

5. Любезна І. Удосконалення системи управління матеріальними запасами на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І.Любезна // Галицький економічний вісник. — 2013. — №2(41). — с.72-78 - (загальні проблеми економіки та суб'єктів господарювання)

6. Мельник Н.Г. Матеріальні ресурси в системі управління підприємством / Н.Г. Мельник, І.В. Любезна // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 11. Тернопіль: „Економічна думка”, 2006. – С. 145-151

7. Пушкар, М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів: монографія [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

**Людмила МІКРЮКОВА**

ст. викладач

Миколаївський національний університет  
імені В.О. Сухомлинського

### **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

В сучасних умовах господарювання значно зростають обсяги платних послуг, що надаються бюджетними установами в залежності від напрямку їх діяльності, тому на сьогоднішній день актуалізується питання впровадження дієвої системи організації внутрішнього аудиту та адаптації його методики до діяльності бюджетних установ. Як зазначено в Стандартах внутрішнього аудиту, основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту, права, повноваження і обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту визначаються відповідно до законодавства у внутрішніх документах установи, що затверджуються у встановленому порядку [5].

Аудит витрат (видатків) бюджетних установ може бути повністю виділений в самостійний етап аудиторської перевірки або здійснений частково в ході перевірки інших аспектів діяльності установи.

Метою проведення аудиту витрат ( видатків) в бюджетних установах є:

– встановлення правильності організації бухгалтерського обліку видатків і витрат, додержання методології обліку, своєчасності і повноти відображення в обліку і звітності бюджетної установи здійснених господарських операцій;

– попередження перекручення обліку і звітності;

– встановлення незаконних та не за цільовим призначенням проведених видатків та витрат і запобігання їх у подальшому.

З 1 січня 2017 року усі бюджетні установи повинні здійснювати облік витрат за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», яке поділяє усі витрати бюджетних установ на: витрати за обмінними операціями; витрати за необмінними операціями [6]. До витрат за обмінними операціями бюджетні установи включають: а) оплату праці: заробітну плату; грошове забезпечення військовослужбовців; б) відрахування на соціальні заходи; в) матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); г) амортизацію; д) фінансові витрати, якими є : відсотки за користування кредитами; премія; дисконт за цінними паперами; витрати на обслуговування боргу тощо; е) інші витрати за обмінними операціями: курсові різниці; витрати, пов'язані з реалізацією активів; уцінку активів. До витрат за необмінними операціями належать: а) трансферти: субсидії; гранти; соціальні виплати тощо; б) інші витрати за необмінними операціями: витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів; списана дебіторська заборгованість; неповернення депозитів тощо [6].

Джерелами інформації для аудиту витрат (видатків) бюджетних установ є: Статут (Положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з обліку видатків; облікові регістри, що використовуються для відображення операцій по обліку видатків; меморіальні ордери; картки аналітичного обліку касових та фактичних видатків; акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність бюджетної установи.

Предметом аудиту є господарські операції, пов'язані зі здійсненням фактичних та касових видатків бюджетної установи.

Видатки бюджетних установ, які вони здійснюють в процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки бюджетних установ визначаються як сума коштів, використаних бюджетною установою в процесі господарської діяльності у межах сум, передбачених кошторисом, і являються одним з найважливіших показників фінансово – господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів. Облік видатків в бюджетних установах здійснюється у відповідності до бюджетної класифікації (КЕКВ)[ 1].

В залежності від джерел покриття слід розрізняти видатки загального та спеціального фондів. Обидва види видатків суворо плануються в кошторисі. Видатки на утримання бюджетних установ є одним з основних напрямків видатків бюджету. В залежності від етапу руху бюджетних коштів розрізняють фактичні та касові видатки.

Аудит витрат (видатків) бюджетної установи може бути здійснений у наступній послідовності:

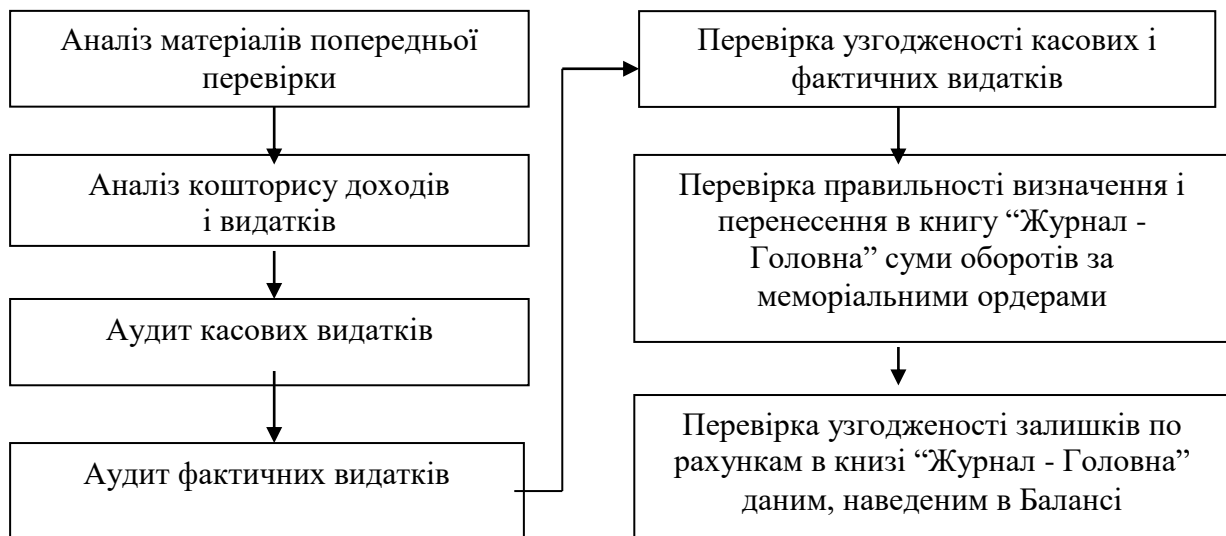


Рис.1. Послідовність аудиту витрат (видатків) бюджетної установи

При перевірці касових видатків необхідно враховувати таку особливість, що хоча одержання коштів готівкою вважається касовими видатками і відбивається в картках аналітичного обліку касових видатків, але, враховуючи принципи і суть бухгалтерського обліку, їх можна вважати видатками лише при фактичній виплаті з каси установи. Касові видатки повинні відбиватися в обліку в момент перерахування коштів з реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунків бюджетної установи кредиторам. Аналітичний облік касових видатків повинен вестись в картках касових видатків [3] за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) окремо за загальним та спеціальним (у розрізі кожного джерела надходження) фондами. Узагальнення інформації про здійснені бюджетною установою касові видатки повинне здійснюватись у меморіальних ордерах №2

“Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства (установі банків)” та №3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства (установі банків)” у розрізі кожного джерела надходження [2]. Аудитору слід ретельно перевірити правильність визначення суми оборотів у меморіальних ордерах та перенесення їх у книгу “Журнал - Головна”. Аудитор у ході перевірки касових видатків має враховувати, що бюджетні установи мають здійснювати розрахунки через органи Державної казначейської служби.

Фактичні видатки – це дійсні, кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою, вони є показником кінцевого виконання планового обсягу робіт та повинні відповідати сумах асигнувань за кошторисом. Підставою обліку фактичних видатків є документи, що підтверджують цільове спрямування коштів – рахунки, накладні, розрахункові відомості нарахованої заробітної плати, трудові угоди на виконання робіт, акти виконаних робіт тощо. Аудитору слід впевнитися, що аналітичний облік фактичних видатків ведеться в розрізі КЕКВ окремо за загальним та спеціальним (у розрізі кожного джерела надходження) фондами у Картках аналітичного обліку фактичних видатків [3].

Під час перевірки витрат слід звернути увагу, що з 01 січня 2017 року бюджетні установи застосовують План рахунків для суб’єктів державного сектору [4], який суттєво відрізняється від раніше діючого Плану рахунків для бюджетних установ. Тому слід перевірити правильність застосування відповідних субрахунків та перенесення кінцевих сальдо зі старих субрахунків до нових.

Правильність узагальнення інформації про здійснені фактичні видатки аудитор перевіряє за даними меморіальних ордерів №4 “Накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими дебіторами”, №5 “Зведення розрахункових відомостей щодо заробітної плати та стипендій”, №6 “Накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими кредиторами”, №7 “Накопичувальна відомість щодо розрахунків в порядку планових платежів”, №8 “Накопичувальна відомість щодо розрахунків з підзвітними особами” та інших. Особливу увагу слід приділити правильності визначення суми оборотів за кожним меморіальним ордером та їх перенесення у книгу “Журнал – Головна”.

У зв’язку з тим, що касові і фактичні видатки можуть не збігатися у часі, узгодити їх у розрізі КЕКВ можна за наступною формулою:

Касові видатки за рік (період) = Фактичні видатки за рік (період) + Кредитовий залишок на початок року (періоду) – Дебетовий залишок на початок року (періоду) - Кредитовий залишок на кінець року (періоду) + Дебетовий залишок на кінець року (періоду).

Наступним кроком являється перевірка узгодженості залишків по рахункам у книзі “Журнал - Головна” даним, наведеним у Балансі.

Результатами аудиту витрат (видатків) бюджетної установи є виявлення правомірності здійснення фактичних та касових видатків у розрізі КЕКВ, правильності їх обліку, узагальнення результатів обліку в меморіальних ордерах, книзі “Журнал - Головна” та узгодженості залишків по рахункам у книзі “Журнал - Головна” даним, наведеним у Балансі.

#### *Література*

1. Економічна класифікація видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 26.12.2011р. №1738, зі змінами [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>

2. Інструкція Державного казначейства України “Про форми меморіальних ордерів у бюджетних установах та порядок їх складання” №68 від 27.07.2000р. [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>

3. Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.17 р. № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб’єктів державного сектору та порядку їх складання» [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-minfinu-ukrainy-vid-290617-r-604>

4. Наказ МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 р. №1203 [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

5. Наказ МФУ «Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту» від 04.10.2011 р. №1247, зі змінами [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11/page2>

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 18.05.2012 р. №568, зі змінами [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>

**Микола ПАЛЮХ**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

## **КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

В теоретичному плані дослідження предмету, об'єктів і методу бухгалтерського обліку, його функцій досить ґрунтовні і можуть слугувати обґрунтуванням для практичного застосування на підприємствах [2, с.14-32; 6, с.28-86].

Однак цього не можна сказати стосовно поділу бухгалтерського обліку на окремі підсистеми управлінського й фінансового обліку, коли їх об'єкти, як і методика їх ведення відрізняються, причому це здійснюється з використанням автономних рахунків, що є характерним для країн європейської спільноти [1, с.16-23; 231-245].

Невирішеною раніше частиною загальної проблеми є відсутність конкретних наукових обґрунтувань прояву контрольної функції за окремими підсистемами управлінського й фінансового обліку.

Тому принципова схема організації системи бухгалтерського обліку з його поділом на підсистеми управлінського й фінансового уявляється як відокремленість першого за центрами відповідальності й зосередження другого в центральній (фінансовій) бухгалтерії на основі децентралізації облікового процесу за окремими його стадіями. Якщо виходити з визначення методу бухгалтерського обліку за О.П. Рудановським як системи процедур реєстрації, систематизації, координації та оцінки [7, с. 283] у поєднанні з адитивним підходом, за яким він включає документацію, оцінку, рахунки, подвійний запис, калькуляцію, інвентаризацію і баланс [5, с. 53], можна викристалізувати сфери першого й другого стосовно технології їх ведення на практиці з урахуванням застосування контрольної функції.

Зокрема, вважаємо, що у сферу управлінського обліку має входити реєстрація господарських операцій, систематизація за центрами відповідальності і об'єктами калькуляції та оцінка (за адитивним підходом – документація в частині виконання первинних документів, аналітичні рахунки, калькуляція, інвентаризація. У фінансовому обліку використовуються здебільшого процедури систематизації й координації за синтетичними рахунками (за адитивним підходом – синтетичні рахунки, подвійний запис, баланс).

На практиці це може виглядати так: після складання первинних документів вони передаються для виконання в структурні підрозділи підприємства – центри відповідальності. В кожному з них бухгалтер з управлінського обліку (працівники управлінської бухгалтерії, якщо обсяг виробництва значний) здійснюють подальші процедури на наступних стадіях: опрацювання первинної документації, систематизація операцій, яка завершується підсумковими даними на рахунках аналітичного обліку. Такі підсумкові дані за місяць подаються кожним центром відповідальності у фінансову (центральну) бухгалтерію, де вони заново систематизуються стосовно вимог складання зовнішньої звітності, насамперед, фінансової. Водночас, оскільки контрольна функція бухгалтерського обліку – одна з