

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак

**КОНТРОЛЬ
У ДЕРЖАВНОМУ
СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ**

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

**Тернопіль
ТНЕУ
2015**

Автори:

Михайло Романович Лучко, доктор економічних наук, професор;
Надія Мирославівна Зорій, кандидат економічних наук, доцент;
Надія Михайлівна Хорунжак, доктор економічних наук, доцент

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 11 від 10.06.2015 р.)*

Рецензенти:

Інна Дмитрівна Лазаришина, доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри обліку і аудиту, Національний університет водного господарства та природокористування (м. Рівне);

Василь Степанович Рудницький, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Львівський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ).

Любов Григорівна Ліпич, доктор економічних наук, професор, декан Інституту економіки та менеджменту Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки (м. Луцьк).

Відповідальний за випуск: Михайло Романович Лучко, доктор економічних наук, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету.

Л 87 М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. Контроль у державному секторі економіки. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.
ISBN 978-966-654-401-1

У навчальному посібнику висвітлені принципові організаційно-правові та методичні питання щодо практичного здійснення державного фінансового контролю органами Державної фінансової інспекції України в підконтрольних установах державного сектору економіки.

Навчальний посібник виконаний за послідовною методологічною схемою, яка охоплює основні об'єкти контролю суб'єктів державного сектору економіки, у т. ч. методики контролю окремих складових майна, джерел його формування, розрахунків, стану бухгалтерського обліку та звітності.

Для викладачів і студентів економічних ВНЗ, працівників органів Державної фінансової інспекції України, а також усіх, хто цікавиться питаннями контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору економіки та має бажання опанувати методику його проведення.

ББК 65.9(4Укр)261.8
УДК 657.6

ISBN 978-966-654-401-1

©Лучко М. Р., Зорій Н. М.,
Хорунжак Н. М., 2015
©ТНЕУ, 2015

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи організації контролю в державному секторі економіки..... | 5 |
| 1.1. Поняття «суб'єкт державного сектору» | 5 |
| 1.2. Форми та органи контролю в державному секторі економіки | 10 |
| 1.3. Організація контрольно-ревізійної діяльності органів Державної фінансової інспекції України..... | 15 |
| 1.4. Основні засади здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів | 22 |
| 1.4.1. Основи проведення державного фінансового аудиту..... | 25 |
| 1.4.2. Інспектування фінансово-господарської діяльності..... | 37 |
| 1.4.3. Контроль державних закупівель | 45 |
| 1.4.4. Загальні положення методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм..... | 53 |
| РОЗДІЛ 2. Контроль бюджетування та виконання кошторису доходів і видатків установ державного сектору економіки | 63 |
| 2.1. Порядок проведення контролю за формуванням мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Складання бюджетних запитів і перевірка їх обґрунтованості | 63 |
| 2.2. Перевірка правильності складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників і стан їх виконання | 81 |
| 2.3. Методика перевірки кошторисів доходів і видатків | 85 |
| РОЗДІЛ 3. Контроль грошових коштів..... | 99 |
| 3.1. Контроль і ревізія каси..... | 99 |
| 3.2. Ревізія касових операцій..... | 107 |
| 3.3. Ревізія операцій на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України..... | 119 |
| РОЗДІЛ 4. Контроль розрахункових операцій.. | 137 |
| 4.1. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці..... | 137 |
| 4.2. Ревізія розрахунків з підзвітними особами..... | 146 |
| 4.3. Ревізія розрахунків за виконані роботи..... | 151 |
| 4.4. Ревізія розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.... | 155 |
| РОЗДІЛ 5. Ревізія необоротних активів і матеріальних запасів... | 167 |
| 5.1. Ревізія необоротних активів..... | 167 |

| | |
|--|------------|
| 5.2. Ревізія операцій з запасами..... | 185 |
| 5.3. Особливості ревізії медикаментів і продуктів харчування..... | 194 |
| РОЗДІЛ 6. Контроль надходжень до спеціального фонду бюджетних установ..... | 211 |
| 6.1. Склад надходжень до спеціального фонду, завдання й джерела контролю..... | 211 |
| 6.2. Ревізія планування власних поступлень до спеціального фонду..... | 215 |
| 6.3. Особливості ревізії вартості платних освітніх послуг..... | 218 |
| 6.4. Ревізія орендної плати..... | 229 |
| 6.5. Особливості ревізії благодійних внесків, грантів, дарунків..... | 234 |
| РОЗДІЛ 7. Ревізія стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності... .. | 245 |
| 7.1. Ревізія стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності..... | 245 |
| 7.2. Облік і звітність результатів діяльності Державної фінансової інспекції..... | 251 |
| Тематика самостійної роботи | 261 |
| Перелік питань, що виносяться на іспит з курсу | 263 |
| Список літератури | 266 |
| Додатки | 273 |

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

1.1. Поняття «суб'єкт державного сектору»

Зародження складових елементів, які в процесі історичного розвитку стали основою формування державного сектору національної економіки, слід зарахувати до періоду виникнення общин. Оскільки характерними рисами общинного ладу є спільне ведення господарства, можна припустити, що в процесі еволюції, в тому числі у зв'язку з появою спільного скарбу (спочатку общинного, а далі державного), формувалися засади виокремлення державного сектору та його суб'єктів. Характерною рисою функціонування цього сектору спочатку було общинне майно, а у більш пізні історичні періоди, зокрема після появи грошей і держави, – державне. Таким чином, саме державна власність є основним атрибутом діяльності суб'єктів державного сектору.

Згідно з положеннями ст. 22 Господарського кодексу України, суб'єктами господарювання державного сектору економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 5% чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

На практиці існує також інше трактування складу суб'єктів державного сектору, що пов'язано з формулюванням п. 3 ст. 22 Господарського кодексу України, яким визначено повноваження суб'єктів управління у державному секторі економіки та зараховано до них Кабінет Міністрів України, міністерства, інші органи влади та організації. Слід зауважити, що йдеться не про суб'єкти господарювання державного сектору загалом, а лише про суб'єкти управління.

Дискусійним також є питання ототожнення суб'єктів державного сектору з бюджетними установами, які згідно із положеннями ст. 2 Бюджетного Кодексу України (п. 12) позиціонуються як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Попри те, що саме вони є найбільш масовими суб'єктами господарювання, а також функціонують на засадах державного фінансового й ресурсного забезпечення, вважати лише їх суб'єктами державного сектору неправомірно. Причиною такого твердження є також те, що Законом визначаються види діяльності, яку можуть здійснювати суб'єкти державного сектору, а саме державні підприємства, установи та організації. Більш детально можна дослідити склад суб'єктів державного сектору та галузі, які ним охоплюються, на основі затвердженої у вигляді Наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України Методики визначення частки державного сектору у складі економіки №1466 від 20.12.2013 р. (рис. 1.1).

Суб'єкти держсектору України, згідно з положеннями, відображеними в Господарському кодексі України, можна розмежовувати за:

- видами діяльності (комерційні, некомерційні);
- формою власності (суб'єкти державної та комбінованої (змішаної) форми власності);
- правовим режимом щодо державного майна (створені на праві господарського відання й оперативного управління державним майном).

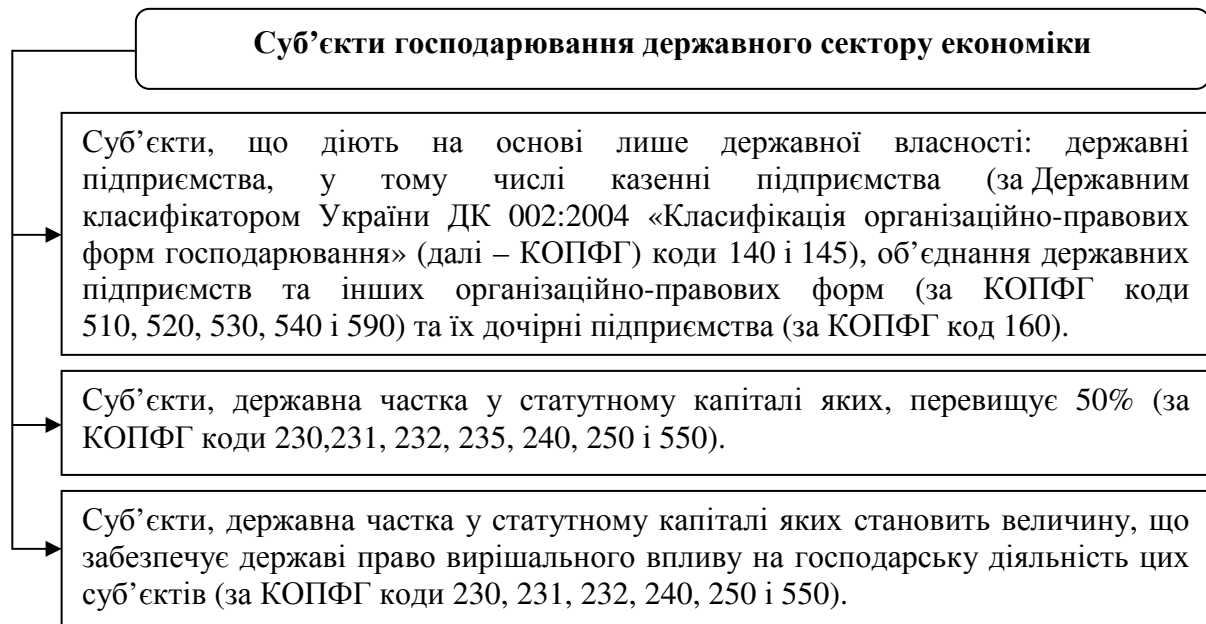


Рис. 1.1. Склад суб'єктів господарювання державного сектору

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

У галузевому спрямуванні суб'єкти державного сектору охоплюють виробничі та невиробничі галузі (рис. 1.2).

Перелік галузей свідчить про переважання в їх складі соціально орієнтованих суб'єктів державного сектору. Вони забезпечують задоволення соціально значимих потреб населення, що визначаються як кінцева потреба суспільства, та беруть на себе відповідальність за ті з виробництв, котрі за визначенням є збитковими, але уможливають загальне економічне зростання держави.

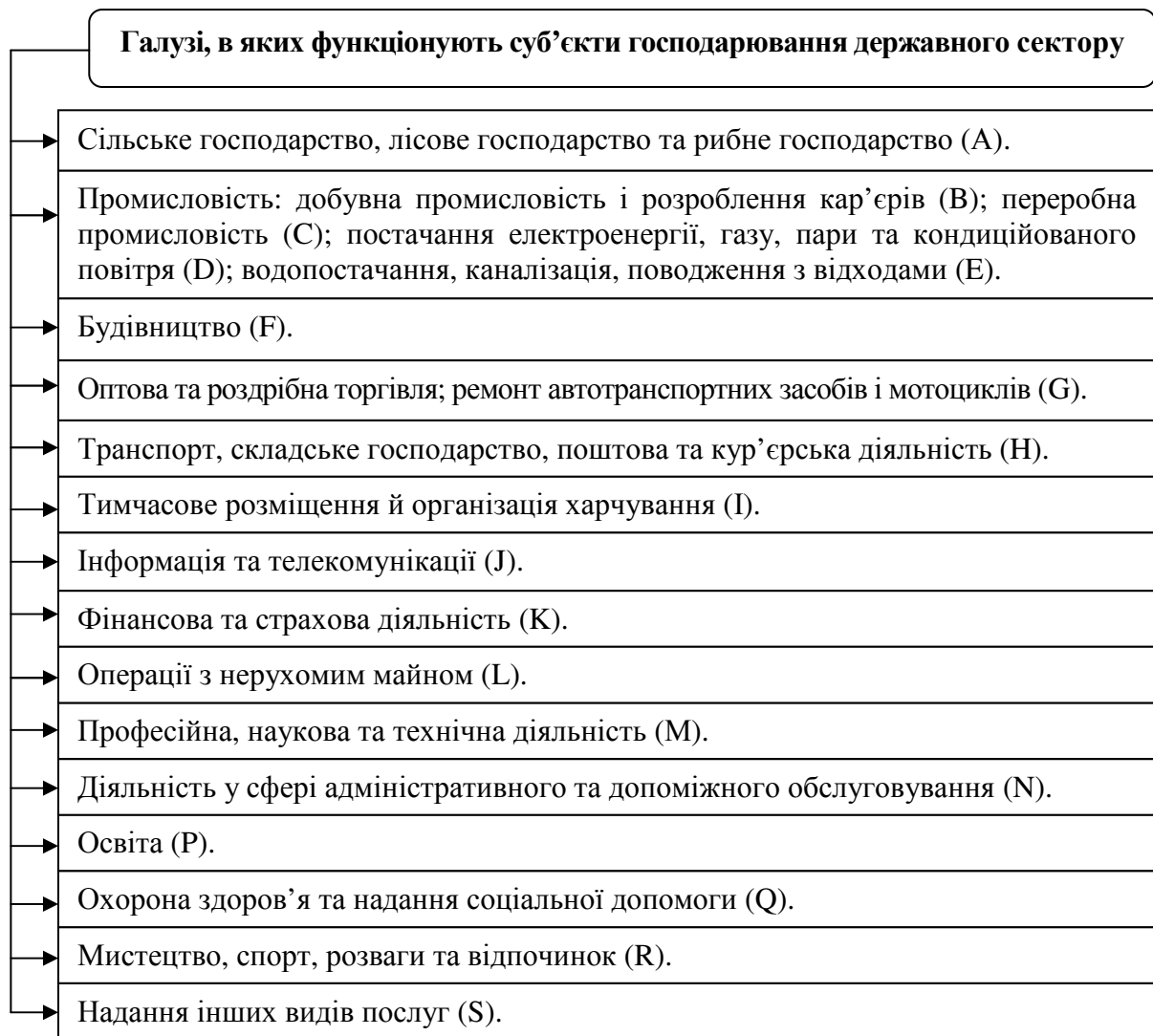


Рис. 1.2. Склад суб'єктів господарювання державного сектору

Примітка: *сформовано на основі Методики визначення частки державного сектору у складі економіки, затвердженої Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України №1466 від 20 грудня 2013 р.; А–С виокремлено відповідно до Класифікації видів економічної діяльності.

Іншим підходом до розмежування є поділ суб'єктів на органи державного і комунального секторів з відповідною деталізацією, який міститься у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (рис. 1.3).

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

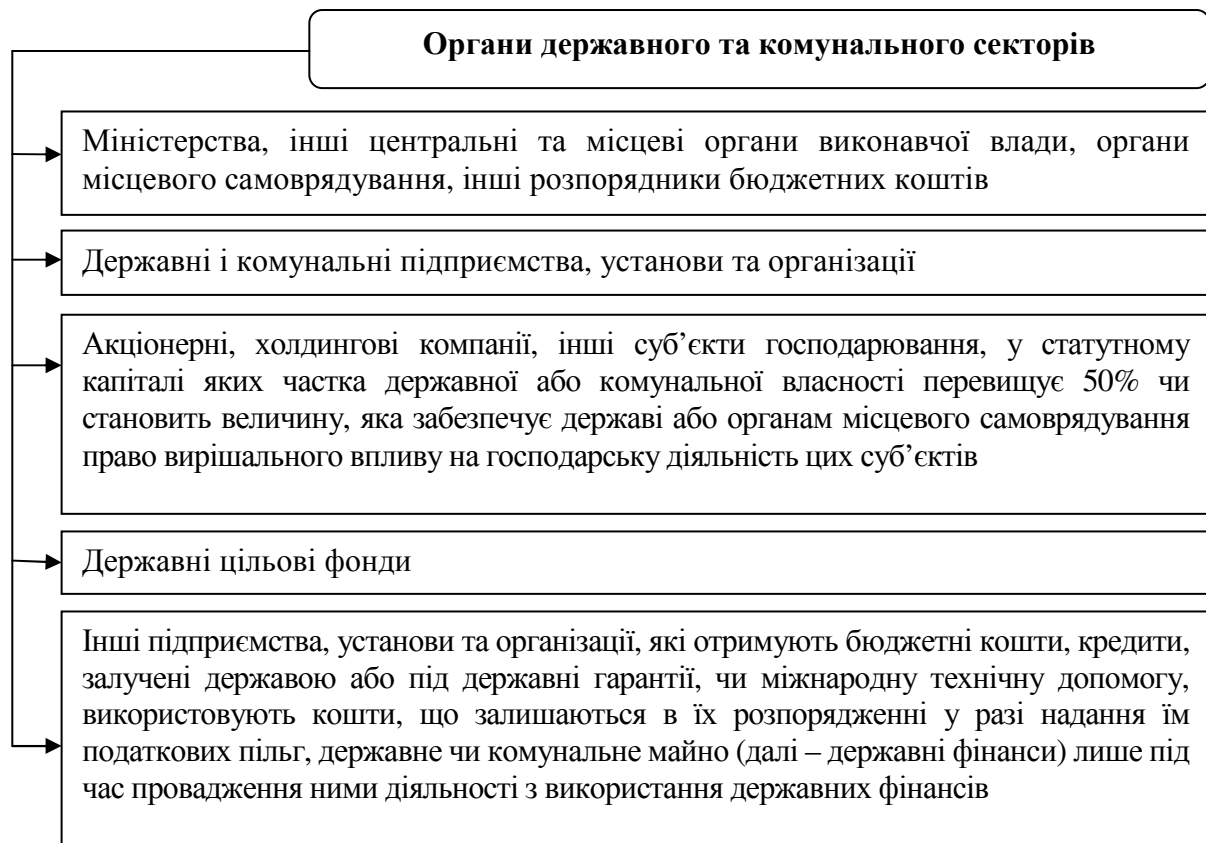


Рис. 1.3. Склад органів державного та комунального секторів

Примітка: *сформовано на основі Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України №158 від 24 травня 2005 р. в редакції Розпорядження Кабінету Міністрів України №1347-р від 22 жовтня 2008 р.

Слід наголосити, що відсутність єдиного підходу до формування поняття «державний сектор економіки» негативно впливає на вирішення проблемних питань, пов'язаних з оцінюванням його ефективності, здійсненням аналізу та контролю, виробленням підходів до визначення його кількісних та якісних параметрів. У зв'язку з цим існує об'єктивна потреба вирішення проблеми категорійного означення та встановлення єдиного підходу до трактування поняття «суб'єкти державного сектору економіки». Найбільш правильно з правової точки зору брати за основу означення та перелік, поданий у Господарському кодексі України, який має вищу юридичну силу порівняно з іншими

нормативно-правовими документами. Проте його формулювання не повною мірою відповідає міжнародним підходам і вимогам, згідно з якими державний сектор та його суб'єкти позиціонуються як сукупність представників національного уряду, регіональних органів управління, місцевих органів управління та відповідних державних суб'єктів господарювання, які слід розуміти як агенції, правління, комісії та підприємства¹.

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 оцінювання та забезпечує фінансову дисципліну щодо використання державних ресурсів. По-друге, завдяки відповідним контролюючим органам (Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна фінансова інспекція тощо, а також система внутрішнього контролю) уможливлується оптимізація фінансової системи держави загалом. Розрізняють дві форми контролю, які ефективно можуть використовуватися щодо суб'єктів державного сектору: зовнішній та внутрішній (рис. 1.4).

Щодо суб'єктів державного сектору як зовнішній контроль згідно з чинним законодавством здійснюється державний фінансовий контроль (ДФК). Згідно із Законом 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. Окрім неї (за станом на 01.01.2015 р.), до складу системи ДФК також належать Рахункова палата та підрозділи внутрішнього аудиту міністерств і інших центральних органів виконавчої влади (рис. 1.5).

¹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. Вступ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.



Рис. 1.4. Форми контролю державного сектору та їх складові

Примітки: *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 з БКУ; *** згідно з базовими документами Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

Останні здійснюють свою діяльність відповідно до Постанови Кабінету міністрів України «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого 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» № 1001 від 28.09.2011 р.

Слід вказати на наявність у такій системі дублюючих повноважень, що потребує внесення відповідних уточнень у чинне законодавство. Вирішення цієї проблеми сприятиме підвищенню оперативності, дієвості та ефективності системи контролю за суб'єктами державного сектору.

Функцією Державної фінансової інспекції України, аналогічно як і повноваженням Міністерства фінансів України, є гармонізація державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту. У цьому контексті ДФІУ займається розробкою та узгодженням вітчизняних законодавчих норм з міжнародними нормативними документами з питань контролю, а також розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, в яких повідомляється про крадіжки, розтрата, недостачі, інші правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з законодавством².

² Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ в редакції від 04.03.2015 р.

Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль

Рахункова палата

Здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України (ст. 98 Конституції України).

Державна фінансова інспекція України

Завдання: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльність суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні (Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. у редакції № 5463-VI від 16.10.2012 р., ст. 2).

Основні функції

- 1) здійснює державний фінансовий контроль та контроль за: виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів; усуненням виявлених недоліків і порушень;
- 2) розробляє пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;
- 3) вживає в установленому порядку заходи щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб;
- 4) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на ДФІУ Кабінетом Міністрів України.

Підрозділи внутрішнього аудиту в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади

Завдання: надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо: функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Рис. 1.5. Органи державного фінансового контролю, їх функції та завдання

Примітка: *сформовано на основі чинного законодавства.

Таким чином, Державна фінансова інспекція України відповідно до законодавства провадить незалежний внутрішній фінансовий контроль від імені виконавчої влади. Такий контроль здійснюється на підконтрольних ДФІ установах, до яких належать: міністерства та інші органи виконавчої влади; державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування; бюджетні установи; суб'єкти господарювання державного сектору економіки; підприємства, установи та організації, які отримують або отримували у певному періоді кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, використовують або використовували державне чи комунальне майно. Такий контроль ДФІ може також здійснювати у суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не є підконтрольними, але лише за наявності судового рішення, ухваленого у кримінальному провадженні. Головними завданнями Держфінінспекції є здійснення контролю за: використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань; ефективним використанням коштів і майна; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності; дотриманням законодавства про державні закупівлі³. Діяльність спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів. Її повноваження визначено Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. (на даний час у редакції від 04.03.2015 р.), Положенням про Державну фінансову інспекцію

³ Держфінінспекція: вивчаємо, аналізуємо, попереджаємо [Електронний ресурс] // Бухгалтер. com.ua. – Режим доступу : <https://bukhalter.com.ua/articles/perevirki-ta-vidpovidalnist/derzhfininspektsiya-vivchayemo-analizuyemo-poperedzhayemo/>.

України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 310 від 06.08.2014 р., Бюджетним кодексом України, Наказом Міністерства фінансів України № 1236 від 03.10.2011 р. «Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи» й іншими нормативно-правовими документами.

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

Згідно із Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль реалізується Держфінінспекцією 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 контролю⁴.

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 проведення є забезпечення виявлення наявних фактів порушення

⁴ 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.

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 (виїзні). При цьому особи, що здійснюють контроль, мають певні права (дод. А).

Планова виїзна ревізія – це ревізія, яка проводиться у підконтрольних установах й передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції. Вона проводиться за місцезнаходженням підконтрольної установи або за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться інспектування. Відбір об'єктів, на яких планується провести ревізію, здійснюється з врахуванням результатів використання аналізу (оцінки) на основі ризикорієнтованого підходу. Він полягає у тому, що при виборі об'єктів, щодо яких буде проводитись контроль, здійснюється на підставі результатів оцінювання ймовірних ризиків допущення фінансових порушень. Для цього здійснюється аналіз даних різних джерел, а також інформації з копій фінансових документів, які підконтрольні установи надсилають на запити Держфінінспекції.

Завдяки застосуванню цього підходу значно зменшилася кількість суб'єктів, які підлягають контролю. Якщо підприємство, установа, чи організація не має значних обсягів фінансування, капітальних видатків, дебіторсько-кредиторської заборгованості, а також відсутня інформація від правоохоронних органів щодо суми ймовірної матеріальної шкоди (збитків) або взаємовідносин із суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності, то проведення планової ревізії може не відбуватися. Слід зауважити, що згідно з ч. 2 ст. 11 Закону № 2939 планова виїзна ревізія проводиться не

частіше, ніж раз на календарний рік. Окрім цього, право на проведення планової виїзної ревізії надається лише у тому разі, коли об'єкт, в якому планується проведення ревізії, не пізніше, ніж за десять днів до дня її проведення, письмово повідомлено про дати початку та закінчення ревізії. Таке повідомлення надсилається рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням, але також може бути вручено особисто під розписку керівнику чи головному бухгалтеру або через канцелярію об'єкта контролю⁵.

У підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період фінансово-господарської діяльності згідно із Законом проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю не проводиться. Перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті, який у подальшому має бути основою для прийняття відповідних управлінських рішень. Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як через проведення перевірки в момент їх здійснення, так і під час державного фінансового аудиту та інспектування.

Планові виїзні ревізії проводяться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, затверджених в установленому порядку, позапланові виїзні ревізії – за наявності підстав. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи,

⁵ Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. в редакції від 04.03.2015 р.; Держфінінспекція: вивчаємо, аналізуємо, попереджаємо [Електронний ресурс] // Бухгалтер. Com – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/perevirki-ta-vidpovidalnist/derzhfininspektsiya-vivchayemo-analizuyemo-poperedzhayemo/>.

організації, що здійснюється за допомогою прийомів документального та фактичного контролю, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності здійснення господарських операцій, стану збереження майна.

Під час ревізій можуть застосовуватися різні методи (прийоми) документального і фактичного контролю (рис. 1.6).

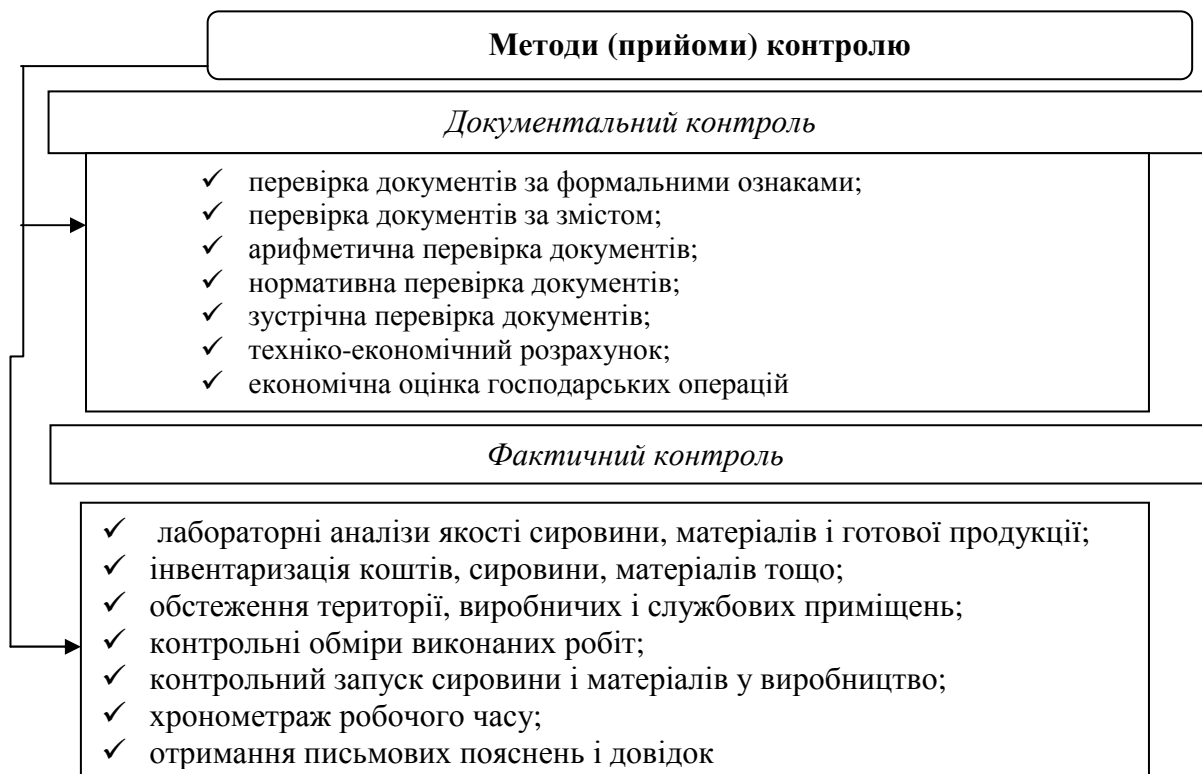


Рис. 1.6. Склад методів (приймів) контролю

Примітка: *сформовано на основі чинного законодавства.

Першим етапом організації контролю є планування. Саме від планування залежить раціональне використання кадрового потенціалу служби, ефективність і результативність контролю, а також оперативне реагування на його результати. Планування роботи органів Держфінінспекції здійснюється відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №955 від 08.08.2001 р. (в

редакції від 24.06.2015 р.). До складу планових документів, які мають бути розроблені та затверджені, належать такі:

– Основні напрями контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції та її територіальних органів на поточний рік (табл. 1.1);

Таблиця 1.1

**Основні напрями
контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції
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. 1.2);

Таблиця 1.2

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

| № з/п | Тема контрольного 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 контрольного заходу, проведеного Держфінінспекцією України та її територіальними органами | Юридична особа/без статусу юридичної особи (ю/б) |
|-------|---|------------------------|--|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | | | | | |

– План контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції України на певний квартал поточного року (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

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

| № з/п | Контрольний (інший) захід | Підстава для проведення контрольного (іншого) заходу | Відповідальні (заступники голови, керівники структурних підрозділів Держфінінспекції України) за проведення контрольного (іншого) заходу та підрозділи, які беруть участь у його виконанні | Назва контрольно-ревізійного підрозділу, відповідального за надання інформації про результати контрольного 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 держфінінспекцій у регіонах | | | | |
| ... | | | | |
| VI. Організаційна, правова та методологічна робота | | | | |
| ... | | | | |
| VII. Інформаційно-аналітична робота | | | | |
| ... | | | | |
| VIII. Робота з персоналом | | | | |

Контрольні заходи здійснюють 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

Держфінінспекції України для проведення таких перевірок. Для включення заходів з проведення державного фінансового аудиту та інспектування до планів контрольно-ревізійної роботи органів Держфінінспекції України мають бути певні підстави (рис. 1.7).

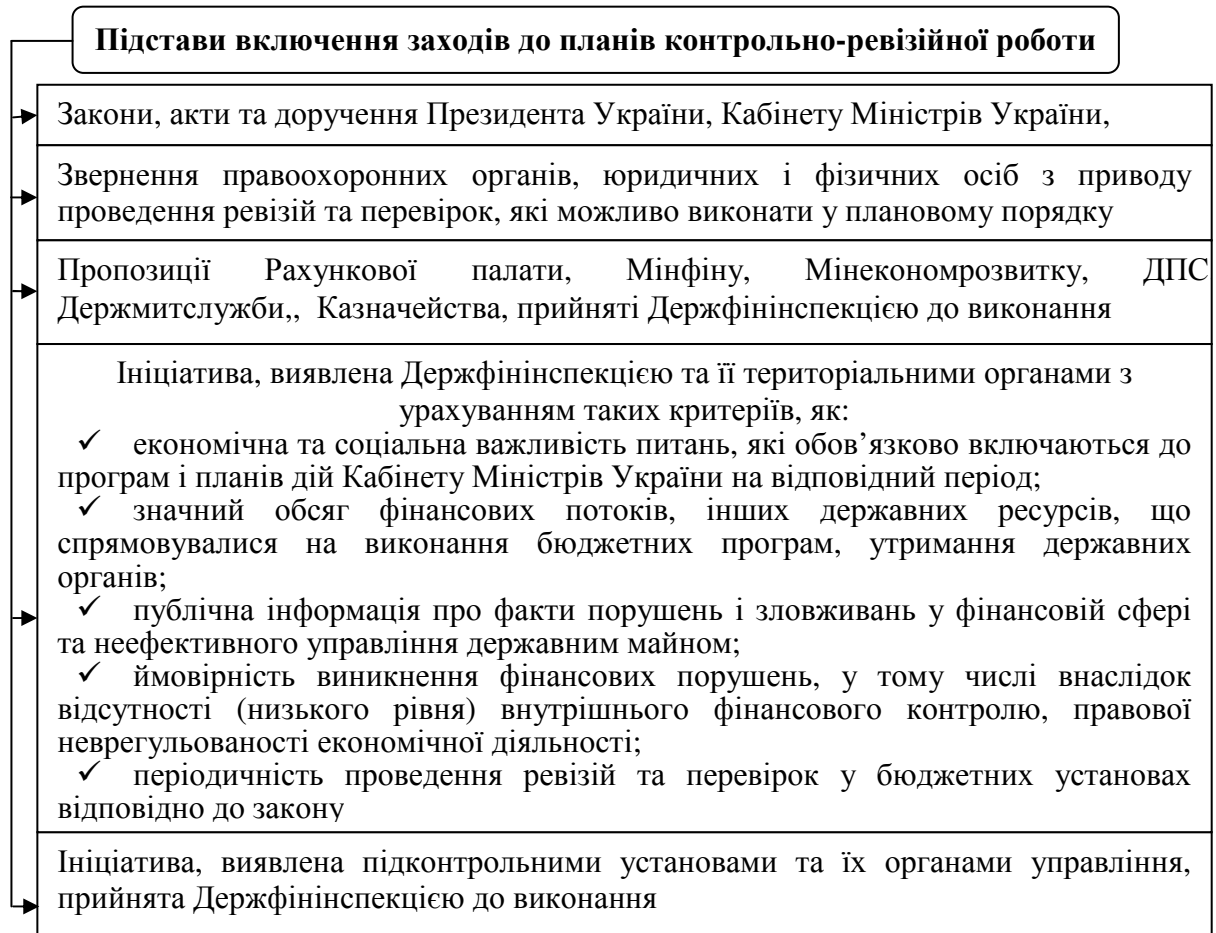


Рис. 1.7. Склад методів (прийомів) контролю

Примітка: *сформовано на основі чинного законодавства.

Метою планування контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю є: забезпечення оптимальної концентрації трудових, фінансових та матеріальних ресурсів суб'єктів державного фінансового контролю при реалізації визначених напрямів контролю; усунення паралелізму та дублювання в роботі суб'єктів державного фінансового контролю шляхом забезпечення належного виконання вимог законодавства щодо державної регуляторної політики.

З метою уникнення дублювання функцій та проведення перевірок на одних і тих самих об'єктах між керівниками Держфінінспекції та Рахункової палати складається Регламент взаємодії, який визначає форми і методи співпраці. Зокрема, використовується обмін планами контрольних заходів, визначається порядок підготовки спільних довідок та надання пропозицій, запроваджується щомісячний обмін інформацією про результати контрольних заходів.

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 органи місцевого самоврядування і які 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.

В умовах дефіциту бюджетних коштів такий контроль особливо актуальний. Правильне його налагодження та об'єктивність результатів сприяють підвищенню ефективності використання бюджетних коштів і раціоналізації їх витрачання на різні цілі відповідно до затверджених напрямів і цільового спрямування.

Державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснюється Державною фінансовою інспекцією України та її структурними підрозділами, органами Державної казначейської служби України та її структурних підрозділів, а також органами, що контролюють справляння надходжень бюджету,

органами державної влади та органами місцевого самоврядування з дотриманням принципів, виконання яких дає змогу забезпечувати виконання відповідних завдань (рис. 1.8).

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

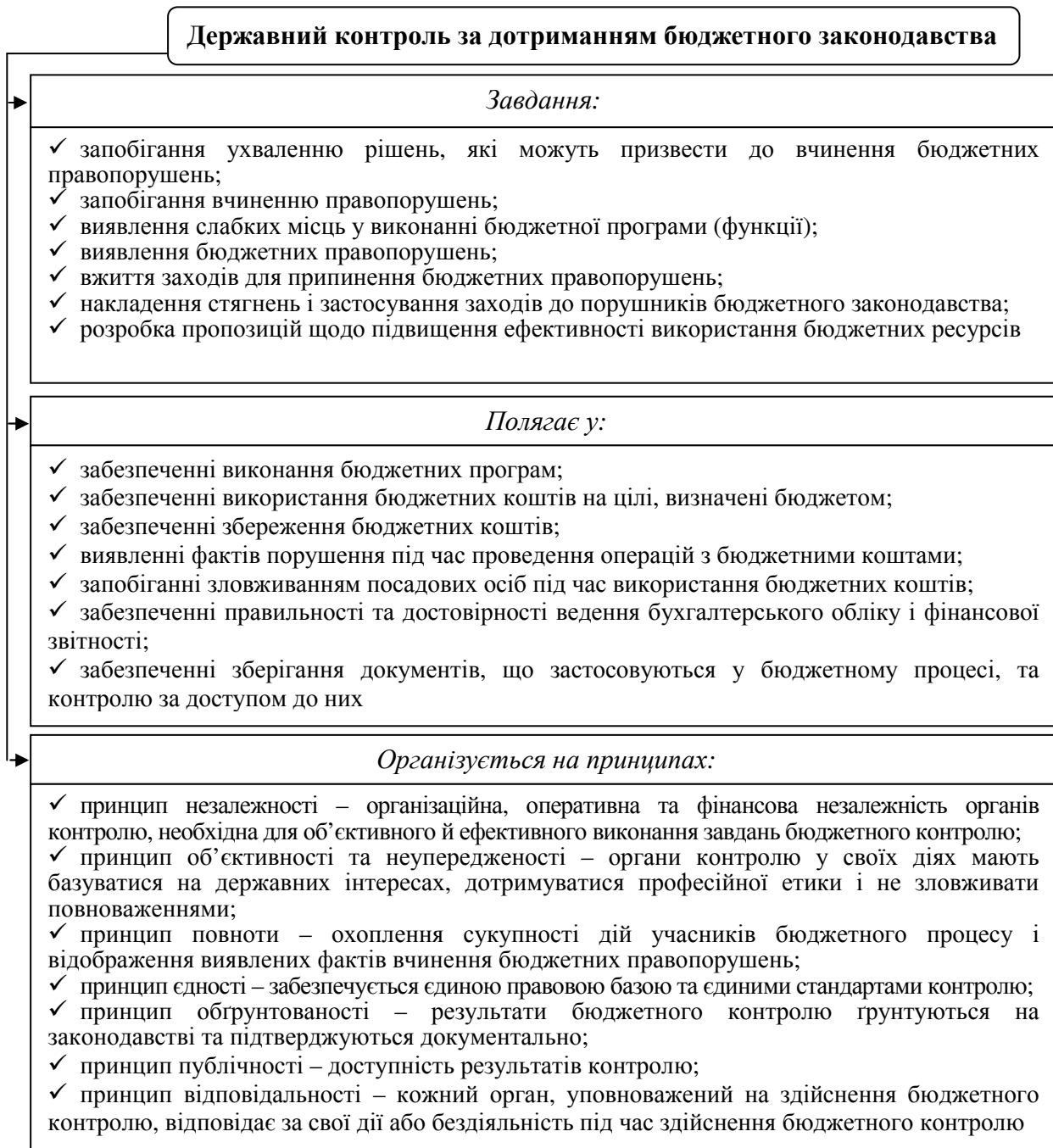


Рис. 1.8. Основні засади контролю за дотриманням бюджетного законодавства

Примітка: *сформовано на основі чинного законодавства.

Контроль, пов'язаний з виконанням бюджету та дотриманням бюджетного законодавства, здійснюють такі суб'єкти, як органи Державної фінансової інспекції (ДФІ), органи Державної казначейської служби (ДКС) та органи Державної фіскальної служби (ДФС). Причому перші дві інституції контролюють переважно видаткову, а третя – дохідну частини бюджету (рис. 1.9).

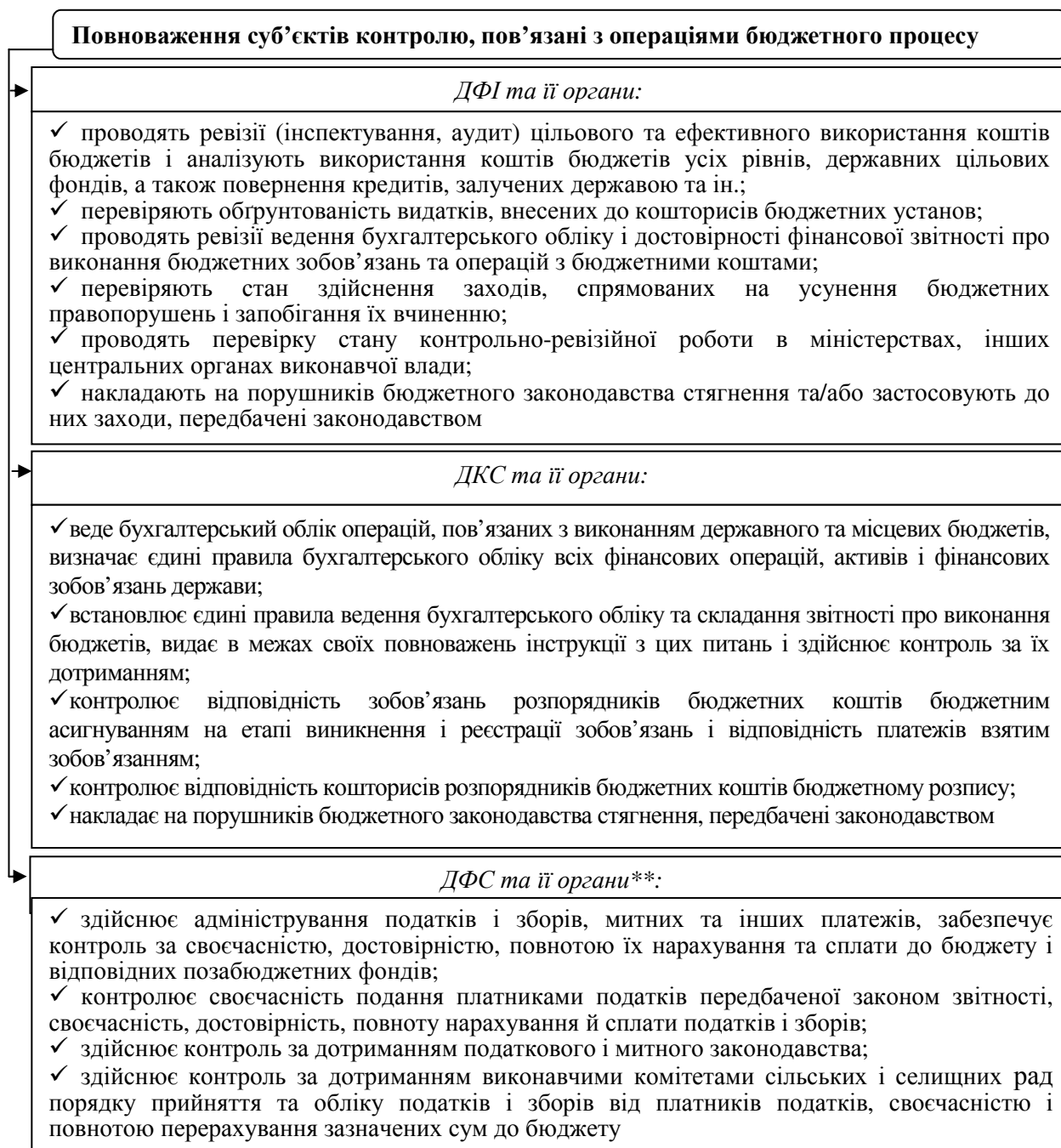


Рис. 1.9. Основні повноваження суб'єктів контролю за дотриманням бюджетного законодавства

Примітки: сформовано на основі чинного законодавства; **витяг.

Контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади здійснюють бюджетний контроль за:

- ✓ обґрунтованістю бюджетних запитів бюджетних установ, дотриманням бюджетної, кошторисної дисципліни, збереженням і цільовим використанням бюджетних коштів;

- ✓ ефективністю використання матеріальних ресурсів, придбаних за бюджетні кошти, своєчасністю документального оформлення господарських операцій, повнотою виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, усунення причин непродуктивних витрат;

- ✓ правильністю ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетом;

- ✓ виконанням заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених ревізією (перевіркою);

- ✓ дотриманням установленого порядку закупівлі товарів (робіт, послуг) за бюджетні кошти.

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 положень Методики 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, в тому числі його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо яких органи Держфінінспекції мають повноваження та підстави для проведення аудиту діяльності відповідно до законодавства. Основними завданнями аудиту діяльності є:

1) проведення оцінювання 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 і набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності та 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.

Планування аудиту діяльності ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту і передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей, завдань і набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання. Інформацію можна одержувати як на письмовий запит органу Держфінінспекції, так і від об'єкта аудиту за його місцезнаходженням, а також від його органу управління, органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ і організацій, та за результатами попередніх аудитів діяльності, перевірок державних закупівель і ревізій.

Відповідно процес планування має дві стадії (рис. 1.10).

У плані аудиту діяльності зазначаються обґрунтування необхідності проведення аудиту діяльності, його обсяг, перелік аудиторських процедур і строки їх проведення. За змістом план аудиту діяльності має висвітлювати інформацію про об'єкт, предмет, суб'єкт аудиту, строки його проведення, а також стисло інформацію про мету, функції, перелік факторів ризику. При його формуванні також вказуються статті балансу і показники, які мають бути проаналізовані на предмет встановлення рівня впливу

факторів на їх зміну, порівняно з минулим періодом. Структурно План аудиту згідно з Методикою 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. має містити 5 розділів (рис. 1.11).

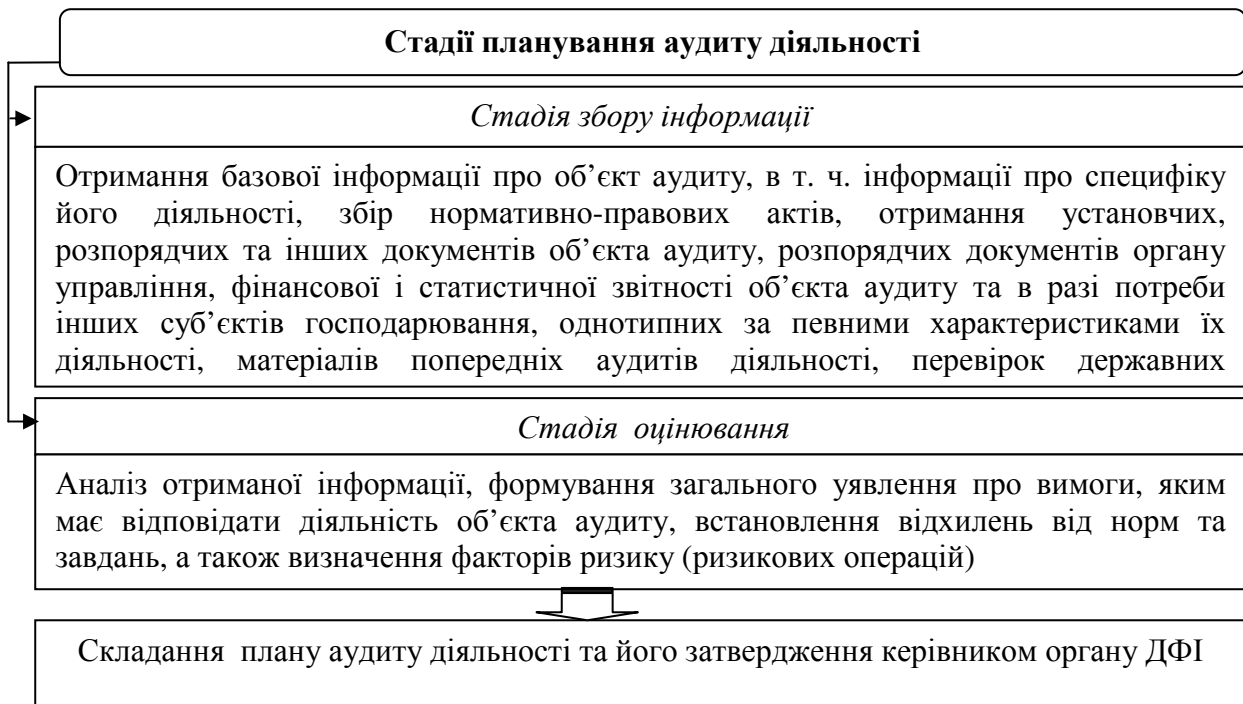


Рис. 1.10. Зміст стадій планування аудиту

Примітка: сформовано з урахуванням результатів діючої практики.

Другий етап – підготовка програми аудиту діяльності – передбачає ретельний аналіз завдань, щодо його здійснення й використання цієї інформації для визначення умов, порядку та обсягу контролю.

В процесі підготовки до складання програми виконуються такі роботи:

- ✓ уточнення інформації, зібраної на етапі планування.

Проводиться для усунення можливих неточностей через поглиблене дослідження. Зокрема, можуть бути уточнені мета та склад фахівців, які здійснюватимуть аудит, що пов'язано з оцінкою

зібраної інформації. Результатом уточнення інформації також може бути зміна, доповнення або скорочення переліку процедур і напрямів аудиту;

| Структурні складові Плану аудиту діяльності суб'єкта державного сектору | |
|--|--|
| | <i>Зміст</i> |
| 1. Вступна частина | Мета аудиту діяльності, обґрунтування необхідності його проведення та склад фахівців, яких планується залучити до проведення аудиту діяльності |
| 2. Інформація про діяльність об'єкта аудиту | Стисла характеристика (мета діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм, структура об'єкта аудиту та чисельність його працівників, показники фінансово-господарської діяльності, зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту діяльності, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту діяльності) |
| 3. Ризики | Перелік факторів ризику (ризикових операцій) з обґрунтуванням попередньо виявлених ризикових операцій |
| 4. Інформація про обсяг аудиту діяльності | Визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, що потребують аналізу їх складу, структури і оцінювання факторів, що вплинули на їх зміну порівняно з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту діяльності та його результати |
| 5. Графік | Формується графік проведення аудиту (перелік процедур і тривалість їх здійснення) |

Рис. 1.11. Структура та зміст плану аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору

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.

✓ проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, в тому числі ефективності використання ним активів. Акцент при оцінці результату аналізу робиться не лише на

ефективності та результативності діяльності (через застосування методів порівняння, оцінювання динаміки показників та ефективності), а й на об'єктивності оцінки якості та рівня виконання відповідальними особами своїх повноважень з управління об'єктом аудиту. Доцільність аналізу тих чи інших показників та його обсяг встановлює керівник групи державних аудиторів з урахуванням результатів уточнення інформації, специфіки результатів діяльності об'єкта аудиту і періоду та чисельності аудиторів. Результуючі аналітичні таблиці є складовими аудиторського звіту, які подаються як його додатки;

✓ попереднє оцінювання системи внутрішнього контролю. Суттєвість ролі системи внутрішнього контролю та її впливу на ефективність діяльності значною мірою визначається особистими якостями та професіоналізмом контролера. У зв'язку з цим при здійсненні оцінювання, крім об'єктивних умов і результатів внутрішнього контролю, доцільно проаналізувати і суб'єктивні, зокрема ставлення контролера до своїх обов'язків, схильність до аналізу та рівень відповідальності тощо. В класичному розумінні попереднє оцінювання передбачає дослідження внутрішніх принципів і правил контролю, його процедур і методики проведення (рис. 1.12);

✓ конкретизація факторів ризику (ризикових операцій). З метою досягнення якісних результатів уточнення, крім ризиків, встановлених на основі попереднього оцінювання господарських операцій, слід встановити не лише об'єктивні, а й суб'єктивні впливи на їх виникнення. Складовою цього виду роботи на етапі планування та складання програми аудиту може бути оцінювання схильності працівників різних рівнів управління до ризику;

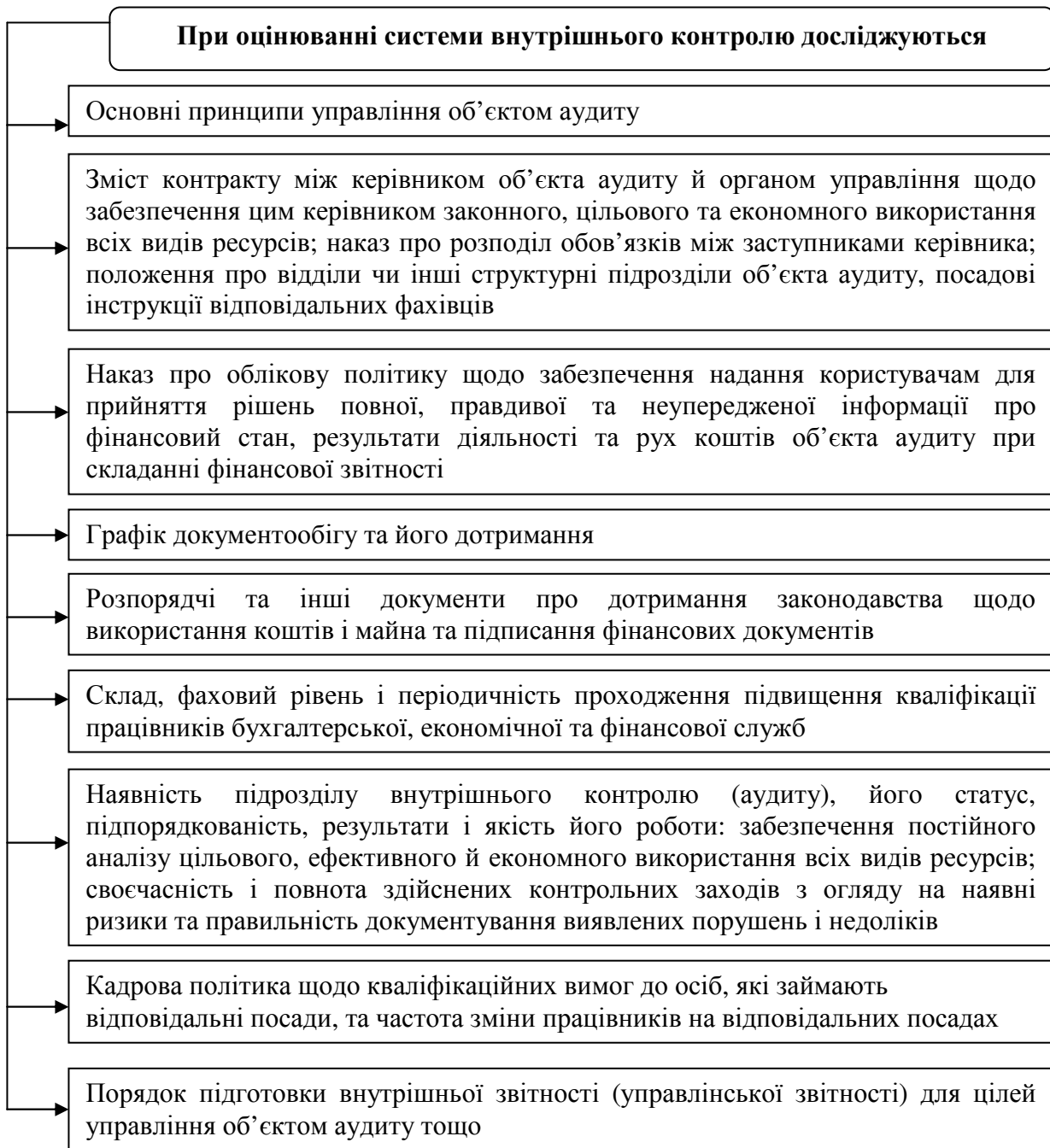


Рис. 1.12. Складові оцінювання системи внутрішнього контролю

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.

✓ визначення остаточного переліку аудиторських процедур і обсягу вибірки, які необхідні для дослідження кожного фактора

ризиків (операції, що має ознаки ризиковості), й забезпечення максимально об'єктивної результативності аудиту;

- ✓ визначення необхідності в залученні до проведення аудиту діяльності інших органів (в тому числі Держфінінспекції, інших контролюючих органів, а також органів влади чи інших організацій);
- ✓ складання програми аудиту діяльності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

ПРОГРАМА
проведення фінансово-господарського аудиту
в КП «Київкінофільм»
за 2014 рік

| №з/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 |
|------|--------------------------------|-------------|----------------|--------------------------------------|------------|-------------------------------------|---|
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

Примітки: 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 є 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* подається, коли система внутрішнього контролю дає змогу своєчасно виявити (запобігти) (у межах звітного періоду) та усунути недоліки 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 щодо питань запобігання суттєвим порушенням і недолікам. *Негативну оцінку* формується щодо такої системи внутрішнього контролю, котра не дає змоги запобігти суттєвим недолікам, і це має негативний вплив на використання активів і результати діяльності загалом. Така оцінка вказує на реальні основи збільшення ризиків порушень і недоліків, що потребує застосування додаткових процедур, котрі потрібно планувати у програмі аудиту.

Третій етап – перевірка факторів ризику (ризикових операцій) – уможливорює визначення зовнішніх і внутрішніх факторів ризику (рис. 1.13), що негативно впливають на діяльність об'єкта аудиту. Під час дослідження факторів ризику (ризикових операцій) за обраними аудиторськими процедурами відповідно до обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику (ризикових операцій) діяльності об'єкта аудиту, за результатами якої підтверджується або спростовується попередня інформація щодо них. Кожен фактор ризику (ризикова операція), визначений програмою аудиту діяльності, потрібно дослідити на предмет:

- ✓ відповідності внутрішніх розпорядчих актів об'єкта аудиту вимогам чинного законодавства та актам організаційно-розпорядчого характеру органу управління;

- ✓ відповідності господарських операцій вимогам законодавства та розпорядчим актам вищестоящих установ і організацій чи органів управління, які є обов'язковими для виконання об'єктом аудиту;

- ✓ виконання наданих органом управління завдань і заходів, пов'язаних із виконанням загальнодержавних (регіональних) та/або бюджетних програм;

- ✓ обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для провадження господарської діяльності об'єкта аудиту;

- ✓ порівняння фактично отриманого результату з очікуваним.

У разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити вплив цих порушень (недоліків) на достовірність

фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

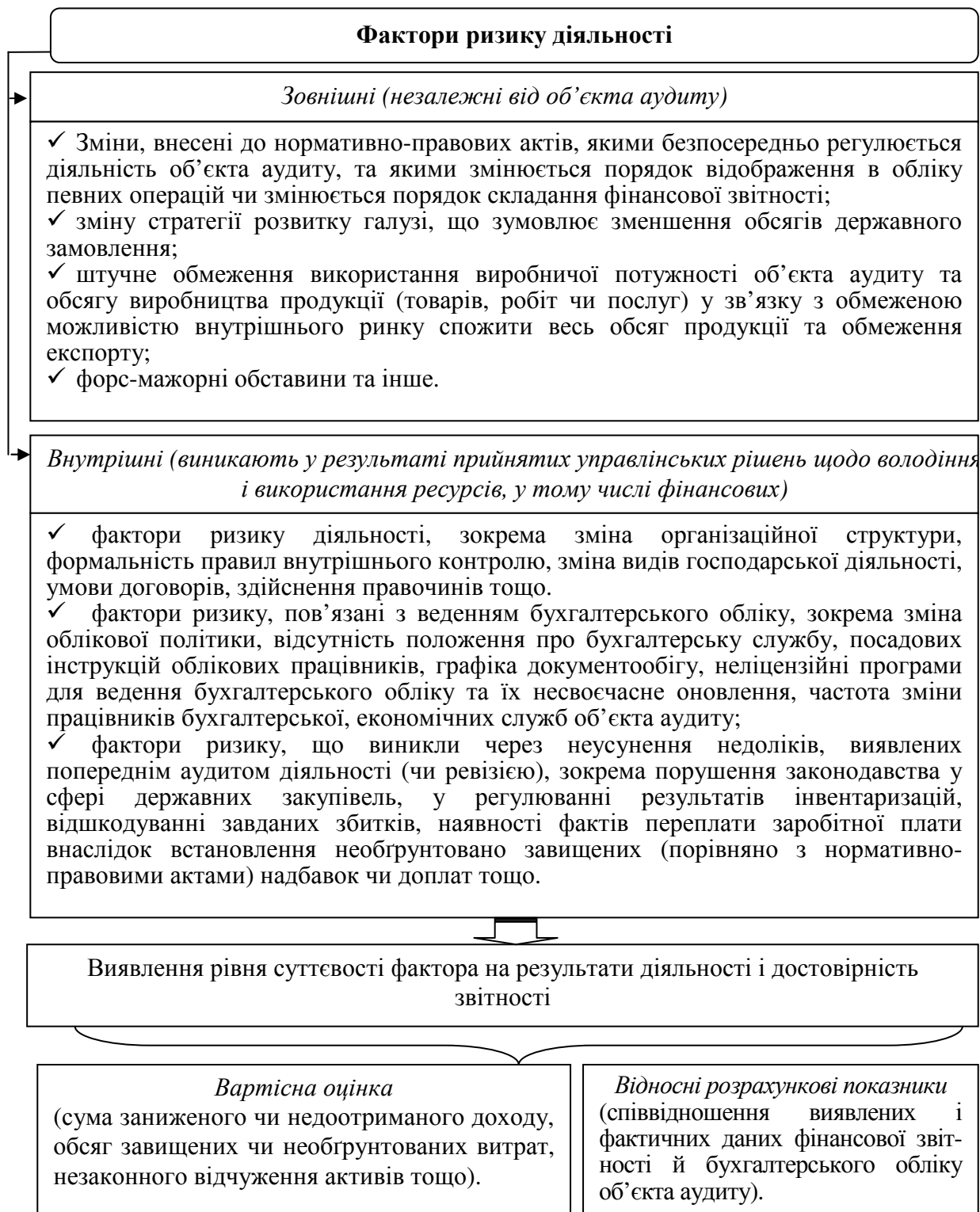


Рис. 1.13. Зміст і показники перевірки факторів ризику

Примітка: сформовано на основі наукових джерел [1; 6; 8; 11]

На останньому, п'ятому етапі, за результатами аудиту діяльності складається аудиторський звіт, який містить такі розділи: вступ; результати аудиторських процедур; висновки; рекомендації; додатки (рис. 1.14).

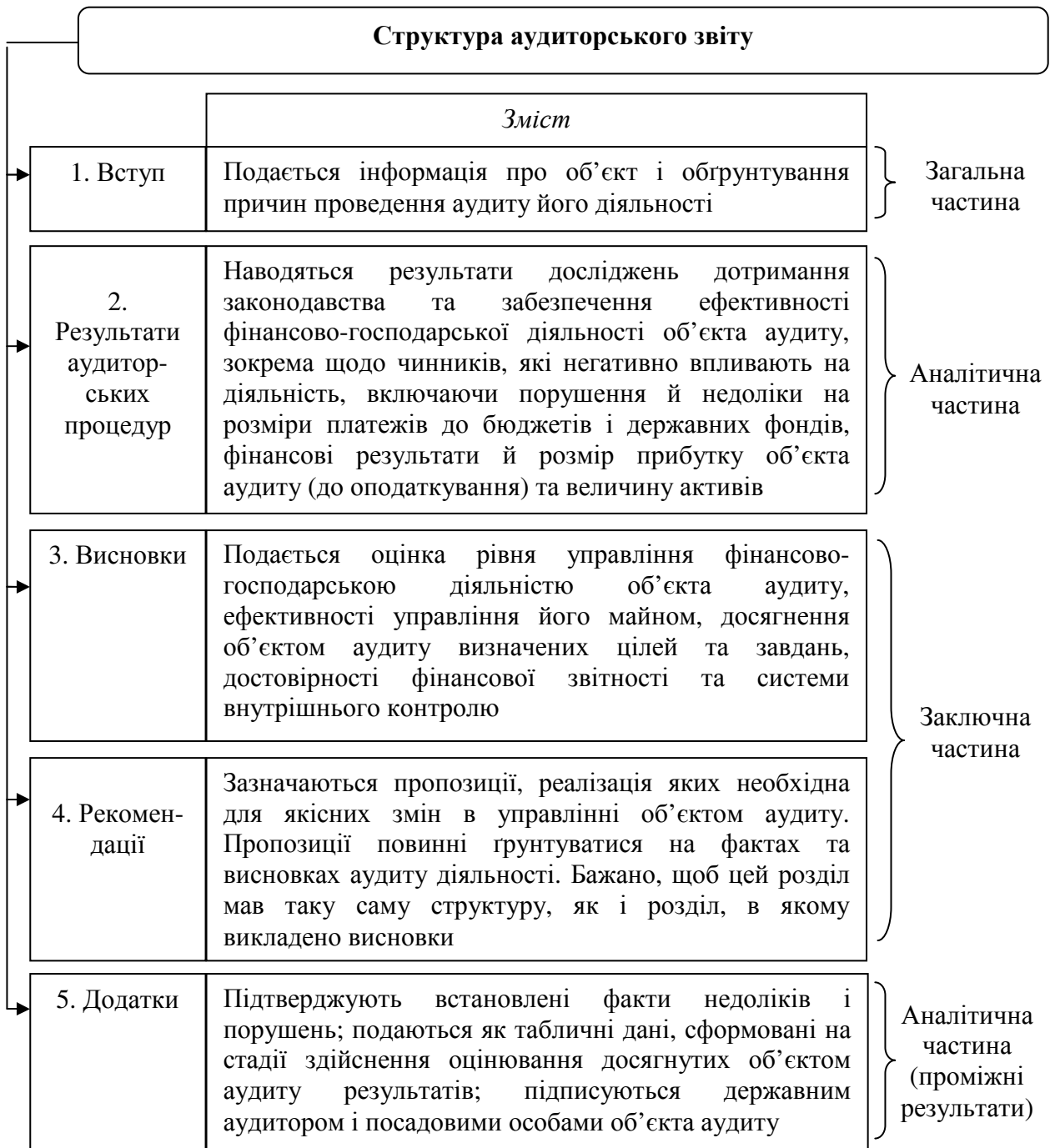


Рис. 1.14. Структура та зміст аудиторського звіту

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.

Посилання на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані у тексті аудиторського звіту (крім зазначення фактів порушення вимог чинного законодавства) здійснюється з використанням цифр, які вказують на порядковий номер у переліку використаних документів. Останній подається як додаток до аудиторського звіту. Аудиторський звіт розглядається з участю керівництва об'єкта аудиту протягом строку, що становить не більше 5 робочих днів. Після цього формується чотири його примірники, які в односторонньому порядку підписує керівник 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 Держфінінспекції для відповідного аналізу не пізніше, ніж в останній день проведення аудиту діяльності. Зауваження, викладені у Протоколі розбіжностей, аналізуються органом Держфінінспекції, котрий проводив аудит діяльності, на предмет обґрунтованості (не пізніше, ніж через 15 робочих днів після надходження Протоколу). Після цього на них подається письмовий висновок, який затверджує керівник 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, одним з дозволених способів (рис. 1.15).

Один примірник аудиторського звіту залишається органу Держфінінспекції. В рамках контролю за реалізацією рекомендацій аудиту, керівник об'єкта аудиту зобов'язаний у місячний строк

інформувати орган Держфінінспекції, який проводив аудит діяльності, про стан врахування рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті, а органи Держфінінспекції здійснюють моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті, чи інформації про результати аудиту діяльності.

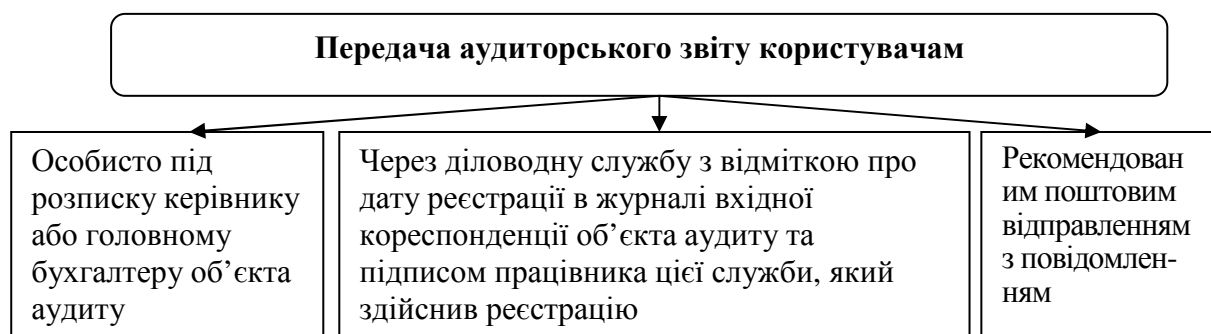


Рис. 1.15. Способи передачі аудиторського звіту відповідальним користувачам

Примітка: відповідно до вимог чинного законодавства.

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

1.4.2. Інспектування фінансово-господарської діяльності

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ 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 має 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 (рис. 1.16).

Згідно з чинним законодавством, зокрема вищеназваними Законом та Порядком, строк проведення ревізії в межах дозволеного може бути продовжений за наявності рішення керівника контролюючого органу, а понад встановлену тривалість – на підставі рішення суду на строк не більше ніж 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії. Початком ревізії вважається момент прибуття ревізійної групи на підконтрольний суб'єкт господарювання. До участі в ревізії також 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 (рис. 1.17), 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.

| Структура процесу контролю при інспектуванні | |
|---|---|
| <i>Зміст робіт</i> | |
| 1 | <p>Дослідження у відповідних фінансових, правоохоронних, митних органах, органах Державного казначейства, в установах банків, а також в інших органах, матеріалів, які стосуються діяльності та фінансового стану об'єкта контролю. Формування програми ревізії відповідно до результатів цього дослідження (встановлення періоду проведення, мети й питань, на яких має бути зроблено акцент). Затвердження програми заступником Голови Держфінінспекції (заступником начальника Держфінінспекції в областях, містах) і перевірка готовності керівника ревізійної групи до проведення ревізії (з наданням відповідних інструкцій). Складання керівником ревізійної групи плану ревізії (завдання, виконавці, строки виконання, але якщо ревізію здійснює один спеціаліст, робочий план не складається). Підписання посвідчень кожного учасника ревізії та загальний їх інструктаж. Тривалість підготовки до проведення ревізії – не більше трьох робочих днів.</p> |
| 2 | <p>Уточнення й конкретизація завдань керівником ревізійної групи. Знайомство з відома керівництва об'єкта, що ревізується, з його умовами та особливостями, станом справ зі збереження готівки і матеріальних цінностей, організація ревізії каси, інвентаризації цінностей тощо (керівник групи має право вимагати від керівництва суб'єкта господарювання обов'язкової участі в цих процесах матеріально відповідальних осіб). Перевіряючим має бути надане місце для роботи, можливість користуватися у службових справах зв'язком, копіювальною технікою, іншими послугами для забезпечення виконання завдань ревізії. За фактами недопущення контролюючих осіб до проведення ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів тощо контролюючий орган письмово інформує правоохоронні органи для вжиття відповідних заходів згідно з чинним законодавством. За відсутності належного обліку окремих операцій об'єкта контролю є підстави проводити ревізію з інших питань програми. При виявленні відсутності бухгалтерського обліку окремих операцій пред'являється письмова вимога об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність до законодавства із повідомленням його керівництву. Такий факт фіксується в акті ревізії. Керівник об'єкта контролю зобов'язаний забезпечити вирішення цієї проблеми протягом не більш як два місяці з дати надіслання контролюючим органом відповідної вимоги. Контролюючим особам забороняється брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.</p> |
| | <p>Перевірка дотримання чинних законодавчих та нормативно-правових актів; вивчення наявних бухгалтерських та інших документів, перевірка правильності відображення в обліку господарських операцій; проведення зустрічних перевірок в установах банків, дебіторів і кредиторів; перевірка правильності ведення та відображення в обліку результатів виробничої діяльності; перевірка зберігання готівки та матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації; перевірка правильності віднесення витрат на виробництво та розрахунків з бюджетом; перевірка дотримання методики оцінки майна, проведення індексації тощо. Завершення контрольних дій та перехід до формування акту ревізії.</p> |
| 3 | <p>Формування акта ревізії та надання власникові й іншим визначеним законодавством користувачам, у тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної і достовірної інформації про результати контрольних заходів.</p> |
| 4 | <p>Реалізація результатів (виправлення недоліків).</p> |

Рис. 1.16. Етапи інспектування

Примітка: *сформовано на основі вищезазначених нормативно-правових актів.

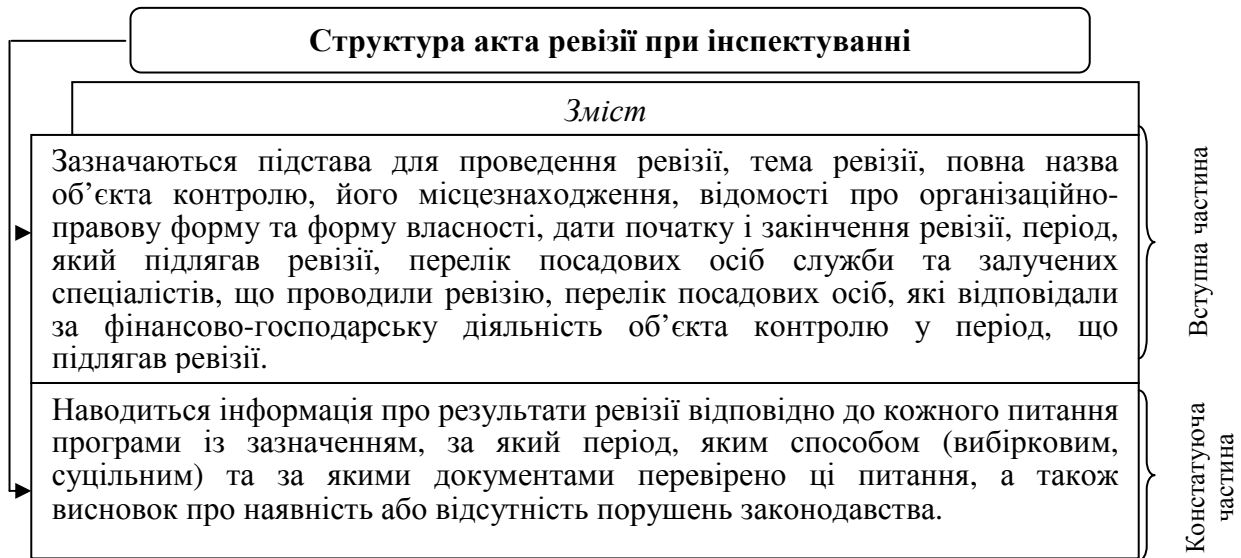


Рис. 1.17. Структура та зміст акта ревізії

Примітка: згідно із Законом 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. та 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.)

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами служби та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою служби чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених у них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

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.

Потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю (в тому числі колишніми відповідальними особами, наприклад, керівником і головним бухгалтером, які відали обліковою та фінансово-господарською діяльністю у період, що ревізується) визначається посадовою особою служби контролю самостійно.

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для органу служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою служби на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

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 надіслано іншому правоохоронному органу, орган служби повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

Після складання акта ревізії посадова особа служби підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в Журналі реєстрації актів ревізій, форма якого визначається Держфінінспекцією.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання відповідною посадовою особою об'єкту контролю у строк не пізніше, ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із способів, аналогічних до тих, що використовуються щодо передачі аудиторського звіту (*див. рис. 1.15*).

Керівник, головний бухгалтер та інші працівники об'єкта контролю, яких це стосується, зобов'язані ознайомитися з актом та у разі погодження з ним поставити свої підписи на отримані його примірники. За наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта вони підписують його з відповідними застереженнями.

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

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

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

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

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

Орган Держфінінспекції аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше, ніж 15 робочих днів після їх отримання подає письмовий висновок, який затверджується керівником органу служби контролю або його заступником.

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

Реалізація матеріалів ревізії є завершальним, але дуже важливим етапом ревізійного процесу.

При виявленні ревізією порушень законодавства посадові особи служби, не очікуючи на закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

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, має 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.

За результатами проведеної ревізії в межах наданих прав органи Держфінінспекції вживають заходи для забезпечення:

- ✓ притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

- ✓ розгляду у відповідних державних органах питання про визнання недійсними договорів, укладених із недотриманням законодавства;

- ✓ звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів,

одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

✓ застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За спільним рішенням органу Держфінінспекції та об'єкта контролю або його органу управління, інформація про результати ревізії виноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю. Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

Органи Держфінінспекції здійснюють контроль за усуненням об'єктами контролю порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи, а також під час наступних ревізій цих об'єктів контролю, систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їх узагальнення вносять відповідним органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенню законодавства.

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. (за станом на 1.06.2015 р. у редакції від 09.05.2015 р., наступна редакція – 12.09.2015 р.).

Питання здійснення державних закупівель перевіряються при проведенні інспектування чи державного фінансового аудиту. Підставами для перевірок, які здійснюються, за наявності письмового рішення керівника органу контролю або його заступника є такі:

- ✓ надання доручення чи рішення Кабінету Міністрів України;
- ✓ виникнення потреби в перевірці відомостей про порушення об'єктом контролю законодавства у сфері державних закупівель за наявності звернення чи скарги, що надійшли до контролюючого органу й щодо них не отримано протягом 3 робочих днів з дня надходження письмових пояснень від об'єкта контролю;

- ✓ виявлення контролюючим органом вищестоящого рівня під час перевірки (при контролі органу нижчестоящого рівня) актів перевірки державних закупівель їх невідповідності вимогам законодавства, або ініціювання контролю контролюючим органом вищестоящого рівня у разі початку службового розслідування щодо посадових осіб контролюючого органу нижчестоящого рівня, що здійснювали перевірку державних закупівель, чи при повідомленні їм про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

- ✓ при надходженні скарги від об'єкта контролю на дії чи бездіяльність посадових осіб контролюючого органу.

За результатами розгляду звернення керівник контролюючого органу або його заступник приймає одне з таких рішень:

- ✓ призначити перевірку державних закупівель щодо викладених у зверненні відомостей про порушення законодавства у сфері державних закупівель або перевірити відомості під час проведення інспектування чи державного фінансового аудиту за умови закінчення строку подання скарги про відповідні порушення до органу оскарження згідно із законодавством;

- ✓ передати звернення за належністю відповідному органу;
- ✓ відмовити у розгляді звернення, в якому не зазначена зворотна адреса, та/або яке не підписане суб'єктом права звернення, а також якщо неможливо встановити авторство;
- ✓ розглянути звернення за суттю без призначення перевірки державних закупівель.

Авторові звернення надсилається повідомлення про прийняте рішення.

В процесі підготовки до перевірки державних закупівель відповідальні посадові особи контролюючого органу формують програму перевірки державних закупівель (2 примірники) (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

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

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

Примітки: 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.

Розроблену програму перевірки держзакупівель затверджує своїм підписом керівник контролюючого органу або його заступник. За потреби внесення змін у програму (при виявленні у процесі перевірки певних фактів) посадові особи контролюючого органу зобов'язані подати відповідну інформацію та письмово погодити з його керівником чи заступником свої пропозиції щодо її уточнення.

Один з примірників програми перевірки держзакупівель (у тому числі з внесеними змінами до неї) надається керівнику об'єкта контролю або його заступнику. Факт передачі програми фіксується відповідною розпискою на примірнику, який залишається органу контролю. За відмови керівника об'єкта контролю або його заступника ставити підпис, цей факт вказується у вступній частині акта перевірки.

В ряді випадків до перевірки державних закупівель залучаються кваліфіковані спеціалісти органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій. Це пов'язано з потребою, наприклад, проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних чи інших робіт, контрольних запусків і аналізу сировини і матеріалів (готової продукції) для виробництва тощо. Із залученими фахівцями укладається відповідний договір.

Здійснення перевірки державних закупівель проводиться за умови оформлення контролюючим органом кожній посадовій особі та залученим кваліфікованим фахівцям скерування (направлення) встановленого Мінфіном України 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 у межах 45 робочих днів.

У разі 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, 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 скерування. Керівник (заступник) об'єкта контролю має засвідчити факт такої передачі власним підписом на другому примірнику скерування контролюючого органу. У разі відмови ставити підпис про це зазначається у вступній частині акта перевірки.

Керівник об'єкта контролю, в якому проводиться перевірка державних закупівель, та керівник підприємства, установи чи організації, в яких проводиться зустрічна звірка, зобов'язані:

- забезпечити належне місце для роботи посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів;
- створити умови для зберігання документів;
- надати можливість користуватися зв'язком і необхідними технічними засобами (комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою) для належного виконання контролерами службових обов'язків.

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

У першому випадку (під час документальної перевірки) проводиться контроль дотримання законодавства у сфері держзакупівель. Для цього детально вивчаються й аналізуються документи об'єкта контролю. При веденні електронного документообороту на вимогу посадової особи контролюючого органу керівник об'єкта контролю має забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії у необхідній кількості примірників, а у разі перевірки процедури електронного реверсивного аукціону –

безперешкодний доступ до електронних документів. В останньому випадку має бути наданий відповідний доступ до баз даних.

Надання об'єктом контролю завірених копій документів посадовим особам контролюючого органу для підтвердження фактів виявлення порушень забезпечується головою комітету з конкурсних торгів, іншою уповноваженою ним особою або керівником об'єкта контролю чи його заступником.

Надання копій бухгалтерських документів (за потреби) здійснюється (забезпечується) головним бухгалтером чи його заступником або уповноваженою на це посадовою особою об'єкта контролю.

У разі ненадання об'єктом контролю завірених копій документів про це зазначається в акті перевірки.

У другому випадку (фактична перевірка) здійснюються під час проведення перевірки державних закупівель інвентаризація, обстеження чи контрольний обмір закуплених (отриманих) об'єктом контролю товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг або інші дії відповідно до повноважень контролюючого органу. Об'єкт контролю має забезпечити при цьому доступ на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать об'єкту контролю або використовуються ним. За відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, перешкоджання об'єктом контролю проведенню перевірки державних закупівель (недопущення посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів до проведення перевірки державних закупівель, ненадання необхідних для перевірки державних закупівель документів, затримка у наданні документів та інше), контролюючий орган вчиняє відповідні дії за процедурою, визначеною Порядком проведення інспектування.

Перевірка держзакупівель може бути зупинена за умови, коли є необхідність проведення значної кількості зустрічних звірок, без завершення яких неможливо зробити об'єктивний висновок. Перевірка також може бути зупинена при наданні обґрунтованого звернення об'єкта контролю. Незважаючи на це, загальна тривалість перевірки не може перевищувати 60 робочих днів з дня її початку. Рішення щодо зупинення та поновлення проведення перевірки приймає керівник контролюючого органу або його заступник при наданні посадовою особою контролюючого органу, що проводить перевірку, відповідного письмового подання. При зупиненні перевірки держзакупівель на строк, що перевищує три робочих дні, контролюючий орган має надати об'єкту контролю письмове повідомлення про дату призупинення одним зі способів, вказаних на рис. 1.18.

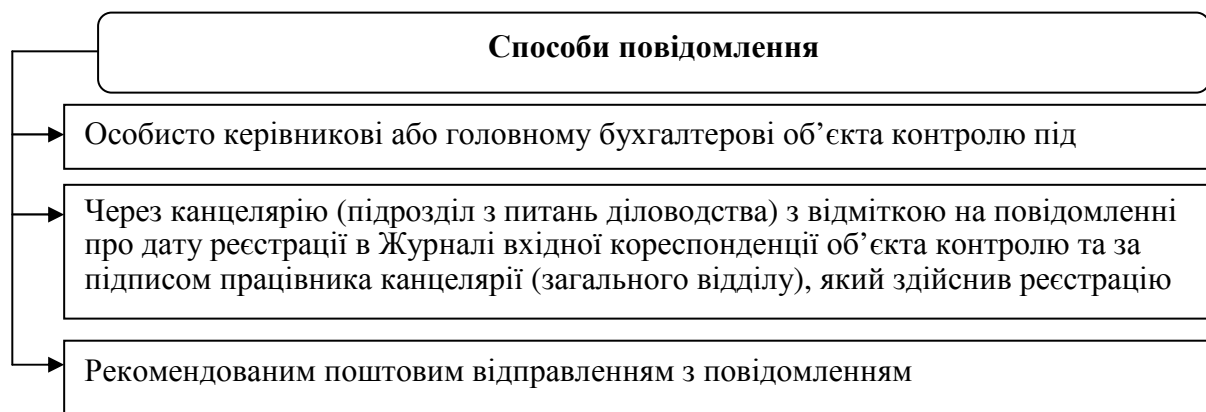


Рис. 1.18. Способи повідомлення про дату зупинення перевірки

Примітка: *згідно з діючими вимогами.

Для документального та фактичного підтвердження виду, обсягу, якості операцій і розрахунків при з'ясуванні їх реальності та повноти відображення в обліку контролюючий орган може проводити зустрічні звірки з контрагентами. При цьому посадові особи (контролери) контролюючого органу можуть вилучати

оригінали документів за процедурою, встановленою чинним законодавством, зокрема керуватися Порядком проведення інспектування. При здійсненні контролю за дотриманням законодавства у сфері державних закупівель посадові особи контролюючого органу наділені також правами, передбаченими Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» (ст. 10).

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.

За потреби, якщо цього вимагають результати перевірки держзакупівель, керівник структурного підрозділу, який проводив таку перевірку, може вносити на розгляд керівника контролюючого органу або його заступника пропозицію щодо проведення перевірки комплексу питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Формами такого контролю можуть бути інспектування або державний фінансовий аудит.

Об'єкт контролю має право оскаржувати результати перевірки державних закупівель, а також дії або бездіяльність посадових осіб органу контролю в порядку, передбаченому законодавством. Скарги можуть розглядатися судом, а також в адміністративному порядку (залежно від того, куди вони подані). Орган державного фінансового контролю має розглянути скарги на

дії або бездіяльність своїх працівників в адміністративному порядку не пізніше, як у місячний строк з моменту їх отримання.

1.4.4. Загальні положення методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Здійснення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі – аудит ефективності) відбувається згідно з Порядком проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженого Постановою КМУ №1017 від 10.08.2004 р. Згідно з трактуванням, яке подається у вищезазначеному нормативному документі, аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Він здійснюється для розроблення обґрунтованих пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів (державного й місцевих) у процесі виконання бюджетних програм.

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

Аудит ефективності проводиться Держфінінспекцією, її територіальними органами за планами, які складаються та затверджуються у визначеному законодавством порядку і спрямовані на досягнення виконання завдань аудиту через використання відповідних аналітичних процедур щодо певних джерел аудиту (рис. 1.19).

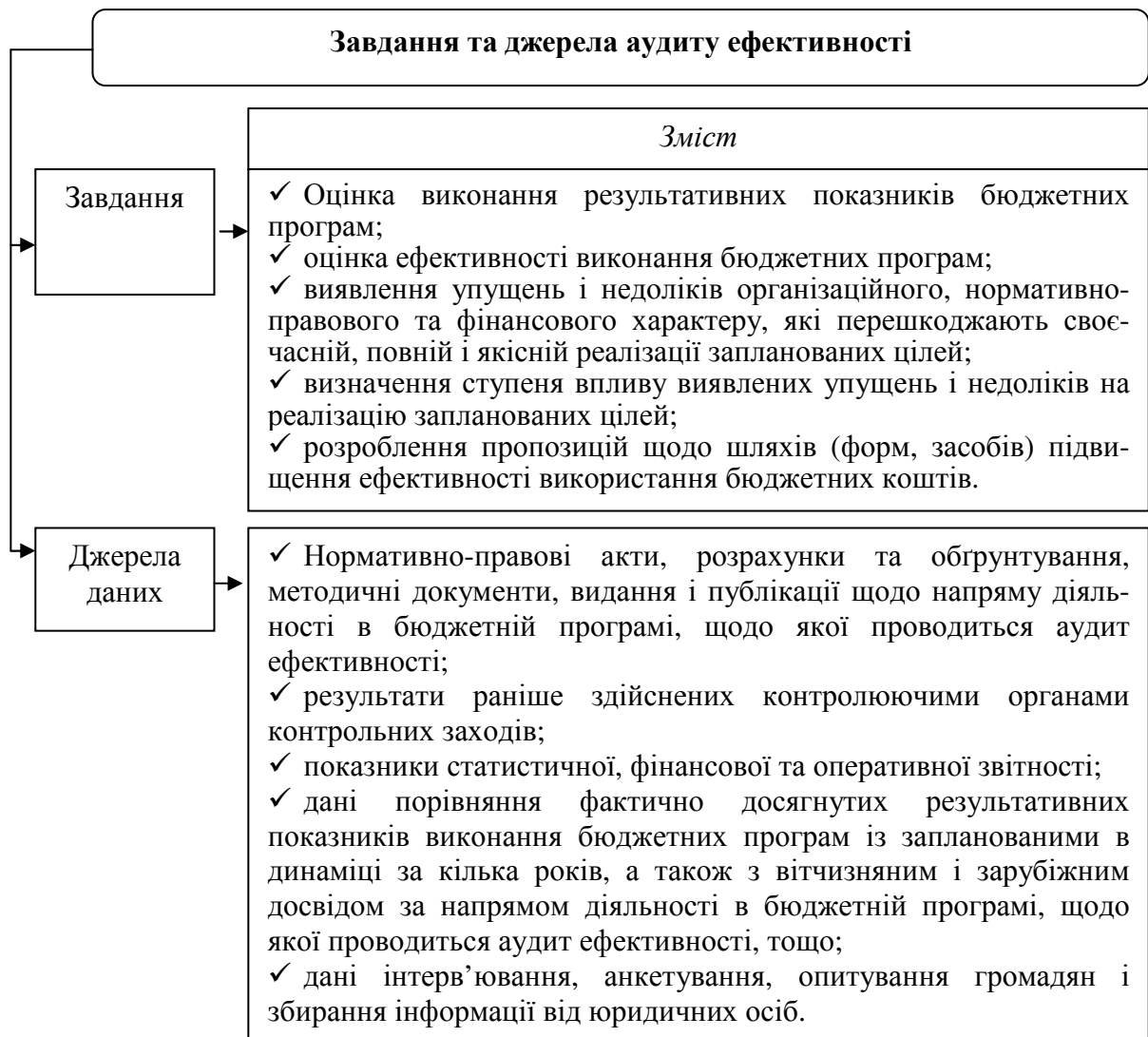


Рис. 1.19. Завдання та джерела аудиту ефективності

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.

Перш ніж розпочати аудит ефективності, головному розпоряднику бюджетних коштів надсилається інформаційне повідомлення про його проведення. Збір даних для контролю може здійснюватися за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу або у вигляді інформації, отриманої від нього на підставі письмового звернення Держфінінспекції чи її територіальних органів.

В першому випадку посадовій особі надається скерування, оформлене за встановленим взірцем і підписане керівником чи

заступником Держфінінспекції (її територіального органу), та завірене печаткою.

Це скерування посадова особа має пред'явити керівнику об'єкта контролю, щоб засвідчити своє право на проведення аудиту ефективності. Керівник при цьому має поставити свій підпис у Журналі відвідування учасника бюджетного процесу. Висновки про рівень ефективності виконання контрольованих бюджетних програм робляться на підставі досягнутих результативних показників, передбачених паспортом бюджетної програми. Якщо їх для цього недостатньо або вони відсутні, суб'єктом і об'єктом контролю (Держфінінспекцією, її територіальними органами і головним розпорядником бюджетних коштів та/або відповідальним виконавцем бюджетної програми) встановлюються найважливіші звітні дані, які можуть засвідчувати стан виконання бюджетної програми. Це може бути інформація про надані послуги /виконані роботи, реалізовані продукти або фінансові результати. На підставі отриманих даних формулюються припущення (гіпотези) про причини виникнення проблем і недоліків у виконанні бюджетних програм, які потім підтверджуються або спростовуються в процесі аудиту ефективності. Підтвержені гіпотези є основою для формулювання висновків про причини невиконання програми, або недосягнення її цілей. Сформульовані висновки – це основа для розробки пропозицій, спрямованих на вжиття заходів із підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі реалізації бюджетних програм.

Результати контролю узагальнюються в аудиторському звіті, який складається відповідно до вимог, визначених Держфінінспекцією. Зокрема, у звіті вказуються недоліки, що були наявні при

виконанні бюджетних програм, їх вплив на досягнення запланованих (максимальних) цілей, а також рекомендації щодо шляхів ліквідації. До звіту також додається інформація про враховані зауваження. Належним чином оформлений звіт передається у відповідні інстанції (рис. 1.20).

Контролюючі органи також здійснюють моніторинг стану виконання пропозицій і рекомендацій, відображених в аудиторському звіті.

Важливою складовою досягнення підвищення ефективності виконання бюджетних програм є публічність і прозорість діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів. Вона полягає у налагодженні зв'язків з громадськістю, зокрема шляхом поширення інформаційних і довідкових даних у вигляді збірників, оглядів, проведення прес-конференцій та інших форм публічного представлення даних.

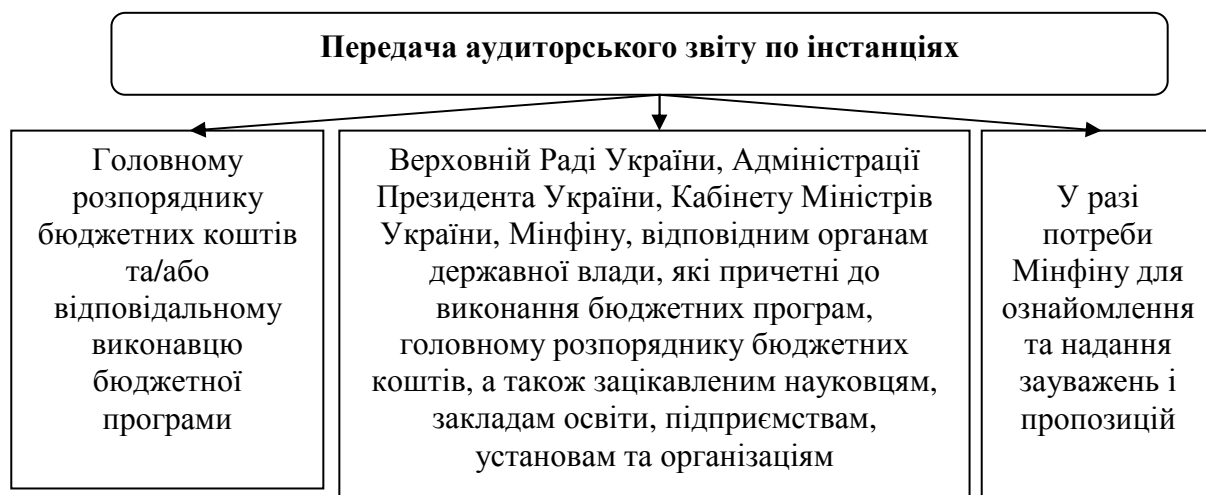


Рис. 1.20. Напрями використання інформації аудиторського звіту про виконання бюджетних програм

Примітка: *відповідно до вимог чинного законодавства.

Дієвим інформаційним інструментом є також залучення засобів масової інформації (преса, теле- і радіопередачі), розміщення аудиторських звітів на веб-сторінках відповідних

контролюючих органів тощо. Завданням розпорядника бюджетних коштів та/або відповідального виконавця бюджетної програми є щоквартальне інформування контролюючих органів про стан реалізації зазначених у звіті пропозицій.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Завдання Державної фінансової інспекції України.
2. Структура органів Державної фінансової інспекції України.
3. Функції структурних підрозділів Державної фінансової інспекції України.
4. Поняття «державний фінансовий аудит» та «інспектування».
5. Методи контролю.
6. Планування діяльності органів Державної фінансової інспекції України.
7. Етапи проведення контролю в державному секторі економіки.
8. Вимоги щодо оформлення результатів ревізій і перевірок.
9. Завдання і принципи бюджетного контролю.

ТЕСТИ

1. Бюджетний контроль – це система заходів:

а) які здійснюються органами 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;

б) які здійснюються органами державної влади 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;

в) які здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування і спрямовані на забезпечення законності й ефективності використання бюджетних коштів, а також запобігання виникненню та припинення бюджетних правопорушень;

г) немає вірної відповіді.

2. Що є предметом документування контрольних заходів і їх результатів?

а) Надання власникові й іншим визначеним законодавством користувачам, у тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної та обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів;

б) зведення виявлених у ході контрольних заходів порушень і недоліків у єдиному документі (акті, довідці, протоколі) з метою надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, у тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної й обґрунтованої інформації про стан збереження та використання коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів;

в) фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій, які проведені об'єктами контролю з порушеннями законодавства;

г) правильні відповіді а) та в).

3. Які основні форми контролю властиві органам державного фінансового контролю Державної фінансової інспекції в Україні?

а) Ревізія, тематична перевірка, рахункова перевірка звітності;

б) інспектування, ревізія, аудит діяльності, аудит ефективності;

в) ревізія, перевірка, неперервне відстеження, звітність, облік, контрольні обміри, інвентаризація, аудит;

г) ревізія, перевірка, ліцензування, експертиза, аудит і моніторинг.

4. Які дії вчиняються працівниками органів Державної фінансової інспекції в Україні, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає ревізору виконувати свої обов'язки?

а) Ревізія (перевірка) припиняється;

б) складається протокол про адміністративне правопорушення та/або зупиняються видаткові операції за рахунками в банках;

в) матеріали передаються до правоохоронних органів;

г) правильними є відповіді б) та в).

5. Які питання перевіряються в ході ревізій (перевірок) на підприємствах і в організаціях державної та комунальної власності?

а) Перевірка дотримання вимог законодавчих і нормативних актів щодо цільового та ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей;

б) перевірка відповідності узятих бюджетних зобов'язань виділеним бюджетним асигнуванням;

в) перевірка стану розрахунків з бюджетом;

г) виявлення і перевірка за суттю фінансових операцій, які віднесені до незвичних, сумнівних.

6. Яка стаття Господарського кодексу України визначає суб'єкти господарювання державного сектору економіки?

а) 12;

б) 22;

в) 48;

г) 52.

7. Зі скількох розділів складається План контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції України?:

а) 4;

б) 5;

в) 7;

г) 8.

8. Об'єктом бюджетного контролю є:

а) операції бюджетного процесу;

б) операції, пов'язані з фінансовим забезпеченням бюджетних програм;

в) операції щодо надання субсидій і трансфертів;

г) діяльність, пов'язана з використанням бюджетних коштів.

9. Суб'єктом бюджетного контролю є:

а) бюджетні програми;

б) організації державного сектору;

в) організації соціальної сфери;

г) підприємства сфери послуг.

10. Тривалість аудиту діяльності не може перевищувати:

- а) 30 календарних днів;
- б) 60 календарних днів;
- в) 70 календарних днів;
- г) 90 календарних днів.

11. Процес державного фінансового аудиту діяльності складається з:

- а) трьох етапів;
- б) чотирьох етапів;
- в) п'яти етапів;
- г) семи етапів.

12. Процес планування державного фінансового аудиту діяльності має:

- а) дві стадії;
- б) три стадії;
- в) чотири стадії;
- г) п'ять стадій.

13. План аудиту діяльності суб'єкта державного сектору має визначену кількість структурних складових:

- а) 5;
- б) 6;
- в) 7;
- г) 8.

14. Аудиторський звіт, який складається за результатами аудиту діяльності, містить:

- а) 5 розділів;
- б) 6 розділів;
- в) 7 розділів;
- г) 8 розділів.

15. У скількох примірниках складається акт ревізії?

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 5.

16. Орган Держфінінспекції аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше, ніж визначена кількість робочих днів після їх отримання, подає письмовий висновок, який затверджується керівником органу служби контролю або його заступником. Скільки днів визначено на таку процедуру?

- а) 3;
- б) 5;
- в) 10;
- г) 15.

17. Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють органу служби протягом певного періоду після прийняття відповідного рішення. Скільки робочих днів визначено для такої процедури?

- а) 3;
- б) 5;
- в) 10;
- г) 15.

18. Склад, кількість посадових осіб контролюючого органу та строки проведення перевірки державних закупівель визначаються контролюючим органом з урахуванням обсягу передбачених програмою перевірки питань у межах певного проміжку часу. Скільки для цього визначається робочих днів?

- а) 10;
- б) 15;
- в) 30;
- г) 45.

19. При здійсненні контролю за дотриманням законодавства у сфері державних закупівель посадові особи контролюючого органу наділені правами, передбаченими Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю», що передбачено статтею:

- а) 10;
- б) 22;

в) 28;

г) 58.

20. Аудит ефективності проводиться щодо:

а) всіх юридичних та фізичних осіб (підприємців);

б) всіх юридичних і фізичних осіб (підприємців), котрі є учасниками виконання бюджетних програм;

в) юридичних та фізичних осіб (підприємців), які отримують субсидії;

г) юридичних і фізичних осіб, що отримують бюджетні кошти.

РОЗДІЛ 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

Ефективність функціонування установ та організацій державного сектору економіки залежить від державної політики в державному секторі економіки, особливо від обсягу фінансових ресурсів для створення умов забезпечення їхньої професійної діяльності. Питання вдосконалення системи фінансового забезпечення завжди є актуальним, особливо за наявності кризових явищ у країні, які впливають на стан бюджетної галузі.

Фінансове забезпечення охоплює такі його стадії: розрахунок потреби в грошових коштах, їх отримання, розподіл, облік та контроль їх витрачання. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору залежить передусім від фінансових можливостей держави та безпосередньо пов'язане із загальною ситуацією забезпечення потреб економіки в сировинних ресурсах, матеріалах і обладнанні виробничо-технічного призначення.

У Бюджетному кодексі України фінансовий норматив бюджетної забезпеченості визначається як гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій. Установи державного сектору економіки, обслуговуючи населення, витрачають значні матеріальні та грошові засоби, головними джерелами формування яких є кошти державного або місцевого бюджетів. Відповідно до чинного законодавства діяльність установ державного сектору економіки здійснюється за рахунок коштів, які надходять з бюджету, і додаткових доходів, дозволених законодавством України. За суттю бюджетне фінансування – це виділення коштів із бюджету (державного чи місцевого) в розпорядження керівників установ чи організацій на видатки, передбачені бюджетом.

Враховуючи це, під час проведення контролю за фінансово-господарською діяльністю установ, які фінансуються з бюджету, особлива увага приділяється питанню дотримання порядку бюджетування (фінансового планування), а потім їх фінансування.

Бюджетування (англ. «budgeting») розуміють як управлінську технологію сучасного бюджетного менеджменту, метою якої є найбільш ефективно витрачання обмежених бюджетних ресурсів в умовах вибору альтернатив фінансування. Інакше кажучи, це діяльність відповідних органів щодо забезпечення збалансованості та пропорційності фінансових ресурсів. Збалансованість у цьому контексті означає оптимальне співвідношення між фінансовими ресурсами, які знаходяться у розпорядженні держави, а також доходами, які залишаються в суб'єктів господарювання.

Відповідно до своєї основної мети бюджетування виконує певні завдання (рис. 2.1).

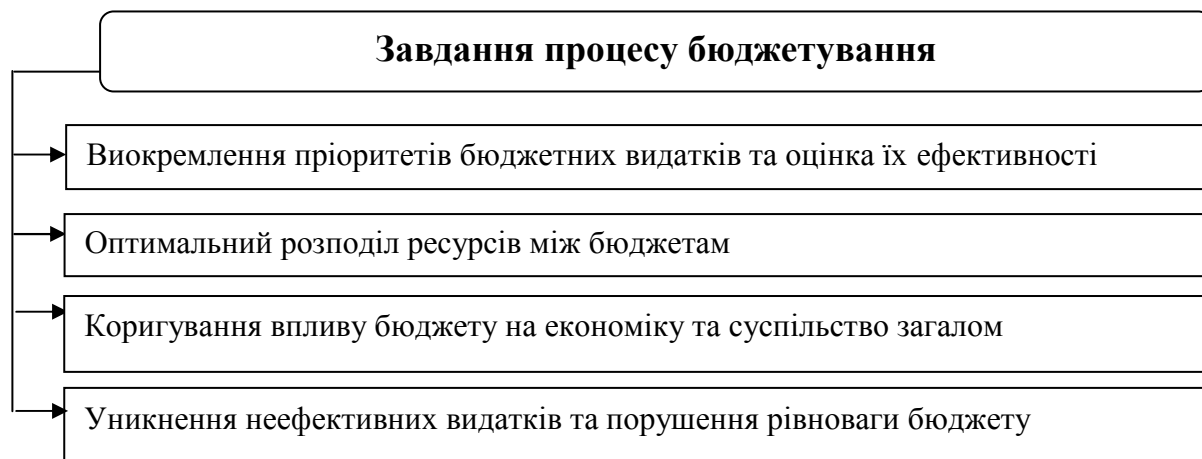


Рис. 2.1. Завдання процесу бюджетування

Примітка: *основні завдання обрано відповідно до їхньої ваги в процесі виконання бюджетів.

Аналіз етапів історичного розвитку та рівнів управління бюджетування дав змогу виявити його загальні ознаки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Характеристика загальних ознак елементів бюджетування

| Елементи бюджетування | Зміст і характеристика |
|------------------------------|---|
| Об'єкт | Фінансова діяльність суб'єктів господарювання на всіх рівнях управління, на яку впливає рух фінансових ресурсів. |
| Сфера дії | Перерозподільні процеси, які здійснюються за допомогою фінансів під час утворення, розподілу та використання фондів коштів. |
| Мета | Обґрунтування фінансових можливостей, забезпечення виконання проектів і їх ефективності. |
| Фінансові показники | Розраховуються у вартісній формі, мають синтетичний характер, ґрунтуються на виробничих показниках. У процесі обґрунтування фінансових завдань визначається ефективність майбутніх витрат, здійснюється вибір раціональних форм мобілізації доходів, їх розподіл, враховуючи доцільність та результативність. |

Примітка: *узагальнено на основні вибірки з наукових джерел [7; 8; 11].

Для відкриття фінансування установам державного сектору економіки визначають обсяг асигнувань, на основі яких складають кошторис доходів і видатків бюджетних установ. Отже, при ревізії

окремі питання перевіряють на предмет наявності правильно складеного та затвердженого в установленому порядку кошторису.

Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [3].

За формою кошторис містить два розділи відповідно до джерел доходів: загального фонду, який забезпечує виконання основних функцій установи, та спеціального фонду для видатків спеціального призначення і першочергових заходів. З метою контролю за відповідністю асигнувань, затверджених у кошторисах розпорядників асигнуваннями, які затверджені річним розписом державного бюджету та помісячним розписом асигнувань загального фонду державного бюджету, органи Державної казначейської служби України реєструють та проводять облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів вищого рівня за розпорядниками нижчого рівня.

При здійсненні контролю за фінансуванням установ державного сектору економіки необхідно перевірити порядок дотримання принципів фінансування:

- безповоротності коштів;
- фінансування відповідно до виконання обсягів показників роботи;
- строгого цільового призначення.

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 направлятись 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.

Зокрема, перевіркою правильності складання і затвердження кошторису необхідно з'ясувати:

– наявність плану асигнувань і штатного розпису установи, затверджених одночасно з кошторисом;

– увідповіднення чисельності працівників установи визначеному фонду оплати праці щодо витрат на оплату праці, а за іншими видатками – до інших визначених асигнувань таким чином, щоби забезпечити виконання функцій, покладених на установу.

Важливим при перевірці кошторису бюджетної установи є питання дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису, що полягає у дослідженні того, чи проводить установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державної казначейської служби України, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Питання контролю дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису передбачає конкретні напрямки перевірки з метою виявлення можливих порушень, деталізованих у табл. 2.2.

На стадії перевірки правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань установ державного сектору економіки необхідно насамперед пересвідчитися у факті об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань. Крім того, варто з'ясувати, чи були попередньо внесені відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету, помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та бюджетного розпису, враховуючи особливості спеціального фонду, а також перевірити відповідність уточненого обсягу видатків зі спецфонду величині уточненого обсягу доходів із врахуванням залишків коштів на початок року.

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 |

Примітка: *узагальнено на основні вибірки з наукових джерел [1; 6; 7; 11].

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.

Установи державного сектору економіки формують свій кошторис доходів і видатків, враховуючи показники, які характеризують обсяг їх діяльності з врахуванням очікуваних змін.

Ревізію реальності планування асигнувань на утримання установ розпочинають з перевірки достовірності даних річних звітів про виконання планів по мережі, штатах і контингенту. Джерелами інформації для цього є звітність, зокрема пояснюючі записки до звіту, дані камеральних перевірок цих звітів, а також дані бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку.

Мережеві показники – це дані про кількість установ державного сектору на конкретній території.

Контингентом установ і організацій державного сектору економіки є число осіб, котрі обслуговуються мережею установ.

Затвердження мережі та контингентів проводиться на кінець планового року, а по установах, в яких початок господарського року не збігається із початком бюджетного, додатково використовуються показники прийому та випуску контингенту.

Плануючи видатки за кошторисом, користуються середньорічними показниками, що пояснює особливий акцент ревізорів на перевірці правильності розрахунку таких показників самими установами. Показники на початок планового року плануються на основі даних на останню звітну дату із врахуванням їх змін у період, який залишається до кінця року.

Для розрахунку кошторисних призначень використовують показник середньорічного контингенту, перехідної мережі, які визначаються за формулами (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Методика розрахунку середньорічних показників контингенту для установ державного сектору економіки

| Показник | Методика розрахунку (формула) | Умовні позначення |
|------------------------------------|---|--|
| Середньорічний контингент | $K_{сер} = \frac{K_{пМ1} + K_{кМ2}}{12}$ | K _{сер} – середньорічний контингент; K _п – контингент на початок року; |
| Середньорічний приріст контингенту | $PK_{сер} = K_{п} + \frac{K_{кМ1} - K_{пМ2}}{12}$ | K _п – контингент на початок року; PK _{сер} – середньорічний приріст контингенту |

$K_{сер} =$;

де K_п, K_к – контингент на початок і кінець року,

M1, M2 –кількість місяців функціонування цих контингентів.

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.

Досліджуючи це питання, слід знати, що до мережі державного бюджету включаються головний розпорядник бюджетних коштів, розпорядники нижчого рівня, які підпорядковуються відповідному головному розпоряднику та/або діяльність котрих координується через нього, та одержувачі бюджетних коштів, які уповноважені головним розпорядником бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та одержують на їх реалізацію кошти з державного бюджету.

До мережі головного розпорядника коштів місцевого бюджету включаються розпорядники нижчого рівня та одержувачі, які згідно з проектом рішення про відповідний місцевий бюджет уповноважені на виконання програм та заходів, що здійснюються за рахунок коштів бюджету, з обов'язковим зазначенням їх статусу (розпорядник або одержувач) та органу Державної казначейської служби, в якому вони обслуговуються.

При цьому необхідно враховувати, що установа (підприємство, організація) не може бути включена одночасно до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за однією бюджетною програмою.

Крім того, необхідно перевірити, чи не включені в мережу розпорядники коштів, які утримуються з бюджетів різних рівнів, оскільки відповідно до ст. 85 Бюджетного кодексу України забороняється планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів цим Кодексом, а також здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки на функціонування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, окрім випадків, коли такі

видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату.

Перевіряючи перелік установ, включених до мережі одержувачів бюджетних коштів, необхідно впевнитись у дотриманні при цьому критерію визначення таких. До них відносять:

- ✓ досвід роботи за відповідним профілем не менше двох років та наявність відповідної кваліфікації з урахуванням напряму чи заходу бюджетної програми;

- ✓ виробничий потенціал і показники виробничої діяльності, науково-технічної бази (при потребі);

- ✓ наявність бездефіцитного фінансового плану на поточний рік, фінансово-економічного обґрунтування здійснення заходів бюджетної програми;

- ✓ незбиткова діяльність одержувача за останні два роки, відсутність простроченої заборгованості за наданими банками кредитами;

- ✓ співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості;

- ✓ застосування договірних умов.

Крім того, необхідно перевірити, чи одержувача не було визнано в установленому порядку банкрутом, не порушено справу про банкрутство чи не перебуває він у стадії ліквідації тощо.

Одним із основних завдань перевірки правильності планування доходів і видатків установ державного сектору економіки є встановлення випадків зайвих асигнувань на утримання установ з ціллю відвертання нецільового та нераціонального використання бюджетних коштів.

Витрати на утримання установ і організацій державного сектору економіки по кошторису визначаються відповідно до ліміту коштів, виділених органом управління, якому вони підвідомчі.

Кожна установа державного сектору економіки обсяги коштів, потрібних для забезпечення виконання покладених на неї функцій, пред'являє у бюджетних запитах. Головні розпорядники коштів бюджету організують зведення таких бюджетних запитів на основі інструкцій з підготовки запитів з урахуванням рекомендацій МФУ. Основні вимоги щодо складання бюджетних запитів визначено ст. 35 Бюджетного кодексу України та Постановою КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р.

При здійсненні контролю за порядком складання бюджетних запитів, обґрунтованості включених до них показників важливим є визначення основних документів, котрі підлягають контролю, та напрямів перевірки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Об'єкти та питання перевірки бюджетних запитів

| № з/п | Документи, які підлягають перевірці | Предмет перевірки |
|--------------|---|---|
| 1. | Проекти зведених кошторисів, проекти кошторисів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня, розрахунки до загального та спеціального фондів проектів кошторисів | – Обґрунтованість показників бюджетного запиту щодо потреби в бюджетних призначеннях загального фонду бюджету та обсягу надходжень і видатків за спеціальним фондом бюджету; – врахування встановлених законодавством обмежень щодо планування видатків з бюджету та дотримання режиму економії; – повнота врахування пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо потреби їх в асигнуваннях за загальним та спеціальним фондами бюджету. |
| 2. | Звіти про виконання паспортів бюджетних програм за попередній та поточний планові періоди | |
| 3. | Зведені звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів бюджету, зведені звіти про заборгованість, що формуються на основі відповідних звітів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня | |
| 4. | Бюджетні запити за попередній та поточний планові періоди | |

Примітка: *узагальнено на основні вибірки з наукових джерел [1; 6; 7; 8; 11].

Дані про доходи, фінансування, видатки, повернення та надання кредитів мають бути приведені у відповідність до класифікації доходів, класифікації фінансування, економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету з урахуванням змін, якщо такі були проведені протягом попереднього та поточного років до цих видів бюджетної класифікації.

У бюджетному запиті подається розподіл граничного обсягу загальних видатків на рік, структура якого забезпечує мінімально необхідний рівень для функціонування підвідомчих установ, проведення заходів та виконання програм. Відповідно показники бюджетного запиту є основою для формування лімітних довідок, які доводяться головними розпорядниками бюджетних коштів до підвідомчих установ.

Головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують складання бюджетних запитів для подання Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу) відповідно до вимог Інструкції з підготовки бюджетних запитів з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, у терміни та порядку, встановлені Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом).

Ураховуючи зазначене, необхідно перевірити своєчасність формування головним розпорядником коштів бюджетного запиту та його подання Міністерству фінансів (місцевому фінансовому органу) і дослідити дотримання головним розпорядником коштів вимог Інструкції з підготовки бюджетних запитів, затвердженої наказом МФУ № 687 від 06.06.2012 р., а також відповідність складеного запиту встановленій типовій формі. Виклад бюджетного

запиту головного розпорядника коштів міського бюджету за функціональною та економічною класифікаціями на відповідний рік здійснюється за формою 2016-3.

Форма 2016-3

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

(тис. грн.)

| кткву/ кекв* | Найменування видатків за функціо- нальною класифікацією Найменування видатків за економічною класифікацією | 2014 рік (звіт) | | | 2015 рік (затверджено з урахуванням змін) | | | 2016 рік (проект) | | | 2016 р. Необхід- но додатко- во* | 2017 рік (прогноз) Загальний фонд |
|-----------------|--|---------------------|--------------------------|----------------|--|--------------------------|----------------|---------------------|--------------------------|-----------------|--|--|
| | | Загаль- ний фонд | Спеці- альний фонд | разом (3+4) | Загаль- ний фонд | Спеці- альний фонд | разом (6+7) | Загаль- ний фонд | Спеці- альний 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

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер

(підпис)

(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.

Зокрема, необхідно перевірити, чи забезпечено у бюджетному запиті реальне планування показників надходжень до спеціального фонду, враховуючи обсяги їх фактичного надходження у попередніх роках.

Під час ревізії потрібно порівняти дані запланованих в бюджетному запиті обсягів призначень із загального фонду бюджету з даними зведеної фінансової звітності щодо проведених касових видатків із загального фонду бюджету за попередній звітний період. При наявності значного відхилення зазначених даних необхідно дослідити причини такої різниці та перевірити наявність для цього достатніх обґрунтувань і підстав нормативно-правового характеру.

Значне відхилення планових показників бюджетного запиту порівняно з даними зведеної фінансової звітності за результатами цього самого планового періоду теж може свідчити про значні прорахунки в процесі планування. Отже, за наявності таких фактів порушень необхідно детально їх проаналізувати з виявленням причин таких розбіжностей та перевірити їх на дотримання законодавства в частині бюджетного планування.

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.

В основу планування бюджетних витрат покладено два показники:

✓ оперативно-виробничі показники діяльності установ, тобто сітка та обслуговуючий контингент (кількість шкіл, класів, число учнів в них тощо);

✓ норми витрат на розрахункову одиницю чи за елементами витрат (клас, учня в класі, в школі, затрати на дитину в дошкільному закладі тощо).

Відповідно до Порядку № 228 проекти кошторисів мають дві частини – дохідну і видаткову і їхнє планування проводиться з врахуванням наступних вимог. У доходній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального фонду та спеціального фонду. Формування дохідної частини загального фонду відбувається на основі планових об'ємів бюджетних асигнувань, які виділяються на утримання даної установи. Формування ж доходної частини спеціального фонду проводиться на основі розрахунку доходів, які очікують отримати в наступному році. До таких доходів відносять кошти, одержані установою від надання послуг виконання робіт, реалізації продукції чи іншої діяльності.

Відповідно до Порядку № 228 за основу цих розрахунків беруться такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання, що здається в оренду, кількість місць у гуртожитках тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватись відповідно до законо-

давства, а також прогностні надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету. Тому під час контролю за правильністю планування доходів коштів спеціального фонду особлива увага приділяється перевірці реальності обрахунку обсягу платних послуг та розміру плати на одиницю послуги. Правильність обчислення обсягу видатків кошторису ревізором перевіряється шляхом дослідження показників діяльності на предмет їх реальності та тарифів, норм, нормативів на предмет їх відповідності до тарифів, встановлених законодавством.

Планування та облік видатків організацій, установ та закладів державного сектору, які фінансуються з державного бюджету, відбувається за кодами бюджетної класифікації, котрі згруповані у кошторисі за принципом побудови економічної класифікації видатків (КЕКВ) бюджету (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Коди економічної класифікації видатків установи

| № з/п | Вид видатків | КЕКВ |
|--------------|---|-----------------------------------|
| 1. | Видатки на товари і послуги | 2200 |
| 2. | Оплата праці працівників | 2110 |
| 3. | Нарахування на заробітну плату | 2120 |
| 4. | Придбання предметів постачання і матеріалів, з них: медикаменти і перев'язувальні матеріали, продукти харчування | 2220, 2230, 2240 |
| 5. | Видатки на відрядження | 2250 |
| 6. | Оплата послуг на утримання бюджетних установ, з них: оплата транспортних послуг та утримання власних транспортних засобів | 2240 |
| 7. | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв, у т. ч.; оплата теплопостачання оплата водопостачання та водовідведення оплата електроенергії оплата природного газу | 2270, 2271 2272, 2273, 2274 |
| 8. | Дослідження і розробки, державні програми | 2280 |
| 9. | Субсидії і поточні трансфертні виплати, з них: трансферти населенню | 2600,2610 |
| 10. | Капітальні видатки | 3000 |
| 11. | Придбання основного капіталу | 3100 |
| 12. | Придбання обладнання і предметів довгострокового користування | 3110 |
| 13. | Капітальне будівництво | 3120 |
| 14. | Капітальний ремонт | 3130 |
| 15. | Капітальні трансферти | 3200 |

Бюджетною класифікацією є єдине систематизоване групування доходів, видатків та фінансування бюджету за однорідними властивостями, які розташовані та закодовані в певному порядку.

Така класифікація сприяє у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, у проведенні необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, у забезпеченні загальнодержавної та міжнародної порівняльності бюджетних показників. Перевірка обґрунтованості планування видатків на утримання установ державного сектору економіки слід проводити за кожним кодом видатків у кошторисі.

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

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

У першому випадку фінансові органи щороку після затвердження відповідних бюджетів вивіряють правильність здійснених розрахунків під час складання кошторисів кожної установи. Здійснюючи перевірку кошторисів на предмет планування видатків, особливу увагу слід присвятити правильності:

- ✓ визначення і затвердження штатів установи та фонду оплати праці;
- ✓ обчисленню кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління;
- ✓ визначення показників діяльності установи відповідно до фактичного контингенту;
- ✓ розрахунку обсягу асигнувань на харчування та придбання медикаментів;

✓ розрахунку обсягу асигнувань на придбання устаткування та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактичного забезпечення ним;

✓ обчисленню асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану приміщень, що потребують ремонту.

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. 2.2).

Насамперед приступаючи до ревізії бюджетних програм потрібно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку паспорта бюджетної програми, а також дотримання своєчасності та внесення змін до нього. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання затверджені наказом Міністерства фінансів України №836 від 26.08.2014 р.

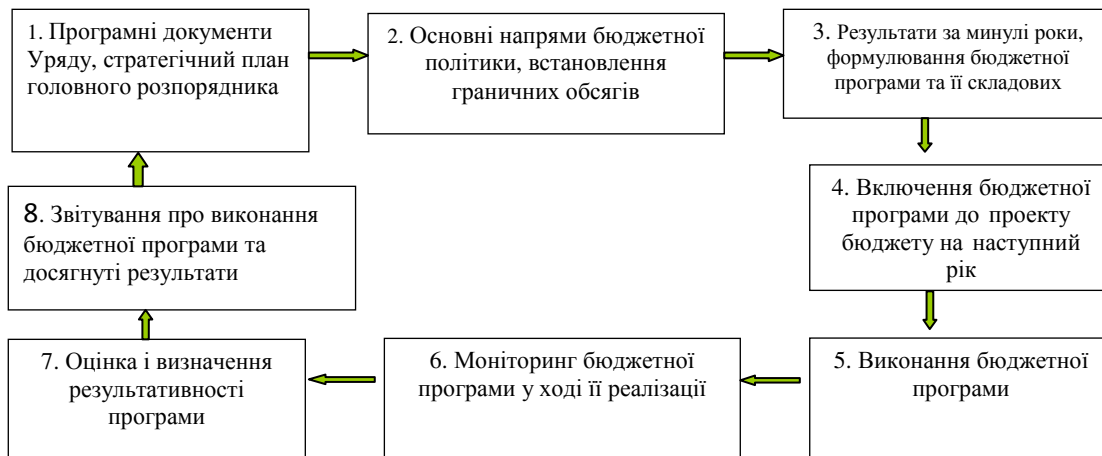


Рис. 2.2. Цикл програмно-цільового бюджетування

Примітка: *відповідно до чинного законодавства.

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

- ✓ паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорта 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 паспорта бюджетної програми.

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 ревізії цього питання необхідно врахувати, що паспорти бюджетних програм складають усі головні розпорядники бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою. Проте існує ряд бюджетних програм, за якими паспорти не складаються (рис. 2.3).

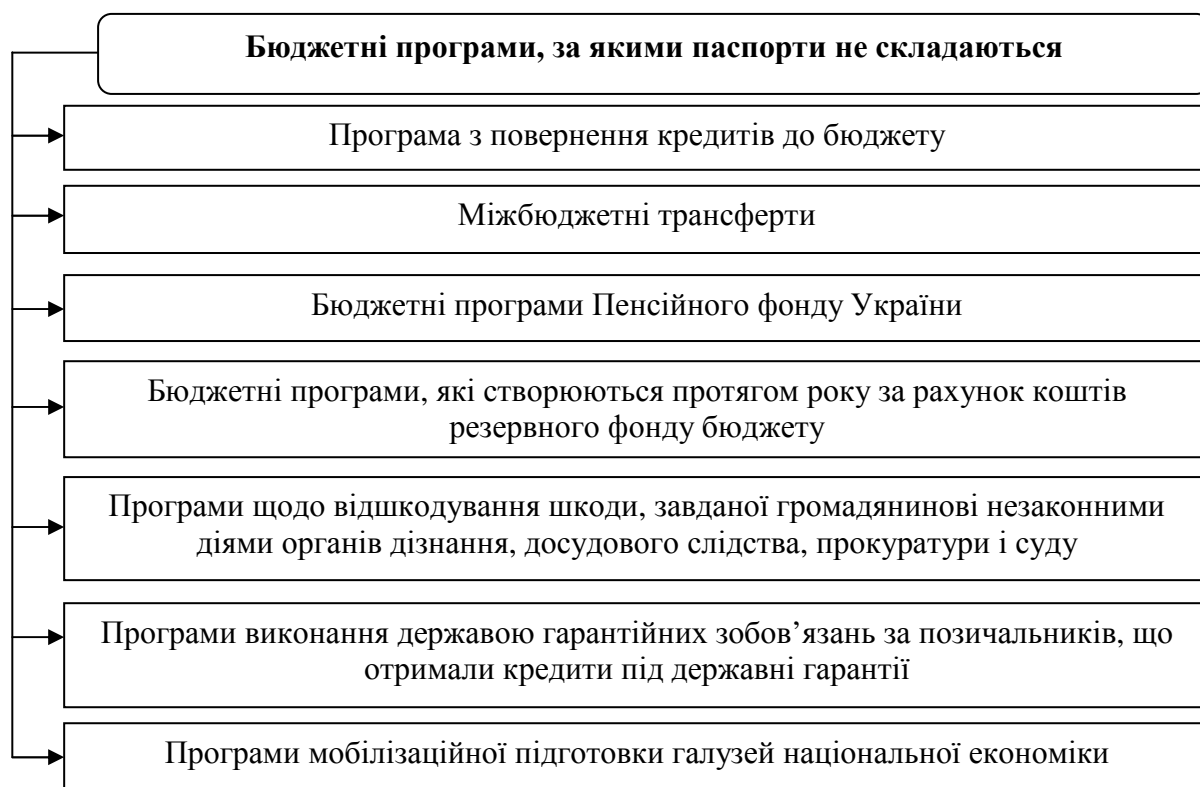


Рис. 2.3. Перелік бюджетних програм, за якими не складаються паспорти

Примітка: *відповідно до ЗУ «Про державний бюджет».

Паспорт бюджетної програми формується з використанням інформації, наведеної у бюджетному запиті головного розпорядника, з урахуванням бюджетних призначень, установлених законом про Державний бюджет України. В ході ревізії цього питання необхідно перевірити дотримання головним розпорядником коштів вимог щодо забезпечення відповідності змісту паспортів бюджетних програм Закону про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, бюджетному розпису, порядку використання бюджетних коштів та правилам складання паспортів.

При дослідженні стану реалізації бюджетної програми неодмінно аналізується звіт про виконання паспорту бюджетної програми на предмет досягнення установою визначених в ньому мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик бюджетної програми.

Достовірність окремих даних звіту стосовно реалізації паспорту бюджетної програми (показники витрат, обсяги проведених видатків тощо) перевіряється шляхом їх порівняння з даними зведеної фінансової звітності.

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 унесенні 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.

Разом з тим, слід перевірити, чи обсяги фактичних надходжень за загальним фондом кошторису та проведені бюджетною установою

касові видатки не перевищують відповідні обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ, а також з'ясувати, чи не має за окремими КЕКВ перевитрат коштів за рахунок асигнувань, затверджених в кошторисі за іншими КЕКВ, та чи не призвело це до нецільового використання коштів.

За умови казначейського обслуговування виконання бюджетів наявність такого перевищення за загальною сумою є мало-ймовірною, оскільки відповідні операції контролюються органами Державної казначейської служби на етапі фінансування та оплати рахунків. Разом з тим, більш поширеними можуть бути випадки перевищення касових видатків одних КЕКВ за рахунок інших.

На практиці це відбувається, коли порушники під виглядом видатків за одними КЕКВ проводять по обліку та звітності зовсім інші видатки. Проте зазначене можна встановити в ході ревізії питання «Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та рахунках в установах банків». Для цього суми затверджених в кошторисі надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним КЕКВ порівнюються із відповідними сумами фактичних надходжень та касових видатків, відображених у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду.

Отже, для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначеному 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.

Насамперед слід з'ясувати, чи обсяг касових видатків за спеціальним фондом не перевищує загальний обсяг затверджених в кошторисі надходжень з урахуванням залишків коштів на початок року, а також передбачений кошторисом обсяг видатків за цим фондом як в загальній сумі, так і в розрізі КЕКВ.

Щоб перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, що призводить до нецільового використання бюджетних коштів, потрібно суму касових видатків, відображену у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівняти з сумою затверджених в кошторисі видатків загалом та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду в розрізі всіх джерел таких надходжень.

Разом з тим, для перевірки достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Достовірність даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині затверджених видатків в розрізі КЕКВ перевіряється через порівняння їх значень із відповідними даними

кошторису з урахуванням усіх довідок про внесення до нього змін, які стосуються перегляду обсягу видатків спеціального фонду за загальною сумою та в розрізі КЕКВ.

Правдивість даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині власних надходжень досліджується в розрізі кожної групи цих надходжень (джерел доходів). Для цього відповідні дані щодо надходжень спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордера № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» в частині сальдо за рахунками 71 «Доходи спеціального фонду», 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт», 74 «Інші доходи» з даними Книги «Журнал-головна» за відповідними рахунками до їх списання в кінці року на субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом», а також з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань, якщо установа отримує від вищестоящої установи доходи зі спеціального фонду.

Важливим аспектом ревізії цього питання є перевірка на предмет недопущення установою проведення за рахунок коштів загального фонду видатків, які відповідно до законодавства мають здійснюватися із спеціального фонду, і навпаки. Згідно з ч. 4 ст. 23 Бюджетного кодексу України витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право здійснювати їх винятково в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету, якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше.

Варто зазначити, що відповідно до Постанови № 228 видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень направляються насамперед за встановленими напрямками

використання, потім на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду.

Потрібно дослідити, чи всі операції установи за доходами та видатками пройшли через реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби, а також відображені в звітності про виконання кошторису, з'ясувати, чи не допускалися установою негрошові форми розрахунків (взаємозаліки, бартерні операції, операції з використанням векселів тощо). У випадках отримання установою фінансової допомоги (матеріальних цінностей) необхідно перевірити, чи відображені ці операції у звітності установи за доходами кошторису за спеціальним фондом.

Потрібно надалі перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ шляхом порівняння даних Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які складаються в розрізі КЕКВ за загальним і спеціальним фондами.

Одночасно доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою фактичних видатків, проведених за відповідними кодами економічної класифікації. При цьому слід мати на увазі, що поряд з об'єктивними причинами перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями та касовими видатками можуть бути і причини, пов'язані з недотриманням законодавства в частині

взяття до сплати зобов'язань понад затверджених асигнувань та виникнення через це небюджетної кредиторської заборгованості.

У ст. 48 Бюджетного кодексу України зазначено, що розпорядники бюджетних коштів можуть брати бюджетні зобов'язання та здійснювати платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, а за спеціальним фондом бюджету – винятково в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету. Причини невідповідності фактичних видатків касовим та затвердженим асигнуванням розглянуті в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Причини невідповідності фактичних видатків касовим

| № з/п | Варіанти невідповідності | Причини |
|-------|--|---|
| 1. | Перевищення фактичних видатків над касовими та затвердженими асигнуваннями | <ul style="list-style-type: none"> ✓ списання на видатки установи витрат, пов'язаних з використанням протягом бюджетного періоду товарно-матеріальних цінностей, які були в наявності на початок цього періоду та оплату за якими здійснено в попередньому звітному році; ✓ проведення фактичних витрат за рахунок погашення дебіторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду |
| 2. | Фактичні видатки менші за затвержені асигнування та касові видатки | <ul style="list-style-type: none"> ✓ погашення кредиторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду; ✓ невикористання придбаних протягом року товарно-матеріальних цінностей; ✓ здійснення авансових платежів. |

Примітка: відповідно до чинної методики та з урахуванням досліджень актів ревізій.

Випадки, коли фактичні видатки менші за затвержені асигнування та касові видатки, вимагають додаткового дослідження розрахунків (обґрунтувань) до кошторису в частині потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на предмет їх завищення.

За умови виявлення будь-яких розбіжностей по кожному факту необхідно встановити причини їх виникнення та перевірити їх на предмет дотримання законодавства.

Контроль за виконанням кошторису видатків надалі відбувається по кожному виду витрат у розрізі КЕКВ:

✓ контроль видатків на заробітну плату та нарахування на неї (КЕКВ 2110, 2120) передбачає, зокрема, перевірку правильності встановлення і призначення посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок відповідно до чинного законодавства. Встановлюється правильність нарахування оплати праці відповідно до відпрацьованого часу, зокрема правильність розрахунків за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо, правильність утримання та своєчасність перерахування їх до бюджету, державних цільових фондів податків та платежів із заробітної плати працівників, а також правильність відображення таких операцій у бухгалтерському обліку;

✓ ревізія правильності здійснення витрат на відрядження (КЕК 2250) полягає у перевірці дотримання відповідних постанов Кабінету Міністрів України та інструктивних матеріалах Міністерства фінансів України з цього питання, правомірності службових відряджень працівників, належності оформлення авансових звітів та повноти підтверджувальних документів про фактичні витрати, дотримання норм відшкодування витрат на службові відрядження у розрізі видів витрат;

✓ ревізія видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (КЕК 2270, 2271 2272, 2273, 2274) полягає в перевірці правильності застосування чинних норм, тарифів, цін на опалення, каналізацію, водопостачання, освітлення у кошторисі та в розрахунках з постачальниками протягом року; обґрунтованості змін у поточному році розмірів видатків у зв'язку з введенням нових тарифів, цін; правильності розрахунків з відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями;

✓ ревізія витрат на придбання предметів постачання і матеріалів, з них: медикаменти і перев'язувальні матеріали, продукти харчування (КЕК 2220, 2230, 2240), повинна ставити за ціль ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та раціонального витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання матеріалів, повноти їх оприбуткування, правильності списання їх на витрати;

✓ ревізія видатків на придбання обладнання та предметів довгострокового використання (КЕК 3110) повинна забезпечити перевірку необхідності в забезпеченні (недопущення придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю), ощадливому їх витрачанні та збереженні. Крім того, контроль цих видатків передбачає здійснення перевірки стану збереження та використання за призначенням коштів на придбання обладнання, інвентарю та предметів довгострокового користування, правильності списання непридатного до подальшого використання, правильності відображення в обліку видатків на придбання обладнання, інвентарю відповідно до джерел (бюджетні кошти, доходи від надання послуг, безкоштовне отримання у порядку гуманітарної допомоги тощо);

✓ ревізія коштів на капітальний ремонт (КЕК 3130) зазвичай проводиться з залученням фахівців-будівельників, за сприянням яких перевіряється правильність проведення оплати фактично виконаних обсягів робіт та застосування розцінок для списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт, проводяться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. При умові виконання

ремонтно-будівельні робіт господарським способом особливо ретельно перевіряється правильність нарахування і виплати заробітної плати працівникам, які виконують ремонтні роботи.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Порядок складання і затвердження кошторису доходів і видатків установ державного сектору економіки.
2. Контроль правильності планування доходів і видатків установ державного сектору економіки.
3. Контроль правильності складання і затвердження кошторису.
4. Контроль дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису.
5. Контроль правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань установ державного сектору економіки.
6. Показники, що покладені в основу планування бюджетних асигнувань.
7. Контроль за правильністю розрахунку контингенту установ державного сектору економіки.
8. Контроль реальності планування видатків установ державного сектору економіки.
9. Методика ревізії виконання видаткової частини кошторису установ державного сектору економіки.

ТЕСТИ

1. При ревізії виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ перевіряють:

- а) наявність затверджених вищестоящою організацією кошторисів;
- б) законність утворення і правильність витрачання спеціальних коштів;
- в) використання готівки за цільовим призначенням;
- г) дотримання установленого порядку закупівлі товарів за бюджетні кошти.

2. При здійсненні контролю за фінансуванням бюджетних установ перевіряють дотримання таких принципів:

- а) безповоротності коштів;
- б) суворого цільового призначення;
- в) фінансування ризиків;
- г) правильні відповіді а) та б).

3. Перевіряючи правильність планування коштів на капітальний ремонт, ревізор повинен:

а) виходити з того, що асигнування на цю статтю не повинні перевищувати фактичні асигнування минулого року;

б) керуватись переліком капітальних робіт, які необхідно виконати;

в) визначити, чи підтверджені дані про витрати переліком робіт капітального ремонту, дефектними актами, технічною документацією з відповідними розрахунками за затвердженими нормами;

г) всі відповіді правильні.

4. Витрати на опалення установи обчислюються виходячи із:

а) внутрішньої кубатури приміщення;

б) зовнішньої кубатури приміщення;

в) зовнішньої кубатури приміщень, встановлених норм, діючих цін на паливо;

г) встановленої норми на 1 учня, хворого і т. ін.

5. Яка відповідь правильна?

а) бюджетне асигнування має відповідати бюджетному призначенню;

б) бюджетне асигнування має відповідати бюджетному зобов'язанню;

в) бюджетне призначення має відповідати бюджетному асигнуванню;

г) бюджетне зобов'язання має відповідати бюджетному асигнуванню.

6. У Бюджетному кодексі України фінансовий норматив бюджетної забезпеченості визначається як:

а) обсяг фінансових ресурсів на забезпечення професійної діяльності;

б) гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій;

в) стан забезпечення потреб економіки в сировині, матеріалах й обладнанні та інших видах виробничо-технічного призначення, які належать до засобів виробництва;

г) фінансові можливості держави, які пов'язані із загальним станом забезпечення потреб економіки.

7. Мережеві показники – це:

- а) дані про кількість установ виробничої сфери;
- б) структура апарату, найменування та кількість штатних одиниць, посадові оклади;
- в) число осіб, які обслуговуються установами;
- г) дані про кількість установ невиробничої сфери.

8. Контингенти установ і організацій державного сектору економіки – це:

- а) документ, в якому зазначається структура апарату, найменування та кількість штатних одиниць, посадові оклади;
- б) число осіб, які обслуговуються установами;
- в) дані про кількість установ невиробничої сфери;
- г) показники прийому та випуску учнів і студентів.

9. Штатний розпис установ і організацій – це:

- а) число осіб, які обслуговуються установами;
- б) дані про кількість установ невиробничої сфери;
- в) документ, в якому зазначається структура апарату, найменування та кількість штатних одиниць, посадові оклади;
- г) перелік установ і організацій державного сектору економіки.

10. Відповідності до діючого законодавства діяльність установ державного сектору економіки здійснюється:

- а) тільки за рахунок коштів, які надходять з місцевого бюджету;
- б) тільки за рахунок додаткових доходів;
- в) за рахунок коштів від здійснення іншої економічної діяльності
- г) за рахунок коштів, які надходять з бюджету і додаткових доходів, одержання яких дозволяється законодавством України;

11. При плануванні видатків розрізняють такі норми:

- а) матеріальні та фінансові;
- б) облікові;
- в) загальні;
- г) специфічні.

12. При обчисленні виробничого показника, що є основою визначення обсягів видатків вищих навчальних закладів, враховують:

- а) середньорічну кількість студентів;

- б) кількість студентів згідно з планом прийому;
- в) місяці навчання;
- г) кількість студентів на кінець року.

13. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ включає перевірку:

- а) фінансової діяльності;
- б) ефективності планування і виконання бюджетних програм;
- в) діяльності бюджетних установ;
- г) правильні відповіді а) та б).

14. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ скасовано Постановою КМУ №:

- а) 1747;
- б) 228;
- в) 316/2;
- г) 419.

15. Середньорічна кількість ліжок при контролі видатків вираховується:

- а) з урахуванням кількості скорочених ліжок;
- б) кількості хворих;
- в) середньорічної кількості ліжко-днів;
- г) немає правильної відповіді.

16. Видатки на харчування в медичних закладах контролюються на основі:

- а) ліжко-днів, норм харчування і кількості хворих;
- б) встановлених норм і кількості пролікованих хворих;
- в) встановлених норм харчування і кількості ліжок;
- г) правильні відповіді а) та б).

17. Джерелом контролю видатків на оплату праці є:

- а) розрахункові відомості та табелі обліку робочого часу;
- б) табелі обліку робочого часу та виписки банку;
- в) штатний розпис;
- г) всі відповіді правильні.

18. При контролі видатків на оплату праці необхідно:

- а) перевірити правильність оформлення працівників на роботу, наявність укладених договорів;
- б) проаналізувати стан освіти працівників;
- в) проаналізувати правильність установлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок,

виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів;

г) усі відповіді правильні.

19. При перевірці витрат на оплату комунальних послуг необхідно:

а) перевірити правильність застосування чинних норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію;

б) перевірити норми дотримання лімітів витрачання палива та енергії, показники лічильників;

в) перевірити справність засобів вимірювання (лічильників);

г) правильні відповіді а) та в).

20. При ревізії витрат на утримання автотранспорту перевіряється правильність:

а) застосування норм витрат паливно-мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів;

б) встановлення норм витрачання паливно-мастильних матеріалів і обсягів перевезень;

в) оформлення маршрутних листів і їх таксирування, порядок проведення технічного нагляду;

г) всі відповіді правильні.

21. Якщо фактичні видатки менші за затвержені асигнування та касові видатки, це може свідчити про:

а) списання на видатки установи витрат, пов'язаних з використанням протягом бюджетного періоду товарно-матеріальних цінностей, які були в наявності на початок цього періоду та оплати за якими здійснено в попередньому звітному році;

б) погашення кредиторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду, невикористання придбаних протягом року товарно-матеріальних цінностей, здійснення авансових платежів;

в) правильні відповіді а), б);

г) немає правильної відповіді.

22. Під час перевірки на предмет обґрунтованості даних бюджетного запиту обов'язково:

а) досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності установи за попередній рік, що передує плановому;

б) досліджуються результати інвентаризацій за попередній рік, що передує плановому;

в) досліджуються результати виконання кошторису доходів і видатків за попередній рік, що передує плановому;

г) всі відповіді правильні.

23. У бюджетному запиті:

а) подаються основні виробничі та фінансові показники діяльності установи;

б) подається розподіл граничного обсягу загальних видатків на рік, структура якого забезпечує мінімально необхідний рівень для функціонування підвідомчих установ, проведення заходів та виконання програм;

в) подаються обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ;

г) немає правильної відповіді.

24. В процесі ревізії виконання кошторису витрат бюджетних установ необхідно:

а) перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку в установі;

б) перевірити правильність збереження основних засобів в установі;

в) встановити відхилення фактичних видатків від передбачених асигнувань в цілому і в розрізі окремих статей кошторису, вияснити причини цих відхилень;

г) правильні відповіді а) та в).

25. Витрати на опалення (за умови користування централізованим опаленням) обчислюються залежно від:

а) встановлених норм на 1 учня, хворого і т. ін., дотримання температурного режиму;

б) площі будівель;

в) площі будівель, діючих норм витрат електроенергії на 1 м/кВ площі і тарифів;

г) кубатури приміщень.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ГРОШОВИХ КОШТІВ

3.1. Контроль і ревізія каси

Здійснення політики держави в напрямку модернізації обліку в державному секторі зумовлює необхідність адаптації економічної інформації до міжнародних вимог та стандартів, що пов'язане з потребою удосконалення українського законодавства. Слід зазначити, що у цьому контексті є значні позитивні зрушення. Зокрема, на момент рекомендації до друку навчального посібника було затверджено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, з яких щонайменше 4 регулюють порядок складання та подання фінансової звітності, 15 – окремі питання обліку та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Окрім цього, Міністерство фінансів України затвердило й оприлюднило низку методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору щодо нематеріальних активів, основних засобів, запасів, грошових коштів, облікової політики.

У низці нормативних актів слід відмітити наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», (далі Положення № 879), яке має стосунок до контролю грошових коштів і скасовує дві інструкції з інвентаризацій: № 69 Міністерства фінансів України від 11.08.94 р.; № 90 Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. Дане Положення набрало чинності з 1 січня 2015 р. і

застосовується юридичними особами, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків), а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

У Положенні 879 детально прописані основні правила організації та проведення інвентаризації (2 розділ) і окремо розроблено порядок інвентаризації активів та зобов'язань (3 розділ): основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, біологічних активів, готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.

Особливістю Положення 879 є відсутність додатків, а тому для бюджетних установ інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості складатимуться відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну № 88 від 24.05.1995 р.

Що ж стосується відомостей про результати проведених інвентаризацій, то згідно з Положенням 879 вони оформляються за формами, визначеними законодавством. Втім форми таких документів для бюджетних установ затверджені Інструкцією № 90, а тому логічно й надалі послуговуватися саме цими формами. Щонайменше їх дозволено використовувати до того часу, поки МФУ не затвердить нові документи для оформлення результатів інвентаризації.

Також незмінними залишились ключові означення та вимоги до місць знаходження грошових коштів. Зокрема, попри достатньо широке обмеження використання готівкових коштів, низка суб'єктів державного сектору продовжує мати у складі своїх бухгалтерських служб касу. Остання як спеціально обладнане приміщення для прийняття, видачі та тимчасового зберігання грошових коштів та цінних паперів бере участь у здійсненні господарських операцій, пов'язаних з рухом готівкових коштів, грошових документів і цінних

паперів. Кожен суб'єкт державного сектору через уповноважених на це осіб, зокрема керівника, повинен забезпечити зберігання в ній перерахованих вище цінностей.



Рис. 3.1. Завдання та джерела ревізії каси

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

Відповідно 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 (рис. 3.1).

Важливу роль у забезпеченні правильності ведення обліку операцій з готівковими коштами в касі має дотримання вимог щодо підбору кадрів, зокрема касира. У цьому випадку керівництво має керуватися вимогами чинного законодавства й при прийнятті на роботу встановити:

- ✓ чи особа раніше притягалась до кримінальної відповідальності або чи була за рішенням суду позбавлена права займатись фінансовими видами діяльності;

- ✓ чи не стоїть претендент на посаду касира на обліку в психіатра (має психічні захворювання);

- ✓ чи порушував претендент на посаду громадський порядок.

У випадку виявлення хоча б однієї з перерахованих умов прийом на посаду касира буде неправомірним (такій особі повинна бути надана відмова).

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. Зокрема, у першому випадку обов'язковими умовами проведення інвентаризації є:

- формування інвентаризаційної комісії;
- отримання до початку інвентаризації розписки від матеріально відповідальної особи (осіб, що відповідають за збереження коштів у касах) встановленого взірця.

Дещо інші умови мають бути дотримані при проведенні інвентаризації в процесі ревізії. Попри це, інвентаризація каси суб'єкта державного сектору, як загалом і інших організаційно-правових форм господарювання, полягає у перевірці:

- ✓ фактичної наявності готівки в касі (у національній (гривні) та іноземній валютах);
- ✓ наявних цінних паперів;
- ✓ грошових документів, що використовуються в процесі здійснення діяльності (векселів, чекових книжок, акредитивів, талонів, в т. ч. на пально-мастильні матеріали тощо);
- ✓ бланків суворого обліку й звітності (санаторно-курортні путівки, незаповнені бланки векселів, довіреності тощо).

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. Якщо через хворобу або ж з інших поважних (документально підтверджених) причин касир не може бути присутнім при інвентаризації каси, то вона може проводитися спеціально призначеною для цього комісією. За умови функціонування у суб'єкта державного сектору декількох кас їх слід опечатати. Це унеможливить перекриття нестачі готівки в одній касі за рахунок грошових коштів, котрі зберігаються в інших касах.

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.

Перш ніж розпочати інвентаризацію, працівник контрольно-ревізійного органу бере розписку в касира про те, що останнім пред'явлена вся готівка та всі прибуткові й видаткові документи. Перерахунок готівки касир проводить особисто в присутності членів комісії. При підрахунку фактичної наявності ніякі розписки і неоформлені документи в залишок не зараховуються і до уваги не беруться. Всі надані касиром приватні розписки й інші незаконно оформлені документи вказуються в акті ревізії каси з відміткою про те, коли, кому, на які цілі, скільки і за чією вказівкою або без розпорядження видана готівка. Дозволяється, як виняток, враховувати виплачені за відомостями суми заробітної плати, пенсії, стипендії, за якими виплата ще не закінчена і не минув встановлений термін виплати. Якщо на момент ревізії гроші перебувають не лише в касі, а й у касирів-інкасаторів, то в цьому випадку проводиться одночасна раптова інвентаризація готівки і в цих осіб. За відсутності такої можливості усі місця зберігання готівкових коштів опечатуються, а перевірка провадиться послідовно. Готівка перераховується полистно по купюрах. Запечатані пачки купюр необхідно розпечатати і також перерахувати прямим переліком. Закінчивши перерахунок готівки в касі, працівник контрольно-ревізійного органу фіксує наявність в касі цінних паперів і бланків суворої звітності. Фактичну наявність готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності порівнюють з залишками за даними бухгалтерського обліку. Якщо виявлено недостачу чи надлишки готівки, цінних паперів або бланків суворої звітності, то касир повинен негайно дати письмове пояснення факту

виявлених розходжень. 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. 3.1).

Таблиця 3.1

(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.

Вищеподаний Акт використовується винятково щодо оформлення результатів інвентаризації каси та наявної у ній готівки. Інші цінності, які інвентаризуються під час ревізії, оформляються актами, форми яких затверджені Наказом Міністерства фінансів України №572 від 17.06.2015 р. «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» (додатки Б – Ж).

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 (рис. 3.2).

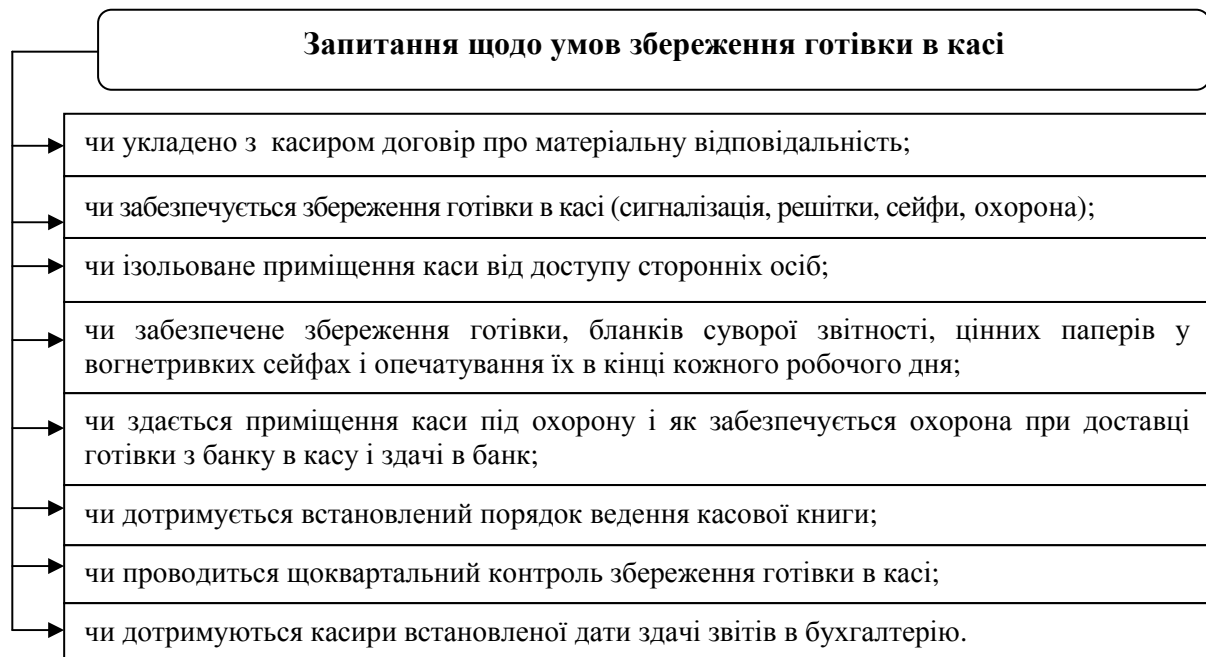


Рис. 3.2. Перелік умов, які повинні бути проконтрольовані при ревізії каси суб'єктів державного сектору

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. 3.3).

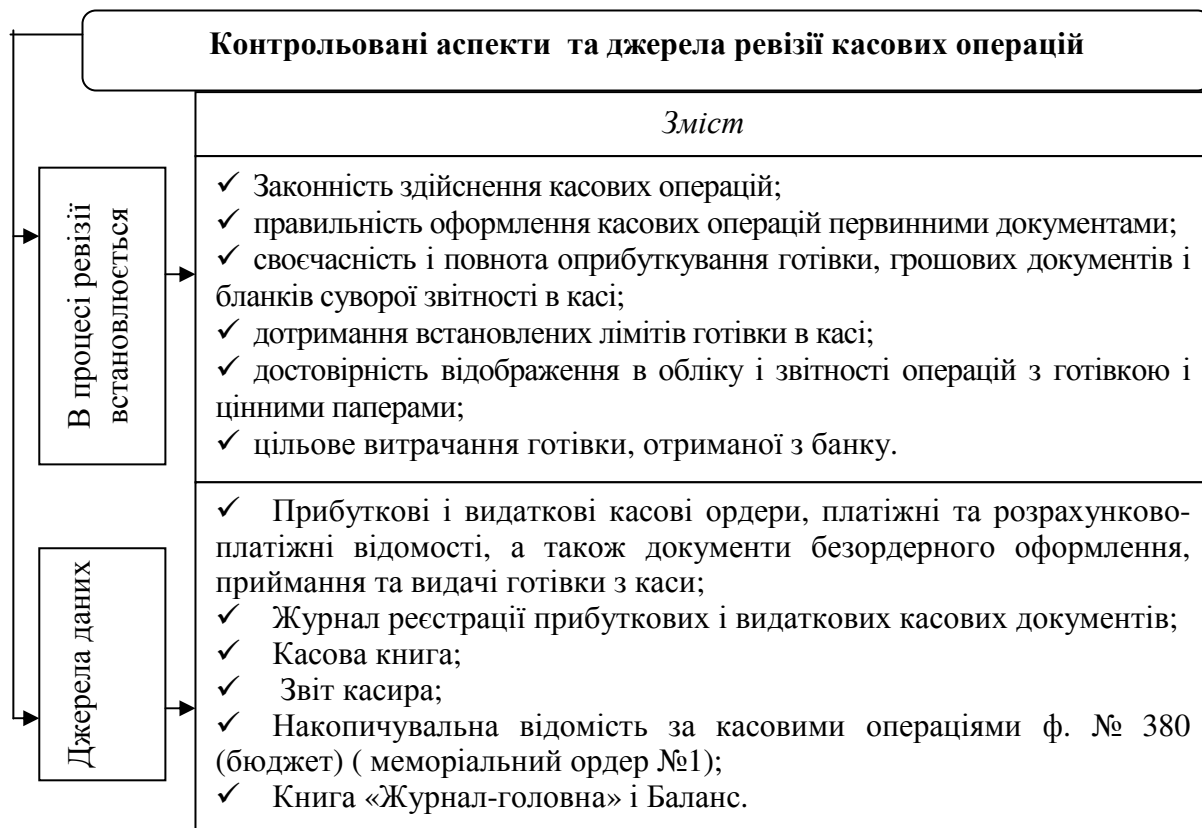


Рис. 3.3. Основні аспекти контролю та джерела ревізії касових операцій

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

Передбачається відповідальність за правильність ведення обліку та дотримання порядку ведення операцій з готівкою. Вона покладається на керівників суб'єктів державного сектору (установ та організацій). Особи, що були винні в порушенні порядку ведення операцій з готівковими коштами (готівкою), мають бути притягнені до відповідальності відповідно до чинного законодавства. При виявленні порушень порядку ведення операцій з готівкою на підставі подання контролюючих органів до порушників застосовуються штрафні санкції, передбачені Указом Президента України № 802/2001 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 7 вересня 2001 р. При цьому варто зауважити, що встановлення

штрафних санкцій для досягнення чистоти юридично-правової регламентації та усунення причин оскарження варто перевести у русло припису Закону, а не Указу. Тим більше, що цього вимагає Податковий кодекс України, а саме стаття 111 (п. 111.2).

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.

Також важливо звернути увагу та перевірити наявність дотримання не лише формальних ознак правильності оформлення касових документів (наприклад, наявність підписів), а й юридичних умов забезпечення правомірності здійснюваної операції (рис. 3.4).

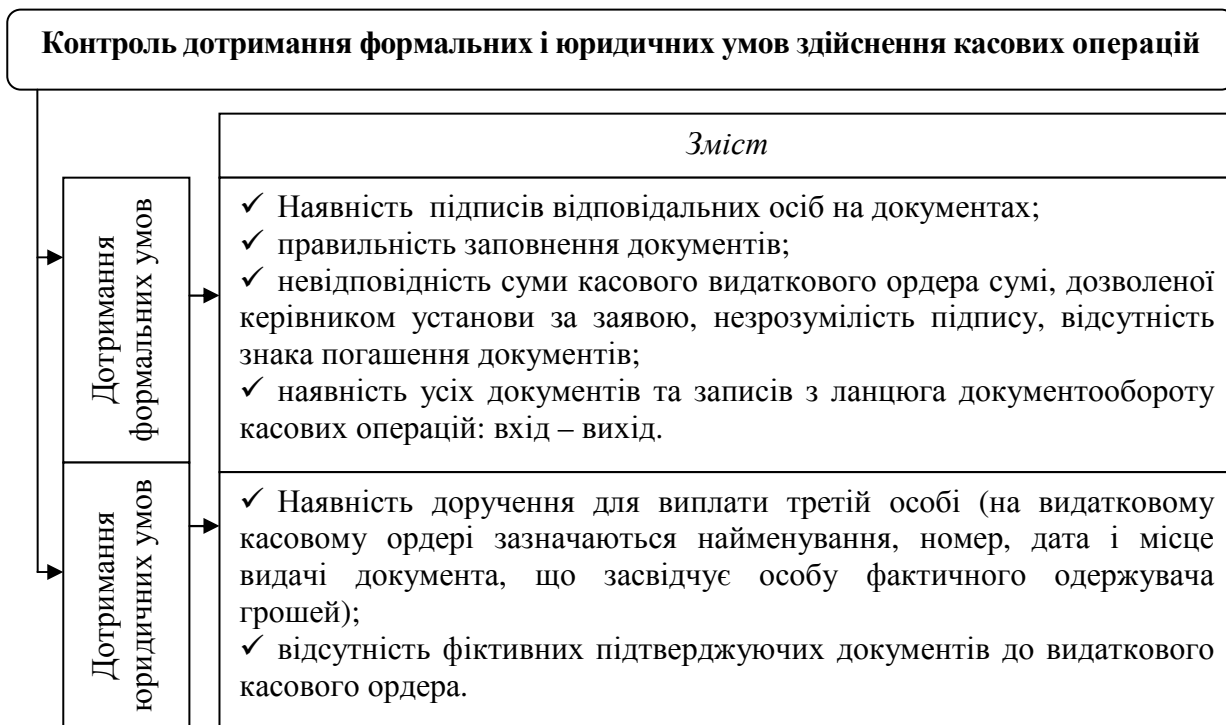


Рис. 3.4. Контроль дотримання форми та юридичної правомірності документального забезпечення касових операцій

Примітка: сформовано на основі практики.

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. Однак, попри це, слід перевірити дійсність видачі готівки та її законність. Якщо уповноважені особи або касир відмовляються від підписання касових документів, необхідно детально перевірити правомірність і підстави такої операції, оскільки відсутність підписів або наявність

підписів неуповноважених на це осіб може свідчити про здійснення операцій, які суперечать чинному законодавству.

Також слід уважно дослідити операції, здійснені за документами, на котрих відсутні підписи одержувачів грошей, або коли немає доручення на отримання готівки чи воно оформлене з порушеннями.

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.

У першому випадку виписки звіряються за сумами й датами з відповідними записами, зробленими в касовій книзі, і з даними прибуткових касових ордерів. За потреби також можуть порівнюватися дані корінців грошових чеків з виписками з рахунків суб'єкта державного сектору. У другому випадку звіряння проводиться за аналогічними параметрами, але шляхом застосування контрольних процедур до прибуткових і видаткових касових ордерів, записів у касовій книзі та іншої документації.

Під час перевірки повноти й своєчасності оприбуткування коштів, що надійшли до каси від здійснення господарської діяльності, записи в касовій книзі звіряються за сумами та датами з даними відповідних прибуткових касових ордерів, а у разі потреби з такими документами: товарні й касові чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, рахунки-фактури, товарно-транспортні та податкові накладні тощо. Перевіряється також наявність з реєстрації ордерів (за сумами і датами) у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Для перевірки використовуються певні підходи до

зіставлення сум і дат прибуткових касових ордерів, які впливають з методики облікового відображення (рис. 3.5).

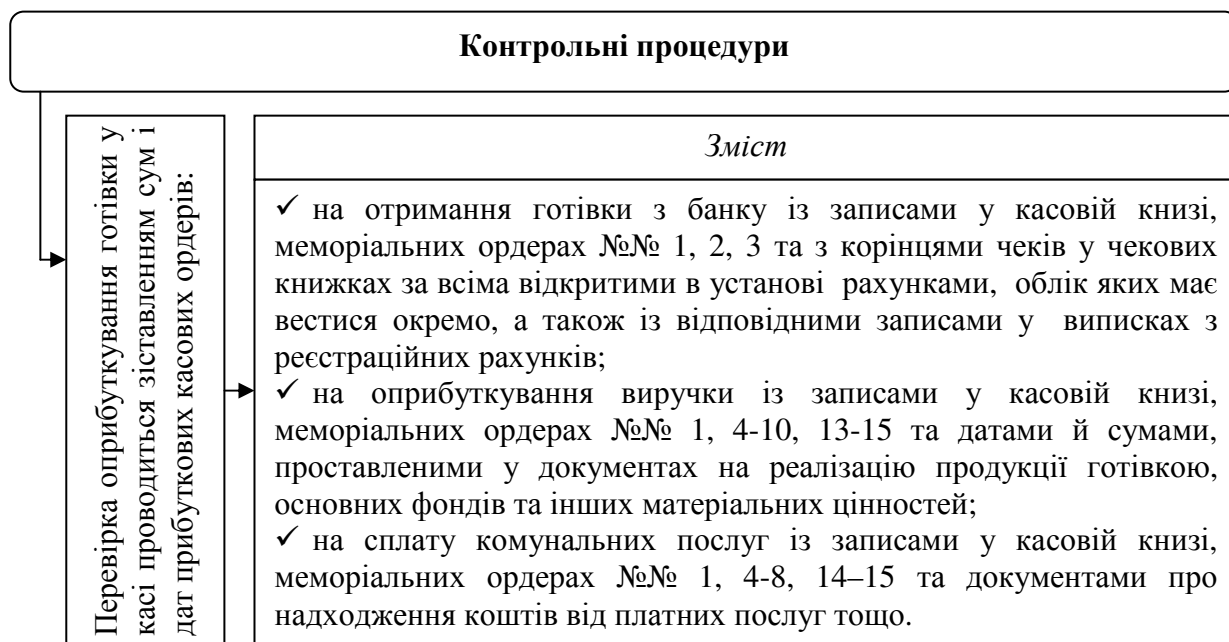


Рис. 3.5. Методика контролю операцій з надходження готівки в касу

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.

Крім того, для контролю за повним і своєчасним оприбуткуванням готівки конкретною установою контролюючі органи

можуть застосовувати відповідні зустрічні документальні перевірки, що здійснюються безпосередньо на підприємствах-покупцях (замовниках), які сплатили готівкові кошти, шляхом залучення відповідних первинних документів та взаємного звіряння касових документів отримувачів готівки з даними покупців.

Перевіряючи касові операції, контролюючі органи мають враховувати, що при виявленні в касі установи готівки, не підтвердженої прибутковими касовими ордерами, її слід вважати не оприбуткованою та забезпечити зарахування до загального фонду установи. Окрім цього, неоприбуткування чи неповне оприбуткування готівки згідно з чинним законодавством вимагає застосування штрафних санкцій. Відповідно до Указу Президента України № 802/2001 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 07.09.2001 р. штраф встановлюється у п'ятикратному розмірі від суми неоприбуткування, а за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів.

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.

Зобов'язання щодо встановлення ліміту готівки в касі для суб'єктів державного сектору, зокрема бюджетних установ, визначене Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 372 від 02.04.2014 р., в якому зазначено, що установа, котра здійснює операції з готівковими

грошовими коштами, може зберігати в касі залишки готівки на кінець дня в межах встановлених лімітів.

Для установ і організацій, котрі належать до суб'єктів державного сектору й обслуговуються органами Державної казначейської служби України, ліміт каси встановлюється відповідно до вимог Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 758 від 22.06.2012 р. (рис. 3.6).

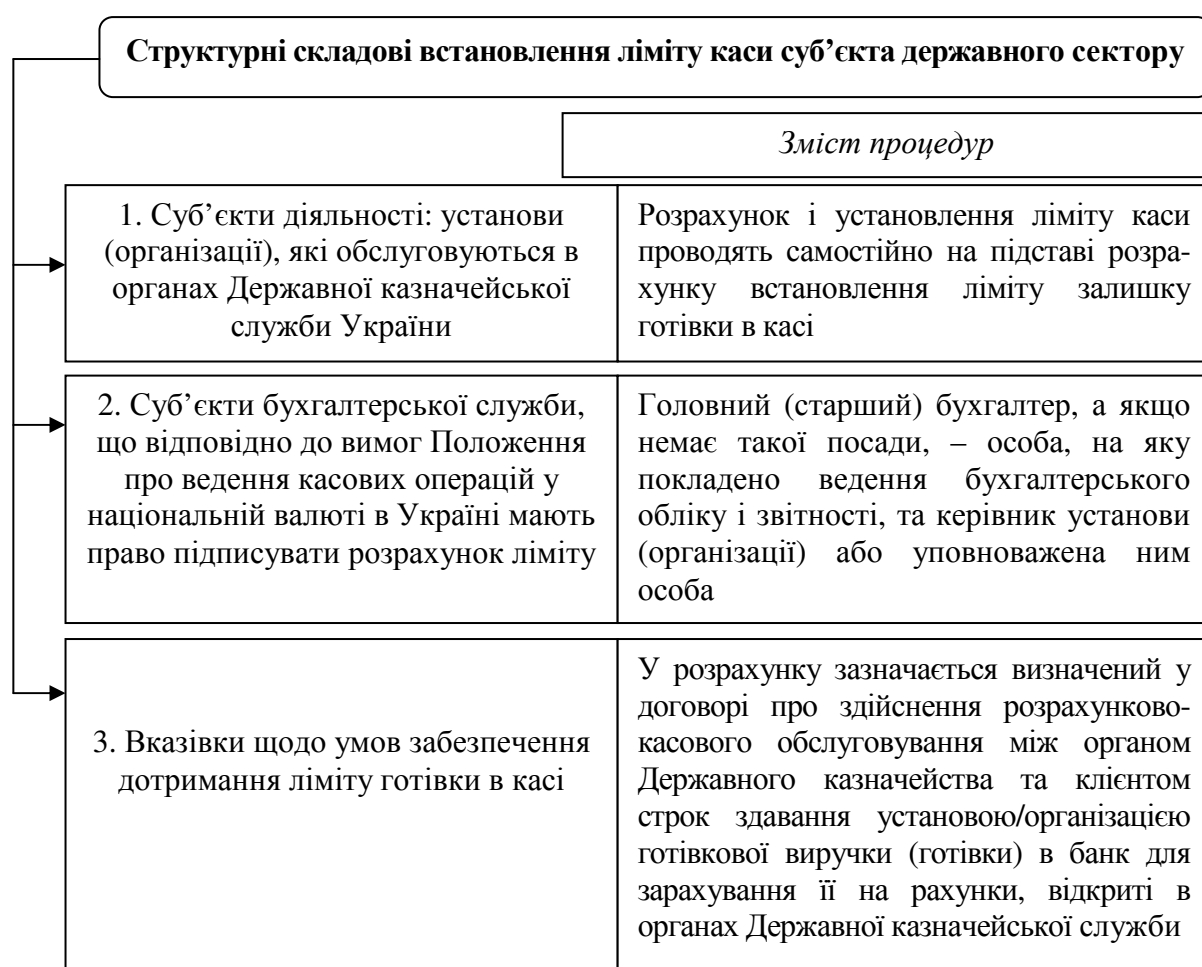


Рис. 3.6. Процедури та структурні складові встановлення ліміту готівки в касі суб'єктів господарювання державного сектору

Примітка: сформовано на основі Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України №758 від 22.06.2012 р. та Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р.

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, затвердженого Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р. Одночасно варто звернути увагу на правильність проведених обчислень (включаючи врахування періодичності здавання готівки в банк, в тому числі її взаємозв'язок з його місцем розташування (віддаленість від суб'єкта діяльності)). По-друге, встановити факт наявності належним чином оформленого Наказу про встановлення ліміту каси (дата, номер, підпис керівника). Також варто звернути увагу на накази й розпорядження (інші розпорядчі документи), котрі стосуються сум самостійно доведених установою лімітів для кас своїх відокремлених підрозділів. Документація такого виду характеризується як внутрішня. При її формуванні найоптимальніше послуговуватися встановленими типовими формами. Попри це, чинні правові норми, зокрема подані в абзаці 2 пункту 1.2 вищеназваного Положення №637, при встановленні ліміту каси структурним підрозділам суб'єкта державного сектору не вимагають, щоб вони були окремо зареєстровані в органах контролю й мали окремий ЄДРПОУ. Особливістю встановлення ліміту каси структурного підрозділу є те, що для розрахунку можуть братися періоди, що не збігаються з взятими за основу обчислення ліміту для каси центрального офісу. Також касам структурних підрозділів дозволено перераховувати готівку не лише на поточні рахунки, а й здавати до каси суб'єкта державного сектору (юридичної особи) чи операторам поштового зв'язку або у небанківські фінансові установи, що мають відповідні ліцензії, для переказу на банківські рахунки організації (установи). Окрім цього, якщо операції в касі

структурних підрозділів оформляються касовими ордерами, то наявна має бути також уся інша документація, зокрема касова книга та інші супровідні документи. В такому разі також відкривається відповідний субрахунок другого порядку до рахунка 301 «Каса в національній валюті» (302 «Каса в іноземній валюті»), що має назву «Каса відокремленого підрозділу» (рах. 3011).

Контроль передбачає з'ясування питань дотримання ліміту каси, строків і порядку здавання готівки як у касі самої юридичної особи, так і касах її структурних підрозділів. При цьому перевищення ліміту не буде порушенням у випадку, коли кошти були одержані на виплату заробітної плати (стипендій тощо) і з часу їхнього отримання не пройшло більше 3, а в окремих випадках – 5 днів.

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.

Важлива умова здійснення операцій з готівкою, зокрема її використання для цілей таких суб'єктів державного сектору, як бюджетні установи, – врахування цільового призначення, визначеного кошторисом. Тому одним із завдань контролю є перевірка цільового використання готівкових коштів. В цьому випадку перевіряючий

повинен з'ясувати, чи передбачалось в кошторисі спрямування коштів на ті чи інші господарські операції, оплачені через касу. З цією метою проводиться звіряння цільового використання готівки, одержаної установою з банку через перевірку виписок з реєстраційних рахунків, касових книг, звітів касира, видаткових касових ордерів, меморіальних ордерів 1 (за кредитом субрахунка 301 «Каса в національній валюті»), книг обліку придбання товарів (робіт, послуг), а також документів, які б підтверджували факт витрачання готівкових коштів за призначенням. З цією ж метою можуть також використовуватися товарні та касові чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, проїзні документи, інші розрахункові документи, а також акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітних осіб тощо.

Суми й напрями використання готівки, яка була одержана з банку на конкретні цілі, порівнюються з показниками її фактичного витрачання за відповідними документами. Результати перевірки дають змогу встановити факти нецільового використання готівки та з'ясувати їхні причини. Якщо частина одержаної в банку готівки була використана за цільовим призначенням, а інша – ні й вона не була здана до каси установи, то її сума може кваліфікуватися як нецільове використання коштів. Порухенням є також використання установою одержаної в банку готівки за цільовим призначенням без надання необхідних підтверджувальних бухгалтерських документів.

Витрачання готівки не за цільовим призначенням та оплата за рахунок виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків), виплат, пов'язаних з оплатою праці (окрім оплати для екстрених (невідкладних) обставин – соціальних виплат громадянам на

поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), за умови, коли суб'єкт господарювання має податкову заборгованість, застосовуються штрафні санкції у вигляді штрафу в розмірі здійснених виплат. Для встановлення законності списання коштів по касі проводиться зіставлення записів у касовій книзі, касовому звіті з доданими видатковими касовими документами. У цьому випадку також слід звернути увагу на те, чи була вся виручка, котра надійшла готівкою в касу, зарахована на рахунки, відкриті установі в органах Державної казначейської служби. Перевіряючий також зобов'язаний при перевірці врахувати можливі шляхи розкрадань і зловживань (рис. 3.7).

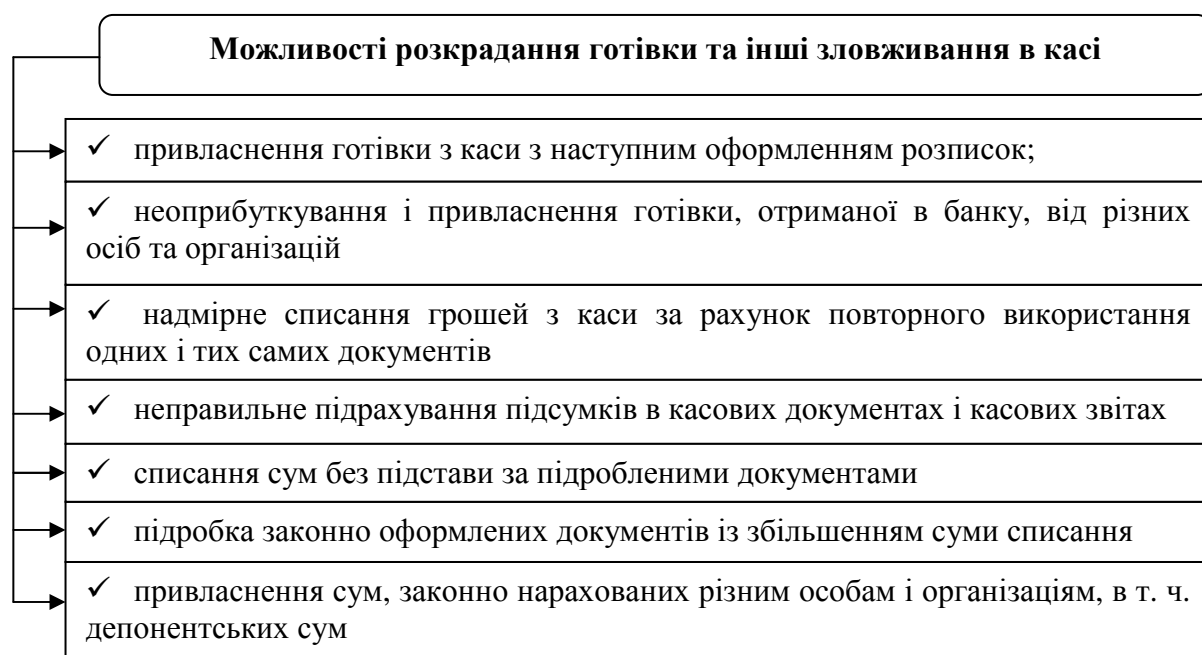


Рис. 3.7. Перелік основних можливостей зловживань, на які необхідно звернути увагу перевіряючому при ревізії каси суб'єктів державного сектору

Примітка: сформовано на основі врахування порушень, виявлених у процесі ревізії каси суб'єктів держсектору.

Також важливо при ревізії касових операцій здійснити перевірку правильності відображення бухгалтерських проведенень 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.

Розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів, а також відокремленим структурним підрозділам, відкриваються рахунки для проведення операцій з бюджетними коштами, які пов'язані забезпеченням функціонування суб'єктів державного сектору. Система казначейського обслуговування (через перелік підпорядкованих суб'єктів, специфічну організаційну структуру та особливості економічних взаємовідносин і галузеві особливості) накладає відбиток на склад цих рахунків (рис. 3.8).

Також в органах Державної казначейської служби України відкриваються:

- ✓ бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями. Згідно з означенням, поданим у Положенні №758, – це рахунки для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою (Верховною Радою Автономної Республіки Крим, міськими радами) або під державні (місцеві) гарантії);

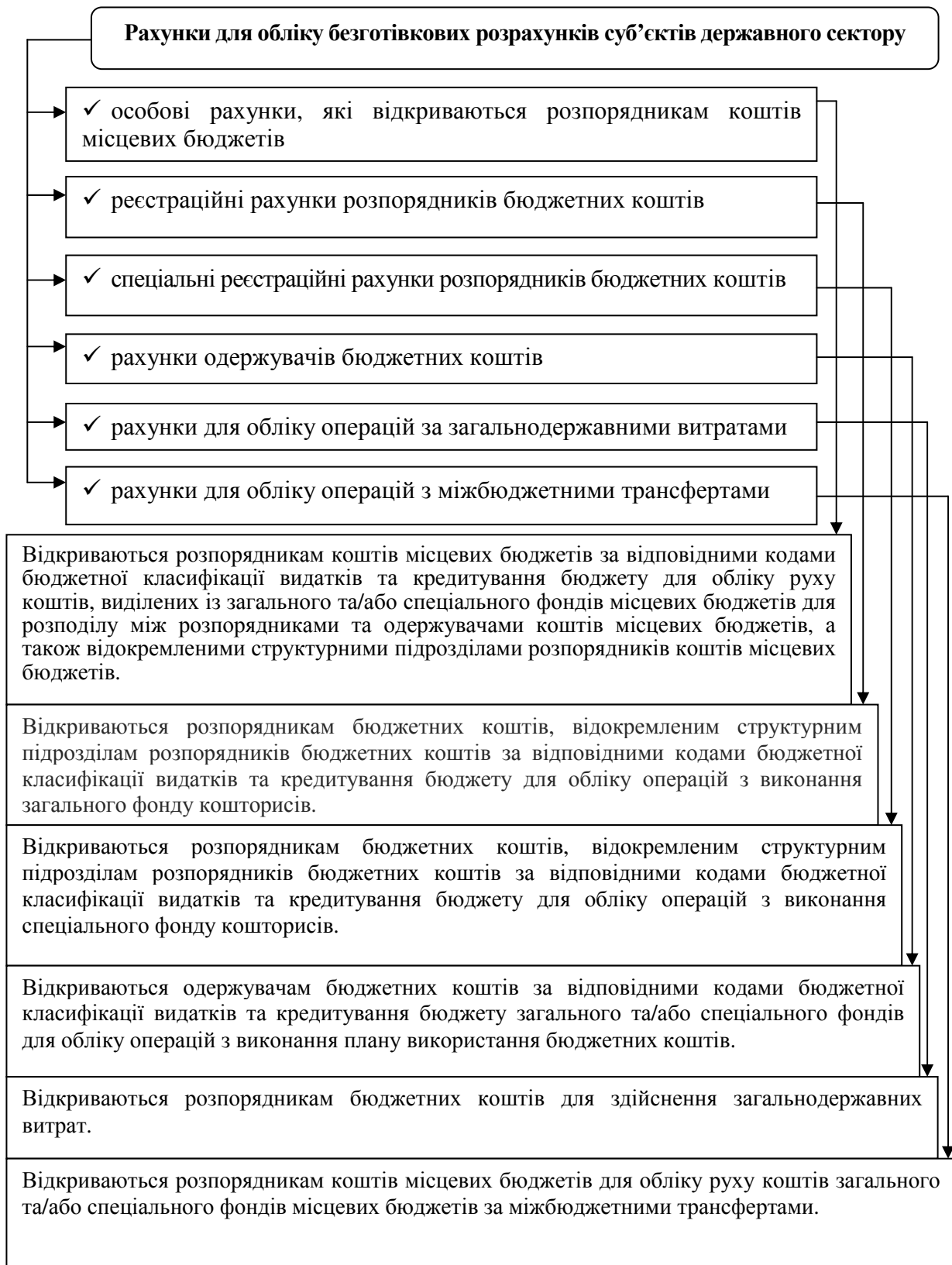


Рис. 3.8. Склад рахунків для здійснення операцій з безготівкових розрахунків

Примітка: згідно з Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України №758 від 22.06.2012 р.

✓ інші бюджетні рахунки (відповідно до Положення №758 – рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами);

✓ небюджетні рахунки (згідно з Положенням №758 – рахунки, які відкриваються органами Казначейства у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам-підприємцям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів).

Порядок відкриття усіх вищевказаних рахунків регламентується Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України № 758, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р.

У зв'язку з наявністю низки особливостей, що пов'язані з формуванням джерел фінансового забезпечення державного сектору, а саме державного й місцевих бюджетів, при відкритті рахунків для здійснення операцій з грошовими коштами існують певні специфічні застереження та порядок. Їхнє дотримання дозволяє вирішити ті неузгодженості, які виникають через порушення строків прийняття бюджетів. Зазвичай (коли бюджети приймаються своєчасно) бюджетні рахунки відкриваються на початку нового бюджетного періоду. Ця процедура відповідає вимогам Закону України «Про Державний бюджет України» і відповідних рішень про місцеві бюджети. Таким чином, рахунки відкриваються щороку. Однак на практиці спостерігається неприйняття (несвоєчасне прийняття) Закону про

Державний бюджет України. В такому разі застосовують підхід, що має в своїй основі використання рахунків попереднього бюджетного періоду. Останні відкриваються і на новий бюджетний період.

Щодо спеціальних реєстраційних рахунків, на яких зберігаються залишки грошових коштів, що передбачені на покриття певних витрат у наступному бюджетному періоді (за відповідним цільовим призначенням), то вони відкриваються за умови подання встановленого згідно чинного законодавства переліку документів. Особливість ініціювання процедури відкриття спеціальних реєстраційних рахунків загалом полягає в тому, що їй передує заведення (відкриття) особової справи на конкретного розпорядника коштів. Окрім цього, до уваги береться перелік власних надходжень суб'єкта діяльності, коди програмної класифікації видатків (до застосування програмно-цільового методу – тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів).

До інших умов відкриття рахунків також відноситься:

– основа – План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

– дозвіл керівника та головного бухгалтера органу казначейської служби або їх заступників;

– реєстрація в книзі відкритих рахунків (ведеться органом казначейської служби).

При здійсненні контролю усі ці умови слід перевірити на предмет дотримання, а також дослідити якість та дієвість системи внутрішнього контролю. Зокрема, оскільки контроль за правильністю відкриття та закриття рахунків має здійснювати головний бухгалтер органу казначейської служби, на балансі якого відкрито/закрито рахунки, чи його заступник, то слід встановити, чи ведеться такий контроль і якою є його якість. Для цього ревізор

може використати такий прийом, як анкетування, чи будь-який інший прийнятний спосіб.

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. Слід зазначити, що ініціювання органами Державної казначейської служби України використання програмно-технічного комплексу «Клієнт Казначейства – Казначейство» значно скорочує зловживання в сфері операцій з грошовими коштами, які здійснюються на рахунках суб'єктів діяльності державного сектору, зокрема бюджетних установ. Це пов'язано насамперед із специфікою підготовки й передачі документації на здійснення операції. По-перше, у цій системі виключений потік паперових носіїв (паперових документів). По-друге, супроводжуючі документи (бюджетні зобов'язання, бюджетні фінансові зобов'язання та ін.), які супроводжують платіжну документацію, надсилаються в органи ДКСУ через канали зв'язку лише один раз і зберігаються в базі даних для потреб подальшого використання через посилання на збережену копію. Таким чином, значно знижується ризик допущення помилок. Легітимність та юридична сила такого роду документації забезпечується через використання електронного цифрового підпису. У цьому випадку завданням ревізора є перевірка наявності ліцензії на його використання, документації на запровадження системи (анкети й договору), а також рівнів захисту від несанкціонованого доступу.

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 уможлиблює виявлення знищених виписок за конкретний день, оскільки звіряння проводиться з даними попередніх виписок. При знищенні виписок про отримання фінансового забезпечення (фінансування з бюджету) і виявленні подальшого його вико-

ристання можна зробити висновок про привласнення коштів або інші зловживання (наприклад, перерахування коштів за ТМЦ чи послуги, які не придбавались й не використовувались).

Іншим, не менш важливим кроком при проведенні ревізії операцій за рахунками суб'єктів державного сектору, зокрема бюджетних установ, є перевірка відповідності сум оборотів (за дебетом і кредитом). У цьому випадку має бути дотримана умова, яка впливає з подвійного запису. Також варто акцентувати увагу на відповідності придбаних цінностей їх фактичному надходженню. Виявлення випадків розбіжності між найменуваннями ТМЦ, вказаними у платіжних документах і первинній документації з їх оприбуткування, вказує на порушення реальності здійснюваної операції. Можливі також випадки, коли оплата придбання не супроводжувалася відображенням надходження цінностей на нематеріальні рахунки. Це також вимагає перевірки первинної документації з обліку ТМЦ та порівняння їхніх даних з даними, відображеними в платіжних документах.

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 документо-обороту: накопичувальних відомостях руху коштів загального й спеціального фондів (меморіальні ордери № 2 та № 3), Книзі

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

Загалом належна ефективність ревізії за рахунками залежить не лише від повноти перевірки, яка проводиться на самому суб'єкті державного сектору. Суттєве значення при цьому має проведення зустрічних перевірок даних, в тому числі безпосередньо в казначейській службі, яка обслуговує установу, котра ревізується.

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).

Окрім цього, обов'язково слід здійснити перевірку законності операцій з надходження та використання коштів на рахунках установи. При цьому слід перевірити не лише операції, здійснені з використанням платіжних доручень, а й за розрахунками чеками, акредитивами чи іншими платіжними документами, що використовуються при різних формах розрахунків. Акцент робиться на дотриманні цільового використання коштів, своєчасності повернення залишків і повноті оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Зокрема, слід перевірити використання акредитивів, чеків та звітів про них тощо. Перевірка проводиться за стандартною процедурою: дослідження цілей і напрямів витрачання грошових коштів, наявність виправдовувальних документів, повнота й своєчасність оприбуткування ТМЦ, відповідність сум у

ланцюгу документообороту, включаючи дані реєстрів бухгалтерського обліку, Книги «Журнал-головної» та Балансу. Результати ревізії оформляються довідкою (якщо порушень не виявлено) або актом.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Порядок проведення ревізії каси, оформлення її результатів.
2. Методика проведення ревізії касових операцій.
3. Методи перевірки можливих зловживань щодо касових операцій.
4. Джерела ревізії каси та касових операцій.
5. Порядок проведення ревізії операцій на реєстраційному рахунку.
6. Документи аналітичного і синтетичного обліку, які виступають джерелами ревізії операцій на реєстраційному рахунку.
7. Порушення при веденні касових операцій в національній валюті в Україні та застосування штрафних санкцій.
8. Напрями перевірки дотримання касової дисципліни.

ТЕСТИ

1. У чому полягає головна мета ревізії каси?

- а) у швидкому виявленні фактів нестач грошових коштів;
- б) у якісному виявленні фактів незаконного привласнення грошових коштів;
- в) у тимчасовому зберіганні та видачі грошових коштів та цінних паперів;
- г) у швидкому та якісному виявленні фактів нестач, незаконного привласнення грошових коштів чи інших зловживань.

2. Каса – це:

- а) спеціально обладнане приміщення для прийняття грошових коштів;
- б) спеціально обладнане приміщення для тимчасового зберігання цінних паперів;
- в) спеціально обладнане приміщення для прийняття, видачі та тимчасового зберігання грошових коштів та цінних паперів;
- г) спеціально обладнане приміщення для видачі грошових коштів та цінних паперів.

3. Найбільш дієвим способом контролю за схоронністю готівкових коштів суб'єктів державного сектору в касах є:

- а) проведення ревізії;
- б) проведення інвентаризації;
- в) проведення переобліку;
- г) проведення інспектування.

4. Що з переліченого не відноситься до первинних документів?

- а) касові книги;
- б) прибуткові касові ордери;
- в) корінці чекових книжок;
- г) видаткові касові ордери.

5. Що з переліченого не відноситься до облікових реєстрів?

- а) касові книги;
- б) звіти касира;
- в) книга «Журнал-головна»;
- г) акти інвентаризації готівки в касі.

6. Нормативно-правовим документом, що регламентує порядок інвентаризації готівки, грошових коштів, їх еквівалентів, а також бланків документів суворої звітності є:

- а) Положення № 879 (п. 4 розділ I);
- б) Положення № 879 (п. 3 розділ II);
- в) Положення № 879 (п. 6 розд. III);
- г) Положення № 879 (п. 2 розд. IV).

7. Обов'язковою умовою проведення інвентаризації, яка проводиться самим суб'єктом господарювання є:

- а) формування інвентаризаційної комісії;
- б) перевірка наявних цінних паперів;
- в) перевірка грошових документів, що використовуються в процесі здійснення діяльності;
- г) перевірка бланків суворого обліку й звітності.

8. Особові рахунки – це рахунки, які:

- а) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат;

б) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети;

в) відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів;

г) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також відокремленими структурними підрозділами розпорядників коштів місцевих бюджетів.

9. Рахунки для обліку операцій за загальнодержавними витратами – це рахунки, які:

а) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів;

б) відкриваються одержувачам бюджетних коштів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

в) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат;

г) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами.

10. Рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів – це рахунки, які:

а) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету;

б) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети;

в) відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх

і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами;

г) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат.

11. Рахунки одержувачів бюджетних коштів – це рахунки, які:

а) відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

б) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів;

в) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;

г) відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами.

12. Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами – це рахунки, які:

а) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків;

б) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами;

в) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети;

г) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат.

13. Реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – це рахунки, які:

а) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети;

б) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами;

в) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів;

г) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

14. Спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – це рахунки, які:

а) відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для розподілу коштів між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також відокремленими структурними підрозділами розпорядників коштів місцевих бюджетів;

б) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат;

в) відкриваються одержувачам бюджетних коштів для виконання плану використання бюджетних коштів;

г) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

15. Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями) – це:

а) рахунки для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні (місцеві) гарантії;

б) рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань;

в) рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;

г) рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами.

16. Інші бюджетні рахунки – це рахунки, які:

а) відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;

б) відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами;

в) відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

г) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів.

17. Небюджетні рахунки – це рахунки, які:

а) відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами;

б) потрібні для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі;

в) відкриваються органами Казначейства у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам – підприємцям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів;

г) відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети.

18. За неповне оприбуткування готівки і за неоприбуткування готівки органи ДПС застосовують штрафні санкції у розмірі :

а) 17-тикратному розмірі суми неоприбуткування;

б) 5-тикратному розмірі суми неоприбуткування;

в) 10-тикратному розмірі суми неоприбуткування;

г) 10-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

19. В рахунок фактично представленої ревізійній комісії касової наявності приймається:

а) готівка і грошові документи;

б) готівка, грошові документи і платіжні відомості на заробітну плату в дні й виплати на суму фактично виплачених коштів на час ревізії;

в) готівка, грошові документи і платіжні відомості на заробітну плату в дні й виплати в загальних сумах по відомостях;

г) готівка, грошові документи, платіжні відомості на заробітну плату в дні її виплати на суму, що ще не виплачена.

20. Ким і де реєструються прихідні і видаткові касові ордери або документи, їх замінюють до передачі в касу:

- а) в касовій книзі касиром;
- б) в меморіальному ордері № 1 бухгалтером;
- в) в книзі реєстрації прихідних і розхідних касових ордерів головним бухгалтером чи його заступником;
- г) в журналі реєстрації бухгалтером.

21. Реєстрацію контрольних перевірок інвентаризації в установі здійснює:

- а) матеріально відповідальна особа;
- б) керівник установи;
- в) будь-який член постійно діючої інвентаризаційної комісії;
- г) бухгалтерія в книзі реєстрації контрольних перевірок, інвентаризацій.

22. Дублікати ключів від сейфів каси повинні зберігатись:

- а) у керівника установи в опломбованому пакеті, що зберігається в сейфі;
- б) у головного бухгалтера в опломбованому пакеті, що зберігається в сейфі;
- в) в органах міліції;
- г) в касира.

23. Виплачені суми по недооформлених касових документах, представлених касиром в звіті на день ревізії:

- а) відносять до нестачі;
- б) належать дооформленню з наступним списанням в розхід;
- в) умовно зараховуються як фактична наявність грошових коштів;
- г) належать оприбуткуванню як надлишок грошових коштів.

24. При ревізії грошових коштів важливо перевірити відповідність сум:

- а) оборотів за дебетом і кредитом;
- б) оборотів за дебетом;
- в) оборотів за кредитом;
- г) оборотів аналітичних рахунків.

25. Належна ефективність ревізії за рахунками залежить не лише від повноти перевірки, яка проводиться на самому суб'єкті державного сектора, а й від:

- а) стану нормативно-правового забезпечення обліку;
- б) місця розташування суб'єкта державного сектору;
- в) проведення зустрічних перевірок даних, в тому числі безпосередньо в казначейській службі, яка обслуговує установу, котра ревізується;
- г) проведення профілактичної та навчально-роз'яснювальної роботи серед працівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору національної економіки.

РОЗДІЛ 4

КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці

Фінансування видатків на заробітну плату та нарахування на заробітну плату в установах державного сектору економіки здійснюється в першочерговому порядку відповідно до вимог ст. 35 Бюджетного кодексу України.

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. 4.1).

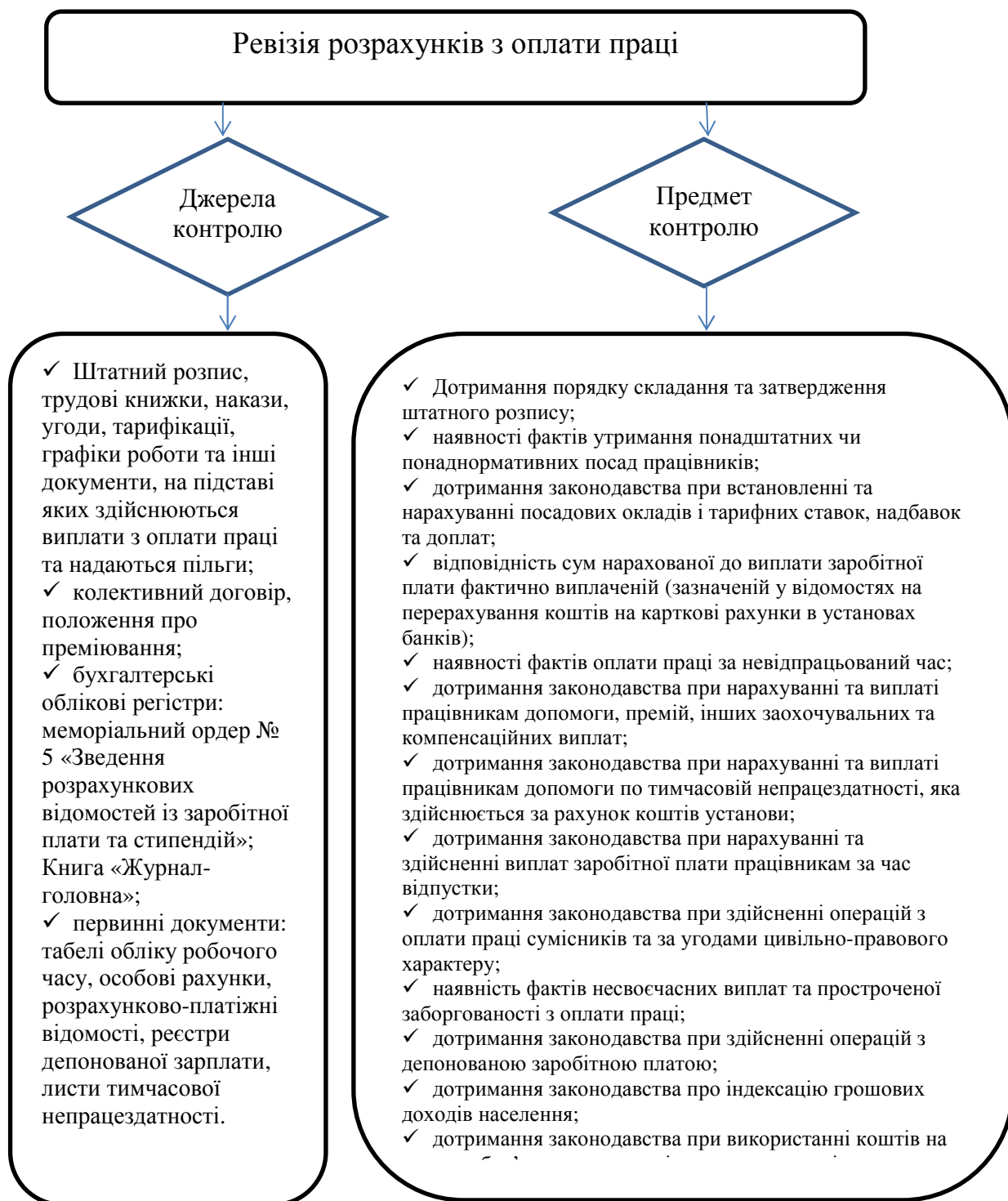


Рис. 4.1. Джерела та напрямки ревізії розрахунків з оплати праці

При здійсненні контролю розрахунків з оплати праці ревизору необхідно керуватись чинною законодавчо-нормативною базою. На установи державного сектору економіки, як і на всі юридичні особи, поширюється дія Законів України «Про оплату праці», «Про відпустки», Кодекс законів про працю, інструкції Держкомстату (Міністерства статистики), накази та інструкції інших державних органів щодо праці, її оплати, нарахування внесків на соціальне страхування та до Пенсійного фонду. Постановами КМУ затверджуються Умови оплати праці, Тарифні сітки та схеми посадових окладів тощо.

Відповідно до типової програми ревізії розрахунків з оплати праці, в першу чергу, необхідно дослідити правильність формування штатного розпису та призначення посадових окладів, наявність наказу на їх призначення. При цьому необхідно перевірити дотримання установою визначеної граничної чисельності, яка для працівників апарату центральних органів виконавчої влади затверджена Постановою Кабінету Міністрів України № 937 від 07.09.2011 р., а для працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади затверджена Постановою Кабінету Міністрів України № 1184 від 14.11.2011 р.

Ревізія правильності планування фонду оплати праці стосовно кожної категорії персоналу здійснюється відповідно до специфіки діяльності установи відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 р. (далі – Постанова 1298), а для державних службовців, осіб місцевого самоврядування – Постанови Кабінету Міністрів України № 268 «Про упорядкування структури та умов

оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006 р.

З метою контролю правильності застосування посадових окладів потрібно встановити наявність в установі наказів про прийняття на посаду і підтвердних документів про присвоєння відповідної категорії та відповідність посадового окладу присвоєній категорії. Для цього перевіряються накази, особові справи, трудові книжки працівників, своєчасність проходження атестації та її результати тощо.

Законність виплат надбавок та доплат, в першу чергу, встановлюється шляхом з'ясування, чи є наказ керівника про призначення надбавок, доплат, чи були підстави для їх встановлення та чи не суперечить їх розмір законодавству. Зокрема, підвищення посадових окладів (ставок заробітної плати) працівникам установ державного сектору економіки проводиться, якщо діяльність працівників за профілем збігаються з наявним званням («Заслужений лікар», «Заслужений вчитель» тощо).

Наприклад, в навчальних закладах ретельну перевірку проводять за напрямками (рис. 4.2).

При перевірці правильності визначення посадових окладів працівникам охорони здоров'я та їх підвищення ревизору необхідно знати, що вони можуть здійснюватись у зв'язку з наявністю підстав на це (рис. 4.3).

Разом з тим, надбавка за високі досягнення у праці, за виконання важливої роботи (на строк її виконання), за складність і напруженість у роботі для одного працівника (оплата праці яких регулюється Постановою № 1298) не повинна перевищувати 50% посадового окладу (крім працівників національних закладів (установ)).

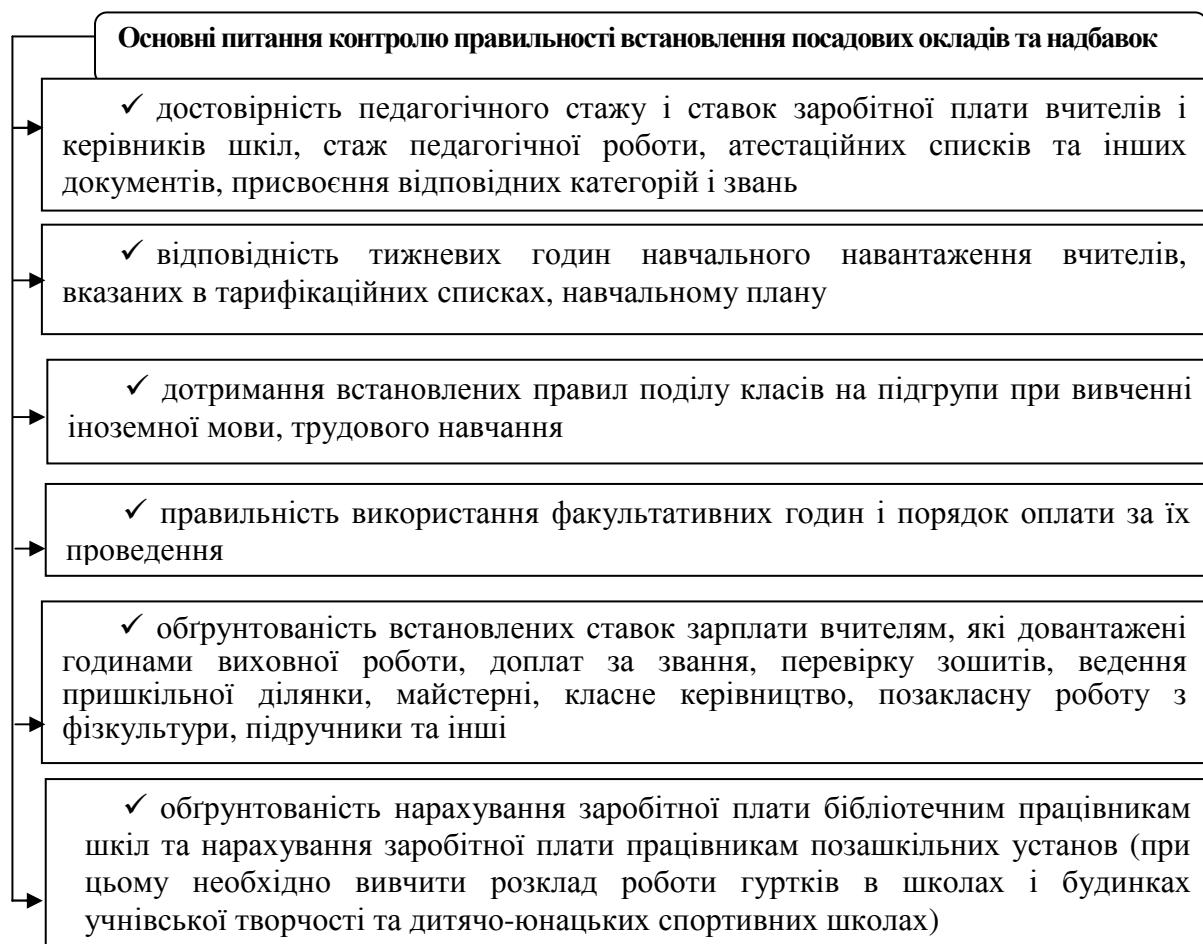


Рис. 4.2. Питання контролю правильності встановлення посадових окладів та надбавок працівникам загальноосвітніх закладів

Примітка: відповідно до Наказу ДФІ України № 90 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» від 14.12.2011 р.

Доплати працівникам можуть встановлюватись у розмірі до 50 % посадового окладу (тарифної ставки) за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників; за суміщення професій (посад); за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт. При цьому такі доплати не можуть бути встановлені керівникам бюджетних установ, закладів та організацій, їх заступникам, керівникам структурних підрозділів цих установ, закладів та організацій, їх заступникам.

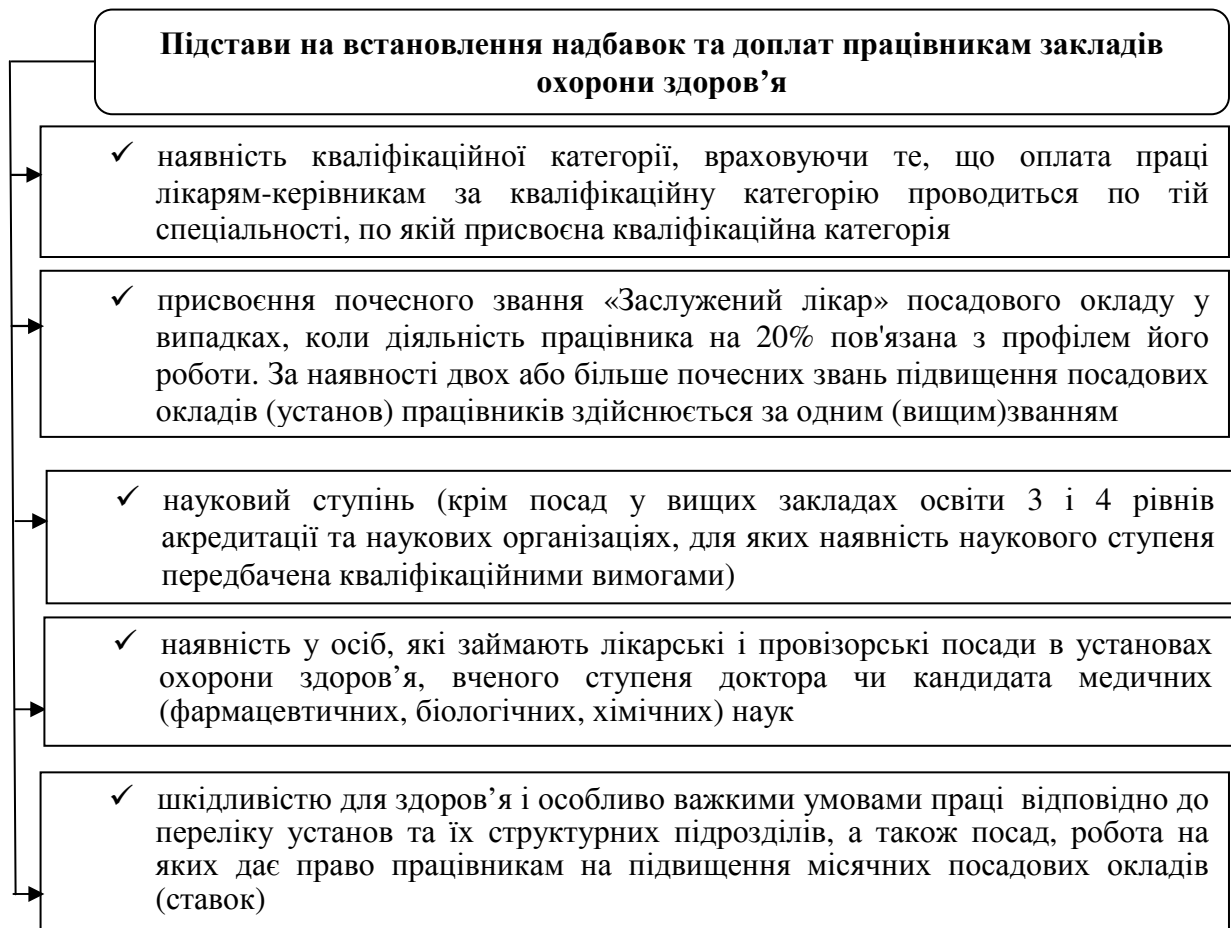


Рис. 4.3. Підстави на встановлення надбавок та доплат працівників закладів охорони здоров'я

Примітка: відповідно до Постанови КМУ № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30 серпня 2002 р.

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. 4.4).

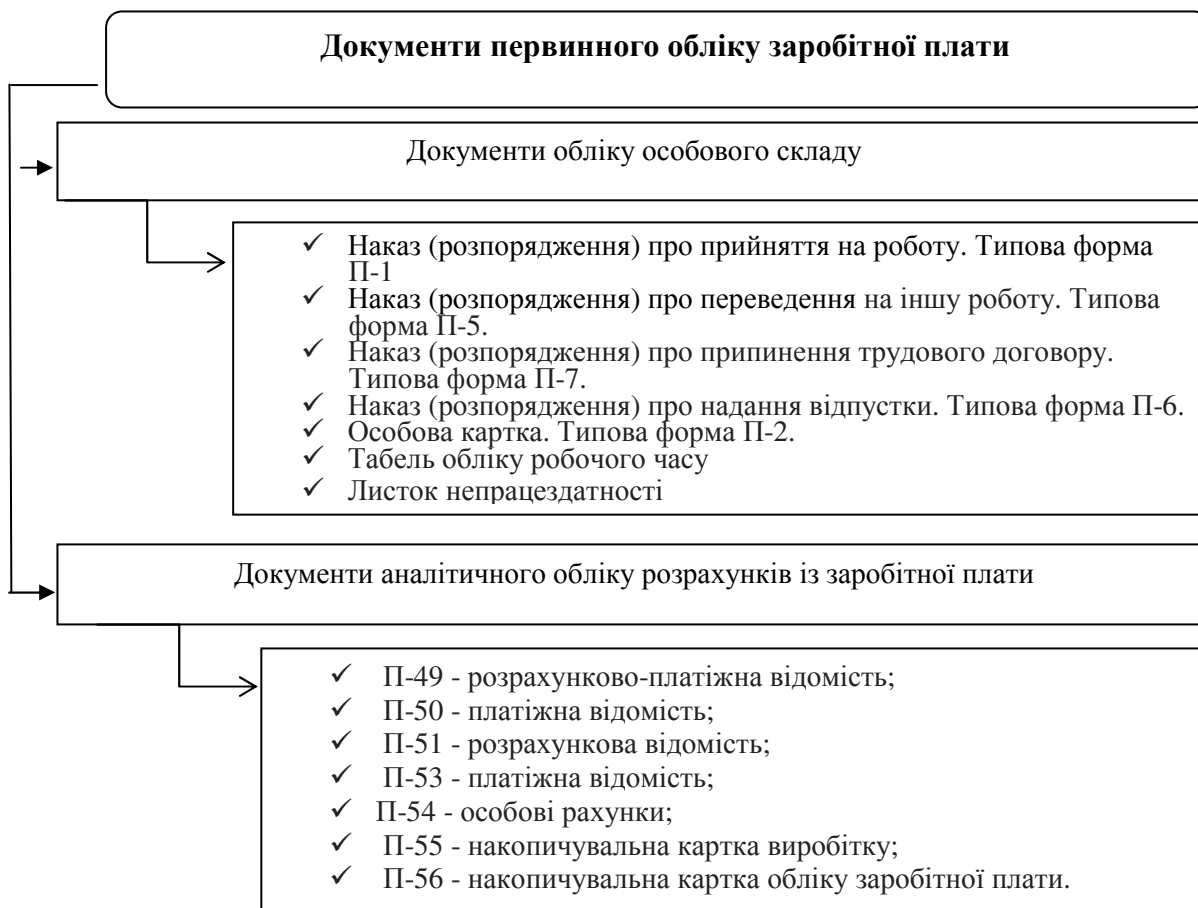


Рис. 4.4. Джерела ревізії нарахування заробітної плати

Досліджуючи особові рахунки працівників, перевіряється правильність здійснення нарахування сум відпускних, вихідної допомоги, зарплати за час відряджень. При цьому звертається увага на правильність визначення середньої заробітної плати. Визначення середньої заробітної плати регулюється постановою Кабінету Міністрів України № 100 від 08.02.95 р.

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.

Зі всієї системи контролю розрахунків з оплати праці можна виділити окрему ланку – ревізію розрахунків з сумісниками. Необхідно з'ясувати, чи відповідає робота за сумісництвом у даній установі умовам, врегульованим постановою Кабінету Міністрів України № 245 «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 03.04.93 р. та Положенням про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ, організацій, затвердженим наказом Мінпраці, Мін'юсту, Мінфіну № 43 від 28.06.93 р.

При перевірці потрібно переглянути наявність копії трудової книжки такого працівника, а також трудової угоди. 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. 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.

Щодо керівників державних підприємств, установ і організацій, їхніх заступників існує ряд обмежень, а саме відсутність права працювати за сумісництвом (за винятком наукової, викладацької, медичної і творчої діяльності). Це ж обмеження поширюється і на працівників, які займають вищезазначені посади на роботі за сумісництвом.

Здійснюється перевірка виплат заробітної плати з метою виявлення підставних осіб. Відпустка на роботі за сумісництвом повинна надаватись водночас з відпусткою за основним місцем роботи.

Перевірка оплати праці сумісникам має ряд послідовних етапів, в ході яких необхідно з'ясувати ряд питань (рис. 4.5).

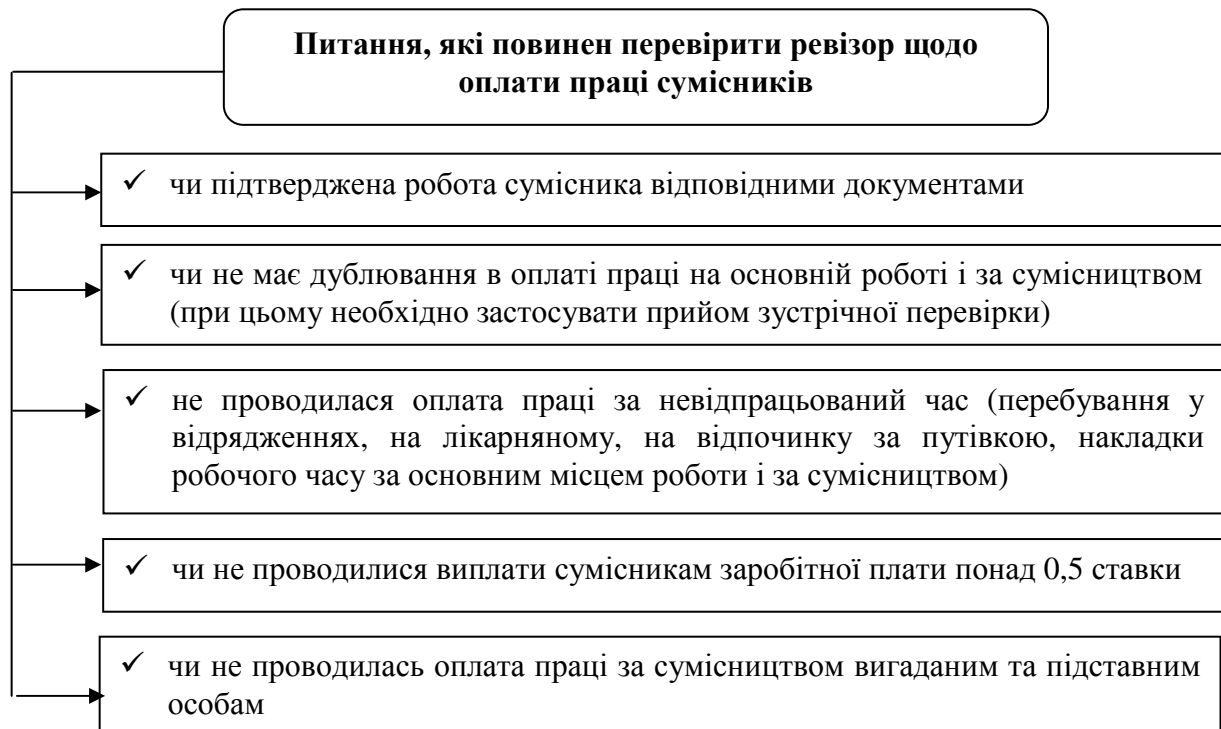


Рис. 4.5. Елемент методики ревізії праці за сумісництвом

Примітка: відповідно до наказу ДФІ України № 90 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» від 14.12.2011 р.

Іще одним об'єктом ревізії є контроль розрахунків з нештатними працівниками. У разі залучення в установу нештатних працівників з'ясувати, чи укладено з ними договори цивільно-правового характеру, чи не залучались вони для виконання обов'язків, які покладені на штатних працівників та за які останнім здійснюється оплата, перевірити фактичне виконання ними роботи.

За цивільно-правовим договором оплачується не процес праці, а результати, які визначаються після закінчення роботи і оформляються актами приймання/здавання виконаних робіт (наданих послуг), на підставі яких здійснюється їх оплата.

Потрібно перевірити, чи є всі реквізити працівника, що виконував роботи: місце проживання; серія, номер паспорта, коли і

ким виданий, ідентифікаційний код. В договорі має бути вказано, які роботи, в який термін, з чийого матеріалу повинна бути виконана робота та які на неї розцінки. В акті прийняття виконаних робіт повинно бути вказано теж саме, що й в договорі, і, крім цього, чи якісно та вчасно виконано роботу. Загалом при ревізії розрахунків з нештатним персоналом та сумісниками доцільно проводити зустрічні перевірки з виконавцями та підприємствами, на яких працюють сумісники.

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. 4.6).

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.

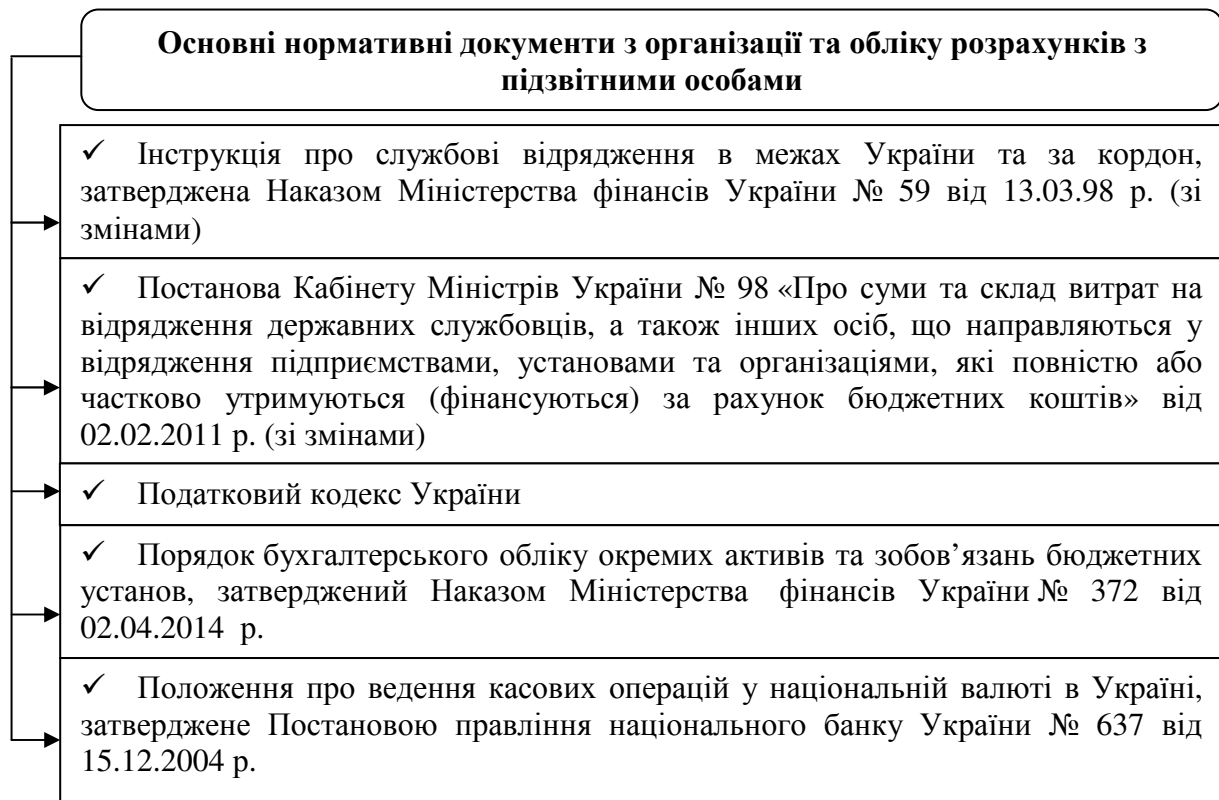


Рис. 4.6. Нормативно-правові документи з регулювання порядку та обліку розрахунків з підзвітними особами

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. 4.7).

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.

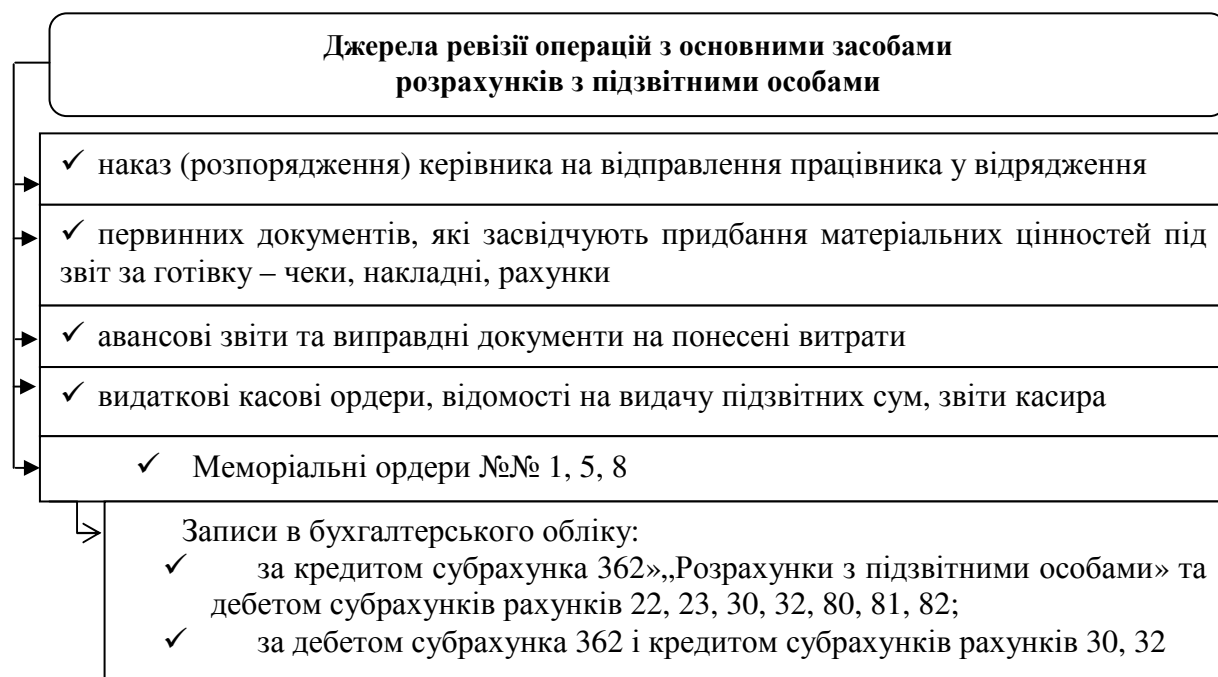


Рис. 4.7. Джерела ревізії розрахунків з підзвітними особами

У випадку закупівлі за готівку матеріальних цінностей потрібно перевірити їх оприбуткування в бухгалтерському обліку. У разі виникнення сумніву в достовірності ціни та кількості товару слід уважно перевірити підтвердні документи, а за можливості провести зустрічну звірку у продавця.

Приставаючи до ревізії витрат на відрядження насамперед необхідно встановити наявність підстав для вибуття працівника у відрядження та відшкодування відрядних. Насамперед перевіряється наявність наказу (розпорядження) керівника про відрядження, службового доручення (мети відрядження документів, які підтверджують взаємозв'язок профілю функціонування закладу із характером виконуваної роботи, дотримання граничної тривалості службового відрядження). До підтверджуючих документів, що вказують на зв'язок відрядження з основною діяльністю установи, можна віднести: запрошення сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з

діяльністю установи, яка відправляє у відрядження; укладена угода чи контракт; інші документи, які встановлюють або підтверджують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, які свідчать про участь відрядженої особи у заходах, які проводяться за тематикою, що відповідає діяльності установи, яка відправляє працівника у відрядження. В подальшому перевіряється правильність відшкодування витрат на відрядження на предмет наявності підтвердних документів в оригіналі та відповідності понесених витрат тим, які дозволені до відшкодування законодавством (рис. 4.8).

| Витрати на відрядження, що відшкодовуються | |
|---|---|
| → | ✓ на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у т. ч. на орендованому транспорті) |
| → | ✓ оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях |
| → | ✓ побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 % сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник, за всі дні проживання |
| → | ✓ бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50 % вартості місця за добу |
| → | ✓ оформлення закордонних паспортів |
| → | ✓ оформлення дозволів на в'їзд |
| → | ✓ оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу) за наявності оригіналу такого поліса з відміткою про сплату страхового платежу, якщо згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування |
| → | ✓ на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження |
| → | ✓ комісійні витрати у разі обміну валюти |
| → | ✓ на оплату службових телефонних розмов |

Рис. 4.8. Перелік витрат, що включаються до авансових звітів

Примітка: сформовано на основі переліку визначеного п.7 постанови Кабінету Міністрів України № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011 р. (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 08.09.2015 р.).

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. 4.1).

Таблиця 4.1

**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 |

Примітка: за станом на дату рекомендації посібника до друку.

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 ревізора 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.

Враховуючи важливість розрахунків суб'єктів державного сектору, а також необхідності потреби в економному використанні бюджетних коштів в умовах дефіциту фінансового забезпечення, ревізія цього питання має сприяти вирішенню низки відповідних завдань (рис. 4.9).

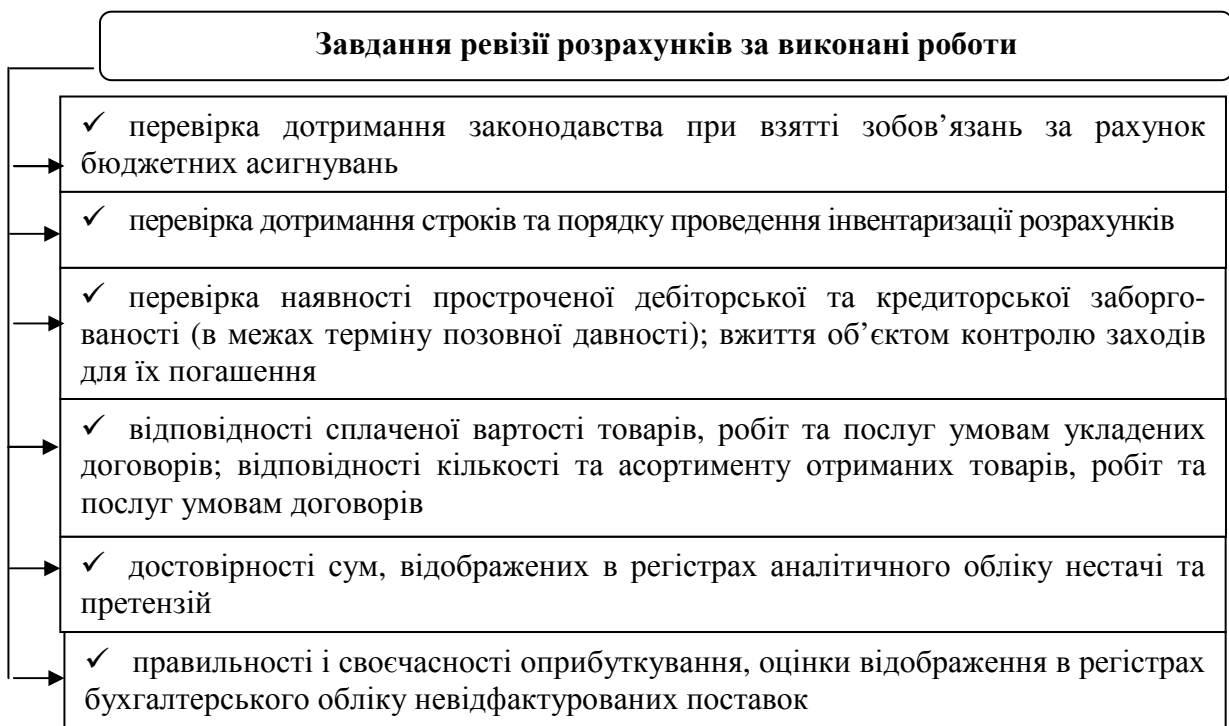


Рис. 4.9. Завдання ревізії розрахунків за виконані роботи

Далі ревізору потрібно ознайомитись зі станом розрахунків за даними Книги «Журнал – Головна» та облікових регістрів 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 регістрах 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 (рис. 4.10).

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.

| Аналіз строків виникнення заборгованостей | | |
|--|---|---|
| | <i>Вид заборгованості</i> | <i>Характеристика</i> |
| 1. | Несплачена в строк | до 1 місяця, до 3 місяців, до 6 місяців, більше року |
| 2. | З простроченим терміном позовної давності | більше 3 років |
| 3. | Спірної | коли одна із сторін заперечує її наявність |
| 4. | Безнадійної до погашення | коли є рішення господарського суду щодо визначення заборгованості безнадійною |

Рис. 4.10. Деталізація заборгованостей для аналізу

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 (рис. 4.11).

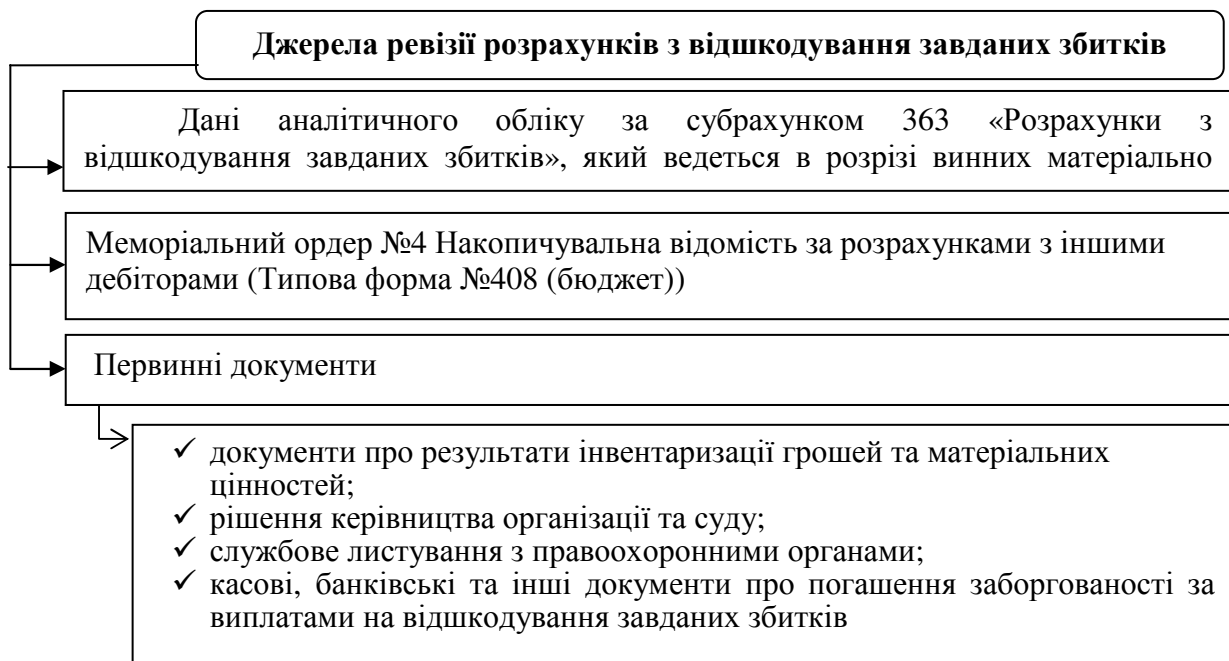


Рис. 4.11. Джерела ревізії розрахунків з відшкодування завданих збитків

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 недочетів 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.

Чільне місце ревізії розрахунків з різними дебіторами займає перевірка стану розрахунків з орендарями, госпрозрахунковими структурними підрозділами, жителями житлових будинків чи гуртожитків, які є на балансі установи. При цьому перевіряється наявність договорів оренди нерухомого або іншого майна, що є державною власністю, та договорів про відшкодування витрат на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю. З метою встановлення правильності застосування орендної ставки, цільового використання об'єктів оренди за призначенням, відповідності площі, вказаної в договорі оренди, фактично зайнятій орендарем, проводять обстеження приміщень спеціальною комісією, створеною за наказом керівника об'єкта контролю.

В установах державного сектору економіки значна частина розрахунків обліковується на субрахунку 675 «Розрахунки з іншими кредиторами», зокрема розрахунки з постачальниками за придбані матеріальні цінності на умовах після оплати, розрахунки з комунальними підприємствами, транспортними організаціями, підприємствами зв'язку тощо.

При ревізії розрахунків за комунальні послуги слід звернути увагу на наявність кредиторської заборгованості, оскільки за

наявності подібної розпорядники бюджетних коштів у межах бюджетних асигнувань за загальним фондом не мають права брати бюджетні зобов'язання та здійснювати платежі (крім захищених видатків бюджету). Взяття бюджетних зобов'язань за видатками, пов'язаними з функціонуванням установ можливе тільки після погашення такої заборгованості. Одночасно перевіряються укладені договори із постачальниками комунальних послуг на відповідність застосовуваних тарифів та цін, встановлених відповідним органом виконавчої влади для установ державного сектору економіки, дотримання доведених вищестоящою організацією лімітів витрат. При ревізії розрахунків з батьками за утримання дітей в дошкільних закладах ревізору необхідно знати, що плата батьками вноситься або в установи банку, або до каси дитячої установи. Для особи, якій доручається приймання грошей, повинен бути оформлений наказ про це керівника установи. Ревізія таких розрахунків проводиться з метою з'ясування окремих питань (рис. 4.12).

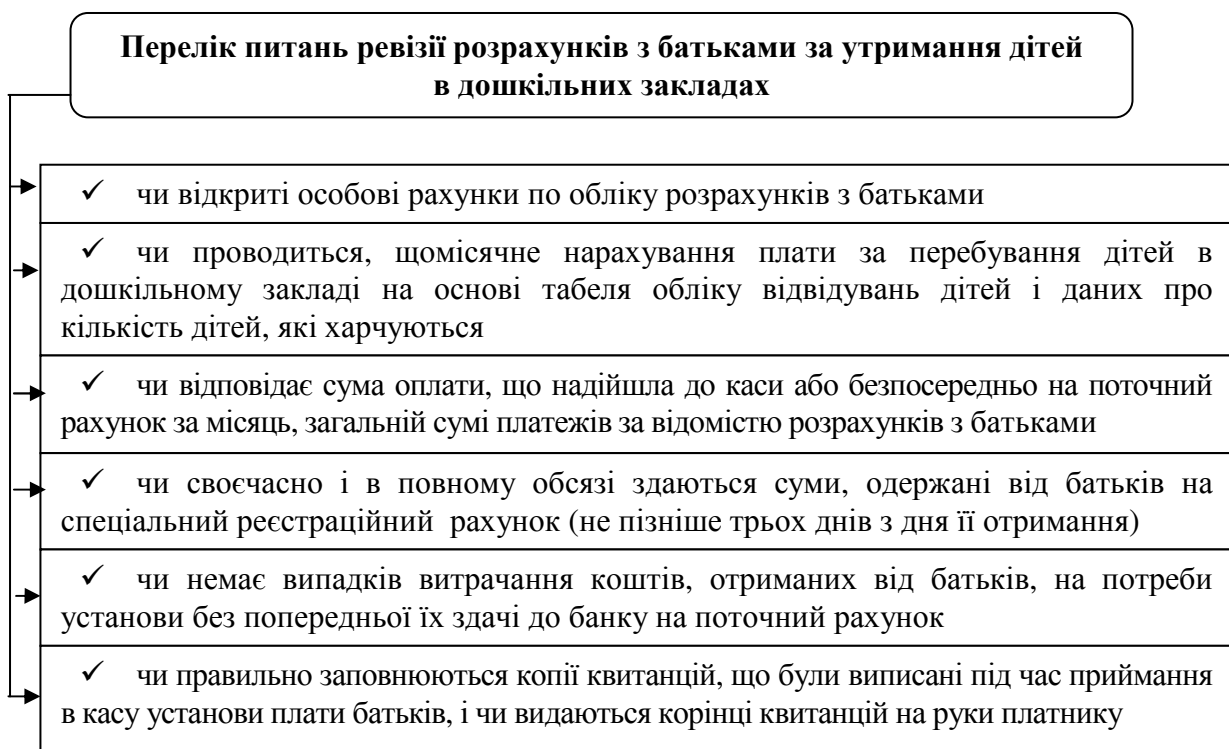


Рис. 4.12. Напрямки ревізії розрахунків з батьками за утримання дітей в дошкільних закладах

Підвищення результативності цього напрямку ревізії досягається шляхом проведення прийому фактичного контролю, тобто зустрічної перевірки.

При цьому слід врахувати той факт, що кошти, які були отримані від різних контрагентів (юридичних і фізичних осіб) для виконання певних цільових заходів, відносяться до інших джерел власних надходжень (друга група власних надходжень), а саме «Кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ» (друга підгрупа).

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Завдання ревізії розрахунків в установах державного сектору економіки.
2. Джерела ревізії розрахункових операцій.
3. Основні завдання та методика ревізії розрахунків з працівниками з оплати праці.
4. Особливості ревізії розрахунків з оплати праці нештатних працівників та сумісників.
5. Методика перевірки розрахунків зі соціального страхування.
6. Ревізія розрахунків з підзвітними особами.
7. Ревізія розрахунків з службових відряджень.
8. Основні напрямки ревізії розрахунків з постачальниками і підрядниками за виконані роботи і надані послуги.
9. Етапи проведення контролю розрахунків з покупцями та замовниками.
10. Ревізія розрахунків із податків та платежів.
11. Ревізія розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.
12. Особливості ревізії розрахунків за спеціальними видами платежів.

ТЕСТИ

1. Основною метою контролю розрахунків з оплати праці працівників установ державного сектору економіки є:

а) перевірка дотримання чинного законодавства з питань оплати праці;

б) контроль за ефективністю використання бюджетних коштів на заробітну плату та наявного персоналу бюджетної установи;

в) контроль за обґрунтованістю використання бюджетних коштів на заробітну плату та наявного персоналу бюджетної установи;

г) усі вищевказані відповіді правильні.

2. Ревізію витрачання коштів на оплату праці в установі державного сектору економіки необхідно розпочинати з:

а) перевірки обґрунтованості затвердження асигнувань на заробітну плату працівників установи;

б) перевірки дотримання вимог щодо прийому та звільнення працівників;

в) перевірки розрахунків по заробітній платі з нештатним персоналом та сумісниками;

г) перевірки розрахунків з депонентами по заробітній платі.

3. Що з переліченого не відноситься до основних джерел інформації для контролю за правильністю здійснення розрахунків із оплати праці?

а) дані штатних розписів персоналу установи;

б) тарифікаційні списки працівників;

в) рахунки одержувачів бюджетних коштів;

г) картки особових рахунків працівників.

4. Для проведення контролю за правильністю проведених доплат за стаж роботи ревізору необхідно:

а) перевірити планування фонду оплати праці щодо кожної категорії персоналу;

б) перевірити застосування норм і нормативів у розрахунках;

в) перевірити правильність планування виробничих показників;

г) перевірити записи в трудових книжках працівників.

5. Підвищення посадових окладів (ставок заробітної плати) працівникам бюджетних установ і організацій проводиться, якщо:

а) діяльність працівників за профілем збігається з наявним ступенем;

б) не було допущено обрахунку чи завищення нарахувань шляхом виправлення кількості днів фактичної відпустки;

в) фактичні витрати на оплату праці за певний період не перевищують кошторисні витрати за цей самий період;

г) в установі ведеться помісячна книга депонентів.

6. Правильність здійснення оплати за час непрацездатності перевіряється на основі:

а) застосування тарифних ставок, розцінок, умов трудових контрактів;

б) даних обліку виданих авансів;

в) достовірних даних про обсяги роботи;

г) документів, виданих лікувальними установами.

7. Норма роботи сумісника не може перевищувати:

а) 3 год. на день;

б) 5 год. на день;

в) 4,5 год. на день і повного робочого дня;

г) 4 год. на день і повного робочого дня у вихідний день.

8. Під розрахунками з підзвітними особами розуміють:

а) операції, пов'язані з видачею підзвітних сум на операційні та адміністративно-господарські видатки, службові відрядження;

б) операції, пов'язані з видачею підзвітних сум на оплату рахунків;

в) операції, пов'язані з видачею підзвітних сум на відрядження;

г) всі операції, пов'язані з видачею готівки на руки працівнику.

9. Суми під звіт видаються за розпорядженням:

а) головного бухгалтера установи;

б) комерційного директора установи;

в) керівника установи;

г) заступника головного бухгалтера установи.

10. Готівка видана в підзвіт і не використана під час відрядження повинна бути внесена в касу установи:

а) не пізніше 2 робочих днів з моменту закінчення терміну відрядження;

б) не пізніше 3 робочих днів з моменту закінчення терміну відрядження;

в) не пізніше 4 робочих днів з моменту закінчення терміну відрядження;

г) не пізніше 5 робочих днів з моменту закінчення терміну відрядження.

11. Які суми відображають за дебетом субрахунка 362 і кредитом субрахунків рахунків 30, 32?

а) використані суми авансів і повернуті залишки підзвітних сум;

- б) повернуті залишки підзвітних сум;
- в) використані суми на оплату праці працівнику, що був у відрядженні;
- г) видані або перераховані суми під звіт.

12. Які суми відображають за кредитом субрахунка 362?

- а) використані суми авансів і повернуті залишки підзвітних сум;
- б) депоновану заробітну плату;
- в) використані суми авансів і депоновану заробітну плату;
- г) видані або перераховані суми під звіт.

13. Коли здійснюються розрахунки бюджетної установи з юридичними та фізичними особами (крім розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги?

- а) перед їх отриманням;
- б) під час їх отримання;
- в) після їх отримання;
- г) частково до і частково після їх отримання.

14. Угоди бюджетної установи з постачальниками товарів, робіт і послуг, з покупцями, замовниками та іншими дебіторами (які є державними чи приватними підприємствами, організаціями) можуть укладатися:

- а) без відповідних бюджетних асигнувань;
- б) без відповідних бюджетних асигнувань або в межах повноважень;
- в) в межах бюджетних асигнувань, дозволених керівником;
- г) винятково в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами.

15. До складу загального місячного оподаткованого доходу працівника включаються:

- а) доходи у вигляді заробітної плати, інших виплат та винагород;
- б) доходи, отримані платником податку від його працедавця як додаткове благо;
- в) сума державної матеріальної та соціальної допомоги;
- г) правильні відповіді а) та б).

16. Ставка податку з доходів у вигляді заробітної плати становить:

- а) 8%;

- б) 10%;
- в) 12%;
- г) 15%.

17. Як встановити достовірність дебіторської та кредиторської заборгованості?

- а) За даними балансу, аналітичного обліку розрахунків і актів звірки з дебіторами і кредиторами;
- б) за даними звітності про виконання кошторису видатків за рік;
- в) за даними меморіальних ордерів №№ 6, 7;
- г) за результатами зустрічної перевірки розрахунків на вибір ревізора.

18. Строк позовної давності по розрахунках з дебіторами і кредиторами:

- а) рік з моменту виникнення заборгованості;
- б) два роки з моменту виникнення заборгованості;
- в) три роки з моменту виникнення заборгованості;
- г) шість місяців з моменту виникнення заборгованості.

19. Як перевірити повноту виписок на бюджетних рахунках?

- а) звірити залишки за рахунками в органі ДКСУ на кінець і початок місяця в розрізі робочих днів місяця, що перевіряється;
- б) звірити кількість робочих днів і кількість виписок;
- в) зробити зустрічну перевірку в органі ДКСУ за рахунком;
- г) перевірити залишки на бюджетних рахунках на початок і кінець місяця.

20. За наявності ознак про неправильне нарахування заробітної плати чи інших соціальних виплат ревізору потрібно здійснити такі ревізійні дії:

- а) встановити, за чийм розпорядженням, на підставі яких повноважень і за якими документами здійснено використання бюджетних коштів не відповідно до їхнього цільового призначення;
- б) порівняти уточнену вартість виконаних робіт, обсяг яких фінансувався за рахунок бюджетних коштів, з фактично списаною на видатки за цей період сумою бюджетних коштів;
- в) перевірити наявність і достовірність нормативних документів, згідно з якими здійснювалися нарахування зарплати, соціальних виплат.

21. Що в бюджетних установах та організаціях є основним плановим документом, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання своїх функцій та цілей, визначених на рік, відповідно до бюджетних призначень?

- а) кошторис доходів бюджетних установ та організацій;
- б) кошторис видатків бюджетних установ та організацій;
- в) звітність бюджетних установ та організацій;
- г) кошторис доходів і видатків бюджетних установ та організацій.

22. Кошторис бюджетних установ та організацій складається та затверджується у:

- а) двох частинах;
- б) трьох частинах;
- в) чотирьох частинах;
- г) п'яти частинах.

23. Під час перевірки правильності складання і затвердження кошторису необхідно перевірити:

а) чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державної казначейської служби, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку;

б) чи складено і затверджено разом з кошторисом (на підставі лімітної довідки) план асигнувань і штатний розпис установи;

в) чи увідповіднено чисельність працівників установи визначеного фонду оплати праці, а інші видатки – щодо інших встановлених асигнувань таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій;

г) правильні відповіді б) і в).

24. На кінцевому етапі перевірки кошторису установи є перевірка достовірності даних, внесених у звіт про його виконання. Зокрема потрібно перевірити:

а) чи затверджено зміни до кошторису і плану асигнувань уповноваженими на це особами;

б) чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року;

в) чи дотримано розпорядником бюджетних коштів терміну подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у цій звітності, даним бухгалтерського обліку;

г) чи не допускається порушень проведення операцій з бюджетними коштами.

25. При визначенні розміру витрат за кошторисами використовують:

а) загальні показники;

б) показники мережі закладів;

в) середньорічні показники;

г) показники чисельності закладів і виробничі показники.

РОЗДІЛ 5

РЕВІЗІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

5.1. Ревізія необоротних активів

До складу необоротних активів суб'єктів державного сектору відносяться:

- основні засоби (займають найбільшу питому вагу);
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції.

При проведенні ревізії необоротних активів варто пам'ятати, що підходи до встановлення первісної вартості, нарахування зносу та ряд інших аспектів є спільними для усіх складових названої групи активів. У зв'язку з цим при наявності опису, наприклад, оцінки основних засобів, ним можна послуговуватися і щодо нематеріальних активів та ін.

Основні засоби – важлива основа здійснення діяльності суб'єктів державного сектору та наймасовіша складова необоротних активів. Відповідно до чинних (на момент рекомендації посібника до друку) нормативно-правових актів до основних засобів у державному секторі належать предмети вартістю більше 2500 грн. (без ПДВ), строк використання яких становить більше року. У підгрупу сценічно-постановочних засобів у складі основних засобів включаються лише цінності, вартість яких перевищує 5000 грн. за одиницю⁶.

⁶ В проєкті встановлення вартісної межі в сумі 6000 грн. для усіх основних засобів.

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. 5.1).

| 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. 5.1. 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 уможлиблює 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). Однак слід зауважити, що для його виконання традиційних джерел, які використовуються в процесі (рис. 5.2) ревізії, замало (необхідно використовувати не

лише офіційну бухгалтерську інформацію, а й спеціальні методи, в тому числі анкетування).

Окрім цього, при здійсненні ревізії основних засобів, слід врахувати, що суб'єкт діяльності державного сектору може приймати на відповідальне зберігання матеріальні цінності за наявності відповідних місць зберігання, тому додатковим джерелом ревізії має також бути відповідний укладений договір. В цьому випадку слід пам'ятати, що обліковуються такі основні засоби на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

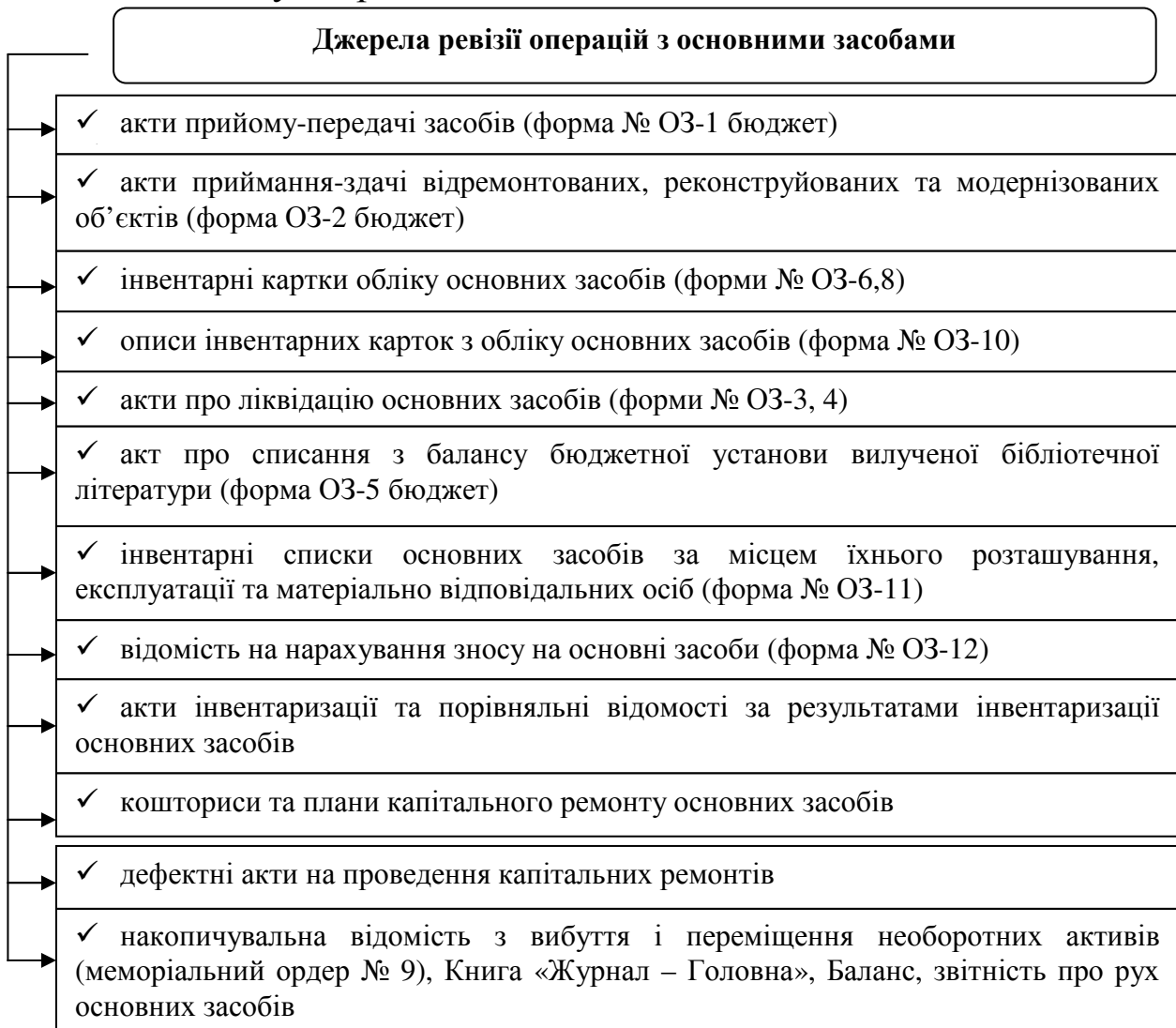


Рис. 5.2. Джерела ревізії основних засобів суб'єктів державного сектору

Примітка: сформовано на основі переліку форм, рекомендованих для обліку основних засобів суб'єктів держсектору.

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. В такому разі відповідним чином має бути змінена і програма перевірки. Залежно від отриманих результатів здійснюється вирішення проблеми приведення їх у відповідність до даних бухгалтерського обліку. Для цього послуговуються рекомендаціями, поданими у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. Зокрема, 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. Останні можуть здійснюватися у різних формах: відкритих і двоступеневих торгів, запитів цінових пропозицій, закупівлі в одного учасника або попередньої кваліфікації учасників. Основною умовою проведення торгів є вартісний критерій – 100 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт – 300 тис. грн.). В першу чергу, при ревізії слід переконатися, що проведення тендера передбачене в річному плані і чи було подане відповідне оголошення у «Віснику державних закупівель» та сайті (спеціальному веб-порталі) Мінекономіки. Після цього слід перевірити документи, які оформляються згідно з вимогами законодавства про тендерні закупівлі. Наступною складовою

перевірки є встановлення правильності оприбуткування основних засобів і взяття їх на баланс.

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. В процесі перевірки повноти оприбуткування основних засобів документи на прихід звіряються з даними аналітичного обліку. При цьому важливо звернути увагу на дотримання вартісного критерію віднесення матеріальних цінностей до складу основних засобів. Ревізія операцій руху основних засобів і правильності їх відображення в бухгалтерському обліку здійснюється із застосуванням порівняння даних документів про введення в експлуатацію із даними накопичувальної відомості щодо вибуття і переміщення необоротних активів (меморіальний ордер № 9). Перевірці підлягають суми за кожним документом на відпуск. Задля досягнення комплексності перевірки варто також звірити підсумки за субрахунками за місяць з даними, відображеними в книзі «Журнал – Головна». Слід зазначити, що при здійсненні ревізії операцій з основними засобами суттєве значення має перевірка правильності встановлення їх вартості. Тому перевіряючий повинен проаналізувати склад витрат, включених у неї. В обліку ці цінності відображаються за: первісною вартістю (для придбаних і виготовлених об'єктів основних засобів); відновною вартістю (для об'єктів, котрі були переоцінені).

Склад первісної вартості визначено в п. 5 розділу 2 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (рис. 5.3). При ревізії слід також врахувати, що є певна специфіка обліку основних засобів,

пов'язана з відображенням їхньої вартості в гривнях без копійок. До прийняття НП(С)БОДС 121 останні списувалися на видатки (субрахунок 801). Після запровадження названого стандарту існує інший порядок, який буде описано нижче.

| | |
|---|--|
| ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ | Суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків) |
| | Реєстраційні і збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів |
| | Суми ввізного мита |
| | Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору) |
| | Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів |
| | Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів |
| | Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. |

Рис. 5.3. Витрати, що включаються у первісну вартість основних засобів

Примітка: сформовано на основі переліку, визначеного п.5 розділу 2 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

У зв'язку з таким підходом (який проілюстрований на рис. 5.3) при здійсненні ревізії слід звернути увагу не лише на склад витрат, що включаються у первісну вартість основних засобів, а й уважно перевірити порядок відображення ПДВ на рахунках обліку. Адже суми ПДВ, що сплачується під час придбання основних засобів, включаються до їх первісної вартості тільки тоді, коли вони не відносяться до податкового кредиту. Отже, якщо установа не має права на податковий кредит, то ПДВ включається до первісної вартості придбаних основних засобів. Як уже зазначалося, облік об'єктів основних засобів ведеться в

гривнях без копійок. При здійсненні ревізії щодо цього слід перевірити рахунки на, які вони списуються.

Зокрема, після затвердження НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» суми копійок списують не на видатки (витрати) установи, а на рахунок 402, як зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві (Дт 402 Кт 141-143) (рис. 5.4).

| Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів | | |
|--|---|------------------------------------|
| | <i>Зміст операції</i> | <i>Проводка</i> |
| 1. | Відображено вартість придбаних (виготовлених власними силами) об'єктів необоротних активів | Дт 141-143 Кт 364, 675 |
| 2. | Відображено фактичні видатки | Дт 801, 802, 811-813 Кт 141-143 |
| 3. | Зараховано об'єкти капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів (без сум копійок) | Дт 101-122 Кт 141-143 |
| 4. | Відображено відповідні зміни в складі капіталу (в сумі по оп.3) | Дт 402 Кт 401 |
| 5. | Списання суми копійок: | Дт 402 Кт 141-143 |

Рис. 5.4. Методика відображення операцій з придбання основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

Примітка: рахунок 14 закривається лише коли оформлена остання проводка.

Таким чином, при ревізії операцій з основними засобами слід враховувати той факт, що облік за цими об'єктами ведеться в гривнях без копійок. Це вимагає перевірки суми за субрахунком 141 «Капітальні інвестиції в основні засоби» (де спочатку відображається сума без копійок, оскільки останні до затвердження НП(С)БОДС 121 списувалися на витрати установи, а після цього – на зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві), а от під час визнання об'єкта основних засобів і переведення його на субрахунок рахунка 10 «Основні засоби» сума в копійках повинна бути списана (дебет 40, кредит 14).

Щодо об'єктів основних засобів, переданих установі безоплатно, в процесі ревізії слід перевірити, чи були вони прийняті комісією, чи входив у її склад працівник бухгалтерської служби і чи був складений акт приймання. Також щодо таких цінностей повинні бути в наявності супровідні документи (первинні) чи їх копії, облікові реєстри чи їх копії або інші документи, в яких було б зазначено первісну вартість і знос. Особливістю, на яку повинен звернути увагу перевіряючий, здійснюючи ревізію основних засобів, є те, що амортизація за ними нараховується протягом строку корисного використання, але лише у тому випадку, коли цей об'єкт визнано активом і зараховано на баланс. В період реконструкції, модернізації чи іншого поліпшення (добудови, дообладнання, консервації) нарахування амортизації (зносу) призупиняється. За невведеними в експлуатацію необоротними активами (перебувають на складі, не відповідають критеріям визнання) амортизація теж не нараховується. Такі цінності відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи».

Загалом питанням нарахування зносу та правильності списання основних засобів, зокрема непридатних для подальшого використання через спрацювання чи моральне зношення, або ж, навпаки, придатних навіть після повного нарахування зносу при ревізії, приділяється особлива увага.

Основний акцент по них у ході перевірки робиться на встановленні доцільності і законності операції, а у випадку списання цінностей – на причині списання (відчуження, безоплатна передача, моральний чи фізичний знос, непридатність для подальшого використання (відновлення), в результаті нестачі, виявленої при інвентаризації), оскільки це накладає відбиток на документальне

оформлення та порядок відображення операції у системі рахунків. Для в'яснення цього питання використовуються договори на реалізацію основних засобів, акти на списання, акти приймання-передачі основних засобів, дані аналітичного обліку тощо.

Для перевірки правильності нарахування зносу слід проаналізувати розрахунки сум амортизації. При цьому необхідно пам'ятати, що нарахування починається з місяця, наступного за місяцем початку використання (й відображається на дату балансу, тобто щоквартально), сума визначається в гривнях без копійок (за повні місяці експлуатації в звітному).

Також у випадку передачі основних засобів іншим користувачам (згідно з чинним законодавством), установа-передавач зобов'язана нарахувати амортизацію за повний місяць, у якому така операція була здійснена. В будь-якому разі в процесі ревізії слід перевірити суми, відображені на рахунку 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів», оскільки на ньому відображається нарахування зносу (амортизації) на основні засоби (необоротні активи). При ревізії основних засобів також слід звернути увагу на документальне оформлення основних засобів, по яких нарахований 100% знос, але вони придатні до подальшого використання. В такому разі ревізор має пересвідчитись, що ці засоби не списані.

А от щодо повністю непридатних засобів повинні бути оформлені акти (документація) на списання, які зобов'язана заповнити постійно діюча комісія, котра обстежує основні засоби та робить висновки про непридатність основних засобів до використання і неможливість (неефективність) проведення їх відновлення. На основі обстеження й надання перевіряючий повинен отримати відповіді на низку питань (рис. 5.5).

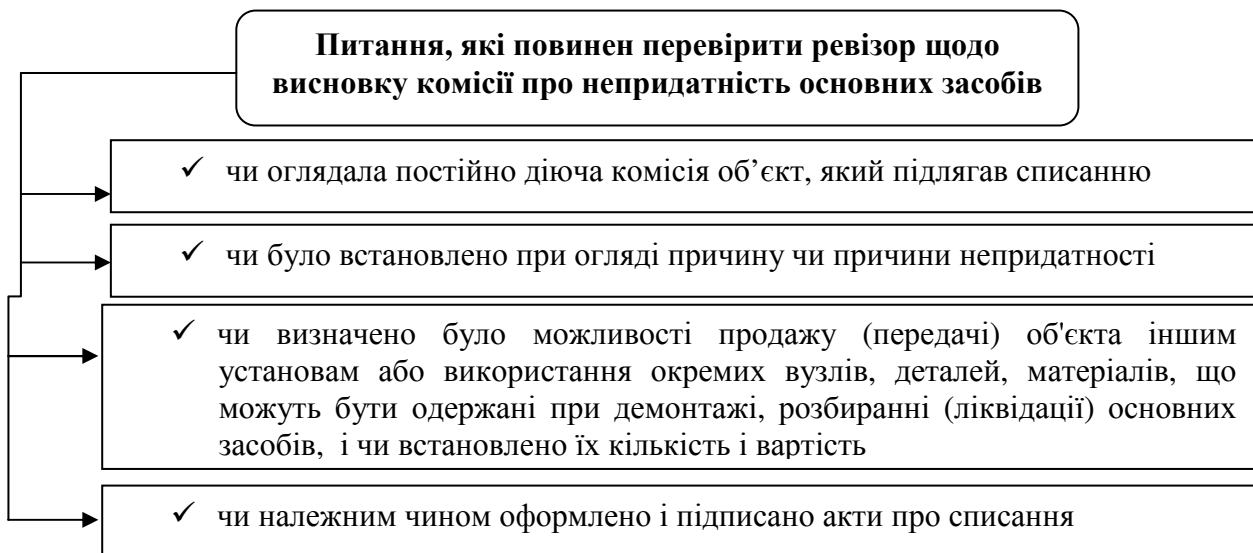


Рис. 5.5. Елемент методики ревізії основних засобів для встановлення правомірності їх списання

Примітка: відповідно до повноважень, які має виконувати постійно діюча комісія.

Натомість по засобах, які в результаті поліпшення можуть і надалі використовуватись, або ж поліпшення відбувалось для підтримання їх у робочому стані чи з метою підвищення ефективності, ревизор повинен перевірити, куди були віднесені витрати (на реконструкцію, модернізацію, реставрацію, дообладнання). Вони мають бути включені до первісної вартості основного засобу (додаток 3).

У цьому випадку перевіряючий має звернути на інформацію відображену в інвентарних картках та інших регістрах аналітичного обліку. Зокрема, чи зроблено відмітку про зміну техніко-економічних показників (в т. ч. потужність, вартість тощо) після поліпшення основних засобів.

А результати здійсненої переоцінки основних засобів при їх списанні (або щорічно пропорційно до суми нарахованої амортизації) відносяться на результати виконання кошторису (дебет 441 – кредит 431, 432 рах.).

При списанні основних засобів також виявляють, чи оформлялось дане списання відповідними актами на списання

форми ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-5, підписаними керівником установи чи вищестоящої організації. Якщо списання відбувається з причини аварії, то до акта має бути додана копія акта про аварію.

Також перевіряючий повинен пересвідчитися чи було зроблено списання об'єкта з балансу (за первісною вартістю) і чи був списаний накопичений знос. Суму зносу слід перевірити по інвентарних картках.

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.

При ліквідації основних засобів ревизором звертається увага на правильність та повноту оприбуткування матеріалів, одержаних від ліквідації основних засобів.

Інші необоротні матеріальні активи мають у своєму складі: музейні та бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА), білизну, постільні речі, одяг і взуття, природні ресурси, інвентарну тару, необоротні матеріальні активи спеціального призначення та інші необоротні матеріальні активи⁷.

Особливістю ревізії бібліотечних фондів, наприклад, є те, що згідно з чинними нормами у випадку відсутності документа, що пов'язаний з такими цінностями, проводиться його розшук. При цьому строк, визначається бібліотечними правилами щодо користування документом читачем, але не може бути більшим ніж один рік (раніше він не міг перевищувати 30 днів).

⁷ П.1.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року №11.

Вартісний критерій віднесення цінностей до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) з метою їх виокремлення й відображення з використанням рахунка 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» встановлений у сумі (без ПДВ), що не перевищує 2500 грн. зі строком використання понад один рік⁸.

При здійсненні ревізії для остаточного вирішення питання щодо віднесення чи невіднесення придбаних цінностей у склад інших необоротних матеріальних активів слід перевірити, на які видатки було віднесено їхню вартість. Зокрема, якщо видатки здійснено за КЕКВ 2200, то придбані цінності належать виключно до інших необоротних матеріальних активів (рах. 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), а якщо за КЕКВ 3110, то це можуть бути як основні засоби (рах. 10 «Основні засоби»), так і інші необоротні матеріальні активи (рах.11)⁹.

В процесі здійснення контролю, зокрема МНМА, перевіряючий повинен звернути увагу на той факт, що для суб'єктів державного сектору, наприклад, підпорядкованих Міністерству соціальної політики України, встановлено, що переоцінці не підлягають малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)¹⁰. Попри це, аналогічний підхід можуть застосовувати і суб'єкти державного сектору, що мають інше відомче підпорядкування, ніж Мінсоцполітики, оскільки така норма прописана в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Щодо нематеріальних активів спеціального

⁸ Згідно п. 3.2.3 розділу 2 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (як і по основних засобах вартісну межу планується встановити на рівні не більше 6000 грн.)

⁹ Лист Державної казначейської служби України №17-08/320-7304 від 28.03.2014 р.

¹⁰ П.2.6 Наказу Міністерства соціальної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України» № 299 від 18 березня 2015 р.

призначення у зв'язку з визначеним строком використання (20 років)¹¹ амортизація нараховується прямолінійним методом в обсязі 5% від суми первісної вартості на рік. Для проведення контролю нарахування зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів необхідно перевірити документи, на підставі яких вони були видані (передані) в експлуатацію (користування), зокрема ознайомитись з оформленими для цього накладними (вимогами), або актами введення в експлуатацію необоротних активів.

Як для основних засобів, так і для інших необоротних матеріальних активів, основними нормативно-правовими документами, які окреслюють правила обліку, є НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Типова кореспонденція до нього, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів об'єктів державного сектору (рис. 5.6).

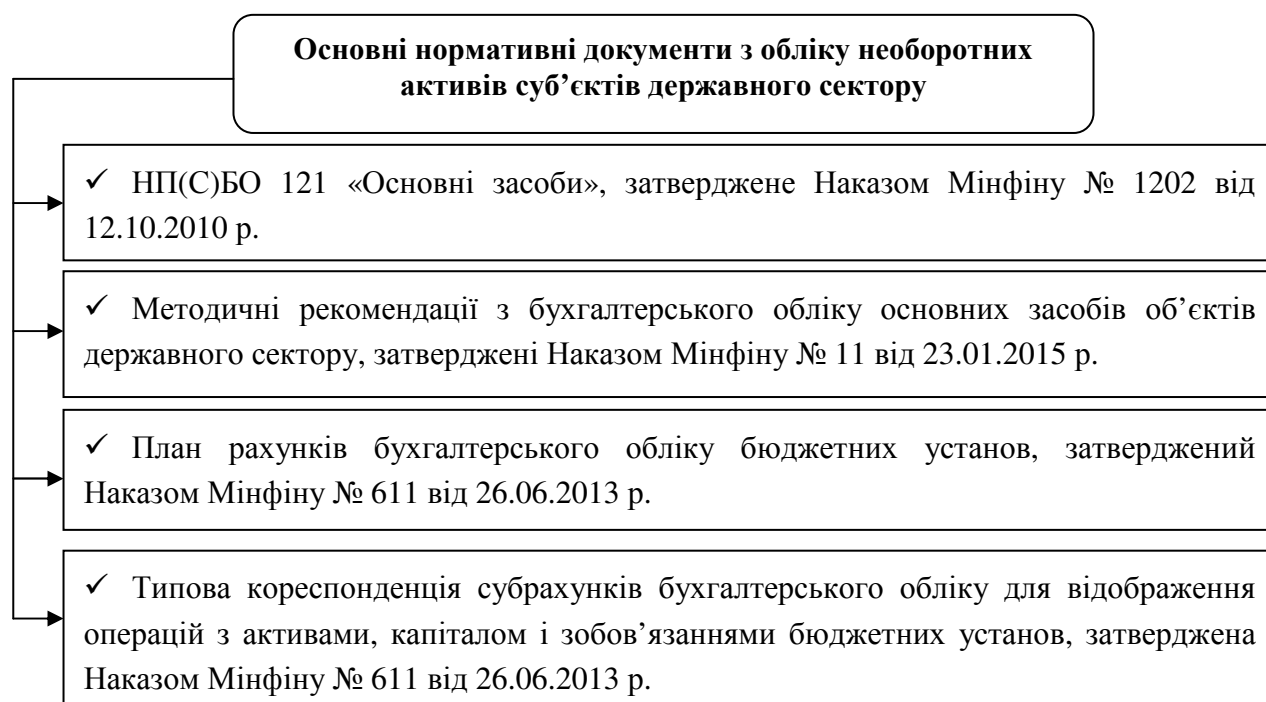


Рис. 5.6. Нормативно-правові документи з регулювання обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору

Примітка: станом на дату рекомендації посібника до друку.

¹¹ Див. п. 8 додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору «Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору».

За цими нормативними документами всі витрати, спрямовані на будівництво (виготовлення), придбання чи навіть поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення проведення зазначених робіт і введення об'єктів в експлуатацію, вважаються незавершеними капітальними інвестиціями і обліковуються на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи». Контролер при перевірці даних за вказаним рахунком повинен врахувати, що об'єкти основних засобів при цьому не введені в експлуатацію. Також на різних субрахунках рахунка 14 обліковуються різні види об'єктів (рис. 5.7 та додаток И). При проведенні ревізії незавершених капітальних інвестицій слід враховувати, що вони обліковуються в окремій групі, їх вартість не підлягає переоцінці й амортизації.

| Облік основних засобів | | |
|------------------------|--|---|
| | | Зміст операції |
| 141 | Капітальні інвестиції в основні засоби | Відображення витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами та поліпшення основних засобів, а також витрат за незакінченими та закінченими, але не зданими в експлуатацію, об'єктами капітального будівництва, реконструкції та модернізації основних засобів. |
| 142 | Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи | Відображення витрат на придбання або виготовлення власними силами інших необоротних матеріальних активів. |
| 143 | Капітальні інвестиції в нематеріальні активи видатки | Відображення витрат на придбання (розробку) нематеріального активу, а також витрат за незакінченими та закінченими, але не зданими в експлуатацію, об'єктами з їх виготовлення (створення) та модернізації. |

Рис. 5.7. Характеристика відображення інформації на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи», яку слід враховувати при ревізії

Примітка: рахунок 14 закривається лише коли оформлена остання проводка.

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. 5.8).

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

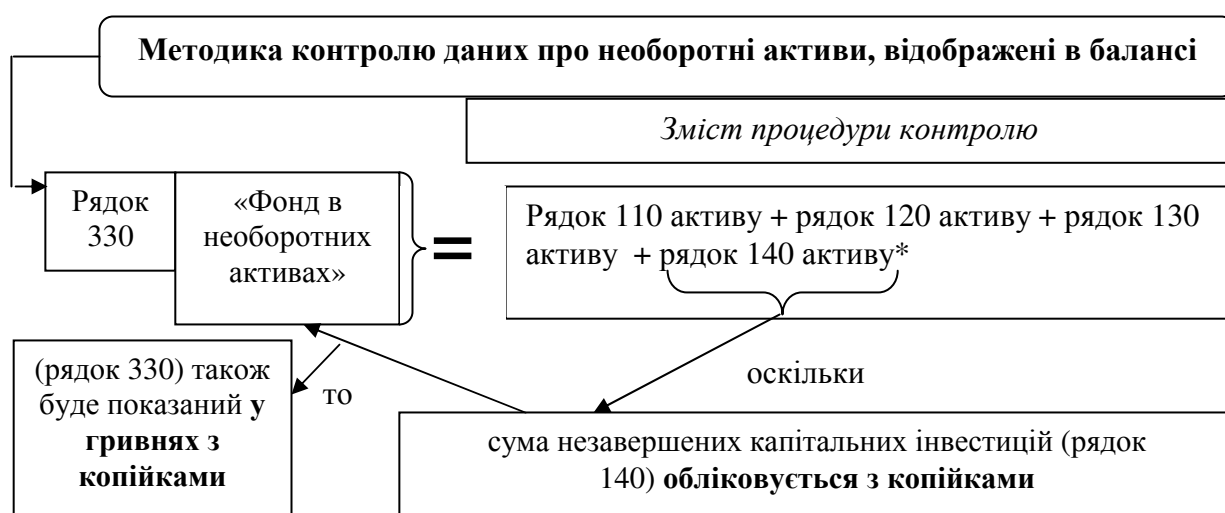


Рис. 5.8. Методика звіряння даних балансу при ревізії необоротних активів*

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.

Ці умови визначені НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» (п. 1 розділ 2), зокрема: такий актив відокремлений (ідентифікований) від інших; існує ймовірність отримання вигід від його використання; вартість такого активу може бути достовірно визначеною. Відповідно до п. 2 розділу 2 НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» до складу нематеріальних активів суб'єктів державного сектору відносяться авторські та суміжні з ними права, права на знаки для товарів і послуг, права користування природними ресурсами, права користування майном, права на об'єкти промислової власності та інші нематеріальні активи (рис. 5.9).

| Склад нематеріальних активів суб'єктів державного сектору | |
|---|--|
| Авторське та суміжні з ним права | Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо |
| Права користування природними ресурсами | Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо |
| Права на знаки для товарів і послуг | Товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо |
| Права користування майном | Право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою; право користування будівлею; право на оренду приміщень тощо |
| Права на об'єкти промислової власності | Право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо |
| Інші нематеріальні активи | Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо |

Рис. 5.9. Інформація про склад нематеріальних активів, яку слід враховувати при ревізії

Примітка: відповідно до п. 2 розділу 2 НП(С)ДС 122 «Нематеріальні активи».

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 використання¹².

При безоплатному отриманні нематеріального активу від інших суб'єктів державного сектору його первісна вартість рівна первісній (переоціненій) вартості згідно з даними обліку суб'єкта, який його передає. В інших випадках (а саме при одержанні від фізичних і юридичних осіб небюджетників) такий актив оцінюється за справедливою вартістю з врахуванням понесених витрат на його приведення до стану, придатного до використання.

Джерелами ревізії є форми НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів¹³. 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 наступає

¹² 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.

¹³ Згідно з наказом Міністерства фінансів України № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р.

після введення нематеріального активу в експлуатацію (припиняється теж з місяця, що настає після вибуття НА)¹⁴. 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

В діяльності суб'єктів державного сектору важливу роль відграють товарно-матеріальні цінності, які в узагальненому розумінні позиціонуються як запаси. Відповідно до означення, поданого в НП(С)БОДС 123 «Запаси», останні визнаються активом, якщо їх вартість можна достовірно визначити, а також існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності. Також згідно з характеристиками, які подаються у НП(С)БОДС, запаси являють собою активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або

¹⁴ 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.

для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору. У зв'язку з цим вони мають вплив на формування витрат суб'єкта державного сектору та результатні дані, відображені у звітності¹⁵. Порядок обліку запасів визначено Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р.

З економічної точки зору запаси є оборотними активами, які використовуються в процесі діяльності й повністю споживаються. Питома вага запасів у складі оборотних активів є достатньо високою, тому контроль за ефективністю їхнього використання відіграє важливу роль у забезпеченні раціонального використання бюджетних коштів.

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;
- ✓ 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

¹⁵ п. 1 розд. 2 НП(С)БОДС 123

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 (рис. 5.10).

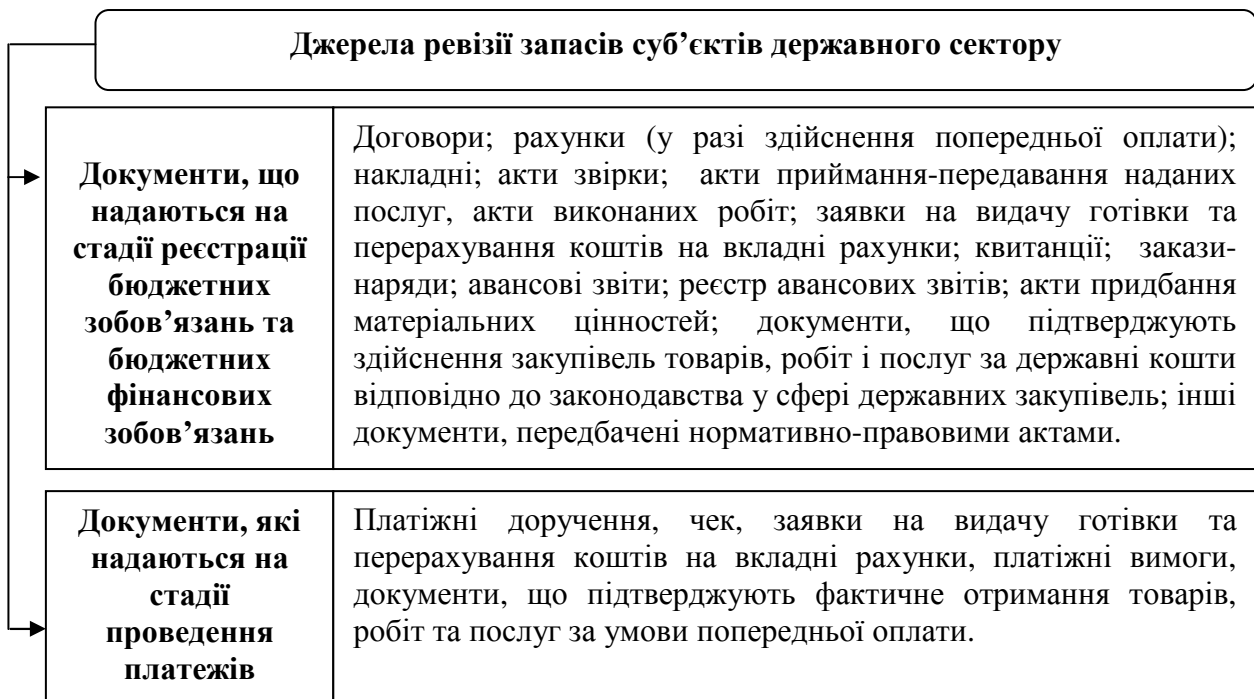


Рис. 5.10. Джерела ревізії запасів суб'єктів державного сектору

Примітка: відповідно до Наказу Державної казначейської служби України № 226 від 06.09.2014 р.

Також 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.

Методичні й організаційні питання проведення інвентаризації запасів, як і необоротних активів та інших об'єктів обліку, визначені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. Згідно з ним при інвентаризації здійснюється порівняння фактичної наявності запасів з даними бухгалтерського обліку та виводиться інвентаризаційний результат. Також проводиться перевірка записів господарських операцій в облікових реєстрах за відповідними рахунками бухгалтерського обліку, починаючи з моменту проведення останньої (попередньої) інвентаризації. У цьому випадку перевіряючий повинен впевнитись в правильності та реальності відображених бухгалтерією залишків і встановити дійсні кінцеві результати. За фактами виявлених нестач (лишків) матеріально відповідальні особи зобов'язані надати письмові пояснення працівнику контрольно-ревізійного органу. На їхній основі він встановлює характер нестач, втрат, псування ТМЦ чи надлишків і визначає порядок регулювання різниць. На відміну від інвентаризації, на підприємницьких суб'єктах її проведення у

суб'єктів державного сектору має низку особливостей, в тому числі в частині регулювання інвентаризаційних різниць (рис. 5.11).

На час рекомендації посібника до друку питання, пов'язані зі встановленням обсягів збитків, і порядок їх відшкодування для бюджетних установ регулюється Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою КМУ № 116 від 22.01.96 р.

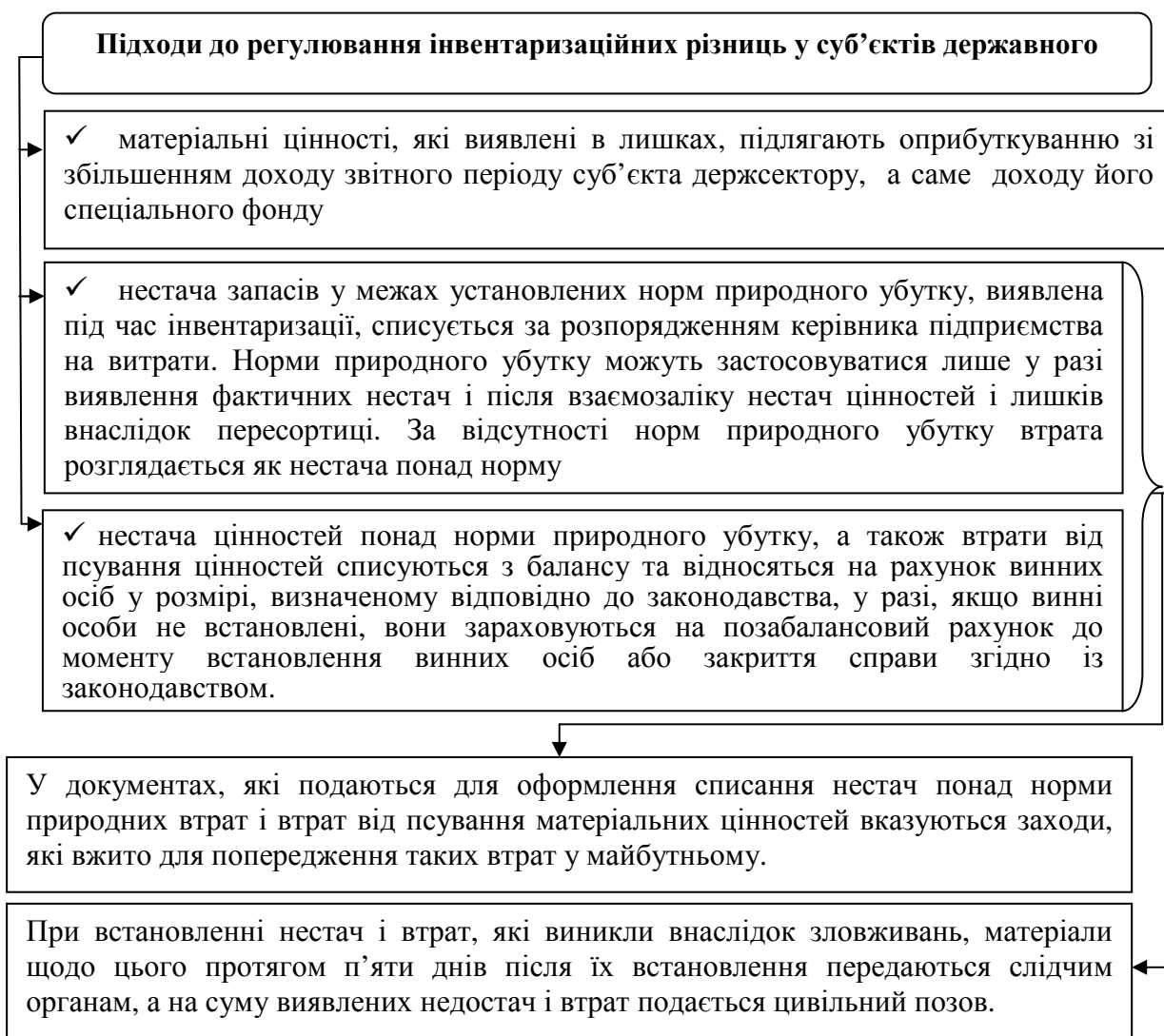


Рис. 5.11. Регулювання різниць, виявлених в процесі інвентаризації у суб'єктів державного сектору

Примітка: за станом на дату рекомендації посібника до друку

Відповідно до цього нормативного документа, розмір збитків від нестачі (знищення чи псування) матеріальних цінностей встановлюється через проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (п. 2 Порядку № 116). Щодо розміру збитків, що завдали майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, то їхній розмір встановлюють з урахуванням рекомендацій Методики оцінки майна, затвердженої Постановою КМУ № 1891 від 10.12.2003 р.

Ще однією специфічною рисою інвентаризації запасів є те, що якщо під час її проведення були виявлені непридатні або зіпсовані запаси, то по них оформляється окремий інвентаризаційний опис. У ньому відображають інформацію про: найменування запасів, їхню кількість, причини, ступінь і характер псування, дають вказівку щодо оцінки розмірів їх знецінення, шляхів списання або можливості використання. Такі повноваження належать до компетенції інвентаризаційної комісії.

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 (рис. 5.12).

| Особливості обліку запасів | |
|----------------------------|---|
| Зміст операції | |
| 1 | Зарахування до первісної вартості запасів фактичних витрат на їх придбання, ураховуючи ПДВ, якщо його суму не включено до податкового кредиту |
| 2 | Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат, якщо їх узагальнюють на окремому рахунку |
| 3 | Списання сум, на які вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації (через субрахунок 831 «Інші витрати») |

Рис. 5.12. Характеристика відображення інформації на рахунках обліку, яку слід враховувати при ревізії запасів

Примітка: р. 2 Типової кореспонденції № 611.

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.).

Ще одним важливим кроком у проведенні ревізії запасів є необхідність перевірки на предмет наявності випадків придбання матеріальних цінностей за цінами, вищими від діючих ринкових чи

рекомендованих, і чи були дотримані вимоги щодо проведення тендерних торгів (закупівель). В такому разі слід звернути увагу на укладені договори, запити, протоколи цінових пропозицій тощо.

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 карткою 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).

При ревізії питання правильності обліку матеріалів на складі ревізором ретельно вивчаються записи в Книзі складського обліку

матеріалів М-17. На основі прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа щоденно записує в Книгу кількість матеріалів з виведенням залишку після кожного запису. Бухгалтерія в цілях поточного контролю за збереженням матеріальних цінностей систематично повинна контролювати надходження і використання матеріальних цінностей, що знаходяться на складі, а також звіряти записи з обліку матеріалів із записами, що ведуться на складі.

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

До суб'єктів державного сектору належать організації, які в своїй діяльності використовують специфічні групи запасів – медикаменти та продукти харчування. До найбільш масових з них відносяться суб'єкти галузі охорони здоров'я та освіти. Такі види запасів характеризуються низкою особливостей, які слід враховувати при проведенні ревізії. Облік медикаментів регулюється Методичними рекомендаціями з ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджених Міністерством охорони здоров'я України № 635 від 09.09.2014 р. (Методичні рекомендації № 635).

З назви методичних рекомендацій можна зробити висновок про склад цієї групи запасів: лікарські засоби і медичні вироби. З цього, в свою чергу, випливає, що поняття «медикаменти» є вузьким, проте більш вживаним в обліковій літературі. Загалом слід зазначити, що вживання цього поняття є правомірним оскільки за сутнісним змістом воно відповідає першій складовій, тобто може виступати як синонім лікарських засобів. Названі Методичні рекомендації визначають механізм формування в бухгалтерському обліку інформації про лікарські засоби та медичні вироби, які позиціонуються загалом як запаси.

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. 5.13).

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.

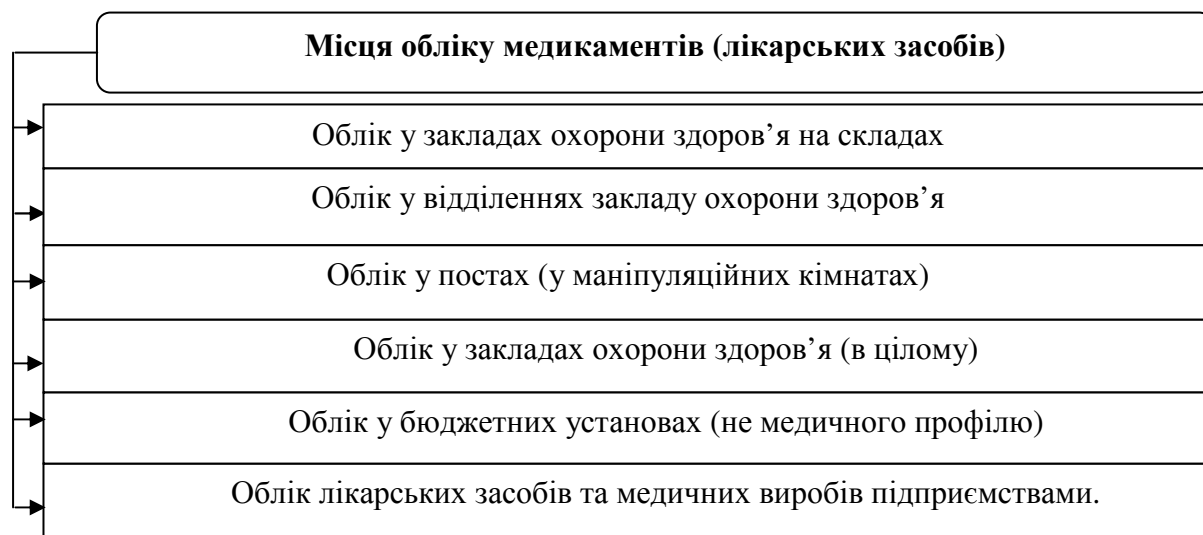


Рис. 5.13. Місця зберігання та використання медикаментів як особливість обліку, яку слід враховувати при ревізії запасів

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 (рис. 5.14).

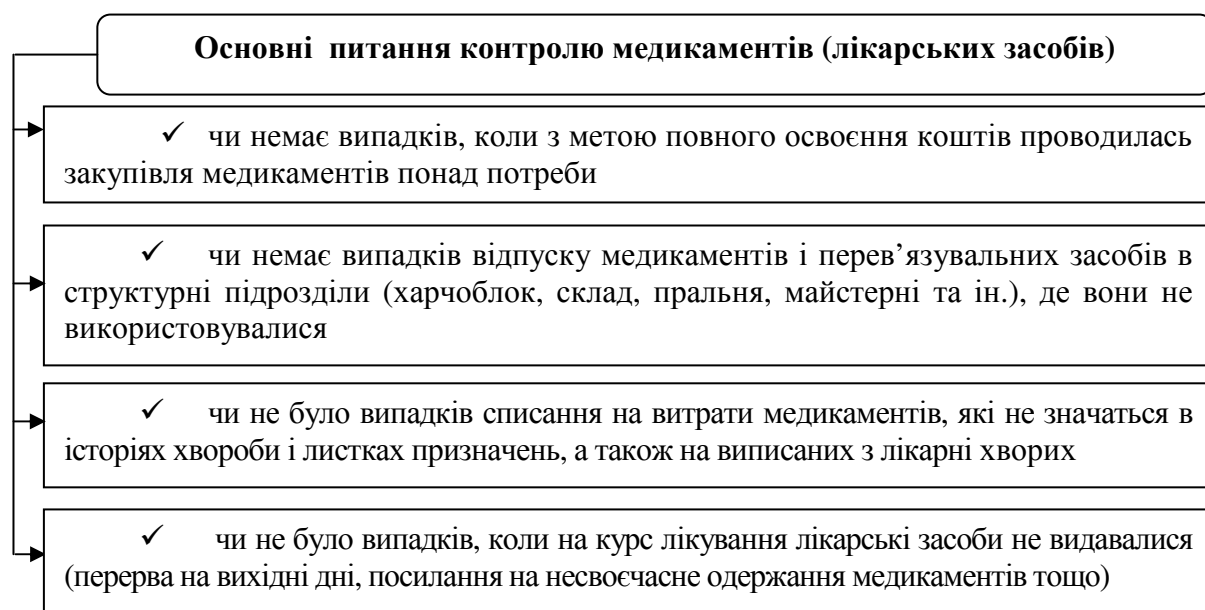


Рис. 5.14. Питання, на які слід звернути увагу при ревізії лікарських засобів

Примітка: відповідно до Методрекомендацій № 635.

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.

У випадку виявлення фактів списання медикаментів, витрати яких документально не підтверджені, ревізуючому слід визначити їх кількість і вартість, а також встановити відповідальних осіб. Задля цього перевіряючий повинен не лише проаналізувати первинну документацію, згідно з якою відбувалось списання медикаментів, а й перевірити записи в історіях хвороби та звернути увагу на приписи лікуючого лікаря, в тому числі щодо відміни тих чи інших медикаментів. Також слід перевірити факти невидачі лікарських засобів. Для цього має бути здійснене опитування пацієнтів або застосований інший прийом, який залежить від рівня професійності перевіряючого (анкетування, отримання усних пояснень тощо).

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. В ході інвентаризації особлива увага приділяється правильному занесенню до інвентаризаційних описів медикаментів по найменуваннях, одиницях виміру, місткості, процентному складу, розмірах тощо. Перед початком інвентаризації у головної медсестри необхідно взяти Книгу обліку медикаментів і листки призначень (ведуться на кожного хворого і додаються до історії хвороби), в яких доцільно зробити відмітки для того, щоб виключити внесення будь-яких записів про надходження медикаментів за попередні дні. У разі виявлення медикаментів з простроченим терміном вживання їх необхідно перелічити, визначити вартість та ставити питання про відшкодування збитків, заподіяних псуванням.

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 (рис. 5.15).

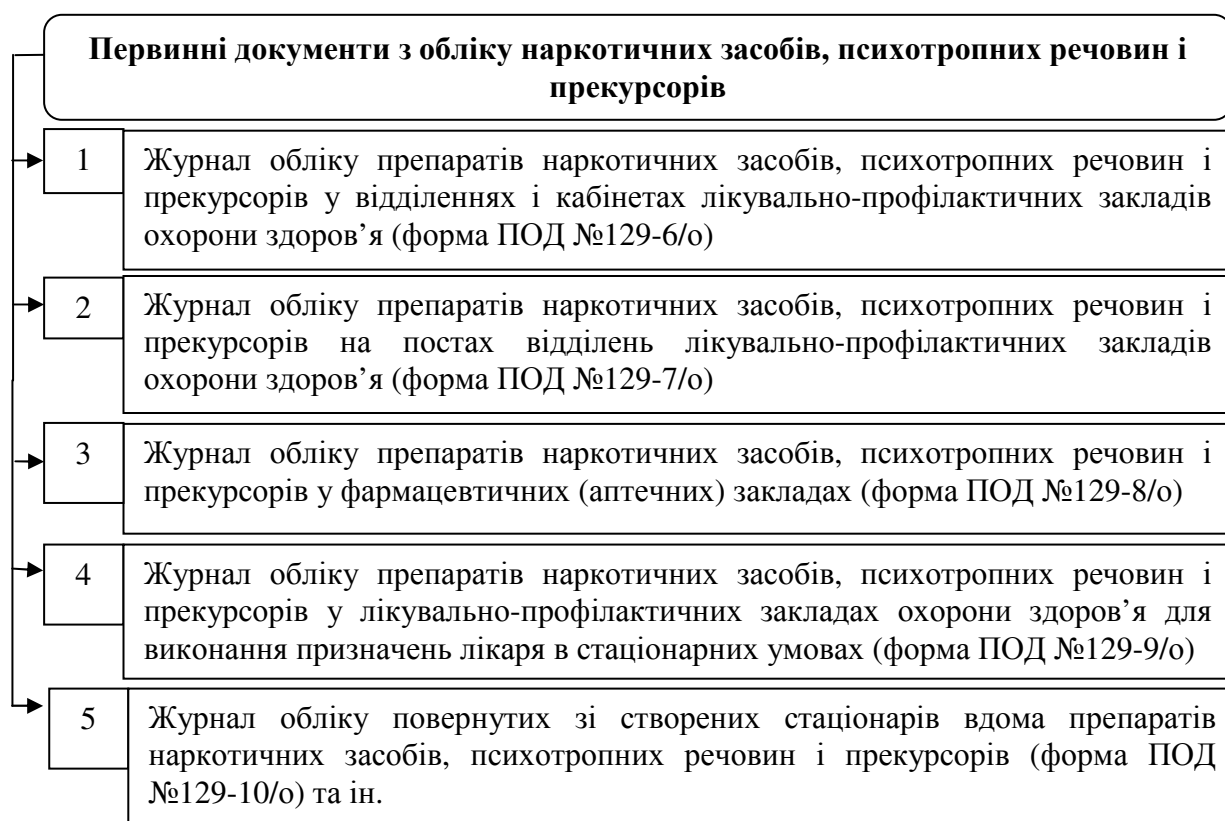


Рис. 5.15. Джерела ревізії препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів

Примітка: ПОД – первинна облікова документація; згідно з Наказом МОЗ України № 494 від 07.08.2015 р.

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). Також, здійснюючи ревізію медикаментів, зокрема наркотичних засобів, слід перевірити використання спеціальних рецептурних бланків (форма № 3). При цьому слід пам'ятати, що вони дійсні аж до повного використання.

Іншим видом запасів, який потребує ретельної перевірки на предмет дотримання встановленого порядку обліку і законності списання, є спирт. Щодо нього ревизору необхідно насамперед провести інвентаризацію й зняти залишки. Облік спирту в місцях його зберігання ведеться в однакових одиницях виміру (кілограмах). Ректифікований спирт обліковується окремо від спирту-сирцю і денатурованого спирту. Особливістю інвентаризації спирту є потреба в здійсненні перевірки його міцності. Для цього використовуються спеціальні вимірювальні прилади. При перевірці витрачання спирту потрібно пам'ятати про одну з можливостей зловживань, яка пов'язана з одиницями його вимірювання та обліку. Зокрема, можливі випадки оприбуткування його в кілограмах, а списання – на видатки в літрах. Також щодо цього медичного засобу слід ретельно дослідити лікарські призначення, оскільки на практиці бувають випадки відпуску спирту-ректифікату по не підтверджених запитах. Дієвим способом контролю є також звіряння списаного з матеріально відповідальної особи спирту за кількістю та сумою з отриманими відділеннями (кабінетами) лікувальної установи запасами.

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 дотримуються 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 (рис. 5.16).

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.

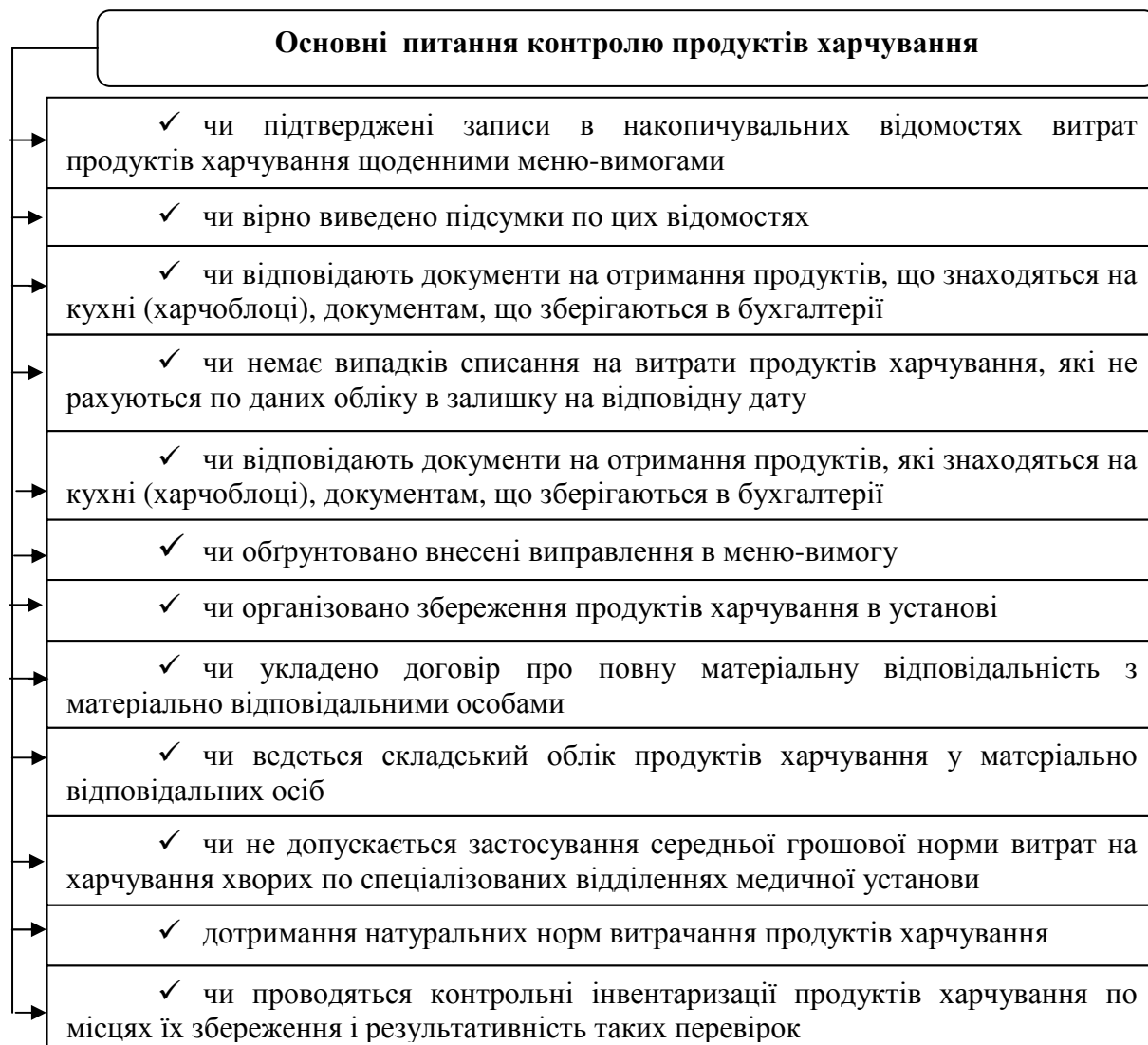


Рис. 5.16. Питання, на які слід звернути увагу при ревізії продуктів харчування

Примітка: відповідно до діючої практики.

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.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Завдання ревізії основних засобів.
2. Джерела ревізії необоротних та оборотних активів установи.
3. Нормативна база по обліку та контролю основних засобів та матеріальних запасів.
4. Документи синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів і матеріальних цінностей.
5. Перевірка повноти оприбуткування об'єктів основних засобів, матеріальних цінностей.
6. Порядок регулювання результатів інвентаризації основних засобів, матеріальних цінностей.
7. Порядок проведення ревізії продуктів харчування.
8. Ревізія збереження та використання медикаментів.

ТЕСТИ

1. Відповідно до чинних нормативно-правових актів до основних засобів у державному секторі належать:

- а) предмети, вартістю більше 2500 грн. та строк використання яких – не більше року;
- б) предмети, вартістю більше 2500 грн. (без ПДВ) та строк використання яких більше року;
- в) предмети, вартістю більше 6000 грн. (без ПДВ) та строк використання яких більше року;
- г) предмети, вартістю до 6000 грн. та строк використання яких не більше року.

2. У підгрупу сценічно-постановочних засобів у складі основних засобів входять цінності, вартість яких:

- а) не перевищує 4000 грн. за одиницю;
- б) не перевищує 3000 грн. за одиницю;
- в) перевищує 5000 грн. за одиницю;
- г) перевищує 6000 грн. за одиницю.

3. До завдань ревізії основних засобів не відноситься:

- а) перевірка правильності документального оформлення операцій з надходження, переміщення, використання, вибуття;
- б) перевірка правильності відображення операцій з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку;
- в) перевірка ефективності використання та збереження основних засобів;
- г) перевірка правильності застосування норм і нормативів навантаження, показників продуктивності основних засобів, рівня забезпечення засобами праці.

4. При ревізії основних засобів та операцій з ними необхідно:

- а) ознайомитись з матеріалами попередніх інвентаризацій;
- б) звернути увагу на дотримання дат проведення планових інвентаризацій;
- в) звернути увагу на дати та причини проведення позапланових інвентаризацій;
- г) усі відповіді правильні.

5. Якщо під час ревізії виявлені лишки основних засобів і нематеріальних активів, то:

- а) вони повинні бути оприбутковані й віднесені на збільшення доходів спеціального фонду бюджетної установи;
- б) вони повинні бути оприбутковані й віднесені на збільшення доходів;
- в) вони повинні бути віднесені на зменшення зобов'язань;
- г) вони зараховуються на позабалансовий рахунок до закриття справи.

6. При виявленні нестач цінностей, які перевищують норми природного убутку, а також втрат від псування їх:

- а) списують з балансу та відносять на рахунок винних осіб у розмірі, що визначається відповідно до законодавства;
- б) оприбутковують й відносять на зменшення доходів спеціального фонду бюджетної установи;
- в) зараховують на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або до закриття справи згідно з законодавством;
- г) правильні відповіді а) та в).

7. Здійснюючи контроль придбання основних засобів, перевіряючий повинен, в першу чергу, встановити:

- а) чи були дотримані умови закупівлі матеріальних цінностей для суб'єктів державного сектору через тендери;
- б) чи установи мали достатньо коштів на придбання основних засобів для участі в тендерних торгах;
- в) чи був оформлений відповідний договір з постачальником на придбання об'єктів основних засобів;
- г) правильні відповіді а) та в).

8. Основною умовою проведення тендерних торгів є вартісний критерій:

- а) 50 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт 150 тис. грн.);
- б) 80 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт 200 тис. грн.);
- в) 90 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт 250 тис. грн.);
- г) 100 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт – 300 тис. грн.).

9. Суми ПДВ, сплаченого під час придбання основних засобів, слід включати до:

- а) ринкової вартості таких об'єктів за умови, що ці суми ПДВ не відносяться до податкового кредиту;
- б) первісної вартості таких об'єктів за умови, що ці суми ПДВ не відносяться до податкового кредиту;
- в) відновної вартості таких об'єктів за умови, що ці суми ПДВ не відносяться до податкового кредиту;
- г) реальної вартості таких об'єктів.

10. Облік об'єктів основних засобів відповідно до п. 11 розд. II НП(С)БО 121 «Основні засоби» ведеться:

- а) за первісною вартістю в гривнях з копійками;
- б) за ринковою вартістю в гривнях без копійок;
- в) за ринковою вартістю в гривнях з копійками;
- г) за первісною вартістю в гривнях без копійок.

11. При ревізії питання правильності обліку матеріалів на складі ревізором ретельно вивчаються:

- а) записи в Книзі складського обліку матеріалів М-17;

- б) відомості на видачу матеріалів на потреби установи форми № 410;
- в) джерела надходження і використання матеріальних цінностей;
- г) повнота оприбуткування та порядок ведення пооб'єктного обліку.

12. Методика проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, документальне оформлення її результатів є загальною і визначена:

- а) Наказом про облікову політику;
- б) Наказом Головного управління Держказначейства України № 90 від 30.10.98 р.;
- в) Наказом Мінфіну України № 69 від 11.08.94 р.;
- г) Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р.

13. До видатків на медикаменти та перев'язувальні засоби не відносять:

- а) витрати на закупівлю медикаментів, бактерійних препаратів, сироваток, вакцин, перев'язувальних засобів тощо;
- б) витрати на придбання плівок для рентгенівських знімків, препаратів для проведення аналізів;
- в) оплату вартості аналізів, проведених іншими медичними закладами, а також придбання крові для переливання;
- г) витрати з транспортування лікарських засобів.

14. Контроль видатків на медикаменти доцільно розпочати з:

- а) перевірки правильності розрахунків до кошторисів щодо необхідності асигнувань на придбання медикаментів;
- б) перевірки доцільності виділення бюджетних коштів на придбання медикаментів;
- в) перевірки повноти оприбуткування та ефективності використання медикаментів;
- г) інвентаризації медикаментів.

15. Видатки на медикаменти в лікарнях, санаторіях визначаються з розрахунку:

- а) на ліжко-місце;
- б) на ліжко-день;
- в) на відвідування хворими лікаря;
- г) на загальні показники (площа, об'єм будівлі тощо).

16. Видатки на медикаменти в амбулаторно-поліклінічних установах визначаються з розрахунку:

- а) на ліжко-день;
- б) на ліжко-місце;
- в) на відвідування хворими лікаря;
- г) за загальними показниками (кількість ліжок, хворих, мережі закладів і т. ін.).

17. З метою перевірки наявності та збереження продуктів харчування в установі необхідно:

- а) провести суцільну інвентаризацію продуктів в установі;
- б) провести вибірккову інвентаризацію продуктів харчування в складі, кухні і харчоблоці;
- в) провести часткову інвентаризацію продуктів харчування на складі;
- г) провести суцільну інвентаризацію продуктів харчування на складі і в харчоблоці.

18. У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більша від вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на:

- а) витрати;
- б) доходи;
- в) результати виконання кошторису;
- г) винних осіб.

19. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо:

- а) запасів різного найменування, але в тотожній кількості;
- б) запасів різного найменування і в різній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період;
- в) 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;
- г) запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється.

20. У разі передачі основних засобів у випадках, передбачених законодавством, установа, що їх передає, нараховує амортизацію:

а) в місяці їх передачі за повну кількість календарних місяців перебування їх в експлуатації у звітному кварталі;

б) з місяця, наступного за місяцем, у якому основні засоби почали використовувати;

в) з місяця, наступного за місяцем, у якому основні засоби почали використовувати, за повну кількість календарних місяців перебування їх в експлуатації у звітному кварталі;

г) правильні відповіді а) та в).

РОЗДІЛ 6. КОНТРОЛЬ НАДХОДЖЕНЬ ДО СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

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

Сучасна специфіка фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів державного сектору характеризується щонайменше двома основними рисами. По-перше, відсутністю достатнього рівня фінансування (навіть на виплату заробітної плати власним працівникам), по-друге, дозволом на надання платних послуг (у зв'язку з першим, а також у зв'язку з розвитком ринкових відносин). Бюджетні установи можуть надавати платні послуги, виконувати роботи чи здійснювати іншу діяльність, пов'язану з основною діяльністю, доходи від яких спрямовуються на здійснення видатків, передбачених у кошторисі, і не мають на меті отримання прибутку.

Таким чином, бюджетні установи можуть утримувати в своє розпорядження не тільки кошти з бюджету, а й з інших джерел. Це передбачено і Бюджетним кодексом України відповідно до якого складовими частинами спеціального фонду бюджету є: 1) доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування; 2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ); 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що

здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету); 4) фінансування спеціального фонду бюджету¹⁶.

Ревізія надходжень до загального фонду – важлива ділянка контролю, на що вказує той факт, що до переліку питань Примірної програми ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, затвердженої Наказом Державної фінансової інспекції № 80 від 14.03.2014 р., включено питання «Утворення та використання власних надходжень бюджетних установ». Вагомим аргументом на користь цього твердження є склад надходжень до загального фонду, які в Бюджетному кодексі позиціонуються також як власні надходження бюджетних установ, що отримуються додатково до коштів загального фонду. Види власних надходжень зображено на рис. 6.1.

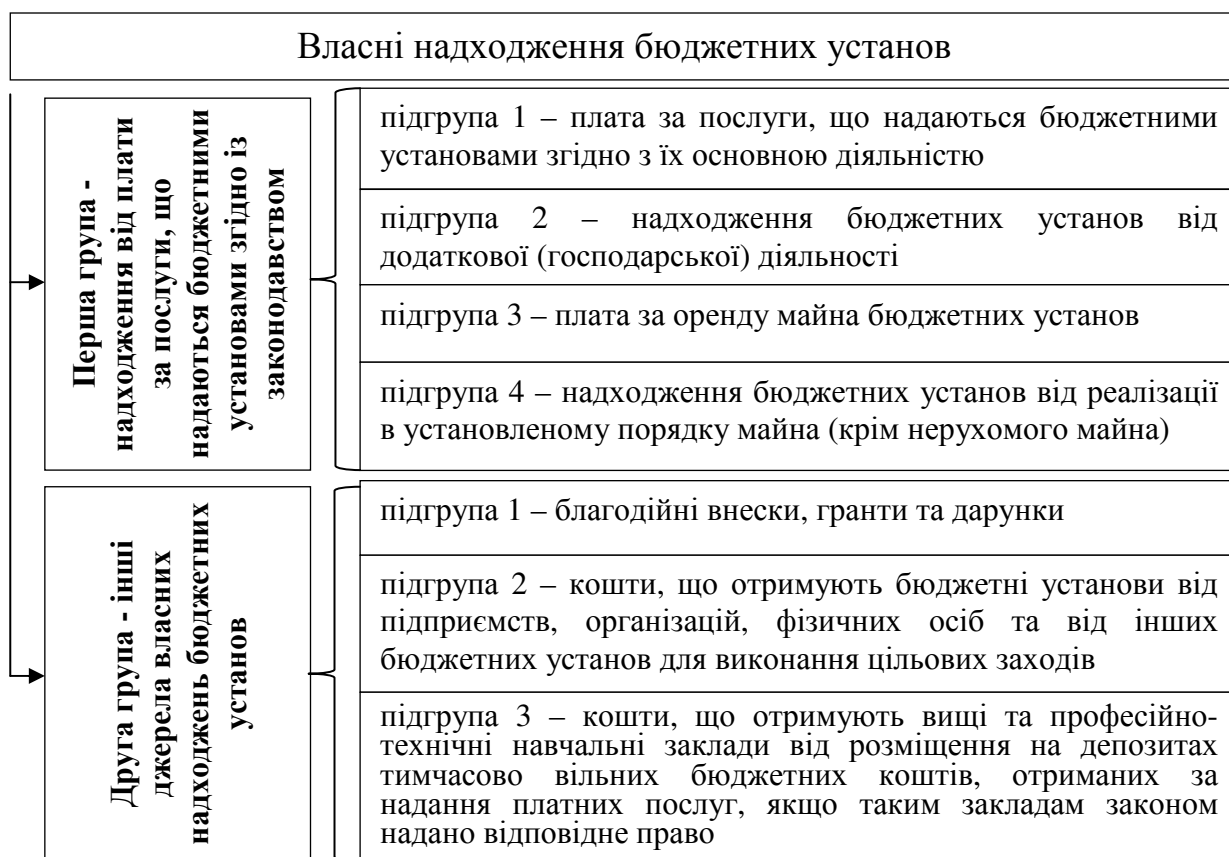


Рис. 6.1. Склад власних надходжень бюджетних установ

¹⁶ 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; розділ підготовлено за участі С.В. Сисюк.

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. Напрями використання власних надходжень у розрізі їх груп зображено у табл. 6.1.

Таким чином, завданнями контролю є: перевірка правильності планування власних коштів; перевірка своєчасності та повноти надходження й оприбуткування власних надходжень; перевірка витрачання коштів спеціального фонду на предмет дотримання цільового використання згідно з кошторисними призначеннями; перевірка правильності та точності звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду.

Таблиця 6.1

Напрями використання власних надходжень спеціального фонду

| Група | Підгрупа | Напрямок використання |
|-------------|------------|---|
| Перша група | Підгрупа 1 | Покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю |
| | Підгрупа 2 | Організація додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ; господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв |
| | Підгрупа 3 | Утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ |
| | Підгрупа 4 | Ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв |
| Друга група | Підгрупа 1 | Організація основної діяльності бюджетних установ |
| | Підгрупа 2 | Виконання відповідних цільових заходів |
| | Підгрупа 3 | Організація основної діяльності бюджетних установ |

Джерелами ревізії виступають кошториси, меморіальні ордери, договори тощо (рис. 6.2).

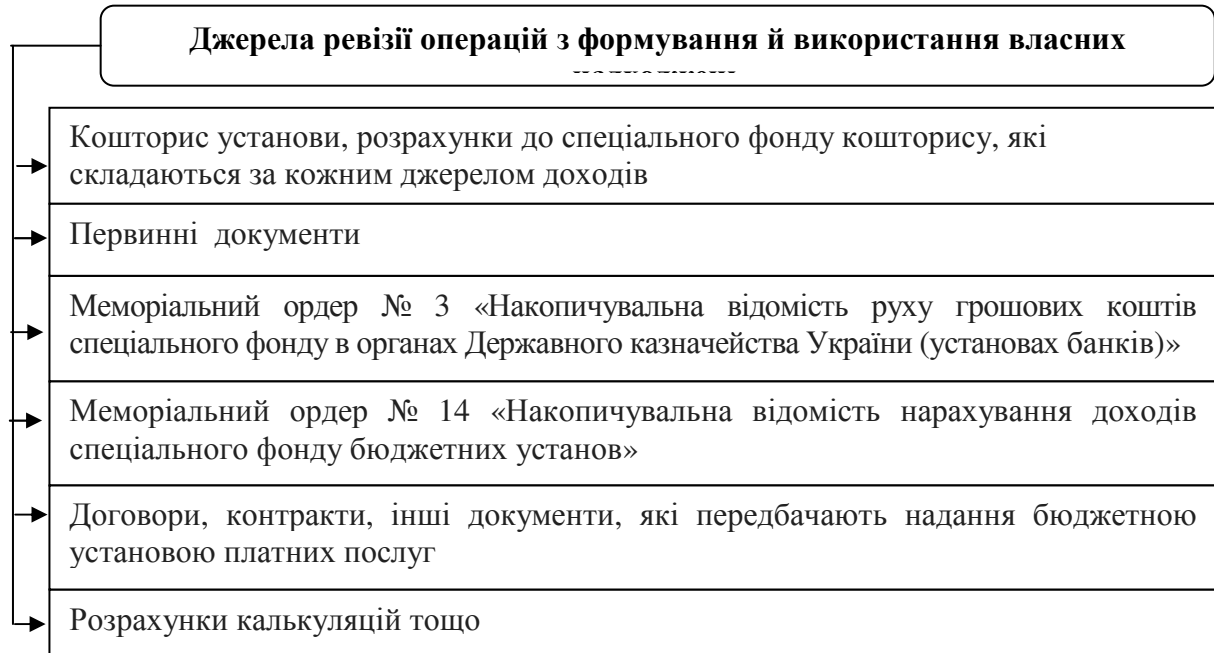


Рис. 6.2. Джерела ревізії надходжень до спеціального фонду

Примітка: відповідно до діючої практики.

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 допущено 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

Планування і напрями використання власних поступлень бюджетних установ здійснюється згідно з Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, встановленим Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.02 р. Так, пунктом 3 встановлено, що кожна бюджетна установа незалежно від того, веде вона облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, за кожною бюджетною програмою, що виконується нею, зобов'язана складати:

– індивідуальні кошториси;

– плани асигнувань загального фонду бюджету;

– плани надання кредитів із загального фонду бюджету;

– плани спеціального фонду за кожною виконуваною бюджетною програмою (функцією).

План спеціального фонду бюджету складається у вигляді щомісячного розподілу бюджетних асигнувань, затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації витрат або класифікації кредитування бюджету. У план спеціального фонду не включаються власні надходження бюджетних установ і відповідні витрати. План асигнувань спеціального фонду бюджету, як і план загального фонду, є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом з нею керівником установи, уповноваженої затверджувати такі документи. Підпис керівника скріпляється гербовою печаткою із зазначенням дати. У зв'язку з належністю усіх вищеназваних документів до групи «планові» особливий акцент при здійсненні контролю правильності планування власних надходжень повинен бути зроблений на вихідних показниках розрахунків, якими є так звані «виробничі показники».

Зокрема, обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік. Тому предметом ревізії обов'язково мають бути:

– обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства;

– прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету;

– прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

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 депозитах¹⁷.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення

¹⁷ 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.

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:

$$\text{ДЧСФз} = V \times P \times K, \quad (6.1)$$

де ДЧСФз – обсяг надходжень (планова доходна частина) спеціального фонду; V – обсяг надання платних послуг, площі приміщень, що здають в оренду, кількість місць в гуртожитках; P – розмір плати в розрахунку на одиницю такого показника; K – 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

Суб'єкти державного сектору бюджетні установи можуть надавати платні послуги лише згідно із своїми функціональними повноваженнями. Тому надходження коштів за послуги формуються за видами, визначеними переліками послуг, затвердженими Кабінетом Міністрів України для відповідної

галузі. Такі переліки складають відповідно до груп власних надходжень із зазначенням конкретних напрямів використання. Так, для закладів освіти затверджено Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форм власності (Постанова Кабінету Міністрів № 796 від 27.08.2010 р.); для закладів охорони здоров'я – Перелік платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах (Постанова Кабінету Міністрів України № 1138 від 17.09.1996 р.); для Державного агентства земельних ресурсів – Деякі питання надання Державним агентством земельних ресурсів та його територіальними органами адміністративних послуг (Постанова Кабінету Міністрів № 835 від 01.08.2011 р.) (усі перераховані документи чинні зі змінами й доповненнями) і т. ін.

Нормативним документом, який регламентує порядок і надає можливість визначення собівартості платних освітніх послуг, є Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами. Відповідно до нього встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням, а калькуляційною одиницею виступає вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі. 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.

Для досягнення належної якості й повноти ревізії встановлення вартості освітньої послуги перевіряючий повинен

дослідити складові вартості витрат на надання платної освітньої послуги, які зображені на рис. 6.3.

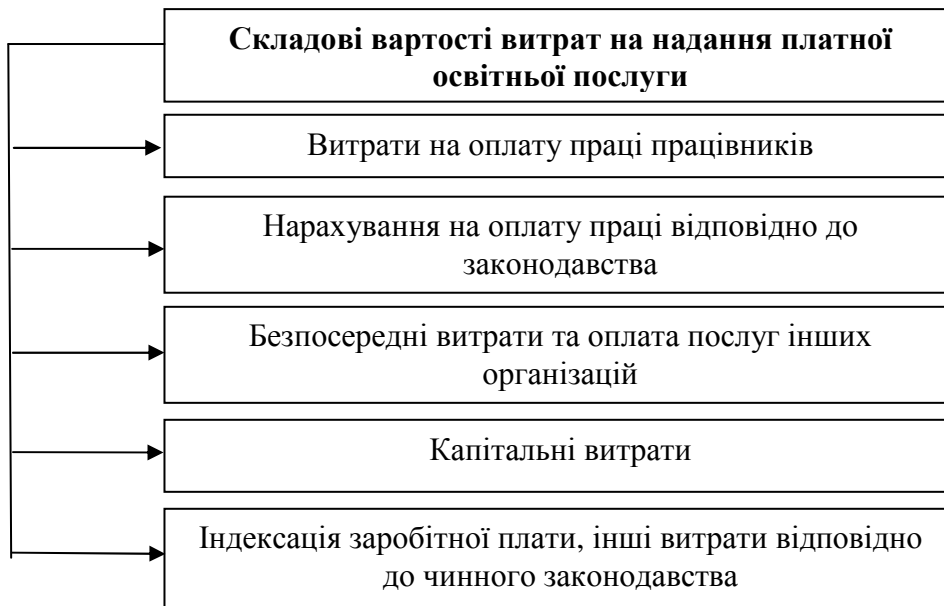


Рис. 6.3. Складові вартості платної освітньої послуги, які повинні підлягати перевірці в процесі ревізії

Примітка: відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами, затвердженим спільним Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України № 736/902/758 від 23.09.2010 р.

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.

Важливе значення в питаннях оптимізації витрат на надання платних освітніх послуг має дієвий контроль безпосередніх витрат і оплата послуг інших організацій. До таких витрат належать матеріальні витрати, що використовуються на надання освітніх послуг, у тому числі на придбання сировини, матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, що використовується при наданні платних освітніх послуг, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, білизни, спецодягу, обмундирування та фурнітури до нього, спортивного

одягу, комунальних послуг та енергоносіїв, захисних пристроїв, харчування у випадках, передбачених статутами (положеннями) навчальних закладів або законодавством; проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для надання платних освітніх послуг, службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, ліцензій для надання платних освітніх послуг.

Ревізія таких витрат пов'язана з потребою врахування специфіки обчислення обсягу віднесення того чи іншого виду витрат і їх включення до вартості послуги. Так, вартість сировини і матеріалів, що використовуються під час навчальних занять, розраховується відповідно до затверджених навчальних планів з кожного напрямку, спеціальності, дисципліни, предмета, виду навчальних занять та форми організації навчання, паливно-мастильних матеріалів, крім того, виходячи з технічних характеристик транспортних засобів та тривалості їх роботи при наданні відповідної платної освітньої послуги. Тому при ревізії доцільно хоча б вибірково перевірити відповідність навчальних планів на наявність тих чи інших дисциплін, умов їх викладання (потреби у відповідних засобах) (в т. ч. через вибіркове обстеження робочих програм). При ревізії правомірності включення до вартості освітньої послуги витрат на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються навчальними закладами, слід переконатись, чи включають вони оплату виконання обов'язкових робіт, які не можуть бути виконані працівниками навчальних закладів і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (у тому числі суб'єктами господарювання). Також доцільно пересвідчитись, чи дійсно в навчального закладу немає власних фахівців для виконання таких обов'язків.

Окрім цього, контролю підлягають витрати на придбання та тиражування методичних матеріалів, передплату періодичних видань та інші. До останніх, зокрема, належить оплата всіх банківських послуг (у тому числі за готівкове обслуговування), оплата за ветеринарні послуги, охорону, встановлення пожежної та охоронної сигналізації, юридичні та інформаційні послуги, що забезпечують виконання навчальним закладом його статутних завдань, оренду, встановлення лічильників і спеціального обладнання, їх перевірку та гарантійне (післягарантійне) обслуговування, поточний ремонт, що здійснюється залученими юридичними особами, установами та подальше супроводження програмного забезпечення, послуг зв'язку (у тому числі мобільного), за послуги інтернет-провайдерів.

Інші специфічні складові, які включаються у вартість освітньої послуги при її плануванні, вимагають у перевіряючого відповідних професійних знань. До них відноситься знання системи відрахувань, в тому числі тих, що не належать до нарахувань на заробітну плату, порядку та умов допуску працівників до виконання ними своїх професійних обов'язків, специфіки встановлення орендної плати тощо (рис. 6.4).

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).

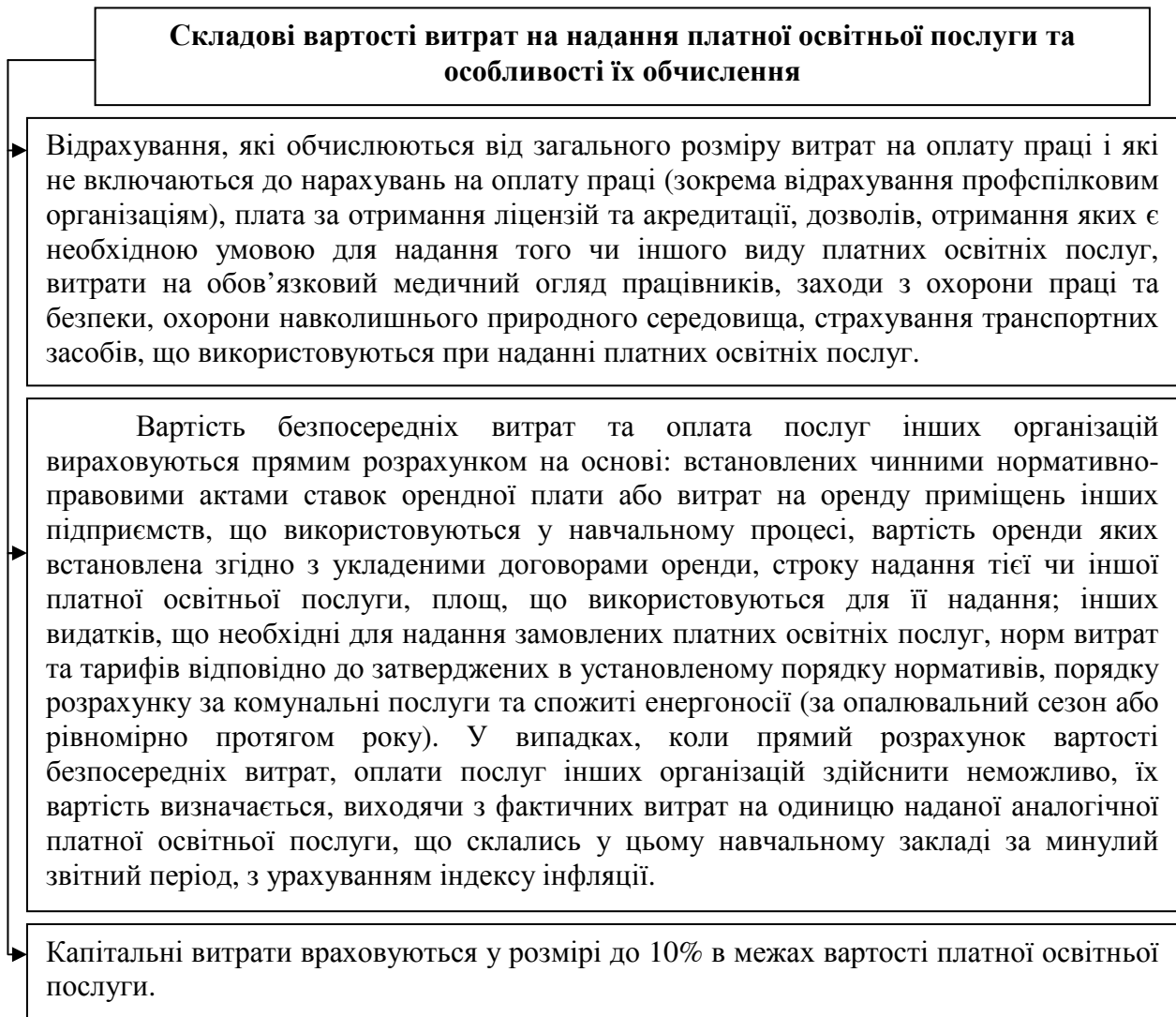


Рис. 6.4. Особливості обчислення деяких складових вартості платної освітньої послуги, які повинен враховувати перевіряючий в процесі ревізії

Примітка: відповідно до чинного Порядку.

Окрім цього, на сьогодні прийнято ряд стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі, які визначають особливості обліку витрат суб'єктів державного сектору. Тому доцільно врахувати і цей аспект, оскільки облік витрат і калькулювання послуг бюджетних установ – суб'єктів державного сектору у контексті стандартів теж має свої особливості. Це, у свою чергу, позначається на методиці ревізії. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», витрати –

зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [23]. Відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [41], витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями. Оскільки витрати на надання платних освітніх послуг відносяться до витрат від обмінних операцій, то при ревізії слід врахувати таку класифікацію (рис. 6.5) 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 утворилась.

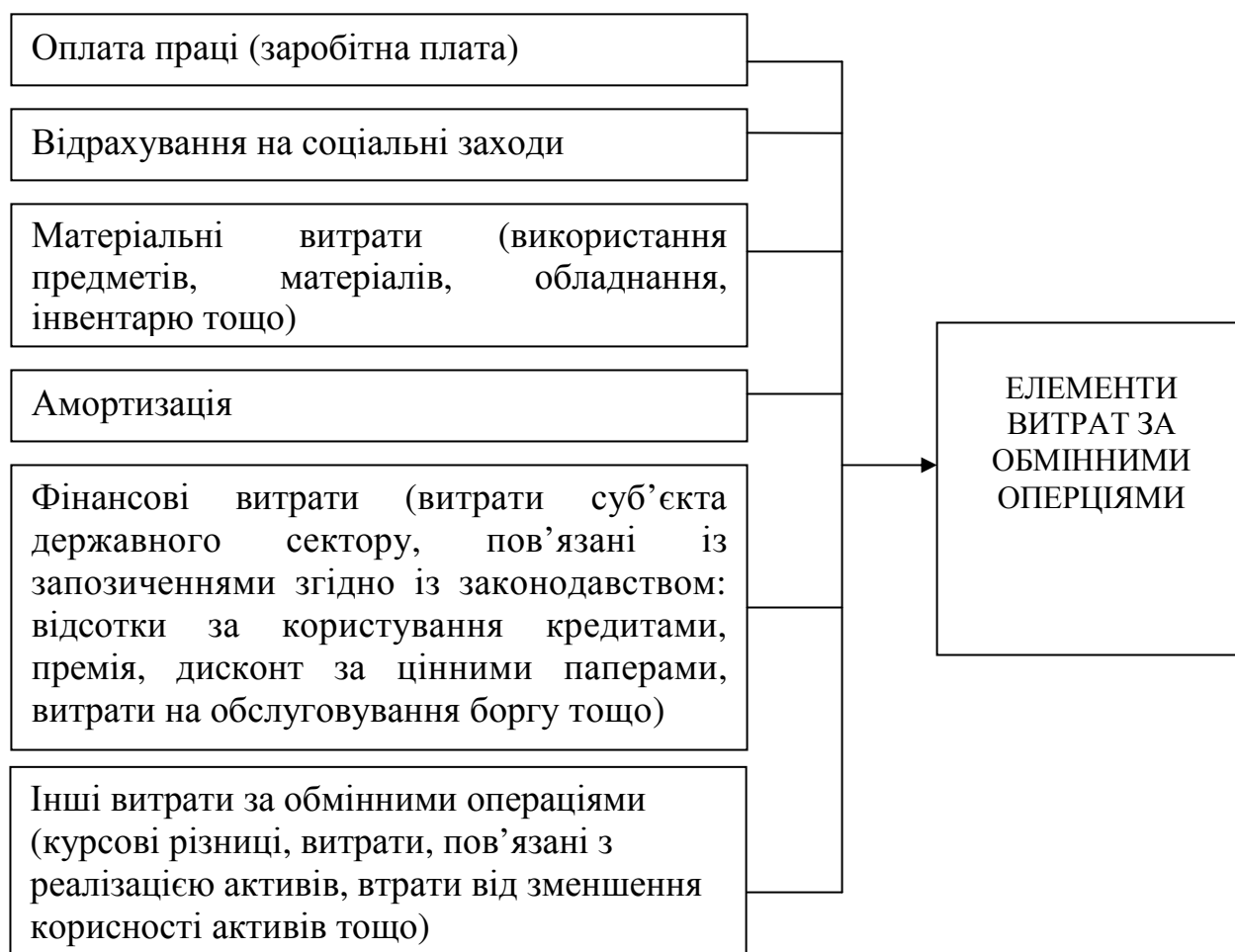


Рис. 6.5. Елементи витрат за обмінними операціями, які є об'єктами контролю

Примітка: відповідно до положень НП(С)БО 135 «Витрати».

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

Орендні відносини щодо державного та комунального майна регулюються Законом України № 2269-ХІІ «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.92 р. Даним

нормативним актом визначено, що оренда – це засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності¹⁸.

Також названий Закон визначає перелік орендодавців та об'єктів державного й комунального майна (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Орендодавці державного (комунального) майна як суб'єкти, які підлягають контролю

| Орендодавець | Об'єкт оренди | Форма власності об'єкта оренди |
|---|--|---------------------------------------|
| Фонд державного майна України, його регіональні відділення та представництва | Цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць); нерухомість; майно, що не увійшло до статутних фондів господарських товариств у процесі приватизації | Державна |
| Органи, уповноважені Верховною Радою Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування управляти майном | Цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць); нерухомість | Комунальна |
| Державні (комунальні) підприємства, установи та організації | Нерухомість загальною площею якого не перевищує 200 кв. м на одне підприємство, установу, організацію, та іншого окремого індивідуально визначеного майна | Державна чи комунальна |

Примітка: відповідно до Закону України № 2269-ХІІ «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.92 р.

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

¹⁸ Про оренду державного та комунального майна : Закон України № 2269-ХІІ від 10.04.92 р.

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 методичку, 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:

$$O_{пл} = V_з \times C_{орц}, \quad (6.1)$$

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

$V_з$ – вартість орендованих основних засобів, визначена експертним шляхом, грн.; $C_{орц}$ – 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:

$$O_{пл.} = V_п \times C_{ор}, \quad (6.2)$$

де $V_п$ – вартість орендованого майна, визначена експертним шляхом (визначення місцезнаходження орендованого майна і

забезпеченість інженерними мережами), грн.; $S_{ор}$ – 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:

$$V_{п} = V_{б} : P_{б} \times P_{п}, \quad (6.3)$$

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

$$P_{п\ приміщ} = P_{кім} \times K_{пер}, \quad (6.4)$$

де $P_{п\ приміщ}$ – загальна площа приміщень, що здається в оренду, кв. м; $P_{кім}$ – площа виробничих або адміністративних кімнат, що передаються в оренду, кв. м; $K_{пер}$ – 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:

$$O \text{ пл. міс.} = \text{Опл} : 12 \times \text{Іпр} \times \text{І міс.}, \quad (6.5)$$

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.

Повноцінну інформацію та цілісну картину щодо оренди комунального майна й встановлення орендної плати і розрахунків по ній перевіряючий може встановити, перевіривши субрахунки 364/2, 675/2, 641/2, які використовуються для розрахунків за спеціальним фондом.

Окрім того, джерелами ревізії орендної плати є меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами», в якому ведуть облік розрахунків з орендарями. Відновлення касових видатків орендарем відображається у цьому меморіальному ордері у розрізі КЕКВ. Перевіряючий повинен встановити, чи розмір відновлення касових видатків дорівнює розміру фактичних видатків. У випадку виявлення відхилень слід встановити їх причину та винуватців. Орендна плата належить до власних надходжень бюджетної установи та відображається у її кошторисі, бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (форми №4-1д, 4-1м Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами) як кошти спеціального фонду, то ж ці документи також слід використати в якості джерела ревізії.

6.5. Особливості ревізії благодійних внесків, грантів, дарунків

Основним нормативним документом, що регулює питання, пов'язані з благодійною діяльністю, є Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» № 5073-VI від 05.07.2012 р., який визначає загальні засади благодійної діяльності в Україні, забезпечує правове регулювання відносин у суспільстві, спрямованих на розвиток благодійної діяльності, утвердження гуманізму і милосердя, забезпечує сприятливі умови для утворення і діяльності благодійних організацій.

Благодійна пожертва – це безоплатна передача благодійником коштів, іншого майна, майнових прав у власність бенефіціарів для досягнення певних, наперед обумовлених цілей благодійної діяльності. Бенефіціар – набувач благодійної допомоги (фізична особа, неприбуткова організація або територіальна громада), що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей відповідно до законодавства.

Благодійним грантом визнається цільова допомога у формі валютних цінностей, яка має бути використана бенефіціаром протягом строку, визначеного благодійником.

Здійснюючи ревізію благодійних внесків перевіряючий повинен не лише переконатися у правильності її документального оформлення. Головною умовою здійснення благодійних внесків є добровільність. Цього вимагає Постанова Кабінету Міністрів України № 1222 «Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування» від 04 серпня 2000 р. (із змінами) У зв'язку з цим в процесі ревізії доцільно перевірити дотримання цієї умови. Це можна зробити, провівши вибіркове опитування благодійників. Для їх ідентифікації перевіряючий може скористатися відповідною документацією, оскільки такі операції обов'язково оформляються й відображаються у бухгалтерському обліку. Відповідно до вищевказаної Постанови благодійні внески можуть надаватися благодійниками набувачам: у грошовій формі для потреб їх фінансування за напрямками видатків, визначеними благодійником; як товари, роботи, послуги. Такі благодійні внески, пожертви належать до власних надходжень установи, а їхній контроль в процесі ревізії повинен передбачати дослідження ланцюга

документального забезпечення від первинних документів до звітності. Благодійну допомогу у вигляді грошових коштів юридичні та фізичні особи можуть перераховувати бюджетним установам через банківські установи на спеціальні реєстраційні рахунки, тому в процесі ревізії слід уважно перевірити дані банківських виписок і зроблених на їх основі бухгалтерських записів та оформлених документів.

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 суммам 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.

Ревізія правильності використання коштів, що надійшли у вигляді благодійної допомоги вимагає перевірити, чи отримано з органу Державної казначейської служби Довідку про

підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки, що відкриті в органах Державної казначейської служби України, і чи внесені зміни до спеціального фонду кошторису, з урахуванням напрямів витрачання, визначених благодійником. Для цього потрібно перевірити Довідку про зміни до кошторису (вона має бути затверджена установою, що затвердила кошторис).

Особливістю ревізії благодійних внесків у вигляді необоротних активів або запасів є той факт, що їх приймає комісія, створена за наказом керівника установи, до складу якої обов'язково включають представника бухгалтерії й установи вищого рівня, а тому джерелом ревізії є відповідні акти. Окрім того, за відсутності документів, які б підтверджували вартість переданих цінностей, до повноважень комісії відноситься процедура оцінки, в результаті якої складається акт оцінки, де фіксується кількість матеріальних цінностей і їхню вартість за ринковими цінами на аналогічні види. У випадку передачі необоротних активів комісія формує у двох примірниках Акт приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-І (бюджет), указує процент зносу й зазначає в ньому присвоєний інвентарний номер. Перевіряючий повинен звернути увагу на наявність на ньому підпису керівника установи. Також при здійсненні ревізії благодійної допомоги, що надходить у вигляді матеріальних цінностей, перевіряючому слід мати на увазі, що у разі надходження запасів комісія заповнює акт, але в довільній формі, оскільки його типову форму не затверджено.

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».

Надходження благодійної допомоги в натуральній формі відображається за дебетом субрахунка 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень, та кредитом субрахунка 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних

установ». Касові видатки за надходженнями в натуральній формі відображають за дебетом субрахунка 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитом субрахунка 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень». Окрім того, оприбуткування необоротних активів відображають за дебетом субрахунків 101–122 та кредитом субрахунка 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» і одночасно здійснюють запис за дебетом субрахунка 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» та кредитом субрахунка 401 «Фонд в необоротних активах». Тому усі ці рахунки слід ретельно перевірити в процесі ревізії благодійної допомоги.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Методика ревізії виконання кошторису доходів і видатків установи і організації державного сектору економіки за спеціальним фондом.
2. Джерела ревізії коштів спеціального фонду.
3. Склад коштів спеціального фонду установи державного сектору економіки.
4. Ревізія коштів, отриманих як плата за послуги.
5. Порядок проведення ревізії коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень.
6. Методика проведення ревізії виробничо-господарської діяльності установ державного сектору економіки.

ТЕСТИ

1. Куди зараховуються доходи, отримані в результаті госпрозрахункової діяльності бюджетних установ та інші власні надходження?

- а) до пенсійного фонду;
- б) до страхового фонду;
- в) до загального фонду установи;
- г) до спеціального фонду відповідного бюджету.

2. Кошторис бюджетних установ та організацій в частині спеціального фонду містить:

- а) обсяг надходжень із загального фонду бюджету на конкретну мету та на реалізацію пріоритетних заходів;

б) обсяг надходжень із загального фонду бюджету на реалізацію пріоритетних заходів, не пов'язаних з виконанням установою основних функцій;

в) обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій;

г) обсяг надходжень, не пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

3. Як розподіляються кошти спеціального фонду?

а) За частковою економічною класифікацією витрат на здійснення відповідних витрат за вказівки головного бухгалтера;

б) за повною економічною класифікацією витрат на здійснення відповідних витрат згідно з чинним законодавством;

в) за спеціальною економічною класифікацією витрат на здійснення відповідних витрат згідно з наказом керівника установи;

г) за повною економічною класифікацією витрат на здійснення відповідних витрат згідно з обліковою політикою установи.

4. Чинним Бюджетним кодексом України передбачено, що власні надходження бюджетних установ – це:

а) кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності;

б) кошти, отримані бюджетними установами як плата за виконання робіт, а також благодійні внески;

в) кошти від реалізації послуг, продукції чи майна та іншої діяльності;

г) кошти, отримані бюджетними установами від реалізації продукції чи майна.

5. Власні кошти бюджетних установ з метою складання кошторису, обліку та надання звітності об'єднують:

а) в дві групи;

б) в три групи;

в) в чотири групи;

г) в п'ять груп.

6. До першої групи власних коштів відносять:

а) благодійні внески, гранти і дарунки;

б) надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

в) інші джерела власних надходжень бюджетних установ;
г) кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

7. Перша група власних коштів включає:

- а) дві підгрупи;
- б) три підгрупи;
- в) чотири підгрупи;
- г) п'ять підгруп.

8. До другої групи власних коштів відносять:

а) надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

б) кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання заходів з відчуження майна;

в) надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);

г) інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

9. Друга група власних коштів включає:

- а) дві підгрупи;
- б) три підгрупи;
- в) чотири підгрупи;
- г) п'ять підгруп.

10. Відповідно до змін та доповнень до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. зі змінами, внесеними Наказом МФУ №1163 від 25.11.2014 р.) на субрахунку 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються:

а) кошти, одержані бюджетними установами для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій або фізичних осіб, від інших бюджетних установ;

б) кошти, що отримуються установою від господарської та/або виробничої діяльності;

в) кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду;

г) благодійні внески, гранти, подарунки, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

11. Відповідно до змін та доповнень до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. зі змінами, внесеними Наказом МФУ № 1163 від 25.11.2014 р.) на субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються:

а) кошти, одержані бюджетними установами для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій або фізичних осіб, від інших бюджетних установ;

б) кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду;

в) кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна;

г) кошти, що надійшли на ім'я установи як плата за послуги.

12. Відповідно до змін та доповнень до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. зі змінами, внесеними наказом МФУ № 1163 від 25.11.2014 р.) на субрахунку 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються:

а) кошти, що отримуються установою від господарської та/бо виробничої діяльності;

б) плата за оренду майна бюджетних установ;

в) кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду;

г) благодійні внески, гранти, подарунки, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

13. Благодійні внески, пожертви належать до:

а) власних надходжень установи;

б) залучених коштів;

в) коштів на спеціальні цілі;

г) правильні відповіді а) та в).

14. Надані як благодійні внески готівкові кошти ревізуються на підставі:

а) видаткових касових документів;

б) виписок банку;

в) прибуткових касових документів;

г) виписок органів казначейської служби.

15. Джерелом ревізії добровільних готівкових внесків при їх надходженні до каси установи чи централізованої бухгалтерії є:

- а) видаткові касові ордери № КО-в;
- б) виписки банку;
- в) виписки органу казначейської служби;
- г) прибуткові касові ордери № КО-1.

16. Особливістю ревізії благодійних внесків у вигляді необоротних активів або запасів є те, що:

- а) вони вимагають попередньої оцінки комісією;
- б) їх приймає комісія;
- в) основною вимогою їх приймання є справність засобу;
- г) усі відповіді правильні.

17. Надходження благодійної допомоги в натуральній формі відображається за:

- а) дебетом 324 і кредитом 712 рахунка;
- б) дебетом 712 і кредитом 324 рахунка;
- в) дебетом 324 і кредитом 801 рахунка;
- г) дебетом 401 і кредитом 362 рахунка.

18. Касові видатки за надходженнями в натуральній формі відображають за:

- а) дебетом 324 і кредитом 363 рахунка;
- б) дебетом 324 і кредитом 712 рахунка;
- в) дебетом 363 і кредитом 324 рахунка;
- г) дебетом 363 і кредитом 712 рахунка.

19. Оприбуткування необоротних активів відображають за:

- а) дебетом 101 – 122 і кредитом 363 рахунка;
- б) дебетом 812 і кредитом 401 рахунка;
- в) немає правильної відповіді;
- г) правильні відповіді а) та б).

20. При здійсненні ревізії благодійної допомоги, що надходить у вигляді матеріальних цінностей, перевіряючому слід мати на увазі, що у разі надходження запасів комісія заповнює акт:

- а) довільної форми, оскільки типову форму не затверджено;
- б) типової форми;
- в) спеціальної форми;
- г) немає правильної відповіді.

РОЗДІЛ 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. 7.1).

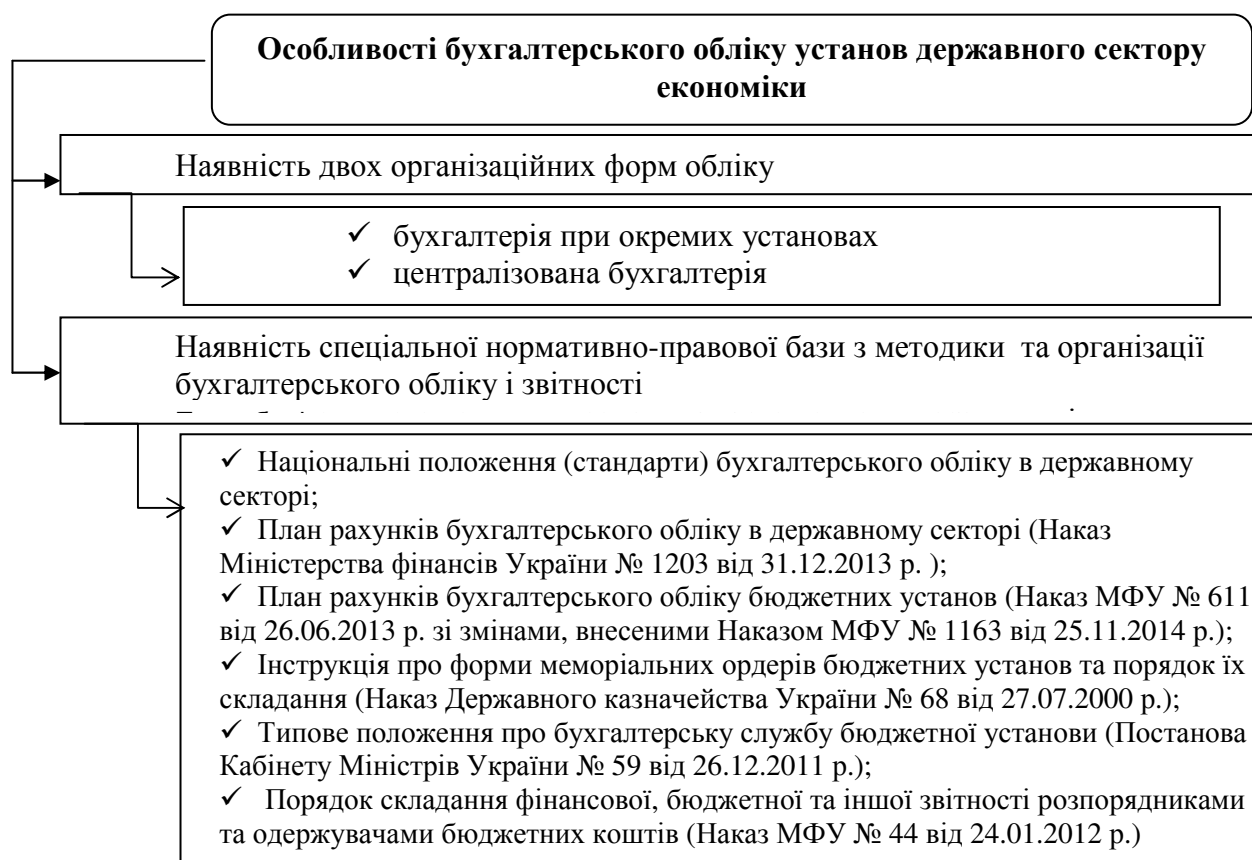


Рис. 7.1. Особливості бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки

Примітка: за станом на дату рекомендації посібника до друку.

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, притаманних кожному з них (рис. 7.2).

| Етапи ревізії бухгалтерського обліку і фінансової звітності в установах державного сектору економіки | |
|---|---|
| <i>Етапи</i> | <i>Зміст процедури</i> |
| 1. Організація бухгалтерського обліку | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Проведення обстеження та аналізу даних планів роботи бухгалтерії та їхнього виконання, особливо щодо розділу контрольної роботи; ✓ контроль за проведенням заходів з удосконалення обліку на базі застосування комп'ютерної техніки; ✓ перевірка наявності посадових інструкцій на кожного працівника бухгалтерії, графіків здавання звітності; ✓ контроль забезпечення нормативно-правовою інформацією, технічними інструкціями при застосуванні комп'ютерної техніки; ✓ перевірка організації архіву облікової інформації, яка передбачає обстеження архівного приміщення, дотримання правил формування архівних справ, оцінювання стану збереження архіву та їхньої відповідності вимогам чинного законодавства |
| 2. Оформлення первинних документів | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Наявність оригіналів документів, що підтверджують здійснення господарсько-фінансових операцій; ✓ правильне їх заповнення відповідно до встановлених форм; ✓ наявність необхідних реквізитів, підписів відповідальних осіб; ✓ в необхідних випадках – погашення штампами встановленої форми |
| 3. Визначення якісного рівня обліку (дотримання методики ведення облікових реєстрів) | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Правильності застосування плану рахунків; ✓ наявності та повноти складу облікових реєстрів синтетичного й аналітичного обліку за місяцями року; ✓ дотримання методики ведення облікових записів у поточному синтетичному та аналітичному обліку, відповідності даних синтетичного обліку його деталізації з об'єктів у реєстрах аналітичного обліку; ✓ стану первинного обліку (правильність оформлення первинних документів, дотримання правил внесення виправлень, стан обліку та звітності в матеріально відповідальних осіб); ✓ правильність складання щомісячних накопичувальних відомостей за рахунками синтетичного та аналітичного обліку, відповідність підсумків оборотів та залишків за рахунками, правильність перенесення даних з накопичувальних відомостей в Книгу Журнал-Головна. |

Рис. 7.2. Етапи ревізії бухгалтерського обліку і фінансової звітності в установах державного сектору економіки

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

За умови контролю централізованої бухгалтерії перевірки підлягає стан обліку і звітності усіх установ, які нею обслуговуються.

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.

Централізація обліку передбачає закріплення за керівниками установ права розпорядника коштів. Вони спільно з централізованою бухгалтерією складають кошториси доходів і видатків та здійснюють керівництво виконання цих кошторисів. До їх компетенції входять основні питання фінансово-господарської діяльності установи. Отже, відповідальність за виявлені в ході ревізії факти порушень, зловживань, незаконного і неекономного витрачання коштів несуть не тільки головні бухгалтери, безпосередні виконавці, а й керівники установи.

Керівники установ державного сектору економіки, які обслуговує централізована бухгалтерія, теж несуть відповідальність за достовірність даних, які поступають до централізованої бухгалтерії. Цей факт необхідно враховувати під час ревізії і відображенні її результатів в акті ревізії установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, враховуючи права керівників установ як розпорядників коштів.

У централізованих бухгалтеріях, організованих за відомчо-галузевими і територіальними ознаками, за яких об'єднуються установи державного сектору економіки, що знаходяться на території району, міста, актуальною під час ревізії є перевірка

стану здійснення внутрігосподарського контролю та виконання централізованими бухгалтеріями їх контрольних функцій.

Специфіка перевірки стану бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях проявляється у питаннях, що виносяться на ревізію (рис. 7.3).

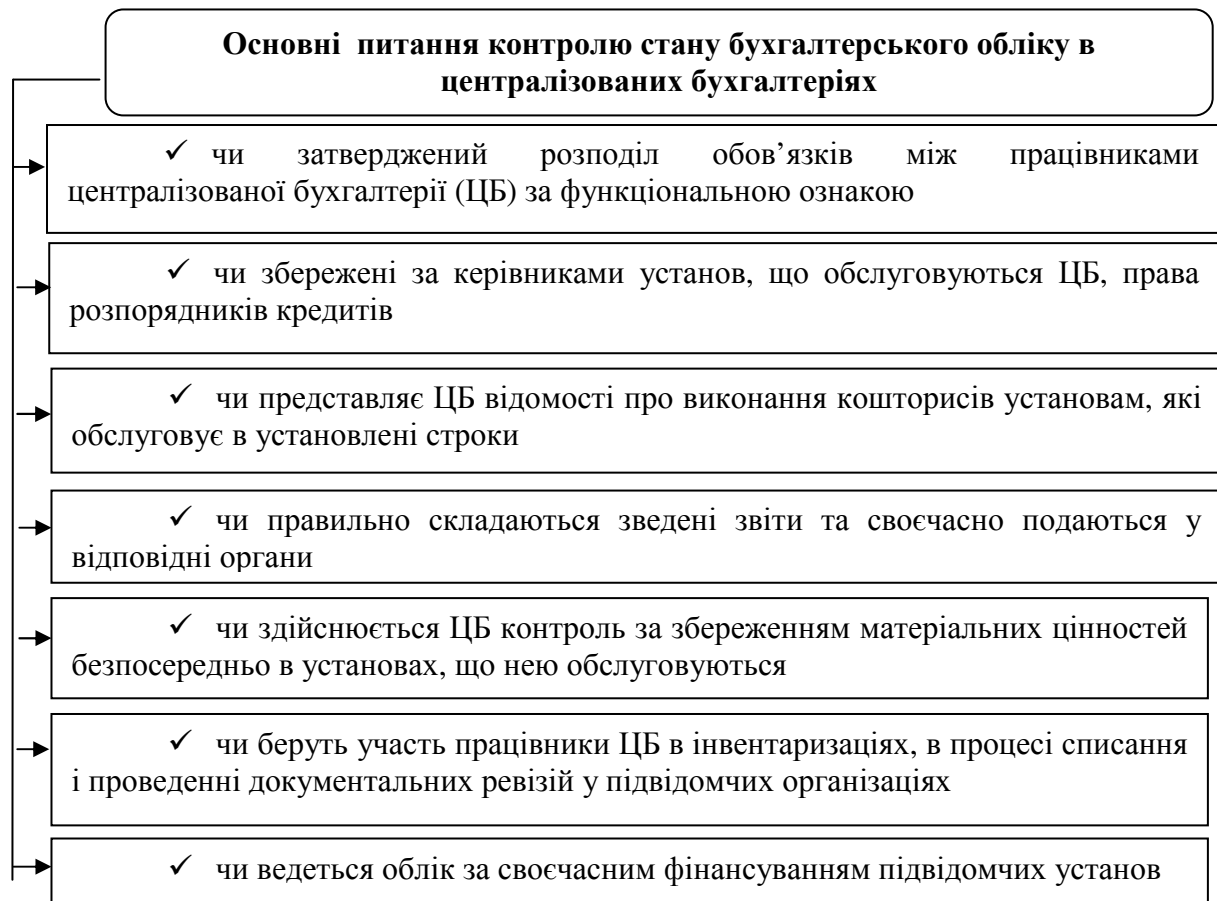


Рис. 7.3. Питання контролю стану бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

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.

Перелік таких порушень та можливих заходів щодо їх упередження розглянуті на рис. 7.4.

| Типові порушення у веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності установ державного сектору економіки та заходи з їх ліквідації | | |
|--|------------------------------|--|
| порушення | організаційні | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Порушення порядку організацій проведення інвентаризацій – неповне їх проведення або непроведення взагалі; ✓ незатвердження графіку документообігу, що не забезпечує достовірність та повноту відображення усіх здійснених господарських операцій; ✓ невидання розпорядчих документів щодо визначення кола осіб, яким надається право першого та другого підпису фінансово-бухгалтерських документів; ✓ відсутність положень про бухгалтерію, посадових інструкцій обліковців; |
| | методологічні | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Порушення порядку проведення індексації основних засобів та дооцінки товарно-матеріальних цінностей; ✓ неоприбуткування, неповне або несвоєчасне оприбуткування майна та коштів; ✓ повне або часткове, несвоєчасне невідображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, переважно розрахункового характеру; ✓ списання видатків (у т. ч. авансових платежів) без підтверджуючих документів; ✓ списання необоротних активів та майна без підтверджуючих документів; ✓ списання майна, що фактично є в наявності і використовується. |
| | інші | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Недотримання елементарних правил оформлення первинних, зведених та звітних бухгалтерських і інших документів; ✓ ведення одночасно декількох головних та/або касових книг; ✓ застосування бланків та реєстрів невстановлених форм; ✓ невідповідність між даними аналітичного та синтетичного обліку, головної книги та фінансової звітності; ✓ невідповідність між аналогічними показниками фінансової звітності, наведеними у різних формах звітів |
| | Заходи з ліквідації порушень | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Роз'яснення змісту нормативно-правових актів та особливостей їх застосування в бухгалтерському обліку і звітності установ певних галузей; ✓ активізація аналітичної та профілактично-попереджувальної роботи вищестоящих органів; ✓ посилення ролі попереднього та поточного контролю (насамперед з боку казначейських органів та органів управління) за дотриманням вимог нормативно-правових актів; ✓ недопущення послаблення вимогливості і реагування з боку керівників усіх рівнів на фінансові порушення посадових та матеріально - відповідальних осіб; ✓ запровадження жорсткіших вимог з підбору кадрів на посади головних бухгалтерів з одночасним підвищенням ролі у прийнятті управлінських рішень; ✓ періодичне підвищення кваліфікації бухгалтерсько-економічних працівників та керівників, у т. ч. проведення систематичного навчання та семінарів за участю представників казначейських, податкових органів і ДФІ |

Рис. 7.4. Типові порушення у веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності станов державного сектору економіки та заходи з їх ліквідації

Примітка: сформовано на основі чинної практики.

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.

7.2. Облік і звітність результатів діяльності Державної фінансової інспекції

Поставлені перед контрольними органами завдання з поліпшення практики проведення контролю, узагальнення його наслідків, всебічного використання звітності з метою розробки заходів щодо запобігання порушень і недоліків вимагають чіткого обліку проведеної контрольної-ревізійної роботи. Облік проведених перевірок та ревізій в установах державного сектору економіки ведеться органами Держфінінспекції та її територіальними органами України в Журналі обліку результатів ревізій і перевірок. В цьому Журналі зазначаються наступні дані: об'єкти контролю; дату ревізії чи аудиту (початок і закінчення); об'єкт ревізії; за який період проведено контроль; ким проведено; кількість установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією; скільки із них перевірено під час ревізії на місці. Далі вказуються факти, викриті перевіркою, а саме: суми завищення видатків та заниження доходів в кошторисах доходів і видатків установ, організацій; суми незаконного витрачання державних коштів; нестачі крадіжки грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей; лишки

грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей; втрати від псування матеріальних цінностей.

За результатами роботи органів Держфінінспекції та її територіальними органами України складається звіт форми № 1-кр (місячна) Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів (далі – форма № 1-кр). Дані, що містяться у цьому звіті, подаються органами (підрозділами) Держфінінспекції щомісячно нарастаючим підсумком з початку року (далі – звітний період).

Звітною датою, тобто датою складання форми № 1-кр вважається перший робочий день місяця, наступного за звітним.

Звіт контрольно-ревізійного управління включає в себе зведені дані звітів усіх структурних підрозділів його апарату та звітів контрольно-ревізійних відділів в районах, містах, районах у містах, котрі йому підпорядковані.

Наприклад, територіальні органи Держфінінспекції в районах та містах або міжрайонні, об'єднані у районах і містах, головні інспектори у районах та містах (форма № 1-кр) подають до Держфінінспекцій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі за підпорядкуванням, котрі, крім того, подають зведену форму №1-кр до Держфінінспекції України.

Форма № 1-кр Держфінінспекції та її територіальних органів включає зведені дані звітів усіх Держфінінспекцій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також і структурних підрозділів Держфінінспекції України.

Подання форми № 1-кр Держфінінспекціями в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, структурними підрозділами Держфінінспекції України відбувається у терміни, визначені у планах контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України.

Формування більшості показників форми № 1-кр відбувається в автоматичному режимі на основі даних інформаційних карт про результати ревізії, зустрічних звірок, облікових реєстрів залишку неусунутих сум порушень фінансової дисципліни, внесеними

протягом звітнього періоду до підсистеми ведення реєстру ревізій та перевірок Єдиної інформаційно-аналітичної системи органів Держфінінспекції України.

Цифрові дані про результати діяльності винятково органів Держфінінспекції включаються у Звіт лише на підставі відповідного документального підтвердження. Недопустимим є віднесення однієї і тієї самої суми фінансового порушення водночас до різних показників звітності.

За умови анулювання повторною ревізією чи рішенням суду повністю або частково результатів ревізії за фактами порушень фінансової дисципліни, що раніше були включені до форми № 1-кр поточного року, вони відразу ж після документального підтвердження зазначеного факту корегуються шляхом виключення із показників звітності.

Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за структурою має чотири розділи, які розкривають кількісні та якісні показники контрольних заходів. Усі об'єкти контролю у звіті форми № 1-кр об'єднуються за ознакою підпорядкованості: «Загальнодержавні ресурси» та «Комунальні ресурси» (рис. 7.5).

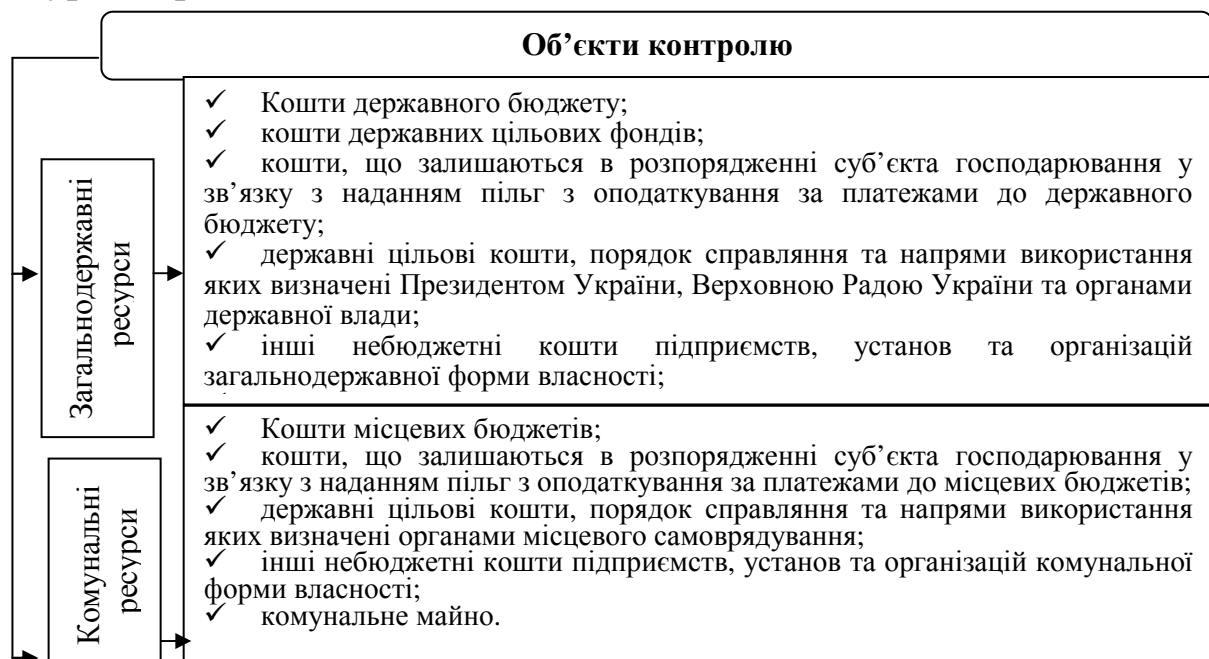


Рис. 7.5. Класифікація об'єктів контролю у Звіті форми № 1-кр

Розділ 1 «Загальні відомості про контрольню роботу» Звіту містить інформацію про загальну кількість проведених Держфінінспекцією, її територіальними органами контрольних заходів.

У цьому ж розділі відображається загальна кількість проведених органом Держфінінспекції заходів (рис. 7.6).

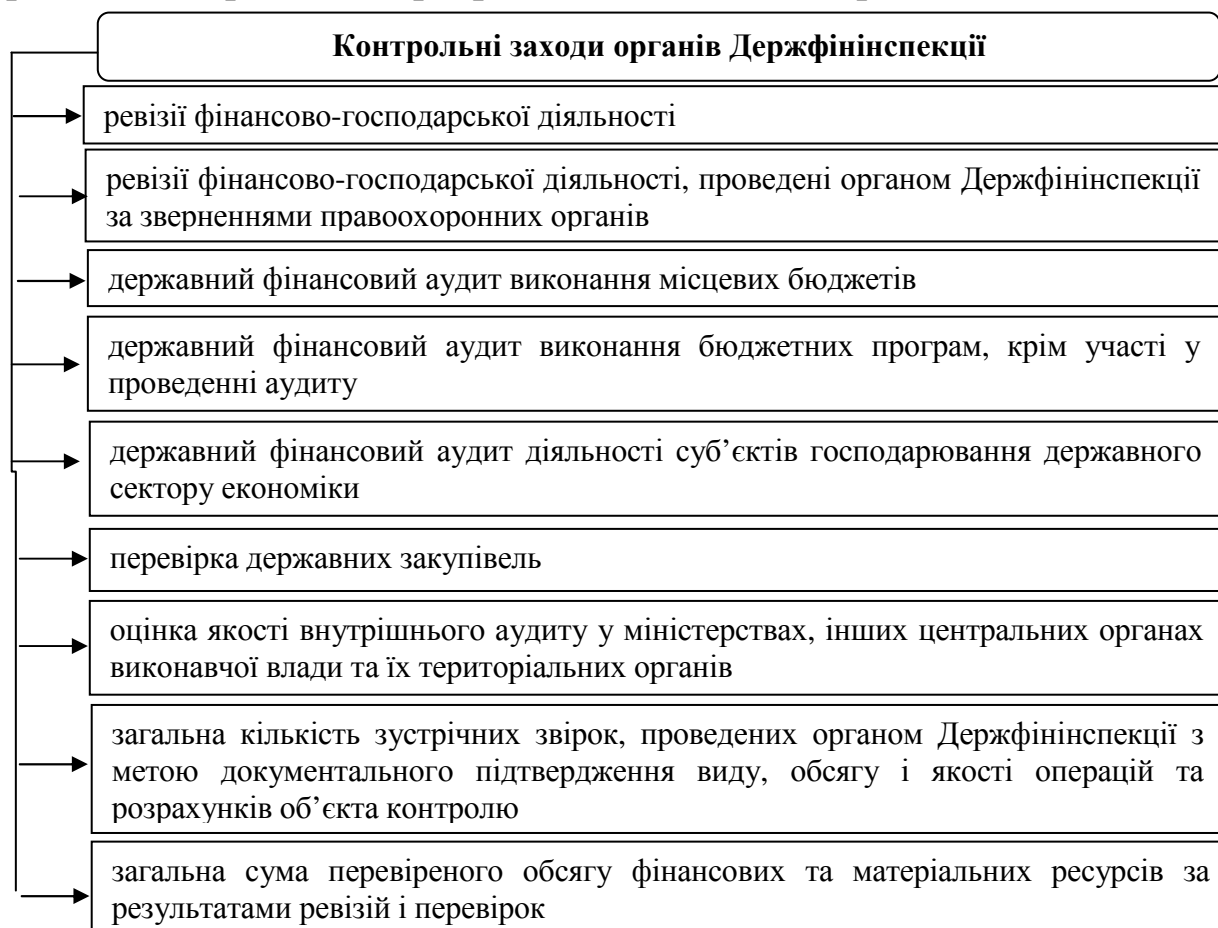


Рис. 7.6. Перелік контрольних заходів органів Держфінінспекції України

У розділі 2 «Відомості про виявлені фінансові порушення» міститься інформація про виявлені фінансові порушення, які спричинили втрати фінансових і матеріальних ресурсів (недоотримання фінансових ресурсів, нецільове витрачання державних ресурсів, незаконне витрачання та недостачі), які не призвели до втрат цих ресурсів, та інші порушення фінансового законодавства.

Дані розділу 3 «Вжиті заходи за результатами контрольних заходів» розкривають інформацію про заходи реагування на виявленні у ході контролю порушення (рис. 7.7).

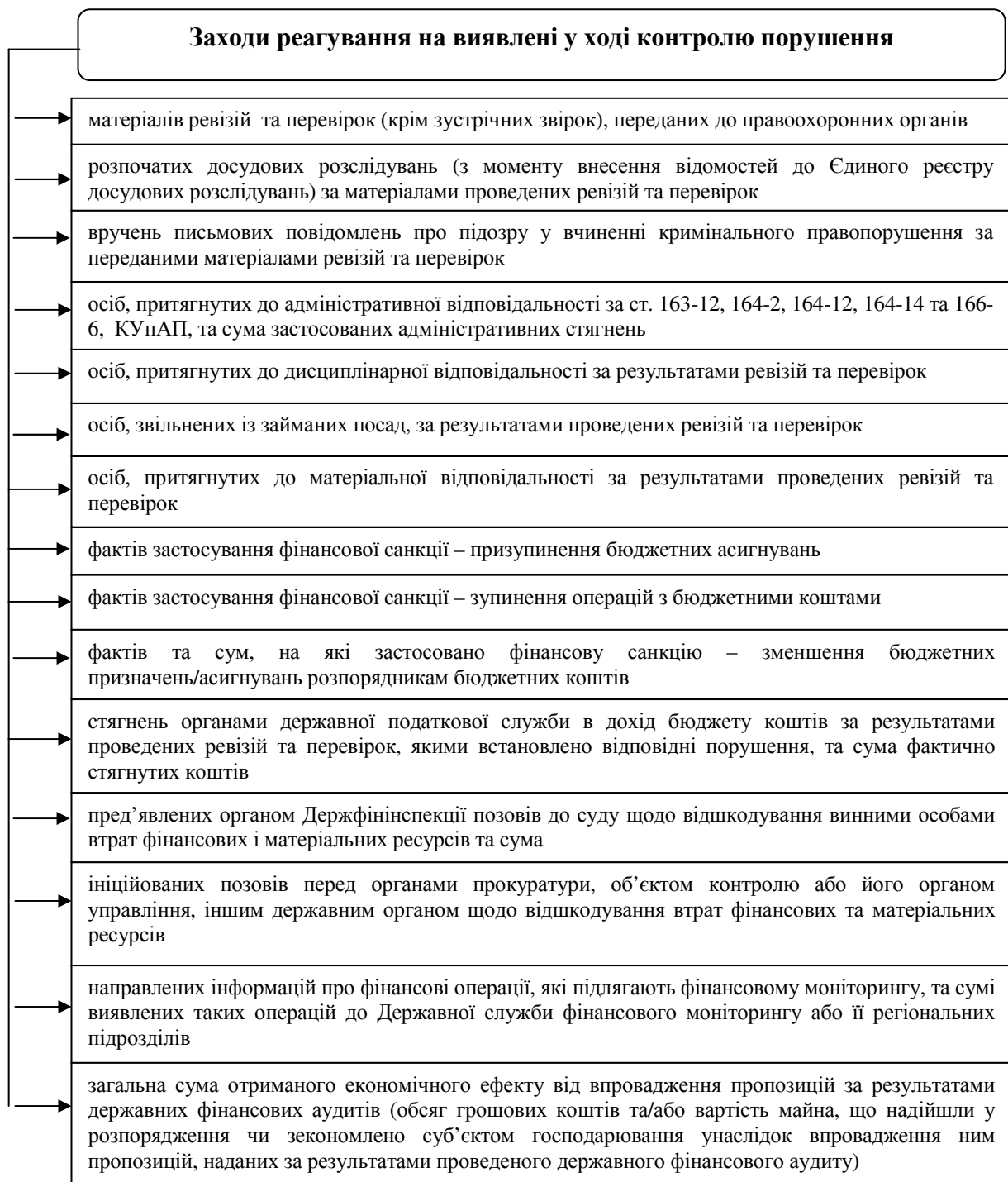


Рис. 7.7. Заходи реагування на виявлені у ході контролю порушення органів Держфінінспекції

У розділі 4 «Відомості про стан усунення фінансових порушень» форми №1-кр, поміщає інформацію про стан усунення протягом звітного періоду фінансових порушень, які спричинили втрати фінансових і матеріальних ресурсів (недоотримання фінансових ресурсів, нецільові витрати державних ресурсів, незаконні

витрати та недостачі), виявлених протягом звітного періоду поточного року та у попередніх роках.

Даний розділ формується на основі даних інформаційних карт і облікових реєстрів та інформує про усунення порушень, зазначених у розділі 2 Звіту форми № 1-кр за такими показниками, як:

✓ загальна сума фінансових ресурсів, яка надійшла до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств за результатами контрольних дій;

✓ сума відшкодованих і поновлених нецільових, незаконних витрат та недостач державних ресурсів.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Завдання ревізії стану бухгалтерського обліку і звітності.
2. Етапи ревізії стану бухгалтерського обліку.
3. Порядок проведення контролю звітності установ державного сектору економіки.
4. Перевірка правильності оформлення документів аналітичного і синтетичного обліку.
5. Особливості ревізії стану бухгалтерського обліку і звітності ЦБ.
6. Основний обліковий реєстр контрольно-ревізійної роботи органів Держфінінспекції України.
7. Показники Журналу обліку ревізій та перевірок, які проводяться органами Держфінінспекції України.
8. Періодичність звітності про контрольно-ревізійну діяльність органів Держфінінспекції України.
9. Структура Звіту форми 1-Кр.
10. Порядок заповнення Звіту про контрольно-ревізійну роботу.

ТЕСТИ

1. Перевірка дотримання методики бухгалтерського обліку за ревізований період здійснюється відносно:

а) правильності застосування плану рахунків; наявності та повноти складу облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку за місяцями року; стану первинного обліку;

б) правильності застосування плану рахунків;

в) правильності застосування плану рахунків; наявності та повноти складу облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку за місяцями року; методики складання звітності.

2. Найтиповіші порушення в методиці бухгалтерського обліку:

а) порушення щодо застосування плану рахунків; порушення правил внесення виправлень у документи та облікові реєстри; невідповідність даних синтетичного обліку даним аналітичного; відсутність первинних документів; порушення при відображенні результатів інвентаризації;

б) порушення щодо застосування плану рахунків; порушення правил внесення виправлень у документи та облікові реєстри; невідповідність даних синтетичного обліку даним аналітичного; порушення формування планових показників кошторису;

в) порушення в організації обліку; списання медикаментів та продуктів харчування.

3. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть:

а) керівник і головний бухгалтер підприємства;

б) керівник і власник (власники) підприємства;

в) головний бухгалтер і працівники бухгалтерії підприємства;

г) особи, які склали та підписали ці документи.

4. Як перевірити повноту виписок на бюджетних рахунках?

а) Звірити залишки по рахунках в органі ДКУ на кінець і початок місяця в розрізі робочих днів місяця, що перевіряється;

б) звірити кількість робочих днів і кількість виписок;

в) зробити зустрічну перевірку в органі ДКУ по рахунку;

г) перевірити залишки по бюджетному рахунку на початок і кінець місяця.

5. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства регулюється нормами:

а) Бюджетного кодексу України;

б) Положення про Державну фінансову інспекцію України

в) Закону України «Про рахункову палату»;

г) наказів Мінфіну та ДКСУ;

д) всі відповіді правильні.

6. Дії кожного працівника бухгалтерії підприємства обумовлені:

а) Податковим кодексом;

б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку;

в) наказом керівника;

г) Посадовою інструкцією.

7. Правильність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві встановлюють відповідно до:

а) наказу керівника про облікову політику, П(С)БОДС, Плану рахунків;

б) документації;

в) реєстрів аналітичного обліку;

г) Головної книги.

8. Основною метою перевірки бухгалтерського обліку бюджетної установи є:

а) підтвердження повноти та достовірності інформації, відображеної в реєстрах обліку і фінансової звітності;

б) підтвердження наявності форм фінансової звітності;

в) підтвердження реальності реєстрів аналітичного обліку;

г) підтвердження реальності реєстрів синтетичного обліку.

9. Звіт форми № 1-кр має назву:

а) Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів;

б) Звіт про використання робочого часу;

в) Звіт про результати фінансової діяльності;

г) Звіт про заборгованість за бюджетними коштами.

10. За який період складається Звіт форми № 1-кр?

а) за рік;

б) за місяць наростаючим підсумком з початку року;

в) за квартал наростаючим підсумком з початку року;

г) за 9 місяців наростаючим підсумком з початку року.

11. Об'єкти контролю у звітності форми № 1-кр поділяються на:

а) комунальні і приватні підприємства;

б) загальнодержавні і комунальні ресурси

в) органи законодавчої і виконавчої влади;

г) ваш варіант.

12. Розділ 4 Звіту форми № 1-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів» містить дані про:

а) кількість ревізій фінансово-господарської діяльності, проведених органом Держфінінспекції за зверненнями правоохоронних органів;

б) кількість державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки;

в) стан усунення протягом звітного періоду фінансових порушень, які спричинили втрати фінансових і матеріальних

ресурсів, виявлених протягом звітного періоду поточного року та у попередніх роках;

г) кількість перевірок державних закупівель.

13. У ході контролю правильності складання звітності використовуються методи:

а) зіставлення даних окремих показників звітності з відповідними їм даними в реєстрах аналітичного обліку та Книги «Журнал – Головна»;

б) зіставлення даних окремих показників звітності з даними меморіальних ордерів 2, 3, 6;

в) зіставлення даних окремих показників звітності з даними результатів інвентаризації;

г) ваш варіант.

14. Типові порушення у веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності установ державного сектору економіки можна об'єднати в групи:

а) методичні та методологічні;

б) організаційні та методичні;

в) методологічні, організаційні, інші;

г) всі відповіді правильні.

15. Головний бухгалтер у разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, повинен:

а) надіслати відповідне повідомлення керівникові органу Казначейства за місцем обслуговування бюджетної установи;

б) поінформувати у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження;

в) надіслати відповідне повідомлення в правоохоронні органи;

г) всі відповіді правильні.

16. Основними факторами, які спричиняють вчинення порушень у веденні обліку в установах державного сектору економіки, є:

а) відсутність внутрішнього фінансового контролю за станом бухгалтерського обліку;

б) неналежна увага керівників підприємств до питання організації бухгалтерського обліку;

в) відсутність автоматизованого обліку в бухгалтеріях бюджетних установ;

г) низька кваліфікація розпорядників коштів;

д) низька кваліфікація бухгалтерів.

17. Які нормативні документи використовуються для здійснення аналізу та контролю виконання кошторису бюджетних установ?

- а) Закон України «Про державний бюджет»;
- б) Закон України «Про бюджетну систему в Україні»;
- в) Бюджетний кодекс України;
- г) всі нормативні акти в частині, яка стосується ділянок роботи фінансових і казначейських органів;
- д) всі відповіді правильні.

18. Об'єктами перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності є:

- а) первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, меморіальні ордери, головні та касові книги, матеріали інвентаризацій, фінансова звітність;
- б) кошторис доходів і видатків;
- в) реєстри аналітичного обліку;
- г) всі нормативні акти в частині, яка стосується ділянок роботи фінансових і казначейських органів;
- д) ваш варіант.

19. Перевірка бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетної установи проводиться:

- а) протягом року;
- б) під час проведення ревізій (перевірок) виконання кошторисів та/або тематичних перевірок;
- в) під час складання річної звітності;
- г) всі відповіді вірні.

20. Який документ визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи?

- а) накази та розпорядження по установі;
- б) статут(положення) установи ;
- в) типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи;
- г) всі відповіді правильні.

ТЕМАТИКА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ З КУРСУ «КОНТРОЛЬ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ»

1. Процес здійснення господарського контролю в установах державного сектору економіки.
2. Практичне застосування прийомів господарського контролю в процесі ревізій установ державного сектору економіки.
3. Державна фінансова інспекція України як орган державного контролю.
4. Організація та планування контрольно-ревізійного процесу.
5. Види зловживань та методи їх виявлення в процесі ревізії фінансово-господарської діяльності.
6. Застосування фінансових санкцій до порушників фінансової дисципліни.
7. Аудит ефективності як нова форма бюджетного контролю.
8. Реалізація матеріалів ревізій та перевірок.
9. Прийом дослідження об'єктивної істини в ревізії.
10. Методика ревізійного дослідження документів.
11. Правове забезпечення контролю за фінансово-господарською діяльністю установ державного сектору економіки.
12. Роль і місце інвентаризації в системі контролю.
13. Ревізія процесу фінансування установ державного сектору економіки.
14. Ревізія видатків установ державного сектору економіки.
15. Ревізія касових операцій.
16. Ревізія грошових коштів на рахунках в органах Державного казначейства.
17. Ревізія стану необоротних активів.
18. Ревізія розрахунків з підзвітними особами.
19. Ревізія розрахунків з постачальниками за матеріальні цінності.
20. Ревізія розрахунків з підрядниками за виконані роботи.
21. Ревізія за станом розрахунків з іншими дебіторами.
22. Ревізія за станом розрахунків за іншими операціями і кредиторами.
23. Ревізія розрахунків по оплаті праці.

24. Ревізія операцій з медикаментами.
25. Ревізія операцій з продуктами харчування.
26. Ревізія операцій з оборотними активами та МШП.
27. Особливості ревізії науково – дослідних установ.
28. Перевірка стану внутрівідомчого фінансового контролю.
29. Перевірка достовірності звітності і стану звітної дисципліни.
30. Перевірка стану бухгалтерського обліку та звітності в установі.
31. Ревізія витрат на науково-дослідні роботи за договорами.
32. Ревізія доходів спеціального фонду.
33. Ревізія розрахункових операцій установ державного сектору економіки.
34. Організація ревізії централізованих бухгалтерій установ державного сектору економіки.
35. Ревізія витрачання коштів на капітальний ремонт в установах державного сектору економіки.
36. Особливості організації та методики проведення ревізії в умовах автоматизації облікових робіт.
37. Взаємодія органів Державної фінансової інспекції України з органами влади, правоохоронними структурами, податковою службою і іншими суб'єктами контролю.
38. Державне казначейство в системі фінансового контролю.
39. Контроль ефективності використання коштів державного бюджету Рахунковою палатою при Верховній Раді України.
40. Економічний контроль в Україні: сучасна організація та напрямки вдосконалення.
41. Організація економічного контролю в Україні.
42. Особливості ревізії установ Міністерства охорони здоров'я України.
43. Особливості ревізії навчальних закладів.
44. Особливості ревізії установ культури.
45. Ревізія розрахунків з бюджетом та органами соціального страхування.

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЩО ВІНОСЯТЬСЯ НА ІСПИТ З КУРСУ «КОНТРОЛЬ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ»

1. Завдання Державної фінансової інспекції України.
2. Структура Державної фінансової інспекції України.
3. Функції структурних підрозділів Державної фінансової інспекції України.
4. Поняття державного фінансового аудиту та інспектування.
5. Методи контролю.
6. Планування діяльності органів Державної фінансової інспекції України.
7. Етапи проведення контролю в державному секторі економіки.
8. Вимоги щодо оформлення результатів ревізій і перевірок.
9. Завдання і принципи бюджетного контролю.
10. Порядок складання і затвердження кошторису доходів і видатків установ державного сектору економіки.
11. Контроль правильності планування доходів і видатків установ державного сектору економіки.
12. Контроль правильності складання і затвердження кошторису.
13. Контроль дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису.
14. Контроль правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань установи державного сектору економіки.
15. Показники, що покладені в основу планування бюджетних асигнувань.
16. Контроль за правильністю розрахунку контингенту установ державного сектору економіки.
17. Контроль реальності планування видатків бюджетних установ державного сектору економіки.
18. Методика ревізії виконання видаткової частини кошторису бюджетних установ.
19. Порядок проведення ревізії каси, оформлення її результатів.
20. Методика проведення ревізії касових операцій.
21. Методи перевірки можливих зловживань по касових операціях.
22. Джерела ревізії каси та касових операцій.
23. Порядок проведення ревізії операцій на реєстраційному рахунку.

24. Документи аналітичного і синтетичного обліку, які виступають джерелами ревізії операцій на реєстраційному рахунку.
25. Порушення при веденні касових операцій в національній валюті в Україні та застосування штрафних санкцій.
26. Напрями перевірки дотримання касової дисципліни.
27. Завдання ревізії розрахунків в установах державного сектору економіки.
28. Джерела ревізії розрахункових операцій.
29. Основні завдання та методика ревізії розрахунків з працівниками з оплати праці.
30. Особливості ревізії розрахунків з оплати праці нештатних працівників та сумісників.
31. Методика перевірки розрахунків зі соціального страхування.
32. Ревізія розрахунків з підзвітними особами.
33. Ревізія розрахунків з службових відряджень.
34. Основні напрямки ревізії розрахунків з постачальниками і підрядниками за виконані роботи і надані послуги.
35. Етапи проведення контролю розрахунків з покупцями та замовниками.
36. Ревізія розрахунків із податків та платежів.
37. Ревізія розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.
38. Особливості ревізії розрахунків за спеціальними видами платежів.
39. Завдання ревізії основних засобів.
40. Джерела ревізії необоротних та оборотних активів установи державного сектору економіки.
41. Нормативна база по обліку та контролю основних засобів та матеріальних запасів.
42. Документи синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів і матеріальних цінностей.
43. Перевірка повноти оприбуткування об'єктів основних засобів, матеріальних цінностей.
44. Порядок регулювання результатів інвентаризації основних засобів, матеріальних цінностей.
45. Порядок проведення ревізії продуктів харчування.
46. Ревізія збереження та використання медикаментів.
47. Методика ревізії виконання кошторису доходів і видатків установи і організації державного сектору економіки за спеціальним фондом.
48. Джерела ревізії коштів спеціального фонду.

49. Склад коштів спеціального фонду установи державного сектору економіки.
50. Ревізія коштів, отриманих як плата за послуги.
51. Порядок проведення ревізії коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень.
52. Методика проведення ревізії виробничо-господарської діяльності установ державного сектору економіки.
53. Поняття фінансово-господарського аудиту діяльності установ державного сектору економіки.
54. Об'єкти та завдання фінансово-господарського аудиту.
55. Етапи та складові проведення фінансово-господарського аудиту діяльності установ державного сектору економіки.
56. Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту.
57. Послідовність проведення аудиту діяльності установ державного сектору економіки.
58. Облік поточних аудиторських процедур.
59. Документування результатів фінансово-господарського аудиту.
60. Основний обліковий реєстр контрольно-ревізійної роботи органів Державної фінансової інспекції України.
61. Показники книги обліку ревізій та перевірок, які проводяться органами Державної фінансової інспекції України.
62. Звітність про контрольно-ревізійну діяльність органів Державної фінансової інспекції України.
63. Структура звіту форми 1-Кр.
64. Порядок заповнення звіту про контрольно-ревізійну роботу.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП Рута, 2006. – 560 с.
2. Бухгалтерський облік і контроль державного сектора в умовах модернізації управління державними фінансами : моногр. : в 2-х т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 585 с.
3. 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.
4. Ватуля І. Д. Облік в бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
5. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах [текст] : навч. посіб. / Ю. А. Варига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець, А. І. Мілька. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
6. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А., Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
7. Державний фінансовий контроль, ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
8. Державний фінансовий контроль, ревізія та аудит: інтегрований комплекс : навч. посіб. автоматизована інформаційно-довідкова та навчально-атестаційна система на компакт-диску та інтернет-портал [для керівників і фахівців бюджетних установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності] / В. Т. Александров [та ін.]. – К. : АВТ, 2007. – 424 с.
9. Держфінінспекція: вивчаємо, аналізуємо, попереджаємо [Електронний ресурс] // [Bukhgalter.com.ua](https://bukhgalter.com.ua). – Режим доступу : <https://bukhgalter.com.ua/articles/perevirki-ta-vidpovidalnist/derzhfininspektsiya-vivchayemo-analizuyemo-poperedzhayemo/>.
10. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постановою КМУ № 1001 від 28.09.11 р.

11. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах : метод. посібн. [для самот. вивчення дисципліни] / Л. В. Дікань, О. І. Щербаков, Ю. А. Ольховський. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 202 с.

12. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах : конспект лекцій / Л. В. Дікань, О. Д. Свириденко. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 92 с.

13. Економічна класифікація видатків бюджету : Наказ Міністерства Фінансів України № 11 від 14.01.2011 р.

14. Інструкція про порядок заповнення форми звітності № 1-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів»: Наказ ДФІ № 214 від 02.07.2014 р.

15. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України № 59 від 13.03.98 р. (зі змінами).

16. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158.

17. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347-р.

18. Методика визначення частки державного сектору у складі економіки : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 20 грудня 2013 р. № 1466.

19. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728.

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11.

21. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : Наказ Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 р. № 90.

22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. Вступ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 20.05.2011 р.

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» від 20.05.2011 р.

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 20.05.2011 р.

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» від 15.02.2012 р.

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 26.12.22014 р.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» від 26.12.22014 р.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» від 26.12.22014 р.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 20.05.2011 р.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» від 26.12.22014 р.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» від 20.05.2011 р.

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів» від 26.12.22014 р.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» від 26.12.22014 р.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» від 20.05.2011 р.

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів» від 26.12.22014 р.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти» від 28.09.2012 р.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» від 26.12.22014 р.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції» від 26.12.22014 р.

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» від 28.09.2012 р.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» від 28.09.2012 р.

42. Нікуліна Н. Д. Особливості ревізії виконання кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / Н. Д. Нікуліна. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/>.

43. Павлюк В. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. [для студентів вищих навч. закладів] / В. В. Павлюк, В. М. Сердюк, Ш. М. Акаєв. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 325 с.

44. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова КМУ від 25 березня 2006 р. № 361.

45. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. (зі змінами)

46. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ МФУ №1203 від 31.12.2013 р.

47. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-УІ від 02.12.2010 р.

48. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова НБУ № 637 від 15.12.2004 р.

49. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України № 499/2011 від 23.04.2011 р.

50. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р.

51. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова КМУ №1017 від 10 серпня 2004 р.

52. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.96 р.

53. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України № 758 від 22.06.2012 р.

54. Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України № 736/902/758 від 23.09.2010 р.

55. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України № 955 від 08.08.2001 р. (із змінами).

56. Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011 р.

57. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : Постанова КМУ № 968 від 07.09.2011 р.

58. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України № 550 від 20.04.2006 р. (зі змінами).

59. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України № 1537 від 01.12.2011 р.

60. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Державного казначейства України № 309 від 02.03.2012 р.

61. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України №372 від 02.04.2014 р. (зі змінами).

62. Про порядок обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у закладах охорони здоров'я України : наказ МОЗ України № 11 від 21.01.2010 р.

63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.

64. Про відпустки : Закон України № 504 від 15.11.1996 р.

65. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України № 802/2001 від 07.09.2001 р.

66. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління Національного банку України № 22 від 21.01.2004 р. (із змінами).

67. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України № 1163 від 25.11.2014 р.

68. Про затвердження Змін до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : наказ Міністерства фінансів України № 667 від 19.07.2013 р.

69. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистики України № 5 від 13.01.2004 р.

70. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Міністерства фінансів України № 728 від 26.06.2014 р.

71. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : наказ Міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 р.

72. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : наказ ДФІ України № 90 від 14.12.2011 р.

73. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України : наказ Міністерства соціальної політики України № 299 від 18.03.2015 р.

74. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті України : Постанова Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р.

75. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р.

76. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Указ президента України № 446/2011 від 08.04.2011 р.

77. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи : наказ Міністерства фінансів України № 1236 від 03.10.2011 р.

78. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 21.02.2002 р.

79. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : наказ Міністерства фінансів України № 572 від 17.06.2015 р.

80. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-УІ від 08.07.2010 р.

81. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у державному секторі економіки : Указ Президента України № 1251 від 25.12.2001 р.

82. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням : Постанова Кабінету Міністрів України № 1266 від 26.09.2001 р.

83. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : Постанова Кабінету Міністрів України № 1298 від 30.08.2002 р.

84. Про оренду державного та комунального майна : Закон України № 2269-ХІІ від 10.04.92 р.

85. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-ХІІ від 26.01.1993 (в редакції від 04.03.2015 р.).

86. Про порядок безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань : Постанова Кабінету Міністрів України № 1303 від 17.08.98 р.

87. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України № 2 від 10.01.2010 р.

88. Про Рахункову палату Верховної Ради України : Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р.

89. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України № 98 від 02.02.2011 р. (зі змінами).

90. Свірко С. В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана ; відп. ред. А. М. Мороз. – К. : КНЕУ, 2012. – Вип. 19. – С. 360–369.

91. Сушко Н. Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко // Баланс-бюджет. – 2012. – № 4. – С. 2–4.

92. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України № 59 від 26.12.2011 р.

93. Тютюнник П. С. Облік у бюджетних установах : конспект лекцій / П. С. Тютюнник, М. М. Жовтопуп. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 172 с.

94. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 2(68). – С.75–81.

95. Чемерис О. М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academy.gov.ua>.

ДОДАТОК А

Права працівників ДФІ під час проведення державного фінансового контролю з метою уникнення під час проведення будь-якого з видів державного фінансового контролю суперечок щодо правомірності тих чи інших дій працівників ДФІ пропонуємо вам дослідити права, якими вони наділені чинним законодавством.

Отже, працівникам ДФІ відповідно до ст. 10 Закону № 2939*:

1. Перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур державних закупівель, проводити перевірки фактичної наявності коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо.

Примітка: *Іншими словами, працівники ДФІ мають право перевіряти абсолютно всі розпорядчі, бухгалтерські, економічні, кадрові та інші документи.*

2. Безперешкодного доступу в ході ревізії на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що ревізуються.

3. Застосовувати та ініціювати застосування заходів впливу так звані «фінансові санкції» у разі виявлення порушень законодавства.

4. З метою проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій.

5. Вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків.

Примітка. *Фахівці ДФІ особисто не проводять інвентаризацію, а лише мають право вимагати її провести. Зауважте, що у разі відмови керівника установи у проведенні таких інвентаризацій працівники ДФІ повинні звернутися до суду щодо спонукання до проведення таких інвентаризацій, а до ухвалення відповідного рішення судом - у присутності понятих та представників об'єкта, що ревізується, опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви, але на термін не більше 24 годин з моменту такого опечатування, зазначеного в протоколі. Детальний порядок проведення таких опечатувань наведено у Порядку опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів, затвердженому постановою КМУ від 26.07.2006 р. № 1028.*

6. Вилучати копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а також оригінали таких документів до закінчення ревізії, але лише на підставі рішення суду, із складанням опису, який скріплюється підписами працівника ДФІ та керівника відповідного об'єкта, на якому проводиться контроль, та залишенням копії цих документів на об'єкті.

7. Одержувати від НБУ та його установ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами – довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями. Примітка. Отримана інформація буде використана працівниками ДФІ для

підтвердження або спростування операцій на банківських рахунках, а також операцій з відповідними контрагентами установи, де проводиться державний фінансовий контроль.

8. Одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єкта, що контролюється, письмові пояснення з питань, які виникають у ході проведення такого контролю.

Примітка. *Працівники мають право відмовитись від надання пояснень на підставі ст. 63 Конституції.*

9. Пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства. Примітка. Керівники підприємств, установ та організацій мають право оскаржити такі вимоги у судовому порядку.

10. Вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені ревізіями приховані і занижені валютні та інші платежі, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства.

11. Порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства.

12. Накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ адміністративні стягнення.

13. Звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час ревізії порушень законодавства з питань збереження і використання активів.

14. Одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань.

15. Проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки. Примітка. Метою звірок є документальне та фактичне підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється.

16. У разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку.

17. Ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади.

18. Порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях Враховуючи той факт, що інспектування є найпоширенішим видом державного фінансового контролю, надалі ми розглянемо саме порядок та особливості його проведення працівниками ДФІ.

Примітка: 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.; Держфінінспекція: вивчаємо, аналізуємо, попереджаємо [Електронний ресурс] // Бухгалтер. com.ua / - Режим доступу: <https://bukhalter.com.ua/articles/perevirki-ta-vidpovidalnist/derzhfininspektsiya-vivchayemo-analizuyemo-poperedzhayemo/>.

ДОДАТОК Б

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України

17.06.2015 р. № 572

| | | | | | | | | | |
|--------------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| (установа) | | | | | | | | | |
| Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | | | | | | | | | |

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС **необоротних активів**

(основні засоби, нематеріальні активи¹, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції)

«___» _____ 20__ р. (дата складання)

На підставі розпорядчого документа від «___» _____ 20__ р. № _____ виконано зняття фактичних залишків основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, капітальних інвестицій (необхідне підкреслити), які обліковуються на субрахунку(ах) _____ та зберігаються _____ (номер та назва)

_____ (місцезнаходження²)
станом на «___» _____ 20__ р.

РОЗПИСКА

До початку проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на необоротні активи здано в бухгалтерську службу і всі необоротні активи, що надійшли на мою відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано.

Матеріально відповідальна особа:

| | | | | |
|----------------|--|----------------|--|----------------------------|
| _____ (посада) | | _____ (підпис) | | _____ (ініціали, прізвище) |
|----------------|--|----------------|--|----------------------------|

Інвентаризація: розпочата «___» _____ 20__ р.,

закінчена «___» _____ 20__ р.

¹ Для оформлення інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується типова форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 грудня 2004 року за № 1580/10179

² Склад (комора), його (її) фактичне місцезнаходження.

При інвентаризації встановлено таке:

| № з/п | Найменування, стисла характеристика та призначення об'єкта | Рік випуску (будівництва) чи дата придбання (введення в експлуатацію) та виготовлювач | Номер | | | Один. вимір | Фактична наявність | | Відмітка про вибуття | За даними бухгалтерського обліку ³ | Інші відомості | | | | |
|-------|--|---|----------------------------|------------|----------|-------------|--------------------|---------------------------------|----------------------|---|----------------|---------------------------------|--------------------------------------|--------------------|------------------------------|
| | | | інвентарний/номенклатурний | заводський | паспорта | | кількість | первісна (переоцінена) вартість | | | кількість | первісна (переоцінена) вартість | сума зносу (накопиченої амортизації) | балансова вартість | строк корисного використання |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |
| ... | | | | | | | | | | | | | | | |
| Разом | X | X | X | X | X | X | | | | | | | | | X |

Разом за описом: а) кількість порядкових номерів

(прописом)

б) загальна кількість одиниць (фактично)

(прописом)

в) вартість фактична

(прописом)

г) загальна кількість одиниць за даними бухгалтерського обліку

(прописом)

г) вартість за даними бухгалтерського обліку

(прописом)

Голова комісії _____
(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____
(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Усі цінності, пронумеровані в цьому інвентаризаційному описі з № _____ до № _____, перевірено комісією в натурі в моїй присутності та внесено в опис. У зв'язку з цим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа:

«___» _____ 20___ р.

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Інформацію за даними бухгалтерського обліку вніс:

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Вказані в цьому описі дані перевірів:

«___» _____ 20___ р.

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

³ Графи 11-15 заповнюються бухгалтерською службою.

ДОДАТОК В

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України

17.06.2015 № 572

_____ (установа)
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС запасів

« ____ » _____ 20 ____ р.
(дата складання)

На підставі розпорядчого документа від « ____ » _____ 20 ____ р. № _____ виконано зняття фактичних залишків запасів, які обліковуються на субрахунку(ах) _____ та _____ зберігаються

_____ (номер та назва)
(місцезнаходження¹)

станом на « ____ » _____ 20 ____ р.

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на матеріальні цінності здано в бухгалтерську службу і всі матеріальні цінності, що надійшли на мою відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано.

Матеріально відповідальна особа:

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Інвентаризація: розпочата « ____ » _____ 20 ____ р.,

закінчена « ____ » _____ 20 ____ р.

¹ Склад (комора), його (її) фактичне місцезнаходження.

При інвентаризації встановлено таке:

| № з/п | Рахунок, субрахунок | Матеріальні цінності | | Одиниця виміру | Фактична наявність | | | За даними бухгалтерського обліку ² | | | Інші відомості |
|--------------|---------------------|--------------------------------|-------------------------------------|----------------|--------------------|----------|------|---|----------|------|----------------|
| | | найменування, вид, сорт, група | номенклатурний номер (за наявності) | | кількість | вартість | сума | кількість | вартість | сума | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1 | | | | | | | | | | | |
| ... | | | | | | | | | | | |
| .. | | | | | | | | | | | |
| Разом | | X | X | X | | | | | | | |

Разом за описом: а) кількість порядкових номерів

_____ (прописом)

б) загальна кількість одиниць (фактично)

_____ (прописом)

в) вартість фактична

_____ (прописом)

г) загальна кількість одиниць за даними бухгалтерського обліку

_____ (прописом)

г) вартість за даними бухгалтерського обліку

_____ (прописом)

Голова комісії _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Усі цінності, пойменовані в цьому інвентаризаційному описі з № _____ до № _____, перевірено комісією в натурі в моїй присутності та внесено в опис. У зв'язку з цим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа:

« ____ » _____ 20 ____ р. _____

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада)

Інформацію за даними бухгалтерського обліку вніс:

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Вказані в цьому описі дані перевірів:

« ____ » _____ 20 ____ р. _____

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

² Графи 9–11 заповнюються бухгалтерською службою.

ДОДАТОК Г

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України 17.06.2015 № 572

(установа)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

ЗВІРЯЛЬНА ВІДОМІСТЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЗАПАСІВ¹

«___» _____ 20__ р.

(дата складання)

НА ПІДСТАВІ РОЗПОРЯДЧОГО ДОКУМЕНТА ВІД
«___» _____ 20__ Р. №___ ПРОВЕДЕНО
ІНВЕНТАРИЗАЦІЮ ФАКТИЧНОЇ НАЯВНОСТІ ЗАПАСІВ, ЗА
РЕЗУЛЬТАТАМИ ЯКОЇ ВСТАНОВЛЕНО:

| №з/п | Субрахунок | Матеріальні цінності | | Матеріально відповідальна особа | Одиниці виміру | Результати інвентаризації | | | | Пересортиця | | | | Нестачі, які можуть бути списані в межах норм природного убутку | | Нестачі понад норми природного убутку | |
|--------------|------------|--------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|----------------|---------------------------|------|-----------|------|---|------|--|------|---|------|---------------------------------------|------|
| | | найменування, вид, сорт, група | номенклатурний номер (за наявності) | | | лишки | | нестачі | | лишки, які можуть бути зараховані в покриття нестач | | нестачі, які можуть бути покриті лишками | | кількість | сума | кількість | сума |
| | | | | | | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Разом | | | X | | X | | | | | | | | | | | | |

Бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова інвентаризаційної комісії: _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Члени інвентаризаційної комісії: _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ До відомостей включаються виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів.

ДОДАТОК Д

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства

фінансів України

17.06.2015 № 572

(установа)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

АКТ

інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків

«___» _____ 20__ р.
(дата складання)

На підставі розпорядчого документа від «___» _____ 20__ р. № _____
проведено інвентаризацію розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків станом
на «___» _____ 20__ р.

При інвентаризації встановлено таке:

| П.І.Б. боржника | Причина виникнення заборгованості | Дата виникнення заборгованості | Дата прийняття рішення суду або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди чи дата пред'явлення установою позову | Сума заборгован ості на дату інвентариза ції |
|--------------------|---|--------------------------------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| Разом | X | X | | |

Голова комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

ДОДАТОК Ж

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України 17.06.2015 № 572

(установа)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

ЗАТВЕРДЖУЮ

(керівник установи або уповноважена особа)

(підпис, ініціали, прізвище)

« _____ » _____ 20__ р.

ПРОТОКОЛ інвентаризаційної комісії

« _____ » _____ 20__ р.,

(дата складання)

(місце складання)

На підставі розпорядчого документа від « _____ » _____ 20__ р.
№ _____ інвентаризація проводилася станом на
(дата)

« _____ » _____ 20__ року комісією у складі:
(дата)

Голова _____
(прізвище, ініціали)

Члени
комісії: _____
(прізвище, ініціали)

За даними інвентаризації встановлено в наявності:

| | |
|--|--|
| балансова вартість необоротних активів | загальною кількістю одиниць _____, на суму (грн) _____ |
| Запасів | загальною кількістю одиниць _____, на суму (грн) _____ |
| готівка у валюті: національній іноземній | на суму (грн.) _____, |
| грошові кошти | на суму (грн.) _____, |
| у валюті: національній іноземній | на суму (грн.) _____, |
| грошових документів | на суму (грн.) _____, |
| бланків документів суворої звітності | на суму (грн.) _____, |
| балансова вартість фінансових інвестицій | загальною кількістю одиниць _____, на суму (грн.) _____ на суму (грн.) _____, |

| | | |
|-----------------------------|--------------------------------|--|
| дебіторської заборгованості | на загальну суму (грн.) _____, | у тому числі, за якою минув строк позовної давності _____, |
| кредиторської заборговано | на загальну суму (грн.) _____, | у тому числі, за якою минув строк позовної давності _____, |

активи в дорозі – найменування активу _____, загальна кількість одиниць _____ на суму _____.

Пропозиції щодо врегулювання виявлених розбіжностей між фактично наявністю матеріальних активів та зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться у звіряльних відомостях та актах інвентаризації:

| № з/п | Найменування цінностей | Матеріально відповідальна особа | Результат і згідно зі звіряльними відомостями: лишки (+), нестачі (-) | | Зарахування пересортиці | | | | Списання в межах норм природного убутку | | Списання понаднормових нестач і втрат | | Оприбуткування остаточнох лишків | | Остаточні нестачі | | Причина лишків, нестач |
|-------|------------------------|---------------------------------|---|------|-------------------------|------|-----------|------|---|------|---------------------------------------|------|----------------------------------|------|-------------------|------|------------------------|
| | | | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | кількість | сума | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Разом | X | | | | | | | | | | | | | | | | X |

Рішення щодо заборгованості, за якою строк позовної давності минув:

Рішення щодо готівки, грошових коштів, цінних паперів, грошових документів і бланків документів суворої звітності:

Голова комісії _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ініціали)

Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ініціали)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ініціали)

ДОДАТОК 3

Особливості визначення первісної вартості необоротних активів залежно від порядку надходження*

| Порядок надходження активів | Основна частина первісної вартості | Додаткові витрати, які включаються до складу первісної вартості | | | | |
|---|---|--|---|--|-------------|--|
| | | ПДВ за відсутності права на податковий кредит (непрямий податок) | витрати на транспортування, установку, монтаж, наладку активу | реєстраційні збори, держмити, витрати на страхування ризиків доставки активу | ввізне мито | інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням активу для використання |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Придбання за плату | Сума, сплачена постачальнику | + | + | + | + | + |
| Самостійне виготовлення (створення) об'єкта основних засобів | Собівартість виробництва (створення), що складається з витрат, понесених на виготовлення (створення) об'єкта основних засобів | + | + | + | + | + |
| Безоплатне отримання основного засобу від фізичних і юридичних осіб, які не належать до суб'єктів держсектору | Справедлива вартість на дату отримання | + | + | + | + | + |
| Безоплатне отримання основного засобу від юридичних осіб, які належать до суб'єктів держсектору | Первісна (переоцінена) вартість об'єкта у сторони, яка передає | + | + | + | + | + |

Примітка: джерело: Обліковуємо незавершені капітальні інвестиції по-новому [Електронний ресурс] // Дебет – Кредит. – Режим доступу: <http://www.dt-kt.com/oblikovuyemo-nezaversheni-kapitalni-investitsiyi-po-novomu/>.

ДОДАТОК И
Звіт про результати діяльності Держфінінспекції
та її територіальних органів

| | Код рядка | Кількість (фактів, об'єктів контролю) | Су-ма, всьо-го | Загальнодержавні ресурси | | Комунальні ресурси | |
|--|-----------|---------------------------------------|----------------|--------------------------|-----------------------------------|--------------------|-----------------------------------|
| | | | | Всього | у т. ч. кошти державно-го бюджету | всьо-го | у т. ч. кошти місце-вих бюдже-тів |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| I. ЗАГАЛЬНІ ВІДОМОСТІ ПРО ПРОВЕДЕНІ КОНТРОЛЬНІ ЗАХОДИ | | | | | | | |
| Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі: | | | | | | | |
| 1.1. Ревізій фінансово-господарської діяльності у тому числі за зверненнями правоохоронних органів | | | | | | | |
| 1.2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів | | | | | | | |
| 1.3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм | | | | | | | |
| 1.4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки | | | | | | | |
| 1.5. Перевірок державних закупівель | | | | | | | |
| 1.6. Оцінок якості внутрішнього аудиту міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади | | | | | | | |
| 2. Проведено зустрічних звірок | | | | | | | |
| 3. Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками | | | | | | | |
| II. ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ | | | | | | | |
| Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів | | | | | | | |
| 1. Недоотримано фінансових ресурсів | | | | | | | |
| 2. Проведення витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі: | | | | | | | |
| 2.1. Нецільові витрати державних ресурсів | | | | | | | |
| 2.2. Незаконні витрати | | | | | | | |
| 2.3. Недостачі | | | | | | | |
| III. ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ | | | | | | | |
| 1. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок | | | | | | | |
| 3. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами проведених контрольних заходів | | | | | | | |
| 3. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за переданими матеріалами контрольних заходів | | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| 4. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності | | | | | | | | | |
| 5. Притягнуто осіб до дисциплінарної відповідальності | | | | | | | | | |
| - у тому числі звільнено із займаних посад | | | | | | | | | |
| 6. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб | | | | | | | | | |
| 7. Призупинено бюджетних асигнувань | | | | | | | | | |
| 8. Зупинено операцій з бюджетними коштами | | | | | | | | | |
| 9. Зменшено бюджетних призначень / розпорядникам асигнувань бюджетних коштів | | | | | | | | | |
| 10. Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів | | | | | | | | | |
| 11. Ініційовано позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом | | | | | | | | | |
| 12. Направлено до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом | | | | | | | | | |
| 13. Отримано економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів | | | | | | | | | |
| 14. Стягнуто податковим органом в дохід бюджету за матеріалами ревізій та перевірок | | | | | | | | | |
| IV. ВІДОМОСТІ ПРО СТАН УСУНЕННЯ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ | | | | | | | | | |
| Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів | | | | | | | | | |
| у тому числі за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках | | | | | | | | | |
| 1. Надійшло фінансових ресурсів | | | | | | | | | |
| 2. Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), у тому числі: - - | | | | | | | | | |

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Михайло Романович ЛУЧКО, Надія Мирославівна ЗОРІЙ,
Надія Михайлівна ХОРУНЖАК**

КОНТРОЛЬ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Підписано до друку 16.12.2015 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Умов. друк. арк. 16,7. Облік.-вид. арк. 17.
Зам. № У250-15. Тираж 300 прим.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Віддруковано у видавничо-поліграфічному центрі ТНЕУ «Економічна думка»
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua