видача готівки під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції дозволяється на термін не більше 10 робочих днів з дня її видачі, а на усі інші господарські потреби – на строк не більше 2-ох робочих днів, включаючи день одержання готівкових коштів під звіт. Варто пам'ятати, що видача сум під звіт працівнику, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється. Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Перевірка правильності виплати добових проводиться шляхом зіставлення строку відрядження, визначеного наказом (розпорядженням) керівника, із кількістю днів знаходження у відрядженні, зазначених в авансовому звіті. За умови виникнення сумніву щодо перебування працівника у відрядженні слід вибірково зробити запити до місця відрядження. При визначенні правильності включення до авансового звіту витрат на проїзд транспортні квитки на повітряний, залізничний, водний чи автомобільний транспорт загального користування перевіряються на предмет відповідності дат прибуття та вибуття. У разі отримання попереднього авансу важливо перевірити дотримання граничного терміну звітування, на який впливає форма розрахунків (табл. 1).

Таблиця 1

Терміни звітування за кошти, видані під звіт залежно від порядку і форм розрахунків

Види витрат і форм розрахунків	Правові норми	Граничний термін звітування
Витрати у відрядженні		
Кошти, отримані як аванс на витрати, пов'язані з відрядженням:		
✓ через касу підприємства	пп. «а» пп. 170.9.2 ПКУ, п. п. 2.11 Положення № 637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем закінчення відрядження
✓ із застосуванням корпоративних платіжних карток	пп. «а» пп. 170.9.3 ПКУ, п. п. 2.11, 2.12 Положення № 637	до закінчення третього банківського дня, що настає за днем завершення відрядження
✓ із застосуванням особистих платіжних карток (аванс перераховано на особистий картковий рахунок працівника)	пп. 170.9.2 ПКУ, п. п. 2.11, 2.12 Положення №637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем завершення відрядження
Готівкові кошти, отримані для розрахунків у відрядженні на:		
✓ закупівлю сільгосппродукції та на заготівлю вторсировини, крім металобрухту	пп. «б» пп. 170.9.2 ПКУ п. п. 2.11 Положення №637	до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем закупки, але не пізніше 10 робочих днів від дня видачі таких коштів
- інші господарські (виробничі) потреби	п. п. 2.11 Положення №637	наступного дня після отримання коштів під звіт

У випадку неповернення або несвоєчасного повернення надлишку підзвітних коштів бухгалтер після затвердження авансового звіту повинен провести розрахунок суми податку, який належить до утримання, й ознайомити працівника із розрахунком податку з доходів фізичних осіб під розпис. Сума невчасного повернення надлишку витрачених коштів піддається оподаткуванню за ставкою 15%, а в випадку перевищення цієї суми десятикратного розміру мінімальної заробітної плати – за ставкою податку 17% від суми перевищення з урахуванням податку, утриманого за ставкою 15%.

За даними меморіального ордера № 8 та оборотної (накопичувальної) відомості потрібно перевірити вчасність звітування за використані кошти на відрядження та правильність визначення та перенесення залишків підзвітних сум з кінця звітної періоду на початок загалом та за кожною підзвітною особою.

Перевіряється також реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, відображеної в Балансі, Книзі «Журнал – Головна» і реєстрах аналітичного обліку за субрахунком 362 «Розрахунки з підзвітними особами».

За підсумками ревізії ревізор проводить розрахунок суми залишків простроченої заборгованості підзвітних осіб за датами її виникнення з метою визначення суми штрафу, що підлягає сплаті до відповідного бюджету.

4.3. Ревізія розрахунків за виконані роботи

Приставаючи до ревізії розрахункових операцій за виконані роботи насамперед необхідно переконатись у правомірності таких операцій. Усі господарські взаємозв'язки установи державного сектору економіки з постачальниками товарів, робіт і послуг, з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, які можуть бути як державними, так і приватними підприємствами, оформляються угодами. Вони можуть укладатися установами виключно в межах асигнувань, визначених кошторисами, оскільки витрати за угодами, укладеними без належних бюджетних асигнувань чи з перевищенням повноважень заборонені законодавством. Під час ревізії ґрунтовному аналізу піддаються усі укладені контракти та угоди на предмет стану їх виконання та розрахунків. Зважаючи на це, перевіряючи угоди, необхідно насамперед звернути увагу, чи зареєстровані зобов'язання за ними в органах Державної казначейської служби, оскільки витрати за договорами, укладеними без належних бюджетних асигнувань чи з перевищенням повноважень, не є бюджетними зобов'язаннями, а отже, не мають права на здійснення. Потрібно зазначити, що угоди, незалежно від того, в якій формі їх укладено (усній чи письмовій), повинні бути зареєстровані в Книзі обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань, яка ведеться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Для недопущення укладання угод, що перевищують бюджетні асигнування, затверджені кошторисом установи, у Книзі реєструється кожна укладена угода, в тому числі, довгострокові угоди попередніх років, що передбачають оплату бюджетними коштами у поточному році. Угоди, не проплачені в поточному році, переносять у Книгу обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань

наступного року. Варто зазначити, що розрахунки з юридичними та фізичними особами (за виключенням розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги здійснюються після їх одержання. Особливої уваги ревизора потребують розрахунки з попередньою оплатою. Варто зазначити, що попередня оплата дозволяється в окремих випадках, визначених чинним законодавством України. Джерелами інформації для проведення перевірки є первинні документи, на підставі яких здійснюється облік розрахунків з постачальниками (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти приймання матеріалів, накладні, акти виконаних робіт, акти звірок взаєморозрахунків); реєстри оперативного обліку процесу постачання (журнал реєстрації довіреностей); реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 63 (меморіальні ордери №4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» та №6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», Книга «Журнал – Головна», Баланс), книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, укладені договори, контракти, угоди.

Далі ревизору потрібно ознайомитись зі станом розрахунків за даними Книги «Журнал – Головна» та облікових реєстрів на предмет визначення стану обліку, розмірів оборотів та їхню динаміку, відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку. При перевірці розрахунків насамперед необхідно проаналізувати порядок ведення аналітичного обліку цих операцій та дослідити повноту їх відображення у відповідних реєстрах обліку. Дані аналітичного обліку потрібно вивчати позиційним прийомом за кожним записом з одночасною перевіркою наявності документів, що засвідчують факти оприбуткування матеріальних цінностей на склад установи, правильність їх оформлення, дотримання цін і тарифів, правильність арифметичних підрахунків. В практичній діяльності установ та організацій зустрічаються випадки, коли перераховуються кошти за роботи, послуги як аванси, тому необхідно перевірити договори, на підставі яких проводилися розрахунки з постачальниками і підрядниками за виданими авансами.

Особливе значення при перевірці дотримання розрахункової дисципліни та реальності сум заборгованостей має організація інвентаризації розрахунків, суть якої полягає у виявленні залишків кредиторської заборгованості згідно з відповідними документами, ретельній перевірці обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках розрахунків.

Працівник контрольно-ревізійного органу і члени інвентаризаційної комісії виявляють строки виникнення заборгованості за рахунками дебіторів і кредиторів, її реальність та осіб, що винні в пропущенні термінів позовної давності. Аналізуючи стан розрахункової дисципліни в установі, доцільно сформулювати інформацію в розрізі заборгованостей.

Щодо сумнівної дебіторської заборгованості актуальним є встановлення періоду знаходження справ, переданих на розгляд в арбітражний суд, вищестоящій організації, в'яснення причини затримки їх розгляду, інформації про винесення рішення стосовно них.

4.4. Ревізія розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами

Основна мета ревізії розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами ідентична меті ревізії розрахункових операцій, тобто встановлення дотримання порядку розрахункової дисципліни та правильності відображення операцій в бухгалтерському обліку. Специфічні напрями ревізії розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами залежать від самого виду розрахунків: у порядку планових платежів; із відшкодування завданих збитків; розрахунків з іншими дебіторами; за спеціальними видами платежів; з іншими кредиторами тощо.

В першу чергу, слід перевірити, чи проводиться установою державного сектору економіки обов'язкова інвентаризація розрахунків, відповідно до вимог порядку, встановленого Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №879 від 02.09. 2014 р. Контролю піддаються акти звірки взаєморозрахунків та фактично відображені суми заборгованості за даними бухгалтерського обліку, зокрема реальність підбиття сальдо у меморіальних ордерах № 4 і № 6 та перенесення його на наступний місяць, адже часто бувають випадки завищення сальдо при підрахунках чи перенесенні за одними дебіторами і заниження за іншими. Доцільно також під час ревізії здійснити зустрічні звірки з дебіторами та кредиторами чи направити їм запити стосовно підтвердження ними сум заборгованостей, які рахуються за даними обліку тривалий час і за якими не проводиться претензійно-позовна робота, а також сумнівних сум заборгованостей. При наявності розбіжностей даних об'єкта контролю та об'єкта, у якого проводилась зустрічна звірка, необхідно встановити причини даних розбіжностей. Перевірка законності списання дебіторської та кредиторської заборгованості передбачає встановити заходи, які вживались керівництвом установи для стягнення дебіторської заборгованості та вирішення питання стосовно погашення кредиторської заборгованості.

За кожним фактом списання з балансу установи дебіторської заборгованості ревізору слід упевнитись, що керівництвом установи застосовано всіх необхідних заходів для вчасного повернення коштів, визначення кола осіб, котрі винні у невжитті таких заходів, зокрема з'ясування того, чи були звернення установи до судових органів з позовами тощо.

Різновидом розрахунків з дебіторами є розрахунки за плановими платежами, тобто розрахунки, коли умовами угоди визначено оплату товарів не за поодинокими операціями постачання, а шляхом періодичного перерахунку коштів у визначені терміни і в установлених розмірах незалежно від отриманих товарів. Подібні розрахунки відбуваються не за фактичним відвантаженням товарів, а шляхом періодичного перерахування коштів за термінами і розмірами, передбаченими угодою в межах планових асигнувань. Сума кожного планового платежу і терміни перерахування встановлюються на місяць чи квартал, виходячи з періодичності платежів та обсягів поставок (закупівлі).

Особливу увагу необхідно звернути на стан проведення розрахунків за субрахунком 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків». При цьому важливими ділянками ревізії є правильність обчислення відшкодування за заподіяні установі збитки у вигляді нестач і крадіжок, втрат від псування

матеріальних цінностей та інших сум, які підлягають відшкодуванню винними особами, адже з досвіду контрольно-ревізійної роботи зустрічаються випадки проведення їх покриття за рахунок коштів установи. В процесі ревізії слід використовувати джерела інформації поряд з документами аналітичного та синтетичного обліку, а також первинні документи.

Насамперед ревізор повинен ознайомитись з даними бухгалтерського обліку (Книги «Журнал – Головної», меморіального ордера №4, Балансу) про обороти та залишки рахунка 363 і проаналізувати стан розрахунків за період, що ревізується. Далі за даними первинних документів (матеріалів інвентаризації, протоколів засідань інвентаризаційних комісій, пояснень матеріально відповідальних осіб) аналізуються причини виникнення матеріальної шкоди. Порядок відшкодування збитків регулюється Постановою КМУ №116 від 22.01.96 р. (в реакції від 16.12.2011 р.). Упродовж 5 днів після виявлення недостач матеріали повинні передаватися слідчим органам, а на суму нестачі та втрат подається цивільний позов. Ревізор перевіряє стан бухгалтерського діловодства виконавчих документів суду, повноту та вчасність погашення боргу за записами на субрахунку 363 та вжиття заходів на розшук боржників. Особливу увагу слід приділити перевірці фактів невчасного утримання та погашення заборгованості, а також переходу її у стан безнадійної.

Тема 5. РЕВІЗІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

5.1. Ревізія необоротних активів

Зважаючи на вартість та значення основних засобів у забезпеченні діяльності суб'єктів державного сектору, а також враховуючи потребу у підвищенні ефективності використання наявних ресурсів в умовах дефіциту фінансового забезпечення, ревізія основних засобів має сприяти вирішенню низки відповідних завдань (рис. 1).

Завдання ревізії основних засобів суб'єкта державного сектору	
Зміст	
1.	Перевірка ефективності використання та збереження.
2.	Перевірка правильності документального оформлення операцій з основними засобами (надходження, переміщення, використання, вибуття).
3.	Перевірка правильності нарахування зносу та списання.
4.	Перевірка правильності відображення операцій з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

Рис. 1. Завдання ревізії основних засобів

Примітка: аналогічними є завдання ревізії щодо інших складових необоротних активів.

Для самих суб'єктів державного сектору завдання ревізії полягає не лише у встановленні правильності облікового відображення основних засобів, а й уможливлення виявлення резервів підвищення ефективності їх використання. Попри це, саме назване завдання не виконується повною мірою й потребує додаткового внутрішнього опрацювання. Названий недолік частково компенсується внутрішнім моніторингом стану використання основних засобів, в тому числі через включення даного питання у завдання інвентаризаційної комісії. Акцент на вирішенні вказаного завдання дозволяє виявити можливі шляхи оптимізації використання наявних основних засобів (передачу в оренду, використання у кілька змін тощо).

При ревізії основних засобів та операцій з ними необхідно насамперед ознайомитись з матеріалами попередніх інвентаризацій. Зокрема, слід звернути увагу на дотримання дат проведення планових інвентаризацій (наприклад, перед складанням річної звітності), а також дати та причини проведення позапланових інвентаризацій. Після цього необхідно перевірити правильність оформлення результатів інвентаризацій та відображення їхніх результатів в обліку. Одним з ключових питань, на які має звернути увагу перевіряючий, є повнота охоплення об'єктів інвентаризації. Її встановлюють шляхом порівняння сформованих інвентарних описів з даними аналітичного обліку, зокрема відображених в оборотних відомостях.

Другим важливим кроком при проведенні ревізії основних засобів є організація та проведення вибіркової інвентаризації за місцями їх зберігання й розташування. Вибір об'єктів, які підлягатимуть інвентаризації, може базуватися на врахуванні результатів попередніх ревізій, а також досвіді особи, що здійснює перевірку. У випадку виявлення нестач чи крадіжок керівником ревізійної групи може бути прийняте рішення щодо доцільності проведення суцільної інвентаризації.

Виявлені інвентаризаційною комісією розходження між фактичними залишками основних засобів і даними, відображеними щодо них у бухгалтерському обліку, регулюються такими двома способами:

1. Якщо виявлені лишки основних засобів і нематеріальних активів, то вони повинні бути оприбутковані й віднесені на збільшення доходів спеціального фонду бюджетної установи.

2. При виявленні нестач цінностей, які перевищують норми природного убутку, а також втрат від псування цінностей їх списують з балансу та відносять на рахунок винних осіб у розмірі, що визначається відповідно до законодавства. Якщо ж винні особи не встановлені, нестачі зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту їх встановлення або до закриття справи згідно з законодавством.

Наступним кроком у процесі ревізії основних засобів є перевірка повноти їх оприбуткування та порядку ведення пооб'єктного обліку. Для цього здійснюється перевірка доцільності й обґрунтованості придбання об'єктів основних засобів, повноти й своєчасності їх оприбуткування, правильності проведеної оцінки, що визначається джерелами формування та надходження

(будівництво, придбання, безкоштовна передача, приватизація державного майна тощо).

Здійснюючи контроль придбання основних засобів, перевіряючий повинен встановити, чи були дотримані умови закупівлі матеріальних цінностей для суб'єктів державного сектору. Зокрема, бюджетні установи мають для цього брати участь у тендерних торгах.

Джерелами контролю в цьому випадку є: акти про введення в експлуатацію будівель, споруд, рахунки-фактури та інші документи постачальників, на яких має бути підпис відповідальної особи як свідчення підтвердження факту надходження (введення в експлуатацію) об'єктів основних засобів.

Перевіряючи операції зі списання основних засобів, вибулих із експлуатації внаслідок стихійного лиха, аварій та інших надзвичайних ситуацій, ревизор повинен в'яснити:

- ✓ підставу для списання (акти, висновки відповідних органів);
- ✓ факти допущеної халатності при збереженні або порушеннях правил експлуатації основних засобів;
- ✓ встановлення винуватців та вжиття заходів із відшкодування втрат та недопущення їх надалі.

Основними джерелами ревізії необоротних активів, в тому числі тих, що дозволяють перевірити обсяги понесених витрат для включення їх у первісну вартість, є накладні, акти прийому-передачі, калькуляції, оціночні акти, документ, що підтверджує сплату державного мита, документ, що підтверджує сплату ввізного мита, документ, що підтверджує сплату акцизного збору, документ, що підтверджує сплату ПДВ, договір, акт виконаних робіт, документи, які підтверджують здійснені витрати, акти введення в експлуатацію тощо. Також заключною процедурою контролю повинна бути перевірка даних щодо необоротних активів, відображених у звітності (рис. 2).

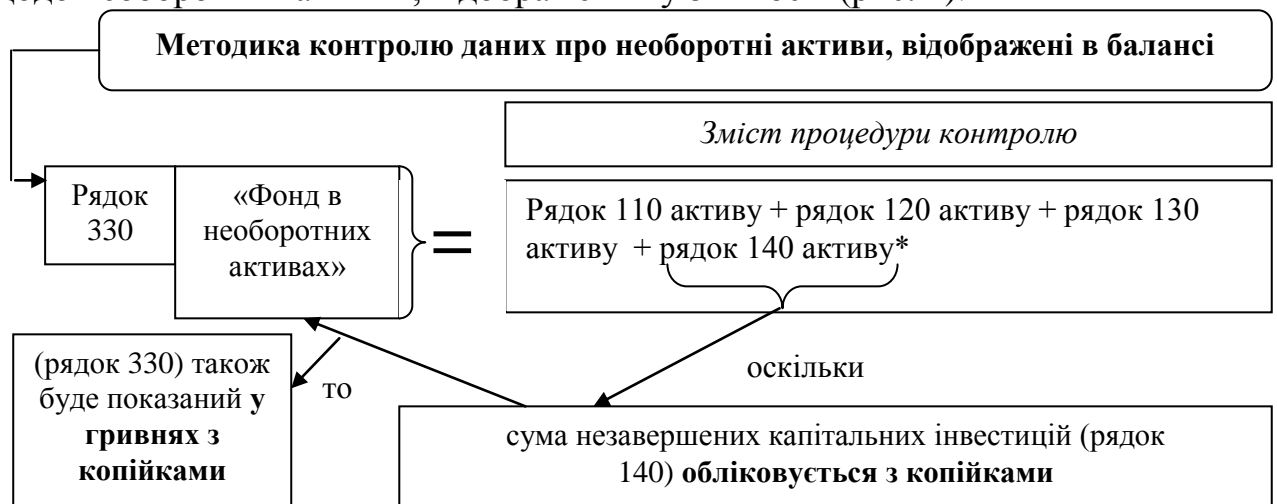


Рис. 2. Методика звіряння даних балансу при ревізії необоротних активів*

Примітка: рядок 110 активу Балансу – балансова (залишкова) вартість нематеріальних активів; рядок 120 активу Балансу – балансова (залишкова) вартість необоротних активів; рядок 130 активу Балансу – балансова (залишкова) вартість інших необоротних матеріальних активів; рядок 140 активу Балансу – незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи.

Ревізія нематеріальних активів суб'єктів державного сектору повинна, перш за все, встановити правильність віднесення до їх складу тих чи інших об'єктів. Для цього ревизор має перевірити дотримання умов визнання об'єкта нематеріальним активом.

При проведенні ревізії нематеріальних активів перевіряючому слід звернути увагу на правильність їх оцінки та перелік витрат, включених у їхню первісну вартість. До складу останньої входять: ціна (вартість) придбання без торгових знижок, сума сплаченого мита, суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням активу до стану, придатного до використання².

В процесі ревізії слід встановити сам факт наявності нематеріального активу, перевірити правильність встановлення його первісної вартості, а також звернути увагу на порядок нарахування амортизації. Вона не нараховується на нематеріальні активи, щодо яких не встановлено строку корисного використання. В іншому випадку використовується прямолінійний метод нарахування амортизації і нараховуватись вона починає з місяця, що настає після введення нематеріального активу в експлуатацію (припиняється теж з місяця, що настає після вибуття НА)³. При передачі нематеріальних активів сторона, яка їх передає, нараховує амортизацію у місяці передачі за повні календарні місяці його перебування в експлуатації в звітному кварталі (місячна сума амортизації обчислюється шляхом ділення річної суми амортизації на 12). Загалом методика ревізії необоротних активів за послідовністю проведення перевірок має ряд спільних рис (ідентифікація місцезнаходження активу, правильність визначення первісної вартості, нарахування амортизації тощо). Однак щодо кожної складової цієї групи активів слід враховувати ті специфічні риси, які притаманні конкретно тому об'єкту, який ревізується.

5.2. Ревізія операцій з запасами

Основними завданнями ревізії запасів (в науковій та навчальній літературі частіше вживається термін «матеріали») є:

- ✓ перевірка на предмет цільового використання коштів, використаних на придбання запасів, що визначені згідно з даними кошторисних призначень;
- ✓ перевірка правомірності здійснення операцій з придбання/передачі матеріальних цінностей;
- ✓ перевірка умов і стану збереження, раціональності й цільового використання цінностей;
- ✓ перевірка обґрунтованості, правильності та законності списання матеріалів, непридатних для подальшого використання;

² Не визнаються нематеріальним активом, а відображаються в складі витрат періоду, в якому вони були здійснені, витрати на дослідження, підготовку та перепідготовку кадрів, створення, реорганізацію й переміщення бюджетної установи або її частини.

³ Типові строки корисного використання НА подані в додатку до Наказу Міністерства фінансів №11 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015 р.

✓ перевірка правильності облікового відображення операцій з руху запасів.

Джерелами ревізії є первинні документи, які відповідно до положень Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів (зі змінами і доповненнями), внесеними наказом Наказом Державної казначейської служби України № 226 від 6 серпня 2014 р., розмежовуються на 2 групи:

– документи, що надаються на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

– документи, які надаються на стадії проведення платежів.

Джерелами інформації для контролю виступають меморіальні ордери №№ 6, 7, 10, 11, 12, 13, Книга обліку фактичних видатків, Книга обліку зобов'язань, Вимоги на відпуск матеріалів, Книга складського обліку матеріалів, оборотні відомості за аналітичними рахунками в розрізі матеріально-відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 23 «Матеріали і продукти харчування», Книга «Журнал – Головна».

Покрокова схема ревізії запасів включає такі елементи:

Крок 1. Проведення інвентаризації.

Крок 2. Контроль повноти оприбуткування та правильності встановлення первісної вартості.

Крок 3. Контроль дотримання порядку здійснення тендерних закупівель.

Крок 4. Перевірка умов зберігання запасів, дотримання норм і правильності облікового відображення відпуску запасів.

Крок 5. Перевірка правильності зарахування пересортиць.

Контролюючи повноту оприбуткування матеріалів, потрібно перевірити первинні документи, записи в реєстрах бухгалтерського обліку, а також провести зустрічні звірки шляхом зіставлення окремих прибуткових документів з документами постачальника на предмет відповідності даних про назви постачальника, номери документа, дати, асортимент, ціни, кількість, вартість, ПДВ, суми до сплати. У цьому випадку про дату проведення звірки не повідомляється, однак суб'єкт-контрагент зобов'язаний надати перевіряючому (перевіряючим) місце для виконання ним своїх службових обов'язків.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей ревізор вивчає правильність їхньої оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріалів, їхній розподіл на групи, облік та розподіл відхилень від облікових цін) та переоцінки матеріальних запасів (дооцінки, уцінки). У цьому випадку слід врахувати останні новації, що пов'язані з формуванням бухгалтерських проводок і мають стосунок до оцінки запасів.

При проведенні ревізії запасів важливо належним чином перевірити стан дотримання норм їх витрачання та їх врахування при обґрунтуванні бюджетних асигнувань. Норми запасів визначаються у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу суб'єкта державного сектору (в днях або процентах до річного споживання). Перевіряючий повинен звернути увагу на

порядок розрахунку норм, а також оцінити стан їх дотримання одним із найбільш прийнятних способів (контрольний замір, зважування і т. ін.).

Перевірка умов зберігання і використання матеріалів у суб'єктів державного сектору та їх структурних підрозділах також проводиться у вигляді проведення інвентаризацій. Одночасно проводиться перевірка стану обліку цінностей у матеріально відповідальних осіб.

При перевірці документів на витрачання товарно-матеріальних цінностей особлива увага звертається на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та відповідно до норм і порядку оформлення документів.

При ревізії витрачання матеріалів ревізор повинен встановити, чи супроводжується відпуск матеріалів зі складу відповідними документами:

- ✓ накладними (вимогами) форми №434 – на видачу матеріалів;
- ✓ меню-вимогами – при відпуску продуктів харчування;
- ✓ відомістю на видачу матеріалів на потреби установи форми №410 – при видачі господарських матеріалів для навчальних цілей протягом місяця;
- ✓ забірною картою форми №431 – для щоденного відпуску матеріалів та палива;
- ✓ маршрутним листом – для списання паливно-мастильних матеріалів.

Перевірці також підлягають записи в накопичувальних відомостях з витрачання матеріалів (меморіальний ордер № 13).

Особлива увага під час перевірки приділяється правильності зарахування пересортиць. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи.

Міністерства, інші органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, відповідно до якого такий залік може бути допущений щодо однієї і тієї самої групи запасів, якщо цінності, які входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (у разі відпуску їх без розпаковки тари).

У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більша вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб. Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу витрат. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб. Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів спеціального фонду.

5.3. Особливості ревізії медикаментів і продуктів харчування

Перевіряючий при проведенні ревізії медикаментів (лікарських засобів) має врахувати таку важливу особливість, як виокремлення різних місць обліку.

За Методичними рекомендаціями №635 вирізняють щонайменше 6 таких місць (рис. 3).

Відповідно до вищеназваних Методичних рекомендацій складський облік повинен забезпечувати своєчасне та достовірне відображення операцій з їх надходження, переміщення та вибуття лікарських засобів. У зв'язку з тим, що наймасовішими споживачами названих видів запасів є установи та заклади охорони здоров'я, акцент щодо питань ревізії зробимо саме на них.

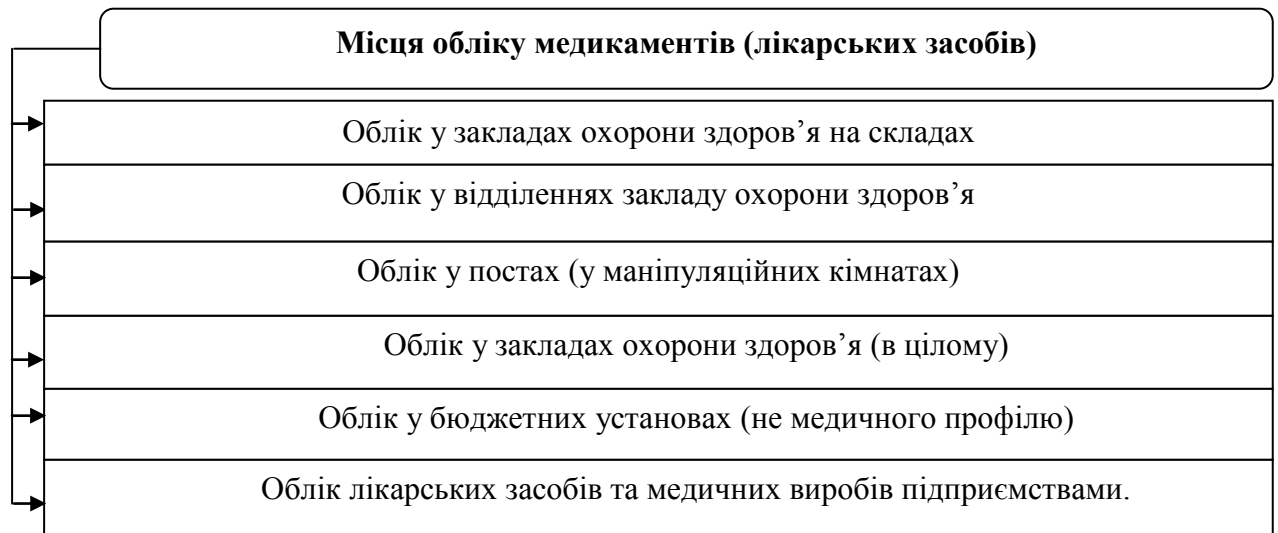


Рис. 3. Місця зберігання та використання медикаментів як особливість обліку, яку слід враховувати при ревізії запасів

Примітка: відповідно до Методрекомендацій № 635.

Повноту оприбуткування медикаментів, отриманих з аптеки у медичних закладах, перевіряють за даними рахунків-фактур із записами в Книзі обліку медикаментів і в Книзі предметно-кількісного обліку медикаментів. Особлива увага звертається на правильність виведення підсумків та таксування у вимогах та в оплачених рахунках-фактурах, враховуючи можливість приписок та виправлень в них. Перевіряючи рахунки-фактури, необхідно врахувати можливість включення медикаментів предметно-кількісного обліку в один рахунок з іншими медикаментами, що в багатьох випадках призводить до їх списання без попереднього взяття на предметно-кількісний облік. Перевірці підлягають можливі випадки отримання медикаментів без дозволу керівника лікувальної установи. Загалом основними питаннями, на які повинен акцентувати увагу перевіряючий, є доцільність придбання медикаментів і правомірність їх відпуску у той чи інший структурний підрозділ (місце) для використання чи зберігання.

Складність проведення ревізії медикаментів (лікарських засобів) полягає в тому, що їх облік здійснюється за найменуваннями (тобто за кожним лікарським засобом окремо) з вказівкою назви, дозування, форми випуску (таблетки, ампули тощо), інформації про упаковку (коробки, флакони, туби тощо), назви виробника лікарського засобу, кількості, ціни та суми. При контролі важливо встановити відповідність усіх цих параметрів записам у

облікових реєстрах і первинній документації. Окрім цього, слід ретельно перевірити правильність проставлених сум, зокрема врахувати той факт, що суми ПДВ, які сплачуються при отриманні (купівлі) лікарських засобів, не включаються до їх вартості, а відносяться на фактичні видатки бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ), що призначений для придбання цих запасів, або ж відносяться до податкового кредиту (у випадках, передбачених чинним законодавством України). Списання використаних медикаментів проводиться за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю згідно із звітами про фактичне використання, які складаються матеріально відповідальними особами. Щомісяця (на кінець місяця) за кожним найменуванням лікарських засобів виводяться залишки за кількістю та сумою.

Важливим прийомом контролю медикаментів є звіряння одержаних після перевірки даних з даними кількісного обліку, вимогами-накладними на одержання медикаментів в аптеці, історіями хвороби і листками призначень. У випадках, коли встановлено, що для лікування використані медикаменти, придбані хворими, або медикаменти видані не повністю, слід встановити чи списані за ці періоди медикаменти у відділеннях, їх кількість і вартість.

При перевірці дотримання встановленого порядку безкоштовної видачі медикаментів окремим категоріям хворих, які знаходяться на амбулаторному лікуванні, необхідно звірити рецепти на безкоштовний відпуск медикаментів з записами в амбулаторних картках. Крім цього, необхідно перевірити відповідність показань хворих переліку груп населення та категорій захворювань, при амбулаторному лікуванні яких медикаменти за рецептами лікарів видаються хворим безкоштовно або зі знижкою на 50% відповідно до чинного законодавства (Постанова Кабінету Міністрів України №1303 «Про порядок безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань» від 17.08.98 р.). В лікувальних установах, де проводиться безкоштовний відпуск медикаментів окремим категоріям хворих при амбулаторному лікуванні, необхідно перевірити, чи ведеться відповідний облік хворих, а також облік надходження, видачі і зберігання медикаментів, передбачених для безкоштовної видачі.

З метою перевірки правильності збереження і ефективності використання медикаментів в ході ревізії вдаються до проведення їх інвентаризації. Інвентаризацію необхідно робити раптово і одночасно в аптеці лікувальної установи та в ряді її відділень. У проведенні інвентаризації обов'язково повинен брати участь фармацевт.

Окремим питанням ревізії медикаментів є перевірка правильності використання медикаментів, що знаходяться на предметно-кількісному обліку.

Порядок обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у закладах охорони здоров'я України регулюється Наказом МОЗ України №494 «Про деякі питання придбання, перевезення, зберігання, відпуску, використання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у закладах охорони здоров'я» від 07.08.2015 р.

Контроль використання таких медикаментів включає ряд складних процедур. Перш за все, ревізор перевіряє, чи є в установі накази щодо закріплення відповідальності за облік, витрачання та списання наркотиків. Обґрунтованість списання наркотичних, психотропних медикаментів на лікування перевіряється шляхом звірки записів в накладних на їх відпуск із записами у відповідних формах облікових документів.

Відповідно до вищезазначеного наказу, навіть у випадку порушень порядку ведення обліку наркотичних і психотропних медикаментів настає кримінальна відповідальність, а тому при всіх виявлених фактах порушень необхідно у триденний термін скласти акт і надіслати його до органів внутрішніх справ. На підставі даних рахунків-фактур та накладних необхідно перевірити повноту оприбуткування наркотичних і сильнодіючих медикаментів у головної (старшої) медсестри лікарняної установи на предмет правильності підсумків, цін і таксування оплачених документів, враховуючи можливість приписок і виправлень в них.

Ревізія наркотичних засобів, психотропних речовин і перекурсорів вимагає ретельної перевірки не лише стану документального забезпечення обліку, а й контролю інших процесів, які мають вплив на правомірність використання таких лікарських засобів. Зокрема, перевіряючому варто звернути увагу на наявність інформаційного листа для хворого або особи, яка здійснює догляд за ним (члена сім'ї, піклувальника чи опікуна), у якій повинні бути чітко прописані правила поводження з препаратами і недопущення їхнього використання не за лікарськими приписами. Особлива увага при ревізії звертається на записи у Листку призначень препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин і перекурсорів хворим, отримання лікування в стаціонарних або амбулаторних умовах і виконання цих призначень. Окрім цього, слід ретельно звірити норми розрахунку обсягів зберігання препаратів розглядуваної групи загалом по лікувальному закладу та в розрізі його відділень, постів і кабінетів. До заходів, які здійснюються в процесі контролю медикаментів, в тому числі наркотичних, належить вивчення та аналіз даних звітів головної (старшої) медсестри про їх витрачання, а також оформлення вимог-накладних на їх відпуск у відділення. Останні повинні бути підписані завідуючим відділення, узгоджені (завізовані) дозволом керівника лікувальної установи та мати інформацію про номер історії хвороби, прізвище, ім'я й по батькові хворого. Порівняння інформації, вказаної в накладних-вимог, історії хвороби, листках призначень і журналів обліку медикаментів, які знаходяться у відділеннях (в т. ч. часу прийому, дозування тощо), дозволяє з'ясувати правомірність та дійсність потреби в одержанні цих медикаментів, а також підтвердити (чи не підтвердити) їх використання для лікування конкретного хворого.

Особлива увагу приділяється в таких випадках перевірці дотримання правил зберігання, обліку та відпуску (використання) наркотичних засобів на лікування онкохворих, які лікуються вдома. При ревізії (в поліклініці або диспансері) слід перевірити відповідний список хворих, які одержують наркотичні препарати. Особливістю такого контролю є те, що перевірючий

зобов'язаний зробити запит в бюро ЗАГС з метою отримання інформації про факти смерті таких хворих й перевірити, чи не відбувалося списання наркотичних засобів на померлих осіб або чи були випадки неповернення названих видів медикаментів, не використаних хворими. Окрім цього, слід перевірити стан дотримання в лікувальній установі порядку знищення порожніх ампул з-під наркотичних засобів і оформлення відповідних актів.

Перевірці підлягає також стан дотримання порядку зберігання наркотичних засобів (місця їх зберігання мають бути обладнані сейфами, приміщення повинно мати надійну додаткову охорону, а саме решітки на вікнах і дверях, сигналізацію тощо).

Суттєву роль у забезпеченні належної діяльності низки суб'єктів державного сектору, особливо в сфері охорони здоров'я, мають продукти харчування. Основна сутнісна характеристика їх ревізії полягає в здійсненні контролю за повнотою оприбуткування, станом збереження та використання.

Для контролю за надходженням продуктів харчування слід порівняти величини залишків в первинних документах з записами в щомісячних накопичувальних відомостях. Окрім цього, слід перевірити правильність перенесення підсумків цих відомостей у Зведену відомість оприбуткування продуктів харчування від постачальників. Повнота і своєчасність оприбуткування продуктів харчування поєднується з дослідженням правильності відображення цін, а також встановлення факту відсутності (присутності) зловживань, прихованих завдяки фальсифікації рахунків торговельних підприємств, зокрема завищення ціни чи сортності без зміни суми рахунку, або відображення меншої кількості продуктів, ніж їх насправді надійшло в лікувальну установу. Виявлення цих фактів здійснюється шляхом проведення зустрічних звірок розрахунків з торговельними організаціями. При перевірках слід встановити, чи додержуються суб'єкти діяльності відповідності цін при придбанні продуктів харчування на продуктових ринках цінам, які є в інших торгових точках (магазинах чи супермаркетах). Стан наявності та збереження продуктів харчування контролюють через проведення суцільної інвентаризації. Вона проводиться в місцях їх знаходження, зокрема на складі й в харчоблоці. Важливою складовою якісної ревізії продуктів харчування є перевірка повноти закладки продуктів в котел і калорійності готових страв. В першому випадку (перевірка повноти закладки) аналізуються меню-вимоги, а також здійснюється контроль дотримання діючих норм витрат продуктів харчування для приготування страви. До перевірки страв на калорійність залучаються фахівці санітарно-епідеміологічних станцій, що мають відповідні навички та прилади. До інших питань, які повинен в'яснити перевіряючий під час проведення ревізії продуктів харчування, належать правильність записів у відомостях, взаємна відповідність облікових даних за різними регістрами обліку, правильність підбиття підсумків тощо.

Контроль доцільності й обґрунтованості списання продуктів харчування проводиться із застосуванням такого прийому, як звіряння даних в меню-вимогах з даними інших документів і з записами в накопичувальних відомостях про витрачання продуктів харчування, що належать до

документації, що складається відповідно до логічного ланцюга системи документообороту.

При цьому важливо встановити точну кількість осіб, що харчувались кожного дня, та звірити її з даними, наведеними в меню-вимозі. Кількість осіб встановлюється на основі даних статистичної звітності, а саме листка щоденного обліку хворих і ліжок в стаціонарі.

До дієвої контрольної практики належить також перевірка рівномірності дотримання норм витрат на харчування, яка здійснюється на основі оцінки даних обліку щоденних і місячних витрат. Перевіряючий встановлює, чи не допускалось перевищення норм в одному місяці року за рахунок їхнього зниження в інші. Також щодо продуктів харчування застосовується контроль списання з урахуванням норм природного убутку продуктів.

Тема 6. КОНТРОЛЬ НАДХОДЖЕНЬ ДО СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

6.1. Склад надходжень до спеціального фонду, завдання й джерела їх контролю

Ревізія надходжень до загального фонду – важлива ділянка контролю, на що вказує той факт, що до переліку питань

При контролі використання власних надходжень необхідно враховувати необхідність використання коштів суворо за цільовим призначенням. Напрями використання власних коштів визначено ст. 51 Бюджетного кодексу. Якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), бюджетна установа може передбачати спрямування таких надпланових обсягів передусім на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на неї, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв. Якщо такої заборгованості немає, то 50 % коштів спрямовуються на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, і 50 % коштів – на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою. У такому разі при ревізії необхідно перевірити правильність, підстави і документальне забезпечення здійснення розпорядником бюджетних коштів перерозподілу обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями із спеціального фонду бюджету.

Джерелами ревізії виступають кошториси, меморіальні ордери, договори тощо.

Основні питання, які повинні бути виявлені в процесі ревізії, – це:

- чи на законних підставах надаються послуги бюджетною установою;
- чи дотримано норм законодавства при встановленні ціни (визначенні вартості) платних послуг;
- чи не було допущене витрачання коштів загального фонду на покриття видатків на надання платних послуг і чи витрачались власні надходження відповідно до чинних норм та інші.

Ревізія є найбільш поширеною формою контролю надходжень до спеціального фонду. Особливістю її проведення є врахування тих ключових завдань, які має вирішити контроль, а тому доцільно дотримуватися відповідної послідовності (структури) контрольних процедур.

6.2. Ревізія планування власних надходжень до спеціального фонду

При проведенні ревізії перевіряючий повинен провести їх порівняння з показниками за період, що передує плановому, оскільки під час формування показників, на підставі яких визначаються надходження до спеціального фонду планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України, з урахуванням того, що показники власних надходжень формуються:

- за першою групою (надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством) – з урахуванням рівня їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання таких показників за період, що передує плановому;

- за першою підгрупою другої групи (благодійні внески, гранти та дарунки) – на підставі договорів, календарних планів проведення централізованих заходів та інших документів, якими передбачено отримання таких внесків, грантів та дарунків;

- за третьою підгрупою другої групи (кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право) – за видами надходжень, які передбачається розміщувати на депозитах⁴.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їх використання. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому.

Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди. Загалом в процесі ревізії слід перевірити чи дотримане співвідношення:

$$\text{ДЧСФз} = V \times P \times K, \quad (1)$$

⁴ Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html.

де ДЧСФз – обсяг надходжень (планова доходна частина) спеціального фонду; V – обсяг надання платних послуг, площі приміщень, що здають в оренду, кількість місць в гуртожитках; Р – розмір плати в розрахунку на одиницю такого показника; К – фактичний рівень виконання цих показників за останній звітний рік.

На основі вказаних показників слід перевірити, чи правильно визначена сума доходів на наступний рік за кожним джерелом надходжень з врахуванням конкретних умов роботи бюджетної установи.

6.3. Особливості ревізії вартості платних освітніх послуг

При проведенні ревізії перевіряючому слід врахувати низку особливостей, які існують щодо порядку формування й сплати вартості освітньої послуги.

Зокрема, по-перше, у випадку, якщо строк надання платної освітньої послуги перевищує один календарний рік, а відповідно до чинних нормативно-правових актів замовник має право здійснювати оплату послуги частинами, у відповідному договорі (контракті) зазначаються всі поетапні суми та строки сплати. По-друге, навчальний заклад може диференціювати розмір плати за надання платної освітньої послуги, виходячи з ліцензованого обсягу, співвідношення попиту та пропозиції за конкретними напрямками (спеціальностями) навчання на державному (регіональному) ринку освітніх послуг.

По-третє, у разі встановлення навчальним закладом диференційованих розмірів навчальний заклад зобов'язаний дотримуватись такого розрахунку:

n		n
S K x B	=	S K x P

де S – знак суми; K – контингент, який планується зарахувати на навчання для отримання конкретної освітньої послуги у плановому періоді, тобто кількість осіб, що подадуть заяви до навчального закладу (укладуть договори, контракти з навчальним закладом) для отримання освітніх послуг різних видів; B – калькуляційна одиниця кожної платної освітньої послуги, тобто вартість надання конкретної освітньої послуги за весь період її надання у повному обсязі одній фізичній особі, яка буде зарахована на навчання у плановому періоді; P – кошти, що сплачує замовник за надання навчальним закладом конкретної платної освітньої послуги одній фізичній особі за весь період її надання у повному обсязі, яка зазначена в договорі (контракті, заяві), платіжному дорученні, іншому аналогічному документі; n – номенклатура (перелік) всіх видів платних освітніх послуг, що надає навчальний заклад у плановому періоді.

При ревізії перевіряється відповідність встановлених (врахованих при калькулюванні послуги) розмірів посадових окладів (ставок заробітної плати (у тому числі погодинної оплати)) чинним законодавчим нормам, а також особливо ретельно перевіряється підвищення, доплати, надбавки та інші

виплати обов'язкового характеру працівників, які залучені до надання платної освітньої послуги. При цьому перевіряючий повинен звернути особливу увагу на факти здійснення виплат виплати, що носять заохочувальний характер. Для цього слід встановити факт дотримання порядку, встановленого законодавством, та умов, що передбачені колективним договором.

Також варто ретельно перевірити оплату праці працівників, які не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання платних освітніх послуг. В цьому випадку необхідно перевірити не лише порядок її нарахування, а й підстави, на основі яких це робиться, а саме трудові договори та договори цивільно-правового характеру, в яких прописуються умови й розміри оплати праці.

Перевірці підлягає кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання платних освітніх послуг, розміри їх посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи. Останні визначаються, виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт відповідно до затверджених норм навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт. При цьому перевіряючий повинен враховувати той факт, що за відсутності затверджених норм зазначені показники навчальні заклади мають право визначати розрахунковим методом.

Доцільність залучення та кількість ставок працівників викладацького складу, що залучаються до надання платних освітніх послуг, перевіряється на основі дослідження навчальних планів, затверджених для кожного напрямку, спеціальності, дисципліни (предмета) з урахуванням поділу груп на підгрупи при вивченні окремих дисциплін (предметів) або при виконанні окремих видів навчальних занять, затверджених норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи (у тому числі при індивідуальній формі навчання), за винятком годин, відведених для самостійної роботи, та з урахуванням встановленого співвідношення викладач/студент у вищих навчальних закладах III–IV рівнів акредитації.

Для перевірки кількості ставок (штатних одиниць) інших працівників, які враховуються при обрахунку вартості платних освітніх послуг, використовуються затверджені у встановленому порядку штатні нормативи, встановлені для навчальних закладів різних типів, або штатні розписи навчальних закладів, затверджені у встановленому порядку.

Перевірка кількості ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності навчального закладу загалом (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), здійснюється, виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису навчального закладу з урахуванням необхідності забезпечення виконання навчальним закладом статутних завдань у повному обсязі. Ревізія нарахувань на фонд оплати праці передбачає встановлення відповідності дотримання встановлених норм, тобто здійснюється щодо перевірки розмірів коштів, котрі підлягатимуть перерахуванню у відповідні

фонди, передбачені чинним законодавством. Таким чином, встановлюється правомірність віднесення цих нарахувань у вартість освітньої послуги. Особливий акцент при цьому слід звернути на те, чи мало місце врахування нарахувань на фонд оплати праці осіб, які виконували обов'язки, пов'язані з наданням послуг за рахунок коштів загального фонду. Недоліки такого плану призводять до штучного завищення вартості послуг.

Контроль правильності визначення величини вартості освітньої послуги служить основою підвищення якості планування та формування спеціального фонду, оскільки усі показники, які підлягають перевірці в процесі ревізії вартості освітньої є підставою для внесення планових показників за його доходами й видатками і включаються до супровідної документації до кошторису (відображається у розрахунку до кошторису).

Оскільки витрати на надання платних освітніх послуг відносяться до витрат від обмінних операцій, то при ревізії слід врахувати таку класифікацію й перевірити елементи витрат на предмет правильності обчислення й включення до вартості послуг. Принагідно слід зауважити, що застосування терміну «амортизація» у цьому стандарті є не зовсім доречне, оскільки амортизацію бюджетні установи – суб'єкти державного сектору не нараховують, а нараховують лише знос раз на рік за станом на 31 грудня. А щодо фінансових витрат перевіряючий повинен пам'ятати, що будь-які запозичення бюджетним установам робити не дозволяється, а тим більше сплачувати відсотки за користування кредитами.

Процес ревізії спеціального фонду на етапі проектування кошторису та планування власних надходжень бюджетних установ, незважаючи на деякі песимістичні погляди, має на меті підвищити точність й обґрунтованість показників, які формуються за правилами, визначеними законодавством для цих категорій. Окрім цього, оскільки кошторис за спеціальним фондом передбачає зведення показників не лише за всіма джерелами надходження коштів, а й за відповідними напрямками їх використання, при ревізії необхідно перевірити розподіл видатків спеціального фонду (в т. ч. по проекту кошторису). Від має проводитися виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді. Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилася.

Обов'язково в процесі ревізії слід перевірити дотримання виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установ. При цьому видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що провадиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.

Перевірці підлягає також коригування обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом кошторису для проведення видатків з цих зобов'язань із спеціального фонду. Встановлюється, чи дотримувався розпорядник бюджетних коштів бюджетного законодавства з цих питань. При

цьому перевіряючий повинен врахувати, що при розподілі видатків спеціального фонду необхідно, щоб видатки не перевищували запланованих доходів. При плануванні видатків також треба враховувати обмеження: на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень, що можна передбачати лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. Видатки спеціального фонду (за рахунок власних надходжень) безпосередньо планують за метою, на яку їх витрачають.

Ревізуючи спеціальний фонд, перевіряючий також має звернути увагу на те, щоб усі довідки про внесення змін до кошторисів доходів і видатків були оформлені за встановленим порядком, оскільки це документ, який є підставою для проведення Казначейською службою видатків за спеціальним фондом. Джерелами ревізії спеціального фонду та надходжень до нього є Меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» (ф. 409- бюджет) та окремі меморіальні ордери, які нумеруються № 14-1, № 14-2 і т.д., котрі відкриваються на кожний вид доходів спеціального фонду. Цей самий меморіальний ордер є реєстром аналітичного обліку доходів спеціального фонду.

6.4. Ревізія орендної плати

Основним об'єктом контролю у випадку здійснення операції з передачі майна в оренду є орендна плата. Для перевірки правильності її встановлення перевіряючий, перш за все, має детально ознайомитись з розрахунками, які здійснювались до укладання договору оренди. Ці розрахунки стосуються оцінки об'єкта оренди. Методика оцінки затверджена Кабінетом Міністрів України. Особливістю встановлення орендної плати є те, що сума, розрахована за затвердженою методикою, застосовується як стартова, але її розмір може бути збільшено за результатами конкурсу, що здійснюється з метою визначення орендаря. Встановлений розмір орендної плати прописується в договорі оренди між орендодавцем та орендарем.

При розрахунку орендної плати для установ, що фінансуються з місцевого бюджету, слід використати методику, затверджену відповідним органом місцевого самоврядування. Зазвичай вона базується на розрахунку орендної плати у три етапи:

- розрахунок вартості орендованого майна, визначений експертним шляхом;
- визначення базової річної орендної плати;
- визначення орендної плати за перший місяць оренди.

Якщо ж термін дії оренди менший чи більший за одну добу або за один місяць, то на основі розміру місячної орендної плати розраховується добова, а в разі необхідності – на основі розміру добової орендної плати розраховується погодинна орендна плата, при цьому за основу приймається розмір річної орендної плати.

Розмір річної плати за оренду цілісних майнових комплексів визначається за формулою:

$$O_{\text{пл}} = V_3 \times \text{Сорц}, \quad (2)$$

де $O_{\text{пл}}$ – розмір річної орендної плати, грн.;

V_3 – вартість орендованих основних засобів, визначена експертним шляхом, грн.; Сорц – орендна ставка за використання цілісних майнових комплексів обкатів спільної власності територіальної громади (визначається згідно з додатком 1 до Методики № 786 (зі змінами). У разі оренди нерухомого майна розмір річної орендної плати визначається за формулою:

$$O_{\text{пл}} = V_{\text{п}} \times \text{Сор}, \quad (3)$$

де $V_{\text{п}}$ – вартість орендованого майна, визначена експертним шляхом (визначення місцезнаходження орендованого майна і забезпеченість інженерними мережами), грн.; Сор – орендна ставка, яка визначається залежно від цільового використання орендарем нерухомого майна.

На практиці найчастіше зустрічається ситуація, коли здається в оренду лише частина приміщення. У цьому випадку перевіряючий повинен врахувати, що оцінка вартості цього приміщення проводиться безпосередньо або опосередковано з урахуванням вартості будівлі (споруди) загалом за формулою:

$$V_{\text{п}} = V_{\text{б}} : P_{\text{б}} \times P_{\text{п}}, \quad (4)$$

де $V_{\text{п}}$ – вартість орендованого приміщення, яке є частиною будівлі (споруди), грн.; $V_{\text{б}}$ – вартість будівлі (споруди) загалом (без вартості підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), визначена експертним шляхом, грн.; $P_{\text{п}}$ – площа орендованого приміщення, кв. м; $P_{\text{б}}$ – площа будівлі (споруди) загалом (без площі підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), кв. м.

Якщо ж орендоване нежиле приміщення є частиною будівлі, то загальною площею приміщень, що передаються в оренду, вважається площа виробничих або адміністративних кімнат, яку фактично займає орендар, збільшена на коефіцієнт перерахунку корисної площі в загальну:

$$P_{\text{приміщ}} = P_{\text{кім}} \times K_{\text{пер}}, \quad (5)$$

де $P_{\text{приміщ}}$ – загальна площа приміщень, що здається в оренду, кв. м; $P_{\text{кім}}$ – площа виробничих або адміністративних кімнат, що передаються в оренду, кв. м; $K_{\text{пер}}$ – коефіцієнт перерахунку корисної площі будівлі в загальну, який розраховується шляхом ділення загальної площі всієї будівлі (споруди) на корисну площу будівлі (з урахуванням площі, вестибюлів, фойє, східців, коридорів, санітарних кімнат).

Для розрахунку розміру місячної орендної плати за перший місяць після укладення договору оренди чи перегляду розміру плати необхідно використати формулу:

$$O_{\text{пл. міс.}} = O_{\text{пл}} : 12 \times I_{\text{пр}} \times I_{\text{міс}}, \quad (6)$$

де $O_{\text{пл.}}$ – річна орендна плата; $I_{\text{пр}}$ – індекс інфляції за період з поточного року (у разі оренди нерухомого майна – з дати проведення експертної оцінки до дати укладання договору оренди або перегляду розміру орендної плати).

В процесі ревізії орендної плати оптимальним буде врахування схеми розрахунків за орендними платежами. У зв'язку з цим, якщо орендну плату

розподіляє орендар, то слід перевірити суми, вказані в платіжних документах, але при цьому врахувати, що орендар окремими платіжними документами перераховує:

- в бюджет – орендну плату (без ПДВ), яку потрібно спрямувати до бюджету (перший платіжний документ);
- орендодавцю (балансоутримувачу);
- суму ПДВ, що припадає на бюджетну частину орендної плати (другий платіжний документ);
- частку орендної плати з урахуванням ПДВ, яка належить балансоутримувачу (третій платіжний документ).

Специфічною особливістю, яку слід врахувати при ревізії орендної плати, є податковий кредит. Він виникає в орендаря на підставі податкової накладної (складеної орендодавцем, балансоутримувачем) за правилом першої події (п. 198.2 ПКУ). Тобто на дату, коли відбулася перша з подій:

- списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату послуг;
- отримання платником податку послуг, що підтверджено податковою накладною.

6.5. Особливості ревізії благодійних внесків, грантів, дарунків

Контрольні процедури слід застосувати щодо субрахунка 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ», який відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого спільним Наказом Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України №114 від 10.12. 1999 р., використовується для обліку благодійних внесків. Облік надходжень здійснюється за дебетом субрахунка 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку грошових коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» та кредитом субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ». Джерелом ревізії таких надходжень є меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ», а також виписки банку чи органу державної казначейської служби. Надані як благодійні внески готівкові кошти ревізуються на підставі прибуткових касових документів, в тому числі за заявою на переказ готівки на рахунки бюджетних установ.

Добровільні готівкові внески можуть також надходити до каси установи чи централізованої бухгалтерії. В цьому випадку джерелами ревізії є прибуткові касові ордери № КО-1, які повинні бути підписані головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником навчального закладу чи відповідного органу управління. Про приймання готівки в касу за прибутковим касовим ордером свідчить видана благодійнику та засвідчена відбитком печатки цього закладу квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера) за підписами головного бухгалтера або працівника навчального закладу чи відповідного органу управління освітою, який на це

уповноважений керівником. Готівкова форма благодійної допомоги є найбільш зручною для благодійників (наприклад, батьків, якщо допомога надана навчальному закладу, де навчається дитина), тому що вони можуть самостійно внести готівку в касу установи або централізованої бухгалтерії, що її обслуговує.

Контрольною сумою у цьому випадку є «Сума оборотів за меморіальним ордером», яка має відповідати частковим сумам за первинними документами і сумі, що відображена в Книзі «Журнал – Головна». На кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери, які відповідно нумерують № 14-1, № 14-2, № 14-3. Таким чином, є можливість перевірити надходження за видами.

Благодійну допомогу у вигляді готівки, що надходить до каси, ревізують з метою отримання відповіді на питання:

- чи своєчасно (у день отримання готівкових коштів) оприбутковано на повну суму фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів;

- чи зараховані ці суми на спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів місцевих бюджетів, відкриті в органах Державної казначейської служби.

Іншими питаннями, на які має отримати відповідь перевіряючий, є:

- чи внесені зміни до спеціального фонду кошторису і чи оформлена Довідка про зміни до кошторису (як правило, планові показники для надходжень у натуральній формі уточнюють після їх отримання);

- чи заповнена Довідка про надходження в натуральній формі й чи надана вона до органів Держказначейства, щоб відобразити їх в обліку, та чи вказані у ній КЕКВ, за яким слід провести видатки;

- чи відображені благодійні внески в облікових регістрах на підставі типової форми № ОЗ-І (бюджет) чи акта довільної форми (для запасів) і виписки зі спеціального реєстраційного рахунка про натуральні надходження;

- чи відкриті на об'єкти необоротних активів відповідні форми інвентарних карток й чи внесена до них необхідна інформація.

Джерелами ревізії (залежно від форми благодійних внесків) є меморіальні ордери:

- № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» (форма № 382 (бюджет)) – коли на спеціальний реєстраційний рахунок надійшли грошові кошти, а також якщо відображено натуральні надходження;

- № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» (форма № 408 (бюджет)), складеному за операціями спеціального фонду – коли отримано товари, надано послуги чи виконано роботи. Використання цього меморіального ордеру обумовлено тим, що натуральні надходження відображають, застосовуючи субрахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Тема 7. РЕВІЗІЯ СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ДОСТОВІРНОСТІ ЗВІТНОСТІ

7.1. Ревізія стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності

Сучасний стан обліку в державному секторі економіки характеризується процесами модернізації та реформування на засадах стандартизації, тобто формування єдиної організаційної та інформаційної системи управління державними фінансами, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, спрямованих на посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і покращення якісних показників діяльності суб'єктів державного сектору економіки.

Перевірка стану бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки, яка забезпечує відповідність методологічним засадам обліку і звітності, визначених Міністерством фінансів, Державною казначейською службою, Національним банком України, є важливою складовою державного фінансового контролю.

Така перевірка відбувається, зазвичай, під час інспектувань (ревізій) чи тематичних перевірок, а тому включається окремим питанням до програми і робочого плану ревізії та окремого розділу акта ревізії, що складається за її наслідками. Попри це, стан бухгалтерського обліку перевіряються на всіх етапах ревізії (перевірки), при дослідженні кожного без винятку питання ревізії.

Основною метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в установах державного сектору економіки є встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в частині дотримання методології обліку, методичного забезпечення, вчасності й повноти відображення в обліку та звітності господарських операцій, правильності оформлення первинних документів, а також виявлення незаконних і нецільових витрат для запобігання їх у подальшому.

Окремим аспектом перевірки є з'ясування стану виконання вимог, які передбачені нормативними документами з організації бухгалтерського обліку установ і організацій.

Приступаючи до контролю цього розділу ревізійної роботи, необхідно врахувати наявні особливості бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки (рис. 1).

Першочерговим етапом контролю методики бухгалтерського обліку за ревізований період є перевірка реалізації заходів з виконання приписів попередньої ревізії щодо стану бухгалтерського обліку. Ревізором детально вивчається достовірність інформації, що засвідчує виконання таких заходів, і робляться належні висновки в акті ревізії, а в разі необхідності беруться додаткові пояснення службових осіб. Надалі ревізія організовується в декілька етапів із застосуванням стандартних процедур.

Ревізія установ державного сектору економіки, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, характеризується особливостями організації роботи централізованих бухгалтерій (далі ЦБ), які ведуть бухгалтерський облік

усіх установ, які вони обслуговують на єдиному балансі, з виділенням в аналітичному обліку для кожної установи фактичних видатків за їх напрямками та за матеріально відповідальними особами об'єктів майна, а також розрахунків.

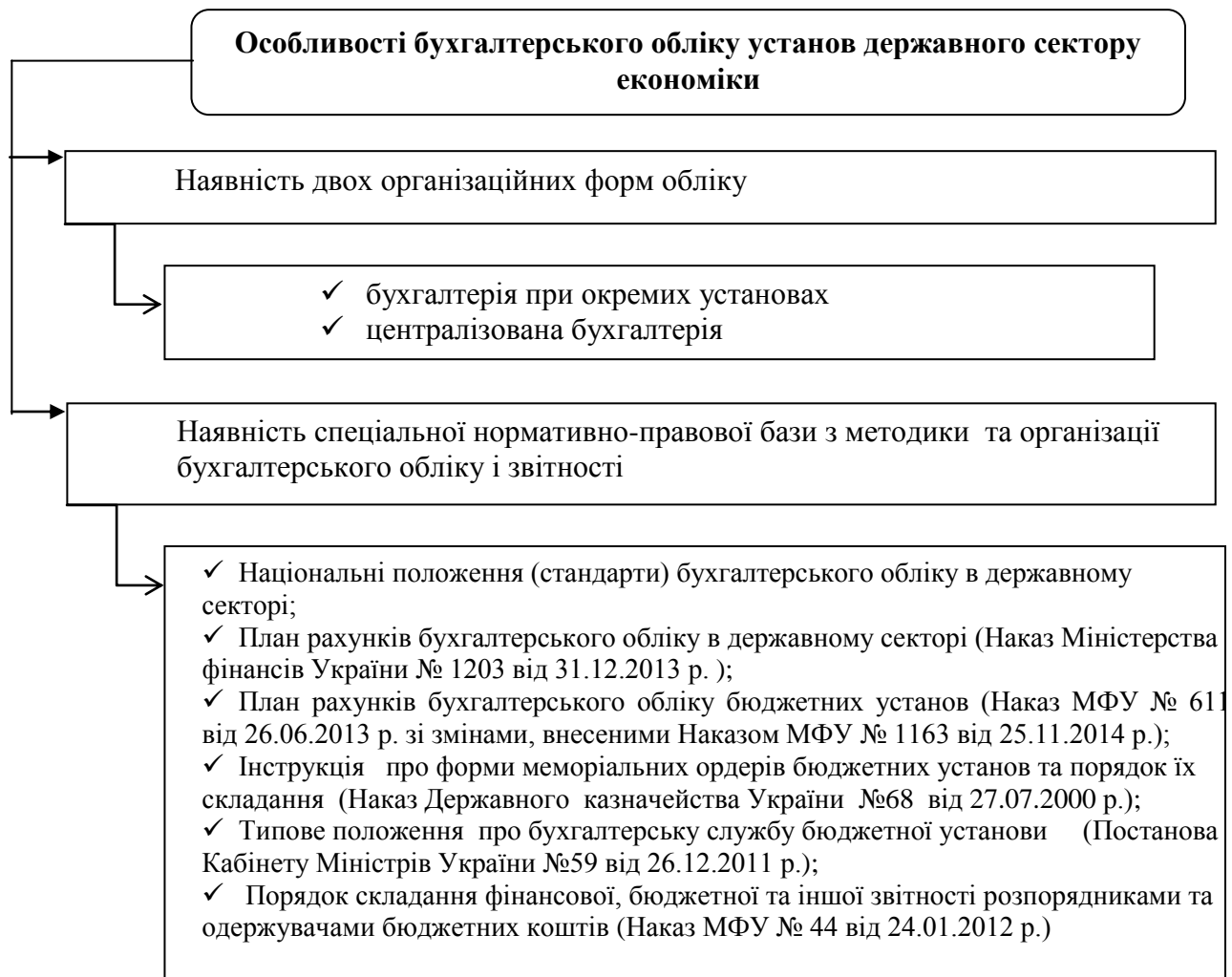


Рис. 1. Особливості бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки

Примітка: за станом на дату рекомендації посібника до друку.

Специфіка перевірки стану бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях проявляється у питаннях, що виносяться на ревізію (рис. 2).

Аналіз найтипівіших порушень у веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності установами державного сектору економіки дає можливість виявити ряд причин їх виникнення, з-поміж яких можна виділити невиконання чи неналежне виконання приписів нормативно-правових актів, зокрема галузевих, а також відсутність чітких регламентів щодо обліку окремих господарських операцій (процесів) або неузгодженість між окремими нормативно-правовими актами.

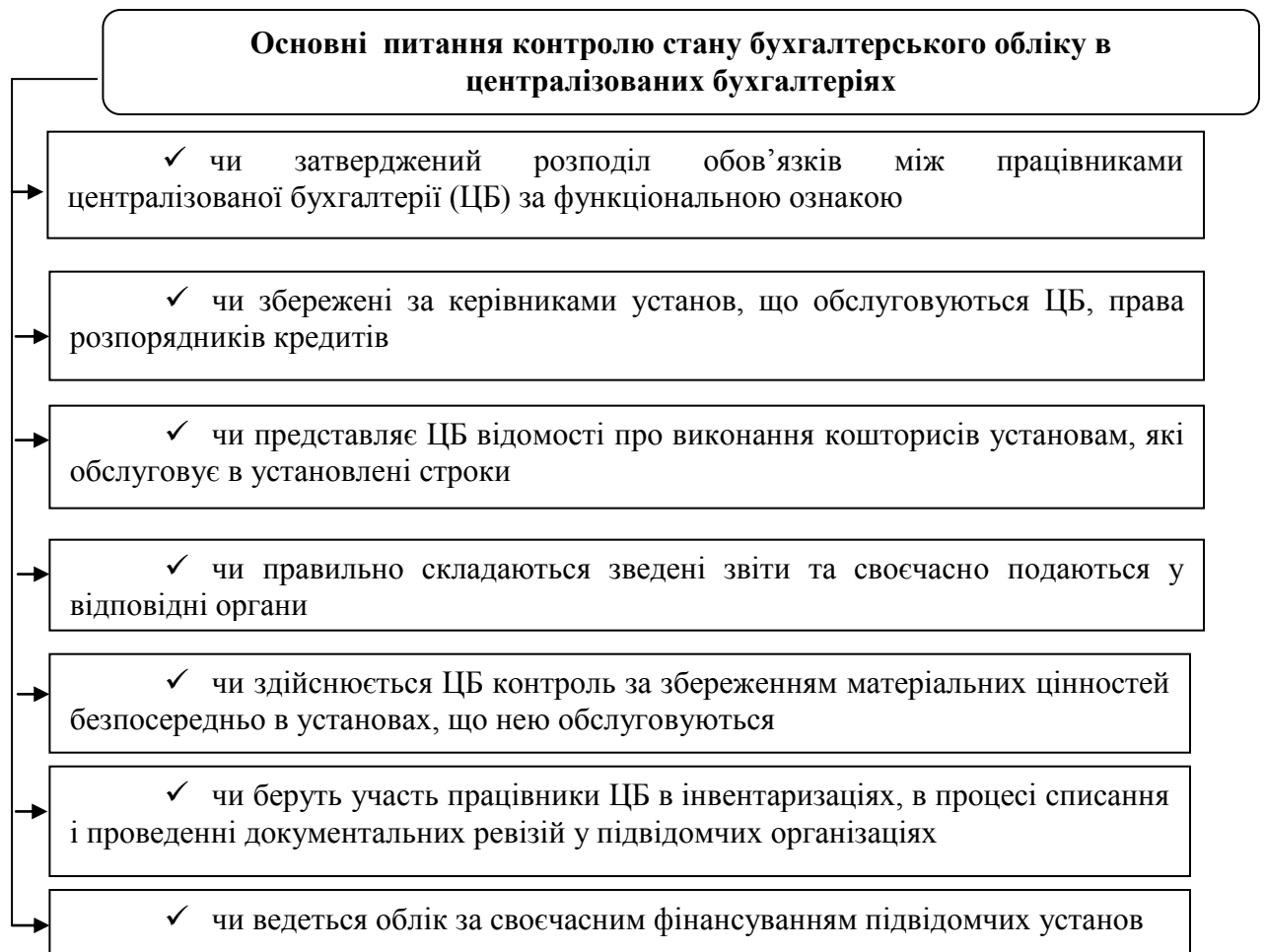


Рис. 2. Питання контролю стану бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях

Окремим питанням ревізії є перевірка стану звітної дисципліни в установі та достовірності звітності, яка передбачає контроль за дотриманням строків подачі місячної, квартальної, річної звітності та повноти її обсягів, правильності складання і достовірності звітності. У ході контролю правильності складання звітності використовуються методи зіставлення даних окремих показників звітності з відповідними їм даними в реєстрах аналітичного обліку та Книги «Журнал – Головна». За наявності розбіжностей необхідно вивчити причини їх виникнення на основі показників поточного обліку та первинних документів із застосуванням методів зустрічної перевірки, обстеження та аналізу, а також взяти письмові пояснення у відповідальних працівників бухгалтерії.

Самостійне вивчення: Облік і звітність результатів контролю органами Держаудитслужби.