НА ДОПОМОГУ СТУДЕНТУ УДФСУ

100

О. А. Шевчук

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ



ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»

2016

«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»

«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»

«Інформаційні системи і технології»

«Інформаційні системи і технології на підприємстві»

«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»

«Економічні перспективи підприємництва України»

«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»

«Історія митної діяльності»

«Механізм державного управління митною справою»

«Митна політика держави та її реалізація»

«Митне право України»

«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»

«Державні цільові фонди»

«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»

«Міжнародне фінансове право»

«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»

«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»

«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»

«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»

«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»

«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»

«Митна статистика України»

«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»

«Інформаційні системи і технології в податковій справі»

«Митна справа України

«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»

«Актуальні проблеми приватного права»

«Антикризове управління фінансовими корпораціями»

«Оподаткування електронної комерції в Україні»

«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»

«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»

«Митна логістика»

«Інноватика на фінансових ринках»

«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»

2018

«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»

«Адміністрування податків і платежів»

«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»

«Управління митними ризиками: теорія та практика»

«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»

«Фінансовий ринок»

«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»

«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»

«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»

«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»

«Розвиток постмитного аудиту в Україні»

«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»

«Підприємницька діяльність»

«Основи оподаткування»

«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»

«Основи зовнішньоекономічної діяльності»

«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»

«Управління фінансовими активами»

«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»

«Підприємство в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»

«Система управління ризиками у державній митній справі»

«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»

«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.)»: у 2 т.

«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»

2020

«Митна статистика України»

«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»

«Митне право»

«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»

«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»

«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»

«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»

«Державний фінансовий контроль»

«Економічна теорія»

«Державні цільові фонди»

«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»

«Організація постмитного контролю та аудиту»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

О. А. Шевчук

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

Підручник

Ірпінь
2020

УДК 336.132(075.8)
ББК 65.261.8я431
Ш37

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 12 від 28 листопада 2019 року)

Рецензенти:

Редько О. Ю., д.е.н., професор, перший проректор з науково-педагогічної роботи Національної академії статистики та аудиту;

Шерстюк О. Л., д.е.н., доцент, провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» Національної академії аграрних наук України.

Шевчук О. А.

Ш37 Державний фінансовий контроль : підручник / О. А. Шевчук. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – 432 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 145).

ISBN 978-966-337-575-5

Підручник розроблено відповідно до програми дисципліни «Державний фінансовий контроль», вивчення якої ґрунтується на опануванні студентами, що навчаються за спеціальністю «Облік і оподаткування», блоку обліково-аналітичних і контрольних дисциплін. Висвітлено питання теоретико-методологічних засад здійснення державного фінансового контролю в Україні, розглянуто особливості методики державного фінансового контролю типових операцій бюджетних установ та суб'єктів господарювання, а також специфіку перевірки окремих галузей бюджетної сфери та національної економіки.

Метою видання є формування системи теоретичних знань і професійних компетенції з курсу «Державний фінансовий контроль». Призначений для здобувачів і викладачів економічних спеціальностей закладів вищої освіти України, науковців, слухачів післядипломної освіти і системи додаткової професійної освіти, також буде корисним для працівників державних і контролюючих установ, керівників господарюючих суб'єктів, їх структурних підрозділів і служб управління, фахівців у сферах обліку і контролю державних фінансів.

УДК 336.132(075.8)
ББК 65.261.8я431

© Шевчук О. А., 2020
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

ISBN 978-966-337-575-5

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....9

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....12

1.1. Теоретичні основи державного фінансового контролю в Україні.....12

1.2. Види, форми та органи державного фінансового контролю.....22

1.3. Інспектування.....27

1.4. Планування, проведення та оформлення результатів ревізії.....36

1.5. Взаємодія та координація діяльності з підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, іншими органами та спеціалістами під час проведення контрольних заходів.....44

Контрольні питання.....49

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ І ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СИСТЕМІ ЇХ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....50

2.1. Змістові характеристики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.....50

2.2. Планування аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ.....64

2.3. Оформлення результатів аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.....67

Контрольні питання.....69

РОЗДІЛ 3. ПЕРЕВІРКА КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ 71

3.1. Завдання і джерела інформації для контролю кошторису бюджетної установи 71

3.2. Перевірка доходів і видатків загального фонду кошторису бюджетної установи 76

3.3. Перевірка повноти надходження та правильності використання коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи 86

Контрольні питання 95

РОЗДІЛ 4. КОНТРОЛЬ ГРОШОВИХ КОШТІВ 96

4.1. Завдання і джерела інформації для контролю грошових коштів 96

4.2. Перевірка касових операцій 102

4.3. Контроль банківських операцій 115

Контрольні питання 122

РОЗДІЛ 5. КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ І ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ 123

5.1. Завдання і джерела інформації для контролю використання трудових ресурсів і фонду оплати праці 123

5.2. Контроль використання трудових ресурсів та асигнувань на заробітну плату 127

5.3. Перевірка законності виплат доплат, надбавок та премій 130

5.4. Контроль розрахунків та утримань із заробітної плати працівників 136

Контрольні питання 141

РОЗДІЛ 6. КОНТРОЛЬ ЗБЕРЕЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ 142

6.1. Завдання і джерела перевірки основних засобів 142

6.2. Перевірка дотримання умов збереження основних засобів 146
6.3. Перевірка операцій руху основних засобів 149
6.4. Особливості перевірки основних засобів державних підприємств 161
Контрольні питання 174

РОЗДІЛ 7. ПЕРЕВІРКА РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ 175
7.1. Завдання і джерела інформації перевірки розрахункових операцій 175
7.2. Перевірка дотримання порядку взяття зобов'язань бюджетною установою та відповідності їх обсягам затверджених бюджетних асигнувань 177
7.3. Перевірка розрахунків з підзвітними особами 183
7.4. Контроль розрахунків з дебіторами та кредиторами 192
7.5. Перевірка проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти 202
7.6. Перевірка використання коштів, виділених на оплату комунальних послуг та за спожиті енергоносії 207
Контрольні питання 213

РОЗДІЛ 8. ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ І МИСТЕЦТВ 215
8.1. Особливості контролю діяльності закладів культури і мистецтв 215
8.2. Перевірка квиткового господарства 216
8.3. Перевірка виплат авторської винагороди та відрахувань до фондів творчих спілок закладами культури і мистецтв 221
Контрольні питання 222

РОЗДІЛ 9. КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ 224
9.1. Перевірка дотримання законодавства з питань атестації науково-дослідних організацій та обліку відкритих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт 224

9.2. Перевірка цільового та ефективного використання коштів, передбачених на фундаментальні дослідження 226
Контрольні питання 239

РОЗДІЛ 10. ПЕРЕВІРКА ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я 240
10.1. Особливості контролю у сфері охорони здоров'я 240
10.2. Перевірка використання коштів на медикаментозне забезпечення у медичних закладах 242
10.3. Перевірка використання коштів на харчування у медичних закладах 248
10.4. Перевірка надходження, цільового й ефективного використання коштів за надані закладом охорони здоров'я послуги із зубопротезування та лікування 251
Контрольні питання 253

РОЗДІЛ 11. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ 254
11.1. Перевірка відповідності освітньої діяльності закладів освіти державним вимогам 254
11.2. Перевірка виконання навчальними закладами доведених завдань державного замовлення та виконання зобов'язань за договорами з підготовки фахівців 257
11.3. Контроль розрахунків за стипендіями 259
Контрольні питання 265

РОЗДІЛ 12. КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ 266
12.1. Підготовка та організація проведення ревізії місцевих бюджетів 266
12.2. Аналіз формування та виконання зведеного бюджету території 270
12.3. Ревізія законності операцій за рахунками бюджету 275
12.4. Особливості проведення ревізій одержувачів бюджетних коштів комунальної власності, сфери будівництва та послуг 280

12.5. Особливості ревізій підприємств, установ
та організацій, що використовували кошти на будівництво
та ремонт об'єктів інфраструктури регіону 282
12.6. Особливості ревізій підприємств, установ та
організацій агропромислового комплексу регіону 283
12.7. Особливості ревізій підприємств, установ
та організацій, що використовували кошти на будівництво
та ремонт об'єктів інфраструктури регіону
(у тому числі на ремонт та утримання автодоріг).....287
Контрольні питання.....289

РОЗДІЛ 13. ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ 290
13.1. Основна мета та напрями проведення контролю
діяльності будівельних підприємств 290
13.2. Перевірка обґрунтованості виділення коштів
на проведення будівництва та дотримання вимог
законодавства при укладанні контрактів (договорів).....291
13.3. Перевірка проєктно-кошторисної та іншої
технічної документації 294
13.4. Перевірка правильності визначення
вартості будівництва.....297
13.5. Перевірка правильності визначення вартості
робіт, виконаних підрядним способом 303
13.6. Особливості перевірки вартості виконаних робіт
у випадку виконання їх господарським способом 311
Контрольні питання.....312

РОЗДІЛ 14. ПЕРЕВІРКА ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ 313
14.1. Особливості перевірки діяльності
сільськогосподарських підприємств.....313
14.2. Перевірка бухгалтерського обліку операцій
із сертифікатами на земельну частку (пай) та актами
на приватну власність на землю.....315

14.3. Контроль за правильністю обліку коштів державної підтримки 321
14.4. Перевірка обліку виробничої діяльності в тваринництві 322
14.5. Перевірка обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі 327
14.6. Перевірка обліку виробничої діяльності в рослинництві 328
Контрольні питання 335

РОЗДІЛ 15. ПЕРЕВІРКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 336
15.1. Перевірка бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ 336
15.2. Перевірка внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ 341
Контрольні питання 343

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ 344

ДОДАТКИ 361

ПЕРЕДМОВА

Проблема соціально-економічного розвитку в Україні, яка набула у XXI столітті нових реалій і тенденцій, вимагає якісних змін для втілення стратегічного курсу, який би відповідав попиту на перетворення України у високотехнологічну, конкурентоспроможну державу та убезпечував її від сценарію подальшої енергетичної і сировинної залежності.

Це можливо за наявності та продуктивного використання відповідних ресурсів, однак не менш значимим є і вдосконалення практики державного управління, здатне бути досягнутим лише на основі випередження знань.

Україна повинна скористатися своїми освітніми ресурсами як першоосновою економіки XXI ст., втіливши це в розробку і реалізацію концепції випереджаючого знання. Це висуває нові професійні вимоги до всіх учасників управлінського процесу: від керівництва країною, установами, організаціями тощо до безпосередніх фахівців і виконавців.

Реально забезпечити органічне включення всіх учасників управлінського процесу в конструктивний пошук шляхів удосконалення практики державного управління можливо володіючи інформацією про стан соціально-економічних явищ, зокрема через систему контролю.

Забезпечення соціально-економічного розвитку, підвищення ефективності виробництва, конкурентоспроможності базових галузей національної економіки, розв’язання проблем життєдіяльності держави, зниження рівня тінізації економіки і корупції неможливі без адекватного сучасним реаліям дієвого й ефективного державного фінансового контролю.

Сама об’єктивна реальність визначила вагомість включення дисципліни «Державний фінансовий контроль» до навчального плану підготовки фахівців зі спеціальності «Облік і оподаткування» (за всіма освітніми програмами).

У процесі засвоєння цієї дисципліни студенти вчаться застосовувати на практиці теоретичні знання з фінансового обліку, податкового обліку, аналізу господарської діяльності, кваліфіковано використовувати у практичній діяльності сучасні форми і методи контролю, знаходити можливі шляхи вирішення поставлених проблем методики і організації контрольного процесу та їх вдосконалення, а також розвивати навички творчої праці та самостійного мислення.

Сприяти набуттю здобувачами вищої освіти фахових компетентностей у галузі фінансового контролю покликаний підручник «Державний фінансовий контроль», важливою характеристикою якого є рух від суто теоретичних знань до професійних компетенцій, коли виникають синергійні ефекти і стає можливим їх реалізація у процесі функціонування суб'єктів державного фінансового контролю.

Структурно підручник «Державний фінансовий контроль» складається із 15 розділів, у яких, розпочинаючи з відображення теоретико-методологічних засад здійснення державного фінансового контролю, послідовно відображаються особливості аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ, науково-дослідних організацій, контроль грошових коштів, використання трудових ресурсів і фонду оплати праці, збереження і використання необоротних активів, особливості перевірки діяльності закладів культури і мистецтва, охорони здоров'я, освіти, будівельних підприємств, сільськогосподарських підприємств.

Підручник містить матеріали, необхідні для самостійного вивчення дисципліни, перелік літературних джерел та глосарій, які рекомендуються для підготовки практичних занять та самостійної роботи. Основний матеріал збагачено переліком нормативних і законодавчих документів, використаної та рекомендованої для студентів літератури, а також додатками чинних в Україні документів, прийнятих органами державного фінансового контролю.

Підручник розрахований передусім на здобувачів і викладачів економічних спеціальностей закладів вищої освіти України, науковців, слухачів післядипломної освіти і системи додаткової професійної освіти. Книга є корисною також для працівників державних і контролюючих установ, керівників господарюючих суб'єктів, їх структурних підрозділів і служб управління, фахівців у сферах обліку і контролю державних фінансів.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Теоретичні основи державного фінансового контролю в Україні

Управління притаманне всім сферам людської діяльності, у тому числі й фінансовій. Управління базується на знанні об'єктивних закономірностей розвитку суспільства, однак на управління значний вплив здійснює держава в особі відповідних управлінських структур. Важливою сферою управлінської діяльності є управління фінансами як сукупність заходів державних фінансових органів із забезпечення цілеспрямованого та ефективного функціонування фінансової системи з метою реалізації відповідної фінансової політики.

Одним з елементів системи управління фінансами є *фінансовий контроль*, необхідність якого обумовлена товарно-грошовими і фінансовими відносинами та який виступає як практична форма реалізації контрольної функції фінансів.

Фінансовий контроль – це одна з функцій системи управління фінансовими відносинами, що являє собою систему активних дій органів фінансового контролю, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль з метою забезпечення інтересів власників, визначення обґрунтованості управлінських рішень і ступеня їх реалізації, дотримання чинних нормативно-правових актів, виявлення можливих порушень, розробки пропозицій щодо запобігання їм у майбутньому та виявлення резервів підвищення ефективності господарювання.

Функції фінансового контролю визначаються змістом фінансів як економічної категорії і полягають у вирішенні і забезпеченні завдань формування, розподілу і ефективного

використання капіталу, фондів грошових ресурсів, ефективного ведення державного й приватного господарства. Сучасна система фінансового контролю виділяє такі основні види: державний, муніципальний, господарський, громадський контроль.

Державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, визначена законодавством діяльність органів законодавчої і виконавчої влади та спеціальних органів, на які покладені відповідні контрольні функції з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів, і кредитів, отриманих під гарантії уряду.

Державний фінансовий контроль є важливим елементом системи державного управління фінансами, призначений сприяти реалізації фінансової політики держави, створення умов розширеного відтворення, виконання державних цільових програм та заходів фінансової стабілізації.

Основними завданнями державного фінансового контролю є:

- організація і здійснення контролю за виконанням державного, місцевих бюджетів та бюджетів державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою та цільовим призначенням;
- визначення ефективності та доцільності витрачання бюджетних коштів і використання державної власності;
- забезпечення надходжень до дохідної частини державного бюджету податкових, митних та інших платежів, що забезпечують формування дохідної частини державного бюджету;
- оцінка ефективності діяльності головних розпорядників бюджетних коштів;
- перевірка майнового стану та ефективності використання майна державними підприємствами та бюджетними установами;
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності всіма підконтрольними установами;

- проведення профілактичної роботи з метою підвищення фінансової дисципліни;
- виявлення резервів зростання фінансових ресурсів держави.

В умовах розвитку ринкових відносин система державного фінансового контролю потребує певних змін, що зумовлюються кількома причинами, найважливішими серед яких є:

- необхідність зберігання і раціонального використання державної власності та бюджетних коштів;
- потреба дотримання економічними суб'єктами фінансової і платіжної дисципліни та законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів, надання пільг тощо;
- необхідність збільшення частки державних коштів у фінансуванні розвитку галузей національної економіки.

Об'єктом державного фінансового контролю є грошові відносини, що виникають у процесі формування і використання публічних фінансів і майна держави, а також у інших суб'єктів господарювання, що перебувають у державній власності. При цьому об'єктами державного фінансового контролю на мікрорівні є:

- система безготівкових розрахунків;
- системи бюджетування і бізнес-планування;
- управління фінансовими ризиками;
- управління обіговими коштами;
- управління капіталом, вкладеним в основні засоби (основним капіталом);
- політика залучення нових фінансових ресурсів;
- управління структурою капіталу господарюючого суб'єкта;
- рівень і динаміка фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта;
- майновий і фінансовий стан господарюючого суб'єкта;
- комерційне кредитування (політика комерційного кредитування);

- варіанти і процедури управління інвестиційною діяльністю господарюючого суб'єкта (інвестиційна політика);
- емісія цінних паперів (емісійна політика);
- портфель цінних паперів (управління цінними паперами);
- нарахування і виплата дивідендів (дивідендна політика);
- система прийняття фінансових рішень (процедури прийняття рішень (фінансового характеру) і розподіл повноважень управлінського персоналу);
- система інформаційного забезпечення прийняття рішень;
- ділова активність і ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

Суб'єктами державного фінансового контролю є органи законодавчої та виконавчої влади, а також спеціальні органи, на які законодавством покладені відповідні контрольні функції.

Метою державного фінансового контролю є забезпечення дотримання принципів законності, доцільності та ефективності розпорядчих і виконавчих дій з управління публічними фінансами та майном держави, їх збереження і примноження для виконання функцій держави.

Класифікація різновидів державного фінансового контролю має здійснюватися на основі таких класифікаційних ознак, як стадії проведення, спрямованість, джерела даних, характер контрольних заходів, періодичність проведення, повнота охоплення об'єкта контролю, час здійснення контрольних дій, регламент здійснення, сфера контролю, суб'єкти, належність до господарюючого суб'єкта, технологія здійснення

Загалом класифікувати різновиди державного фінансового контролю можна так (табл. 1.1).

Основними складовими системи фінансового контролю, системоутворюючими елементами, що забезпечують її стійке функціонування і вирішення завдань, є:

- правова (законодавча і нормативно-правова) база;
- органи, які здійснюють фінансовий контроль;
- форми і методи фінансового контролю.

Таблиця 1.1

Класифікація різновидів державного фінансового контролю

Класифікаційна ознака	Різновиди державного фінансового контролю
Стадії проведення	первинний, проміжний, остаточний
Спрямованість	стратегічний, тактичний, оперативний
Джерела даних	документальний, фактичний
Характер контрольних заходів	плановий, раптовий
Періодичність проведення	систематичний, періодичний, епізодичний
Повнота охоплення об'єкта контролю	суцільний, вибірковий
Час здійснення контрольних дій	попередній, поточний, наступний
Регламент здійснення	обов'язковий, за рішенням державних органів, ініціативний
Сфера контролю	бюджетна сфера; податкова сфера; валютна сфера; грошово-кредитна сфера; страхова сфера; на фондовому ринку
Суб'єкти	органів представницької влади, президентський, органів виконавчої влади загальної компетенції, регуляторів фінансових ринків
належність до господарюючого суб'єкта	зовнішній, внутрішній
Технологія здійснення	автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований

Дієва система має забезпечувати надійне здійснення державного фінансового контролю за трьома основними напрямами:

- формування і використання всіх державних коштів, незалежно від того, в якому вигляді вони існують – бюджетному чи будь-якому іншому;
- діяльність органів виконавчої влади, на які покладено практичне проведення фінансової, бюджетної, кредитної, грошової, податкової та валютної політики;
- залучення і використання коштів юридичних і фізичних осіб кредитними й іншими організаціями, яким законодавством надане таке право.

Сучасний стан розвитку системи державного фінансового контролю пов'язаний із процесами глибокого реформування всієї економічної системи України, зокрема, бюджетної. Це обумовлено умовами економічної глобалізації і розвитком демократичних засад суспільного буття, становленням середовища державно-приватного партнерства, визначенням соціальних пріоритетів тощо. Відповідно, глибинне реформування поширюється і на державний фінансовий контроль.

Трансформація системи державного фінансового контролю бюджетних установ обумовлена такими існуючими недоліками:

- високою соціальною значимістю бюджетних установ, що виявляється у виконанні ними некомерційний функцій, спрямованих на досягнення суспільних благ;
- масштабністю фінансових потоків, що проходять через ці установи, і необхідністю встановлення над ними суворого контролю.

Існує величезний розрив між збитками, які щорічно виявляються державними контрольними органами, та сумами, що реально повертаються до бюджету.

В основу побудови системи державного фінансового контролю покладено:

- принципи організації державного фінансового контролю, його цілі, завдання і напрями (об'єкти контролю);
- механізми державного фінансового контролю та їх нормативно-правове забезпечення;
- функції контролюючих органів і їх розподіл між суб'єктами контролю;
- форми відповідальності за порушення бюджетного законодавства і механізми їх реалізації.

Найбільш суттєві особливості бюджетних установ як об'єктів державного фінансового контролю визначають такі чинники:

1. Особливий правовий статус бюджетних установ Важливість цього аспекту визначається тим, що саме правовий статус організації визначає особливості організації її фінансів, прав і обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин.

Бюджетною установою, відповідно до Бюджетного кодексу України, є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок, відповідно, державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

Основні ознаки бюджетних установ відповідно до ст. 133.4.1 Податкового кодексу:

1) бюджетні установи створюються органами державної влади і місцевого самоврядування;

2) бюджетні установи утворюються для виконання функцій некомерційного характеру;

3) діяльність бюджетних установ фінансується повністю або частково за рахунок бюджетних коштів;

4) бухгалтерський облік здійснюється відповідно до НП(С)БОДС та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

5) внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Важливим чинником є те, що бюджетні установи використовують кошти бюджетів та державних цільових фондів, які мають суворо цільове призначення – фінансування суспільних потреб (соціальної сфери, економіки, забезпечення національної безпеки та ін.), тобто саме за допомогою бюджетних установ реалізуються функції держави, передусім – соціальні, у такий спосіб задовольняються потреби всього суспільства.

2. Особливості структури фінансових потоків, які формують доходи бюджетних установ. Структура доходів бюджетних установ і відповідних їм фінансових потоків може розглядатись у двох основних аспектах:

1) за рівнями бюджетної системи (державний, регіональний, місцевий). Як правило, кожна бюджетна установа одержує фінансування з одного бюджету або шляхом багаторівневого фінансування (у разі виділення бюджетних коштів для реалізації програм, які віднесені до різних рівнів влади). Цей чинник

суттєвий з точки зору розподілу функцій державного фінансового контролю відповідних рівнів;

2) за джерелами надходження коштів. У сучасних умовах для багатьох бюджетних установ характерне багатоканальне функціонування, яке полягає в тому, що джерелами фінансового забезпечення діяльності установ, поряд з бюджетним фінансуванням, є різноманітні власні надходження. Основна проблема при цьому полягає у невизначеності і слабкій прогнозованості фінансових потоків від власних надходжень бюджетних установ, що віднесені до спонсорських і благодійних внесків, пожертв та інших подібних доходів.

3. Різноманітність бюджетних установ. Бюджетні установи, незважаючи на їх єдину організаційно-правову форму, що визначає принципові особливості організації їх фінансів як однотипних установ, насправді суттєво відрізняються одна від одної, передусім галузевою приналежністю. З точки зору державного фінансового контролю суттєві як мета створення бюджетних установ, так і особливості формування фінансової бази їх функціонування, наприклад методи бюджетного фінансування, права на надання платних послуг і використання доходів, одержаних від них, та інші аспекти.

Наведені особливості організації фінансів бюджетних установ свідчать про їх складність як об’єктів державного фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль за діяльністю бюджетних установ має важливе значення для забезпечення їх нормального функціонування, а також організації руху фінансових ресурсів на мікро- та макрорівні. За допомогою державного фінансового контролю досягається збереження матеріальних і фінансових ресурсів, своєчасне поповнення державних цільових фондів, ефективність та економність використання їх коштів. Суспільство одержує в цьому випадку можливість контролювати фінансові взаємозв’язки на рівні держави та територіальних утворень, слідкувати за пропорціями в розподілі фінансових ресурсів між секторами і галузями економіки, перевіряти повноту і

своєчасність надходження необхідних грошових коштів суб'єктам господарювання, оцінювати ступінь економності та ефективності їх використання. У цілому державний фінансовий контроль бюджетних установ сприяє зміцненню фінансової дисципліни у всіх галузях суспільного виробництва, позитивно впливаючи на фінансову безпеку держави.

До основних завдань державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ відносять:

- перевірку дотримання чинного законодавства щодо порядку формування і використання фінансових ресурсів держави;
- перевірку ефективності використання потенціалу бюджетної сфери в інтересах розвитку суспільства та задоволення соціальних потреб;
- встановлення повноти і своєчасності виконання фінансових зобов'язань, перевірку дотримання фінансової дисципліни, виявлення відхилень від прийнятих стандартів, застосування у випадку фінансових порушень жорстких санкцій до бюджетних установ та конкретних посадових осіб;
- сприяння правильній організації та веденню бухгалтерського обліку, складання достовірної звітності;
- розробку заходів щодо попередження майбутніх фінансових зловживань та одержання компенсацій за спричинені збитки від винних осіб.

Предметом державного фінансового контролю є їх економічні операції з формування і використання державних фінансів. Контроль проводиться відповідно до таких основних принципів, як законність, відповідальність, об'єктивність, системність.

Законність – один з ключових принципів державного фінансового контролю. Дотримання принципу законності передбачає виконання норм і правил, передбачених законодавством як з боку об'єктів контролю (бюджетних установ), так і суб'єктів, що проводять державний фінансовий контроль.

Відповідальність – цей принцип передбачає, що, з одного боку, самі бюджетні установи зобов'язані дотримуватись законів і правових актів, що регламентують їх діяльність, і нести

відповідальність за достовірність інформації, що надається, а з іншого – суб'єкти державного фінансового контролю відповідають за об'єктивність оцінок і суджень за наслідками контрольних заходів. Законодавством України передбачена можливість оскарження в судовому порядку дій суб'єктів державного фінансового контролю, а також підсумкової інформації, що надається ними.

Об'єктивність – цей принцип покладено в основу державного фінансового контролю в цілому, у т.ч. і щодо діяльності бюджетних установ. Об'єктивність є змістом контролю як функції управління і основної форми зворотного зв'язку та інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Об'єктивна оцінка реальної фінансово-господарської діяльності бюджетних установ можлива лише на основі суворого дотримання чинного законодавства при високому професіоналізмі органів державного фінансового контролю.

Системність – цей принцип передбачає такий ступінь опанування контрольованого процесу, який гарантує об'єктивність результатів контролю. Принцип системності також передбачає проведення контрольних заходів у бюджетних установах, у тому числі повторних перевірок щодо усунення раніше виявлених порушень чи недоліків, що дозволяє узагальнити одержану інформацію, відслідкувати позитивні і негативні тенденції під час контрольного процесу та запропонувати обґрунтовані рекомендації з корекції процесу.

Інформаційна база державного фінансового контролю – це сукупність даних первинних документів аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку; фінансової, статистичної та оперативно-технічної звітності; нормативної, проєктно-конструкторської, технологічної та іншої документації, що відображає здійснені фінансово-господарські операції та ступінь виконання кошторису бюджетної установи, а також дані фактичного контролю. Інформація, що використовується в процесі державного фінансового контролю, повинна бути достовірною, точною та комплексною. Достовірною є інформація, яка

адекватно відображає реальну ситуацію. Точність інформації впливає на правильність прийняття на її основі управлінських рішень. Комплексність інформації передбачає наявність різноманітних даних, одержаних з різних джерел як усередині бюджетної установи, так і за її межами.

Перелік суб'єктів державного фінансового контролю, форми і методи здійснення контрольних заходів, їх періодичність визначаються його організацією.

1.2. Види, форми та органи державного фінансового контролю

Багатогранність змісту державного фінансового контролю об'єктивно визначає його складну організаційну структуру.

Залежно від часу здійснення державний фінансовий контроль поділяється на *попередній, поточний* (оперативний) та *наступний* (ретроспективний).

Попередній контроль проводиться на етапі складання і розгляду проєктів бюджету відповідного рівня, кошторисів бюджетних установ та розрахунків, що надаються бюджетними установами у відповідні органи. Попередній контроль сприяє недопущенню неправильного, нераціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, а також пошуку додаткових резервів.

Поточний (оперативний) контроль проводиться під час виконання бюджету відповідного рівня, а також кошторису конкретної бюджетної установи, коли перевіряється дотримання різноманітних правил, норм і нормативів.

Поточний контроль спирається на первинні документи оперативного і бухгалтерського обліку та звітності.

Обов'язковим елементом поточного контролю є аналіз, за допомогою якого визначається своєчасне і цільове фінансування передбачених бюджетних витрат і цільових програм.

Наступний (ретроспективний) контроль здійснюється після завершення звітного періоду, при цьому перевіряється

доцільність витрачання державних коштів при виконанні бюджетів і кошторисів бюджетних установ. Проводиться він шляхом аналізу використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, законності здійснених операцій на основі перевірки звітних бухгалтерських та витратних документів.

Результати цього контролю тісно пов'язані з підсумками попереднього та поточного фінансового контролю, що дозволяє виявити недоліки їх проведення.

Недоліком державного фінансового контролю є превалювання наступного контролю, переважно у формах ревізій. Крім того, фіскально-каральна спрямованість та низька ефективність обумовлена здійсненням його у багатьох випадках за ініціативою правоохоронних та інших державних органів.

Як наслідок, більшість виявлених фінансових порушень та їх негативних наслідків з об'єктивних причин не усуваються.

Державний фінансовий контроль бюджетних установ здійснюється органами, поданими на рис. 1.1.

Статтею 26 Бюджетного кодексу України визначено, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ проводиться Державною фінансовою інспекцією України. Законом України від 26.01.2012 № 5463-VI «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» головним завданням органів державного фінансового контролю визначено здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, виконанням місцевих бюджетів, розробленням пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

ОРГАНИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Верховна Рада України	*Рахункова палата України*	*Державна казначейська служба України*	*Офіс фінансового контролю*	*Державна податкова служба України*	*Головні розпорядники бюджетних коштів*
Попередній контроль під час обговорення та затвердження проєктів законів щодо бюджетно-фінансових питань. Наступний контроль під час розгляду і затвердження звітів про виконання державного бюджету	Попередній контроль під час експертизи дохідної та видаткової частин бюджету. Наступний контроль за дотриманням державними органами, державними цільовими фондами, органами місцевого самоуправління, розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів законності під час формування і використання коштів державного бюджету	Попередній контроль за видатками державного бюджету – під час розгляду проєктів кошторисів бюджетних установ. Поточний контроль за видатками державного бюджету – у разі списанні бюджетних коштів з реєстраційних рахунків. Наступний контроль – під час аналізу звітності бюджетних установ і перевірок цільового використання бюджетних коштів	Поточний та наступний контроль у процесі здійснення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ за правильністю ведення бухгалтерського обліку, законністю використання бюджетних коштів, державного майна, складання достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього контролю. Наступний контроль – під час інспектування бюджетних установ щодо контролю за їх видатками та збереженням державної власності	Наступний контроль за дотриманням податкового законодавства за правильністю визначення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету відповідних податків та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством	Попередній контроль за видатками державного бюджету – під час розгляду проєктів кошторисів підвідомчих установ. Поточний контроль, який здійснюється у формі внутрішнього контролю та аудиту. Наступний контроль – під час аналізу звітності підвідомчих установ, інспектуванні їх господарської діяльності

Рис. 1.1. Органи, які здійснюють державний фінансовий контроль бюджетних установ

Відповідно до частини 2 статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль реалізується органами державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Аудит фінансової та господарської діяльності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

Основним завданням аудиту фінансової та господарської діяльності є оцінка ефективності управління бюджетною установою та правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складання достовірної фінансової звітності та організація дієвого внутрішнього контролю.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Ревізія – це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових порушень.

Відповідно до статті 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» органи державного фінансового контролю проводять планові та позапланові виїзні ревізії.

Плановою є ревізія підконтрольної установи, яка передбачена у плані роботи органу державного фінансового контролю і

проводиться за сукупними показниками її фінансово-господарської діяльності за письмовим рішенням керівника відповідного органу державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади не частіше одного разу на календарний рік за умови, що установі не пізніше ніж за 10 календарних днів до проведення ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням терміну її початку та закінчення. Тривалість планової ревізії може становити до 30 робочих днів, з можливістю продовження за рішенням суду до 15 робочих днів.

Позапланова виїзна ревізія – це ревізія, яка не передбачена в плані роботи органу державного фінансового контролю і проводиться на об'єкті контролю не частіше одного разу на квартал за наявності обставин для її проведення, передбачених частиною 5 статті 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» на підставі рішення суду. Позапланові виїзні ревізії проводяться в термін до 15 робочих днів, з можливістю продовження за рішенням суду до 5 робочих днів. Позапланова виїзна ревізія може проводитись як за ініціативою органів державного фінансового контролю, так і інших уповноважених державних органів.

У разі надходження доручення щодо проведення позапланової ревізії у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, Міністерства внутрішніх справ України та Служби безпеки України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено до компетенції органів державного фінансового контролю, за отриманням дозволу до суду звертаються органи державного фінансового контролю.

Здійснення органами державного фінансового контролю інших видів державного фінансового контролю, а також форм інспектування у вигляді перевірок, камеральних ревізій (за вилученими документами, у тому числі за дорученням правоохоронних органів) чинне законодавство не передбачає.

1.3. Інспектування

Підготовка до проведення ревізії. З метою глибокого і всебічного дослідження матеріалів і документів, які стосуються діяльності об'єкта контролю, що підлягатиме ревізії, державний фінансовий інспектор (далі – інспектор) на етапі підготовки до ревізії має здійснювати такі заходи (залежно від наявності для цього часу) (дод. А):

1. Опрацювати нормативно-правову базу з питань функціонування об'єкта контролю, в тому числі щодо прийняття, внесення змін, втрати чинності нормативно-правових актів, які регулюють сферу діяльності об'єкта контролю.

Зазначене дає змогу визначити основні види діяльності об'єкта контролю, структуру, особливості порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами (для бюджетної установи), наявність повноважень щодо надання платних послуг тощо.

2. Проаналізувати матеріали контрольних заходів (акти ревізій, акти перевірок державних закупівель, аудиторські звіти), проведених на об'єкті контролю за попередній ревізійний період, що дасть змогу визначити типові для зазначеного об'єкта порушення, ризикові напрями діяльності та визначити стан усунення порушень.

Для здійснення аналізу результатів раніше проведених ревізій та перевірок державних закупівель доцільно використовувати дані Підсистеми проведення контрольних заходів.

3. Опрацювати наявну в Офісі фінансового контролю (далі – орган Держфінконтролю) інформацію, отриману від фінансових органів та органів Державної казначейської служби щодо використання об'єктом контролю бюджетних коштів, операцій на реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби, взятих зобов'язань, стану дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Проаналізувати звітність та оперативну інформацію щодо виконання бюджетів та єдиної мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів стосовно діяльності об'єкта

контролю, що отримані від органів Державної казначейської служби.

4. Проаналізувати отриману (за потреби) на запит від органів Державної податкової служби інформацію стосовно підконтрольного суб'єкта господарювання, в тому числі щодо наданих йому податкових пільг, банківських установ, у яких він обслуговується, та контрагентів.

5. Опрацювати інформацію, отриману від органів Фонду державного майна України, у контексті, що стосується діяльності об'єкта контролю. Зокрема, даних щодо обсягів та стану використання державного майна державними підприємствами, об'єднаннями, установами, організаціями, господарськими товариствами, у статутному капіталі яких акції (частки, паї) належать державі, балансоутримувачами державного майна тощо.

6. Проаналізувати іншу наявну в органах Держфінконтролю інформацію з питань діяльності об'єкта контролю, зокрема доручення правоохоронних органів щодо ймовірних фактів порушень, сумнівних операцій тощо, звернення громадян (у тому числі під час прийому громадян), отриману інформацію за «телефоном довіри», інформацію від підприємств, установ і організацій, що мали відносини з об'єктом контролю у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.

7. Дослідити інформацію, що може стосуватись діяльності об'єкта контролю, на офіційних вебсайтах державних органів, зокрема:

- Фонду державного майна України (www.spfu.gov.ua) щодо корпоративних прав держави, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які за результатами інвентаризації об'єктів державної власності «визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади підтверджена цим органом) та обліковуються в Єдиному реєстрі об'єктів державної власності; «не визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади не підтверджена цим органом) у розрізі суб'єктів управління, потенційних об'єктів оренди державного майна;

- Державної служби статистики України (www.ukrstat.gov.ua) щодо результатів визначення основного виду економічної діяльності підприємств, наявних статистичних даних стосовно цін і тарифів;
- Міністерства економіки (www.me.gov.ua) щодо здійснення державних закупівель;
- Центру адаптації державної служби до стандартів ЄС Національного агентства України з питань державної служби (www.center.gov.ua) щодо реєстру адміністративних послуг;
- офіційному вебсайті об'єкта контролю та його органу управління (за наявності).

Проаналізувати інші наявні в мережі Інтернет чи інших засобах інформації відомості щодо проблем в діяльності об'єкта контролю, фактів порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном.

8. У випадку відсутності необхідної інформації чи потреби отримання додаткових відомостей про діяльність об'єкта контролю орган Держфінконтролю, керуючись пунктом 6 Порядку проведення інспектування, надсилає письмове звернення органам державної влади, місцевого самоврядування, підприємствам, установам і організаціям щодо надання інформації, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

9. На підставі проведеного аналізу інформації щодо діяльності об'єкта контролю керівник ревізійної групи визначає питання програми ревізії, затрати трудових ресурсів, терміни, а також відбирає найбільш ризикові господарські операції об'єкта контролю, що заслуговують на більш ретельну перевірку під час проведення ревізії.

Програма ревізії складається у двох примірниках. У програмі зазначається найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції органів Держфінконтролю. Програма затверджується керівником органу Держфінконтролю чи його заступником.

Якщо об’єкт контролю є бюджетною установою, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії бюджетної установи.

Якщо об’єкт контролю є суб’єктом господарювання державного сектору економіки, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії фінансово-господарської діяльності суб’єкта господарювання державного сектору економіки.

У разі проведення ревізії за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи, або за постановою органу досудового слідства питання програми ревізії викладаються у редакції, сформульованій у відповідному рішенні суду (поданні прокурора або слідчого) або постанові органу досудового слідства.

10. Склад, кількість посадових осіб органу Держфінконтролю та строки проведення ревізії визначаються з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної законодавством її тривалості.

Керівник ревізійної групи складає робочий план. Робочий план складає і підписує керівник ревізійної групи та затверджує керівник відповідного самостійного структурного підрозділу Держфінконтролю (або особи, що їх заміщують).

Керівник ревізійної групи до початку проведення ревізії забезпечує ознайомлення з робочим планом під розпис всіх учасників ревізійної групи.

11. Програма ревізії та робочий план за ініціативою керівника ревізійної групи можуть бути відкориговані у процесі ревізії за результатами дослідження окремих документів об’єкта контролю.

Зокрема, перед виходом на об’єкт контролю необхідно проаналізувати матеріали контрольних заходів, проведених як органами Держфінконтролю (якщо це не було зроблено раніше), так і іншими контролюючими органами з питань, що належать до компетенції органів Держфінконтролю, за період, що підлягає

ревізії. Опрацьовані матеріали можна використати для коригування програми чи робочого плану ревізії щодо виключення окремих питань ревізії, періодів, за який вони перевіряються, або ж врахувати відповідні матеріали під час визначення періодів вибіркових перевірок тощо.

Зміни до програми ревізії та робочого плану затверджуються і підписуються працівниками органу Держфінконтролю, які перебувають на посадах того ж рівня, що і для підписання та затвердження програми ревізії та робочого плану.

Порядок організації та проведення ревізій

Перед початком проведення планової ревізії керівник ревізійної групи готує повідомлення об'єкта контролю про проведення ревізії, яке підписується керівником органу Держфінконтролю чи його заступником (дод. Б).

Повідомлення не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку планової ревізії надається об'єкту контролю одним із способів: особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю; через канцелярію (діловодну службу) з відміткою на примірнику повідомлення органу Держфінконтролю про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію; рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням (при цьому на примірнику повідомлення, що залишається в органі Держфінконтролю, зазначаються реквізити поштового повідомлення).

Повідомлення щодо проведення позапланової ревізії не надсилається.

На проведення ревізії керівником ревізійної групи на кожну посадову особу Держфінконтролю та залученого спеціаліста виписується в двох примірниках направлення встановленого Держфінконтролю зразка, яке підписується керівником органу Держфінконтролю чи його заступником.

Перед виходом на об'єкт контролю керівник ревізійної групи надає керівнику об'єкта контролю чи його уповноваженому

заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду) під розписку на примірниках органу Держфінконтролю та розписується в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю.

У разі ненадання об'єктом контролю журналу реєстрації перевірок такий факт в подальшому фіксується у вступній частині акта ревізії.

Також керівник ревізійної групи видає керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу Держфінконтролю для ознайомлення один примірник програми ревізії. Якщо керівництво об'єкта контролю відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Питання програми ревізії, що підлягають контролю, перевіряються шляхом документальної та/або фактичної перевірки.

- Документальна перевірка передбачає контроль за документами об'єкта контролю таких питань:

– дотримання вимог законодавчих та нормативних актів щодо порядку складання (оформлення) первинних, зведених облікових, підтвердних та інших документів об'єкта контролю – перевірка за формою;

– відповідність господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтвердними чи іншими документами, нормам, встановленим законодавством та внутрішніми регламентами (документами) установи, прийнятими в межах законодавства, – перевірка за змістом.

Примітка. *Основні вимоги до первинних облікових документів та регістрів бухгалтерського обліку, відображення господарських операцій, виправлення помилок у бухгалтерському обліку, зберігання документів встановлено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.*

- При документальній перевірці порядку складання (оформлення) документів (перевірка за формою) звертається увага на:

– наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів документів (наприклад, касові, авансові, матеріальні звіти, розрахункові відомості тощо): назва установи, від імені якої складено документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл на здійснення господарської операції, безпосередніх виконавців операції, їх особисті підписи та підписи осіб, відповідальних за складання документа;

– необхідність використання у встановлених випадках бланків типових та спеціалізованих форм, затверджених уповноваженими органами, можливість використання самостійно виготовлених бюджетною установою бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм;

– способи і засоби заповнення документів, несанкціоноване втручання в їх оформлення та їх повторне використання (відсутність прокреслень у вільних рядках, погашень штампами або надписом вручну «Одержано» чи «Сплачено» із зазначенням дати на документах, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також наявність непомітних виправлень у них);

– забезпечення збереження документів упродовж установленого періоду їх зберігання;

– своєчасність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, зафіксованих первинними та підтверджувальними документами;

– наявність всіх первинних, підтверджувальних чи інших документів, які засвідчують здійснення господарських операцій, відображених в бухгалтерському обліку;

– повноту перенесення інформації про господарські операції установи за певний період часу (місяць, квартал, рік) з

облікових регістрів у згрупованому вигляді до бухгалтерських звітів та фінансової звітності.

● Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і матеріалів, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт тощо, які ініціюються посадовими особи Держфінконтролю та проводяться відповідними комісіями, призначеними наказом керівника бюджетної установи в присутності посадових осіб органів Держфінконтролю за участю матеріально-відповідальної особи, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представника суб'єкта господарювання, яким виконувались роботи.

З метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю можуть проводитися на інших підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки (порядок проведення зустрічних звірок визначено пунктом 26 Порядку проведення інспектування). З цією ж метою до юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців можуть направлятися запити щодо надання інформації, документів і матеріалів, необхідних для підтвердження у процесі ревізії операцій об'єкта контролю.

Основні вимоги до оформлення акта ревізії

● Результати ревізії оформляють актом, який складають у 3-х примірниках на паперовому носії (аркушах паперу білого кольору) державною мовою. Кожен з примірників акта повинен мати наскрізну нумерацію сторінок.

Номери сторінок проставляють арабськими цифрами посередині верхнього поля сторінки. Номер на першій сторінці не проставляють.

● Акт ревізії є лаконічним за змістом, до нього не включають непідтверджені ревізійними діями висновки, суб'єктивні

припущення посадових осіб органів Держфінінспекції, висновки, які не належать до компетенції органів Держфінінспекції, описову інформацію, яка не має смислового навантаження відносно перевірених питань, а також інформацію із слідчих матеріалів (матеріалів допиту) та посилання на свідчення посадових осіб, які вони дали перед слідчими органами.

В акті ревізії не допускається правова або морально-етична оцінка дій посадових і матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю, кваліфікація їх намірів чи дій, зокрема «розкрав кошти», «привласнив майно», «сфабрикував», «злочинні наміри чи дії», «факти шахрайства» тощо.

В акті ревізії не допускаються необумовлені виправлення та підчистки. Виправлення помилок здійснюють шляхом закреслення неправильного запису так, щоб було видно закреслений запис, та написання правильного тексту, який засвідчується записом «Виправленому вірити» та підписами усіх осіб, які підписують акт ревізії із зазначенням дати внесення виправлення.

● Зміст акта ревізії викладають лише на лицьовому боці аркуша, зворотний бік – не заповнюють.

Першу сторінку акта ревізії оформляють на бланку органу Держфінінспекції, який не підлягає обліку та нумерації.

На цій сторінці згори донизу в окремих рядках зазначають таке:

– назва документа (акт), посередині рядка великими літерами;

– дата реєстрації і номер акта ревізії, проставляють арабськими цифрами у одному рядку: дата – по лівому краю рядка, номер – по правому;

– місце складання (назва міста, села чи селища) акта ревізії, по лівому краю рядка під датою.

1.4. Планування, проведення та оформлення результатів ревізії

Ревізії підконтрольних об'єктів здійснюються органами державного фінансового контролю відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

У процесі підготовки до ревізії посадовими особами органу державного фінансового контролю складається (у двох примірниках) програма ревізії, в якій зазначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії. Програма затверджується керівником органу державного фінансового контролю чи його заступником.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

На проведення ревізії органом державного фінансового контролю на кожну посадову особу служби та залучених спеціалістів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів, підприємств, установ та організацій оформлюють у двох примірниках направлення встановленого зразка.

Перед початком ревізії посадові особи Держфінконтролю та залучені спеціалісти повинні під розписку видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду).

Ревізори зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його наявності). Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується у вступній частині акта ревізії.

Ревізія проводиться шляхом документальної перевірки дотримання вимог та інших нормативно-правових актів. Під час

проведення ревізії посадові особи органу державного фінансового контролю повинні:

- у разі виявлення порушень законодавства вимагати від працівників установи, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення;
- якщо виявлено факти порушення законодавства, вжиття заходів, які не належать до компетенції органів Держфінконтролю, – невідкладно письмово повідомити про це керівника органу, який забезпечує інформування відповідних державних органів про такі факти;
- якщо виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і в установі не гарантують їх забезпечення, ревізори на підставі рішення суду вилучають на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформлюють вилучення відповідним актом;
- для підтвердження викладених в акті ревізії фактів порушень отримувати від об'єкта контролю завірені копії документів, які засвідчують відповідні порушення, і долучати їх до матеріалів ревізії;
- у разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів – скласти акт із зазначенням таких фактів, вручити його керівництву об'єкта та надати письмові вимоги щодо приведення обліку у відповідність із законодавством.

За зверненням правоохоронного органу державного фінансового контролю у межах своєї компетенції проводить планові та позапланові виїзні ревізії за місцем знаходження об'єкта контролю.

Звернення правоохоронного органу щодо включення об'єкта контролю до плану контрольно-ревізійної роботи розглядається органом Держфінконтролю, якщо воно підписане керівником відповідного органу чи його заступником і містить:

- повну назву об'єкта контролю, дані про його місцезнаходження, організаційно-правову форму;

- обґрунтування необхідності проведення ревізії;
- перелік питань, на які відповідно до компетенції органів державного фінансового контролю необхідно дати відповіді;
- зазначення періоду проведення ревізії.

Позапланова виїзна ревізія за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

- постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та рішення суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначаються підстави проведення, дати її початку та закінчення, а також номер, дата і підстави порушення кримінальної справи, орган, що порушив кримінальну справу;
- постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після порушення кримінальної справи проти посадових осіб об'єкта контролю;
- інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, в якому зазначаються підстави проведення, дата початку та закінчення.

За результатами ревізії складається акт, що містить:

- *вступну частину*, в якій зазначається підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягає ревізії, перелік посадових осіб органу державного фінансового контролю та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягає ревізії;
- *констатуючу частину*, в якій наведено інформацію про результати ревізії з кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства.

Акт ревізії складається у трьох примірниках, підписується посадовою особою органу державного фінансового контролю та

керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю, а також за потреби іншими працівниками установи.

Керівник, головний бухгалтер об'єкта контролю зобов'язані ознайомитись з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта та повернути органу державного фінансового контролю у строк не пізніше ніж за три робочих дні після отримання. У разі наявності заперечень щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер підписують його із застереженням. Орган державного фінансового контролю аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях, і в строк не пізніше, ніж 15 робочих днів після отримання заперечень надає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу державного фінансового контролю або його заступником.

За результатами проведення ревізії у межах наданих прав органи державного фінансового контролю вживають заходів для забезпечення:

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

Результати ревізій окремих установ, організацій та підприємств, що були охоплені контрольними заходами, оформлюються відповідно до Порядку проведення інспектування.

У разі надходження від об'єкта контролю заперечень (зауважень) до акта ревізії керівник, який очолював контрольний захід, готує проєкт висновків на них, які розглядаються галузевим департаментом (відділом) та затверджуються за місцем реєстрації акта ревізії.

Реалізація матеріалів окремих ревізій, а саме: підготовка висновків на заперечення (у разі їх наявності), передача матеріалів до правоохоронних органів або їх інформування, направлення вимог тощо, крім інформування вищої організації (органу управління), здійснюються фахівцями відповідного територіального, галузевого підрозділу державної фінансової інспекції, за яким зареєстровані матеріали відповідної ревізії у визначеному порядку.

Керівники робочих груп надають проєкти актів ревізій керівнику ревізії бюджетів та спеціалістам юридичних служб інспекцій за три робочі дні до термінів, визначених у наказі про проведення ревізії бюджетів. Копії актів ревізії та узагальнені дані на паперових та електронних носіях надають керівнику ревізій та перевірок.

Керівник ревізії бюджетів ретельно вивчає проєкти матеріалів ревізій, за потреби дає доручення доперевірити (доопрацювати) чи уточнити окремі питання.

Після завершення ревізії бюджетів керівнику ревізії подаються на паперових носіях та в електронному вигляді:

- інформація про результати ревізії використання коштів місцевих бюджетів. Якщо у процесі ревізії місцевих бюджетів проводились ревізії фінансово-господарської діяльності установ, що утримуються з державного бюджету, то для узагальнення керівнику ревізії надається лише інформація про використання коштів місцевих бюджетів;
- довідка про результати ревізії, що містить загальні дані про проведену ревізію (дата початку, закінчення контрольного заходу, тривалість, обсяги охоплених бюджетних коштів та майна тощо), інформацію про результати ревізії з описом виявлених порушень, інформацію та пропозиції, разом із відповідними обґрунтуваннями щодо подальшої реалізації матеріалів ревізії на рівні керівних органів виконавчої влади (місцевого самоврядування) території, у тому числі включення до проєктів розпоряджень та (або) рішень, зокрема про притягнення керівників установ та організацій до дисциплінарної відповідальності

(розгляду питання доцільності перебування їх на займаних посадах), у разі виникнення проблемних питань щодо усунення порушень, виявлених під час ревізії, щодо яких існує потреба у відшкодуванні, а також вжиті за нею заходи;

- картка за формою 1-КР;
- картка обліку;
- копія акта ревізії;
- інші дані (за потреби);

Відповідно до Порядку проведення інспектування та з урахуванням отриманих даних керівник ревізії виконання бюджетів готує зведену довідку.

Зведена довідка складається з обов'язковим розмежуванням порушень між рівнями охоплених місцевих бюджетів. Викладення інформації у зведеній довідці здійснюється або в розрізі галузей, охоплених контролем, або за видами встановлених порушень (на розсуд керівника ревізії бюджетів), зважаючи на специфіку виявлених порушень, їх обсяги та кількість галузей, охоплених контролем.

Зведена довідка має містити:

- загальні дані щодо ревізії місцевого бюджету (підстава для її проведення, терміни, період, охоплений контролем, тощо);
- результати контрольних заходів, у тому числі проведених під час ревізії місцевого бюджету та в міжревізійному періоді;
- результати контрольних заходів інших контролюючих органів (органів фінансового контролю), залучених до проведення ревізії місцевого бюджету, а також проведених у міжревізійному періоді, з питань фінансово-бюджетної дисципліни в регіоні, що впливають на виконання дохідної частини бюджету або стосуються дотримання законодавства при збереженні та використанні майна відповідної територіальної громади;
- інформація про заходи, вжиті за результатами проведених ревізій;
- інші дані, що безпосередньо стосуються фінансово-бюджетної дисципліни в регіоні (на розгляд керівника ревізії бюджету).

Зведена довідка складається у двотижневий термін після закінчення ревізії місцевих бюджетів, а у разі наявності заперечень до актів ревізій у двотижневий термін після направлення висновків на заперечення до актів ревізій об'єктів, охоплених ревізіями бюджетів, одноосібно підписується керівником ревізії бюджетів та реєструється в окремому журналі реєстрації ревізій місцевих бюджетів.

За результатами ревізії бюджетів керівник ревізії бюджетів також готує:

- у разі потреби вирішення питань, що належать до виключної компетенції органів місцевого самоврядування, а саме: внесення змін до наявних порядків (методик) оренди комунального майна, створення та формування цільових фондів тощо, – пропозиції до проєкту рішення сесії відповідного органу місцевого самоврядування;
- зведену картку за формою № 1-КР;
- зведену картку обліку порушень, установлених ревізією місцевого бюджету.

Зведена довідка про результати ревізії місцевих бюджетів разом з пропозиціями до проєктів розпоряджень та (або) рішень надсилається:

- у разі проведення ревізії бюджету Автономної Республіки Крим – Раді міністрів Автономної Республіки Крим, Секретаріату Верховної Ради Автономної Республіки Крим;
- у разі проведення ревізії бюджету області – відповідній обласній державній адміністрації та обласній раді;
- у разі проведення ревізії бюджету міста Києва чи Севастополя – відповідній місцевій державній адміністрації та органу місцевого самоврядування;
- у разі проведення ревізії бюджету району або міста обласного значення – відповідній місцевій районній державній адміністрації та (або) виконавчому органу відповідної місцевої ради.

Про результати ревізії місцевих бюджетів інформуються:

- у разі проведення ревізії бюджету Автономної Республіки Крим, ревізії обласного бюджету, бюджетів міста Києва чи Севастополя – Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України;
- у разі проведення ревізії районного бюджету або міста обласного значення – відповідна обласна державна адміністрація, обласне фінансове управління відповідної державної адміністрації.

У разі потреби, а саме за фактами, які вимагають втручання і вжиття заходів органом виконавчої влади вищого рівня (відсутність реагування територіальних органів виконавчої влади та інше), разом з інформацією подаються пропозиції до проєкту відповідного (розпорядження) рішення щодо вжиття заходів стосовно посадових осіб, винних в ігноруванні вимог органів Державної фінансової інспекції України тощо.

Якщо доцільно, матеріали ревізій бюджетів висвітлюються у пресі та інших засобах масової інформації.

За результатами закінченої ревізії бюджетів не пізніше 3-х робочих днів після підготовки та надіслання інформації до органу Держфінконтролю документи, що стосуються окремої ревізії виконання бюджету, формуються у справу, яка поповнюється необхідними для реалізації матеріалів ревізії документами у міру їх складання (надходження). Перелік документів та їх послідовність формують у справу за результатами закінченої ревізії.

Під час формування справи треба дотримуватися вимог Інструкції з діловодства в органах Держфінконтролю.

Сформовані з урахуванням зазначених вимог справи зберігаються в органі Держфінконтролю та передаються до архіву.

1.5. Взаємодія та координація діяльності з підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, іншими органами та спеціалістами під час проведення контрольних заходів

З метою економії витрат та запобігання дублюванню контрольних заходів під час планування ревізій місцевих бюджетів та погодження планів роботи підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів рекомендовано пропонувати проведення спільних та скоординованих з такими підрозділами контрольних заходів.

Порядок погодження планів роботи відомчих контрольно-ревізійних підрозділів визначено Постановою КМУ № 1001 від 28.09.2011 «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».

Спільні та скоординовані контрольні заходи можуть проводитися лише у тих установах, підприємствах і організаціях, які належать до сфери управління відповідного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади та водночас є підконтрольними органам Держфінконтролю і міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади.

Спільні та скоординовані контрольні заходи проводять винятково з питань, які належать до повноважень відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, працівники яких здійснюють ревізію (перевірку) таких питань.

Спільні контрольні заходи здійснюються органами Держфінконтролю та підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів водночас та мають спільні або взаємопов’язані теми контрольних заходів.

Для проведення спільної ревізії орган Держфінконтролю письмово звертається до міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів з пропозицією щодо залучення фахівців (фахівця) певної кваліфікації для участі у проведенні контрольного заходу.

У зверненні визначають питання, дослідження яких передбачається доручити залученим фахівцям; дата початку та закінчення контрольного заходу. Питання, зазначені у зверненні, включають до програми та робочого плану контрольного заходу органу Державної фінансової інспекції.

Спільна ревізія здійснюється однією ревізійною групою, що формується за участю фахівців органів Держфінконтролю та підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів. Керівником ревізійної групи призначається фахівець органу Держфін-контролю.

Створення ревізійної групи оформлюють:

- спільним офіційним розпорядчим документом органів Держфінконтролю та міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, контрольно-ревізійні підрозділи яких беруть участь у проведенні контрольного заходу;
- окремими офіційними розпорядчими документами органів Держфінконтролю та міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, контрольно-ревізійні підрозділи яких беруть участь у проведенні контрольного заходу.

Спільний контрольний захід здійснюється за єдиною програмою та робочим планом, затвердженим органом Держфін-контролю, погодженим з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, їх територіальними органами, які беруть участь у цьому заході.

Один примірник офіційної документації (акта, довідки) надається залученим до проведення спільних контрольних заходів фахівцям (фахівцю) для реалізації матеріалів контрольного заходу з питань, які ними досліджувалися.

Реалізація матеріалів контрольного заходу здійснюється органом Держфінконтролю та підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів окремо, у межах їх компетенції.

Органи Держфінконтролю при отриманні від міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів інформації щодо проведення ними позапланових контрольних заходів протягом 3-х днів повідомляють міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, їх територіальні органи щодо можливої участі у проведенні цих заходів.

Скоординовані контрольні заходи здійснюються органами Держфінконтролю та підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів водночас, але мають різні теми.

Для проведення планового скоординованого контрольного заходу орган Держфінконтролю, який відповідає за проведення контрольного заходу, за 10 днів до його початку повідомляє міністерство, інший центральний орган виконавчої влади, його територіальний орган про дату проведення планового скоординованого контрольного заходу. У разі відсутності такого повідомлення міністерства інші центральні органи виконавчої влади, їх територіальні органи самостійно у межах запланованого терміну контрольного заходу визначають дату його проведення.

Для здійснення планового скоординованого контрольного заходу органи Держфінконтролю та підрозділи внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів окремо формують ревізійні групи (визначають працівників, відповідальних за їх проведення), затверджують програми та робочі плани проведення контрольного заходу.

Програма і робочий план контрольного заходу підрозділів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх

територіальних органів погоджуються з органами Держфінконтролю.

Для координації дій під час проведення контрольних заходів керівники ревізійних груп (фахівці), виходячи з визначених програмами питань і термінів проведення контрольного заходу, узгоджують порядок користування документами підконтрольної установи та роботи з його посадовими особами.

Після закінчення контрольного заходу керівники кожної ревізійної групи (фахівці) окремо формують та підписують офіційну документацію.

Реалізація матеріалів контрольного заходу здійснюється органом Держфінконтролю та підрозділами внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів окремо, у межах їх компетенції.

Позапланові скоординовані контрольні заходи проводяться в такому самому порядку.

Використання матеріалів скоординованих контрольних заходів здійснюється так:

- матеріали контрольних заходів за рішеннями ініціаторів контрольних заходів можуть надаватися в порядку обміну інформацією;
- якщо отримані в порядку обміну інформацією матеріали контрольних заходів містять дані, які їх доповнюють і сприяють розкриттю теми власного контрольного заходу, допускається їх використання та включення до офіційної документації з обов'язковим посиланням на джерело інформації;
- якщо використовуються матеріали контрольних заходів, що надаються в порядку обміну інформацією, має дотримуватися принцип конфіденційності та інші обмеження, визначені законодавством;
- за умови визначення органу, який відповідає за узагальнення всіх матеріалів контрольних заходів, матеріали надсилаються цьому органу в офіційному порядку із супровідною документацією.

Участь працівників контрольно-ревізійних підрозділів місцевих органів виконавчої влади у ревізії бюджету може здійснюватися за умови, якщо рішенням органу місцевого самоврядування чи місцевого органу виконавчої влади на діяльність таких підрозділів поширюються наведені регламенти або встановлюються аналогічні.

До участі у проведенні ревізій можуть залучатися спеціалісти (фахівці).

Залучення до участі в ревізіях кваліфікованих фахівців (спеціалістів) інших установ, організацій та підприємств здійснюється відповідно до:

- Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» *(*органи державного фінансового контролю мають право залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств, державних комітетів, інших органів державної виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для 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 з оплатою за рахунок спеціально передбачених на цю мету коштів).

Унесення залученого спеціаліста до складу ревізійної групи здійснюється на підставі офіційного листа-відповіді на звернення керівника органу Держфінконтролю, у якому має бути зазначено посаду, ПІБ спеціаліста, термін роботи у складі ревізійної групи під час ревізії бюджету, підконтрольні об’єкти та питання, що будуть перевірятися.

Залученому спеціалісту доручається проведення ревізії певних питань програми, що відображається у робочому плані.

Рекомендується оформляти результати проведення ревізії окремих питань програми залученим спеціалістом окремою довідкою, яка підписується спеціалістом та працівниками об’єкта контролю, відповідальними за ці питання. 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.

Реалізація матеріалів ревізії здійснюється органом Державної фінансової інспекції України у межах компетенції.

Контрольні питання

1. Фінансовий контроль, його сутність, мета і значення.
2. Державний фінансовий контроль: сутність, мета та завдання.
3. Об'єкти та суб'єкти державного фінансового контролю.
4. Особливості бюджетних установ як об'єктів державного фінансового контролю.
5. Завдання державного фінансового контролю бюджетних установ.
6. Інформаційна база державного фінансового контролю бюджетних установ.
7. Форми проведення державного фінансового контролю бюджетних установ.
8. Контрольні функції Верховної Ради України.
9. Рахункова палата України, її функції та повноваження.
10. Державне казначейство: функції та повноваження.
11. Офіс фінансового контролю, його структура та функції.
12. Державна податкова служба, її функції та повноваження.
13. Контрольні функції Головних розпорядників бюджетних коштів.
14. Інспектування як одна з форм державного фінансового контролю.

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ І ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СИСТЕМІ ЇХ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Змістові характеристики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит) варто розглядати як забезпечуюче підсистему підвищення ефективності державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

Фінансово-господарський аудит включає:

- проведення упродовж року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державної казначейської служби;
- проведення у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності бюджетної установи ризикових операцій перевірки використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірності фінансової звітності;
- дослідження системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема якості його організації;
- підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу й фінансової звітності та/або перевірки;

- надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та повноту врахування пропозицій у процесі фінансово-господарського аудиту.

Порядком проведення органами Держфінконтролю державного-фінансового аудиту діяльності бюджетних установ не передбачено дослідження ефективності використання державних та комунальних активів. Проте, відповідно до Концепції розвитку державного фінансового контролю (далі – Концепція), яка схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р, державний внутрішній аудит застосовується при здійсненні попереднього державного внутрішнього фінансового контролю. Пріоритетним методичним прийомом під час проведення державного внутрішнього аудиту визнається моніторинг, вводиться необхідність оцінки ризикових операцій, а також зосереджується увага на співвідношенні між дієвістю аудиту та понесених витратах на його здійснення.

Метою аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органу державного сектору.

Отже, в Концепції зроблено наголос на проведенні державного внутрішнього аудиту щодо ефективності діяльності органів державного сектору.

Згідно зі статтею 363 Господарського кодексу України аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам.

Також статтею 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах і

відповідність до вимог законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.

Державний фінансовий аудит здійснюється у бюджетних установах, які належать до різних сфер економіки. Враховуючи функціональну класифікацію видатків, можна передбачити, що аудит розвиватиметься за сферами діяльності бюджетних установ (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ за сферами діяльності бюджетних установ

Оскільки державний фінансовий контроль поділяється на внутрішній і зовнішній, то і державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ як елемент системи державного фінансового контролю реалізується в системі державного

зовнішнього контролю та в системі державного внутрішнього контролю.

У свою чергу, в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю у межах державного внутрішнього фінансового контролю висвітлено поняття внутрішнього аудиту, який поділяється на централізований та децентралізований.

Централізований внутрішній аудит – це державний внутрішній аудит, що проводиться центральним органом виконавчої влади.

Децентралізований внутрішній аудит – це внутрішній аудит, що здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом (посадовою особою), який підпорядкований безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежний від нього, у самому органі державного сектору або в межах системи його управління.

Отже, розвиток державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ залежно від розвитку внутрішнього чи зовнішнього державного фінансового контролю можна зобразити за допомогою рис. 2.2.

Оскільки метою дієвого контролю є не лише виявлення відхилень від прийнятих норм, а й запобігання фінансовим порушенням, то одним з важливих напрямів є розвиток державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ у системі попереднього державного фінансового контролю (рис. 2.3).

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ реалізуються різноманітними органами державної влади. Вищезазначений аудит має здатність розвиватися в системі суб’єкта, що його здійснює. На підставі цього одним з напрямів розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ є його розвиток за суб’єктом.



Рис. 2.2. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ залежно від розвитку внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю

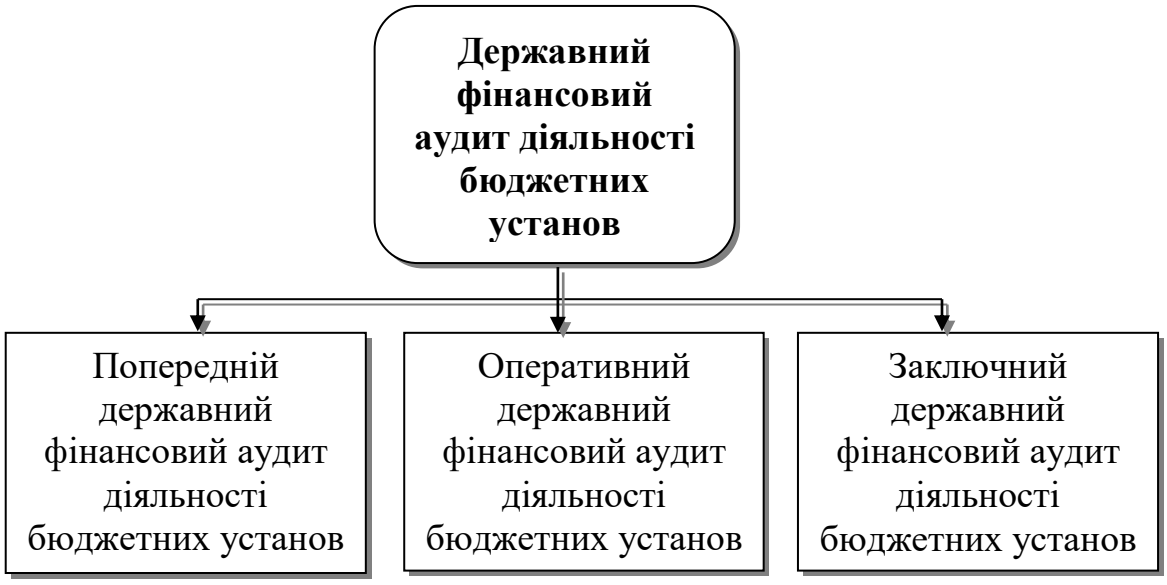


Рис. 2.3. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ залежно від періодичності здійснення

Також дослідження ефективності діяльності бюджетних установ може стати новою складовою державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ з урахуванням аналізу ефективності використання активів

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – це вид державного фінансового аудиту, який полягає у запобіганні фінансовим порушенням, перевірці і аналізі ефективності використання активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, забезпеченні дієвого функціонування системи внутрішнього контролю.

Доцільно визначити перевірку та аналіз ефективності використання активів як одне із завдань державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Основні напрями розвитку державного фінансового аудиту залежать від:

- сфери діяльності бюджетної установи;
- розвитку внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю;
- суб'єкта проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ;
- оцінки ефективності діяльності бюджетної установи;
- періодичності здійснення.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є визначення сутності державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за напрямами його розвитку.

Напрями розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ є передбачення удосконалення його змісту, що в найближчому майбутньому вимагатиме більш глибокого дослідження.

Фінансово-господарський аудит здійснюється органами державного фінансового контролю за планами, які складаються та затверджуються у порядку, визначеному законодавством.

У бюджетних установах, де проводиться фінансово-господарський аудит, ревізії і перевірки за ініціативою органів державної фінансової інспекції не плануються.

Не пізніше ніж за десять календарних днів до фінансово-господарського аудиту керівнику бюджетної установи надсилається відповідне повідомлення із зазначенням мети і відповідальних за проведення аудиту посадових осіб.

Для проведення фінансово-господарського аудиту посадовій особі органу Держфінконтролю видається посвідчення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу державного фінансового контролю і скріплене печаткою цього органу.

Посадова особа органу державної фінансової інспекції зобов'язана пред'явити керівнику бюджетної установи посвідчення на право проведення фінансово-господарського аудиту і на його прохання розписатися в журналі відвідування установи та її структурних підрозділів представниками контролюючих органів.

Під час проведення фінансово-господарського аудиту досліджуються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю. Проведення державного фінансового аудиту бюджетних установ відбувається упродовж бюджетного періоду через виконання шести етапів (рис. 2.5).

На кожному етапі проведення фінансово-господарського аудиту посадовими особами органу державної фінансової інспекції можуть надаватися керівництву бюджетної установи пропозиції щодо проведення аудиту. Аудит видатків бюджетної установи є необхідною умовою ефективного управління ресурсами державного бюджету.

Метою аудиту видатків бюджетної установи є висловлення думки щодо відповідності видатків з усіх суттєвих аспектів встановленим критеріям оцінки предмета перевірки.

Критерії оцінки видатків бюджетної установи можуть мати загальнообов'язковий характер (принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності як критерій відповідності Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; принципи Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як критерій відповідності світовим вимогам до фінансових звітів; методи і прийоми обліку, облікова політика як критерій відповідності обліковій політиці; встановлені зразки фінансових звітів як критерій відповідності звітів установи вимогам Міністерства фінансів України) або розроблятися відповідно до специфіки видатків (кошторисні видатки загального фонду як критерій відповідності касових і фактичних видатків кошторисним видаткам; обсяги наданих послуг і виконаних робіт та норми витрачання матеріальних і трудових ресурсів як критерій оцінки фактичних видатків; кошторисні видатки як критерій формування дохідної частини кошторису).

Предметом державного фінансового аудиту бюджетних видатків є процес розподілу і витрачання коштів державного

бюджету з метою забезпечення функціональної діяльності установ і організацій бюджетної сфери національної економіки.



Рис. 2.5. Процес проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ

Основними об'єктами державного фінансового аудиту видатків бюджетної установи є кошторисні, фактичні та касові видатки загального (державного чи місцевого бюджетів) та спеціального фондів, а також чинники, що їх обумовлюють.

Аудит видатків державного бюджету передбачає найвищий рівень впевненості, обумовлений обґрунтованою на основі зібраних доказів переконаністю аудитора у достовірності твердження, зробленого однією зі сторін аудиторських відносин.

Аудит звітів бюджетної установи про виконання кошторису, поряд з консультуванням і перевіркою дотримання податкового законодавства, є одним із найважливіших видів державного фінансового аудиту.

Відповідно до рівня впевненості, що забезпечується в результаті проведення аудиту, завдання аудиту виконання кошторису бюджетної установи належить до завдань із надання замовнику обґрунтованої впевненості. Особливістю цього виду завдання є наявність таких обов'язкових компонентів, як:

- високі вимоги до професіоналізму аудитора;
- наявність тристоронніх відносин: аудитор, замовник (держава), відповідальна сторона (бюджетна установа);
- наявність критеріїв (контрольні показники для оцінки предмета перевірки – видатків);
- достатність і відповідність доказів про те, що інформація, подана у звітності, не містить суттєвих перекручень (оцінка надійності доказів має ґрунтуватись на оцінці суттєвості, ризику, кількості і якості отриманих доказів);
- планування аудиту на основі професійного скептицизму (під час оцінки ситуації аудитор має піддавати сумніву обґрунтованість і надійність отриманих доказів, зважати на можливість виявлення обставин, які ставлять під сумнів достовірність документів або тверджень відповідальної сторони, а також враховувати можливість існування обставин, які призведуть до викривлення інформації стосовно предмета перевірки);
- беззаперечне твердження щодо відповідності фінансових звітів бюджетної установи з усіх суттєвих аспектів встановленим

критеріям оцінки виконання кошторису у письмовому висновку аудитора.

Джерелами підтвердження інформації у фінансовій звітності про формування доходів, видатків і витрат бюджетної установи є рахунки бухгалтерського обліку 7 класу – «Доходи» та 8 класу «Витрати». Інформація про доходи і витрати та видатки відображається у формі «Звіт про фінансові результати» (форма № 2дс) і у Примітках до фінансової звітності, в яких розкривається інформація про елементи фінансової звітності, що потребують додаткового розкриття відповідно до п. 1, 7, 8 розд. IX НП(С)БОДС 101.

У бюджетній звітності розкриття інформації про доходи і видатки відображають у таких формах: «Звіт про надходження і використання коштів загального фонду» (форма № 2д чи № 2м) (інформація про отримані та використані бюджетні асигнування загального фонду) і «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги», «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (форми № 4-1, № 4-2, № 4-3) – інформація про отримані та використані доходи спеціального фонду.

Додатковими є твердження, до яких належать накази, допо-відні та пояснювальні записки, акти перевірок тощо. Фактогра-фічна інформація має відображати реальний стан видатків бюджетної установи.

Характеристика тверджень щодо видатків бюджетної установи наведена у табл. 2.1.

Наведені вище твердження щодо видатків підлягають обов’язковій перевірці і є першочерговими цілями аудиту.

Наявність – операції відбулися у звітному періоді, видатки здійснені і вони є наявними.

Повнота – усі операції і події, які мають бути відображені у звітності і наслідком яких є здійснення видатків, відображені у відповідних звітах.

Таблиця 2.1

Види тверджень фінансової звітності бюджетної установи стосовно видатків

Назва	Твердження про класи рахунків і операцій	Твердження про подання й розкриття інформації
Наявність	Операції і події, які відображені у звітності, відбулися й стосуються цього суб'єкта	Події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися
Повнота	Відображені усі операції і події, які мають бути відображені у звітності	Інформація, яка має бути включена у звітність повною мірою
Точність	Суми та інші дані, які стосуються операцій та подій, відображені у звітності належним чином	Фінансова та інша інформація розкрита достовірно й у відповідних сумах
Відсічення	Операції й події відображені у відповідному звітному періоді	–
Подання і розкриття	Операції та події відображені на відповідних рахунках	Фінансова інформація подана та визначена належним чином і розкриття інформації чітко сформульоване

Точність – усі події і операції, наслідком яких є здійснення видатків, відображені за належними сумами.

Відсічення – операцій і події відображені у відповідному періоді, надходження (доходи) визнані одночасно з видатками, пов'язаними з ними.

Подання і розкриття – стаття у звітності класифікована й описана належним чином, немає нерозкритої інформації про операції, події та їх наслідки відповідно до встановлених вимог.

Під час перевірки кошторису бюджетної установи аудитор повинен отримати достатньо надійних доказів для оцінки кожного твердження.

З огляду на наведене вище модель фінансових звітів бюджетної установи щодо кошторисних, касових і фактичних

видатків загального фонду як об'єкт державного фінансового аудиту може бути структурована за такими блоками:

- форми звітності – перевірка на відповідність формі й зіставлення показників.
- елементи звітності – перевірка окремих елементів звітності на відповідність обліковій політиці.
- твердження (параметри) звітності – оцінка відповідності фінансової звітності визначеним твердженням та перевірка їх достовірності.

Перевірка цих блоків, що передбачає певну послідовність проведення, являє собою процес аудиту фінансової звітності.

Найважливішим твердженням стосовно видатків бюджетної установи є звіт про виконання її кошторису. Кошторис бюджетної установи – це основний плановий документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів на виконання бюджетною установою відповідних функцій та досягнення цілей, визначених на рік, відповідно до бюджетних призначень.

Кошторис складається з даних щодо загального і спеціального фондів. Предметом аудиту видатків державного бюджету є видатки загального фонду. Проте, досліджуючи інформаційні потоки щодо надходжень і видатків бюджетної установи, доцільно залучати інформацію, яка характеризує доходи і видатки спеціального фонду, оскільки саме його формування найбільше відповідає механізмам функціонування ринкової економіки і створює умови для економії та раціонального розподілу бюджетних коштів загального фонду.

Аудит видатків бюджетної установи доцільно розпочинати з перевірки виконання кошторису на підставі інформації, розміщеної у відповідній формі звітності. При перевірці звіту про виконання кошторису увага звертається на всі статті видатків і особливо на ті, що мають високу питому вагу у загальних видатках. Оскільки основним продуктом діяльності бюджетної установи можуть бути виконані роботи або надані послуги,

виникає необхідність поглибленої деталізації процедури перевірки видатків.

Основні напрями програми державного фінансового аудиту за розділом «Видатки» наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Програма аудиту (сфера аудиту: видатки)

Цілі аудиту	Процедури аудиту (напрями аудиту)
Наявність (існування) повнота	Упевнитись у тому, що видатки повністю відображені у звітності і невідображених видатків не існує
Оцінка, вартості (точність)	Упевнитись у тому, що здійснені протягом періоду видатки відображені у звітності у правильній оцінці
Подання й розкриття	Упевнитись у тому, що видатки правильно класифіковані у звітності. Упевнитись, що вся суттєва інформація повністю і адекватно розкрита у фінансовій звітності

Перевіряючи правильність складання, затвердження та виконання кошторису бюджетної установи, необхідно звертати увагу на такі критерії, як законність, раціональність, ефективність і цільове використання бюджетних коштів.

Законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовими актам.

Раціональність відображає досягнення запланованого результату при використанні найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу.

Ефективність відображає досягнення найкращих результатів при використанні найменшої суми бюджетних коштів.

Цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті і умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання.

2.2. Планування аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ

У бюджетних установах, в яких здійснюється фінансово-господарський аудит, проведення органами Держфінконтролю інспектування не планується, якщо не прийнято рішення про дострокове припинення аудиту.

Для проведення *аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ* за бюджетний рік наказом керівника Держфінконтролю за конкретною бюджетною установою закріплюються державні аудитори. Їх кількість на одну бюджетну установу визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішнього фінансового контролю та інших чинників (у межах 1–3 осіб). За одним державним аудитором може бути закріплено від 1 до 5 бюджетних установ. У дод. В, Д наведено Дорожні карти державного аудитора.

Керівнику бюджетної установи, в якій буде проведений аудит фінансової і господарської діяльності, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надається повідомлення про проведення аудиту. У плані проведення аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ виділяються етапи, наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Етапи проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ

Етап	Назва	Термін
I	Підготовка до проведення аудиту	Лютий-квітень поточного бюджетного року
II	Проведення поточних аудиторських процедур	Квітень-грудень поточного бюджетного року
III	Дослідження річної фінансової звітності	Січень-березень року, наступного за звітним

За попереднього планування державний аудитор зобов'язаний:

1. Детально вивчити особливості діяльності бюджетної установи. Для цього необхідно проаналізувати нормативно-правові акти; методичні документи, які регламентують діяльність бюджетних установ відповідного профілю; установчі документи; документи про організаційну структуру та управління бюджетної установи; вивчити види діяльності установи.

2. Ознайомитись із системою бухгалтерського обліку бюджетної установи, що полягає у вивченні нормативно-правових актів і методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; дослідженні облікової політики та організації бухгалтерського обліку; аналізі основних фінансових показників; визначенні системності операцій.

3. Проаналізувати матеріали попередніх контрольних заходів, стану усунення виявлених недоліків і порушень.

4. Визначити пов'язаних з бюджетною установою сторін.

5. Ознайомитись із станом використання бюджетною установою інформаційних технологій у бухгалтерському обліку, їх сумісності та відповідності встановленим Державним казначейством України правилам ведення обліку, можливості доступу до інформації, у тому числі можливості внесення несанкціонованих змін.

6. Оцінити стан внутрішньогосподарського контролю бюджетної установи та зробити висновки щодо надійності його функціонування.

За попереднього планування визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу на діяльність бюджетної установи.

Після цього для складання Програми аудиту державний аудитор має зібрати максимум інформації про бюджетну установу, зокрема:

- одержати від бюджетної установи та органів Державної казначейської служби України фінансову та статистичну

звітність, кошториси та розрахунки і обґрунтування до них, інші документи (матеріали попередніх контрольних заходів, накази, розпорядження, правила, положення, посадові інструкції, правила документообігу тощо);

- направляти пов'язаним особам запити та у встановленому законодавством порядку проводити зустрічні перевірки (звірки). Одержувати копії документів та пояснення щодо операцій з бюджетною установою;
- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівника та інших посадових осіб бюджетної установи;
- проводити в бюджетній установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інші аудиторські процедури для визначення ризиків та їх оцінки.

На основі цієї інформації складається Програма аудиту (дод. Е), яка затверджується керівником (заступником керівника) відповідного органу державного фінансового контролю.

Програма аудиту містить:

- конкретні ризикові сфери діяльності, окремі операції та розмежування бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю тощо;
- перелік суб'єктів господарювання (пов'язаних осіб), від яких доцільно отримати інформацію шляхом направлення запитів, проведення у них зустрічних перевірок (звірок) у встановленому законодавством порядку;
- конкретну мету аудиторської процедури чи її елемента;
- обсяг аудиторських процедур за кожним фактором ризику;
- назву робочого документа, який буде складений після виконання аудиторської процедури чи окремого її елемента;
- виконавця (конкретного державного аудитора);
- дату виконання аудиторських процедур, у тому числі обстежень у бюджетній установі. При цьому дати виконання аудиторських процедур мають бути максимально пов'язані з фактичним проведенням операцій та складанням фінансової звітності;

- дату перегляду матеріалів вищим керівництвом державного аудитора.

Планування органами державного фінансового контролю планових ревізій одночасно з іншими контрольними органами регламентується Порядком координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

2.3. Оформлення результатів аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ

Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі бюджетною установою річного фінансового звіту. Результати аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ відображаються у звіті, який має таку структуру:

- *вступна частина* – наводяться загальні відомості про об'єкт дослідження;
- *описова частина* (результати аудиту) – викладається процес дослідження: операції, процеси та системи, що контролювалися; аудиторські процедури, що застосовувалися; заходи, вжиті бюджетною установою для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти);
- *аудиторський висновок* – містить оцінку достовірності фінансової звітності бюджетної установи. Аудиторський висновок може бути:

– *позитивним* – підтверджує достовірність фінансової звітності;

– *позитивним із застереженням* – засвідчується, що фінансову звітність можна прийняти, однак є застереження до певних господарських операцій або відображення їх в обліку і

звітності. При цьому застереження суттєво не впливають на достовірність звітності;

– *негативним* – застерігається, що фінансова звітність бюджетної установи є недостовірною, оскільки виявлені і не усунені відхилення, недоліки чи порушення суттєво впливають на достовірність звітності. Такий висновок надається, якщо у фінансовій звітності не відображені господарські операції (події), що відбулися, відображені господарські операції (події), які не відбулися, відображені господарські операції з порушенням встановленого порядку і ці чинники суттєво впливають на достовірність звітності;

- *рекомендації* – наводяться додаткові пропозиції щодо поліпшення ведення бухгалтерського обліку; внутрішньогосподарського контролю; ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна; формування достовірної фінансової звітності, а також зазначаються пропозиції щодо внесення змін до чинних нормативно-правових актів;
- *додатки* – включаються документи, які підтверджують аудиторський висновок.

Аудиторський звіт повинен містити достовірну і повну інформацію щодо діяльності бюджетної установи; об'єктивний аналіз та ґрунтовні висновки; реальні і конкретні рекомендації та переконливість (доказовість) висновків і рекомендацій.

Проєкт аудиторського звіту передається на термін до трьох робочих днів керівництву бюджетної установи для обговорення та надання зауважень і пропозицій, за якими складається протокол (дод. Ж).

Звіт підписується керівником групи державних аудиторів (державним аудитором). Один примірник аудиторського звіту передається керівнику або головному бухгалтеру бюджетної установи під розпис, другий – головному розпоряднику бюджетних коштів (вищій організації), а в разі його відсутності – відповідному фінансовому органу, третій – відповідному органу Державного казначейства України. Один примірник аудиторського звіту залишається у справі органу державного фінансового контролю.

За фактами порушень, що виявлені поточними аудиторськими процедурами впродовж бюджетного року, але не усунуті бюджетною установою на час складання річної фінансової звітності та, як наслідок, відображені у розділі «Висновки» аудиторського звіту, державний аудитор ініціює притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної та/або кримінальної відповідальності, складає протоколи про притягнення їх до адміністративної відповідальності, готує подання про застосування до бюджетної установи фінансових санкцій.

Оприлюднення органами державного фінансового контролю інформації, що міститься в аудиторських звітах, здійснюється відповідно до законодавства про інформацію, про звернення громадян тощо. Така інформація може також використовуватися органами державного фінансового контролю в інформаційних та оглядових листах, що направляються державним органам.

Оскільки, відповідно до законодавства, аудиторський звіт не є підставою для порушення кримінальних справ та/або проведення слідчих дій, аудиторські звіти можуть передаватися до правоохоронних органів за їх обґрунтованими письмовими зверненнями для використання в аналітичній роботі.

Контрольні питання

1. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ як основна форма державного фінансового контролю.
2. Планування фінансово-господарського аудиту бюджетних установ.
3. Зміст, порядок складання та затвердження Програми фінансово-господарського аудиту.
4. Характеристика І етапу «Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту».
5. Сутність ІІ етапу «Проведення поточних аудиторських процедур».
6. Порядок розгляду зауважень (заперечень) керівництва підконтрольної бюджетної установи.

7. Характеристика ІІІ етапу «Дослідження річної фінансової звітності».

8. Порядок оформлення результатів фінансово-господарського аудиту бюджетних установ.

9. Структура звіту про результати фінансово-господарського аудиту.

10. Види аудиторських висновків.

11. Порядок застосування фінансових санкцій та адміністративних стягнень за результатами фінансово-господарського аудиту та інспектування бюджетних установ.

РОЗДІЛ 3
ПЕРЕВІРКА КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

3.1. Завдання і джерела інформації для контролю кошторису бюджетної установи

Кошторис бюджетної установи є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків; визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік, відповідно до бюджетних призначень. Основні вимоги щодо порядку складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів установ і організацій, які утримуються за рахунок коштів бюджету, встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».

Складові кошторису наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Складові кошторису бюджетної установи

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України.

Фінансування бюджетних установ за рахунок коштів бюджету проводиться тільки за наявності затверджених кошторисів та планів асигнувань.

План асигнувань із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету, який регламентує упродовж бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

Бюджетна установа для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси та плани асигнувань за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Метою перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання об'єктом контролю норм чинного законодавства щодо наповнення дохідної частини кошторису та проведення видатків.

Важливими завданнями перевірки кошторису бюджетної установи є:

1. Перевірка правильності складання та затвердження кошторису.

2. Перевірка дотримання вимог законодавства щодо виконання кошторису.

3. Перевірка правильності внесення змін до кошторису та плану асигнувань бюджетної установи.

4. Перевірка достовірності звіту при виконанні кошторису бюджетної установи.

До джерел інформації, яка використовується у процесі контролю кошторису бюджетної установи, відносять:

а) *нормативні документи:* Бюджетний кодекс України; закони України про державні бюджети на відповідний рік; Закон № 5073-VI від 05.07.2012 «Про благодійну діяльність та благодійні організації»; Податковий кодекс України; постанова

Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»;

б) *первинні документи:* платіжні доручення; рахунки-фактури; виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків; витяги з наказів про зарахування (або звільнення) працівників; табелі використання робочого часу; акти про списання основних засобів (ф. № ОЗ-3); акти про списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4); акти про списання вилученої з бібліотеки літератури (ф. № ОЗ-5); акти про нестачу продуктів харчування; накладні на видачу матеріалів; забірні картки тощо;

в) *реєстри синтетичного та аналітичного обліку*:

- меморіальні ордери № 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15;
- картки та книги аналітичного обліку: картка аналітичного обліку готівкових операцій; картка аналітичного обліку касових видатків; картка аналітичного обліку фактичних видатків; картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань; книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня; книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань; картка аналітичного обліку капітальних видатків; картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг); картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів);
- книга «Журнал-головна».

г) *звітність розпорядників бюджетних коштів*:

- *місячна:* Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форми № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форми № 4-2д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форми № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форми № 4-3д1, № 4-3м1); Звіт

про заборгованість за бюджетними коштами (форми № 7д, № 7м); Звіт про заборгованість за окремими програмами (форми № 7д 1, № 7м 1);

- *квартальна:* Баланс (форма № 1-дс); «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-дс); *бюджетна звітність*: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форми № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форми № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форми № 4-2д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форми № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форми № 4-3д1, № 4-3м1); «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форми № 7д, № 7м); Звіт про заборгованість за окремими програмами (форми № 7д 1, № 7м 1); пояснювальна записка до квартального звіту;

- *річна:* Баланс (форма № 1-дс); Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс); Звіт про власний капітал (форма № 4-дс); Примітки до річної фінансової звітності; *бюджетна звітність*: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форми № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форми № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форми № 4-2д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форми № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форми № 4-3д1, № 4-3м1); Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форми № 7д, № 7м); Звіт про заборгованість за окремими програмами (форми № 7д 1, № 7м 1); Пояснювальна записка до річного звіту та форми щодо розкриття елементів бюджетної звітності; Довідка

про використання кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів (форма); Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках; Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України; Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків; реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що включені до мережі розпорядників бюджетних коштів вищого рівня; Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків; Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків; Довідка про депозитні операції; Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами; Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду; Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів; Довідка про використання іноземних грантів; Довідка про дебіторську заборгованість за видатками; Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями; Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними

коштами»; Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на забезпечення здійснення правосуддя між місцевими та апеляційними судами усіх рівнів та спеціалізації, вищими спеціалізованими судами та іншими органами судової влади у системі Державної судової адміністрації України.

3.2. Перевірка доходів і видатків загального фонду кошторису бюджетної установи

Одним з основних етапів контролю бюджетних установ є перевірка законності складання, розгляду, затвердження та виконання кошторису, оскільки саме він є передумовою забезпечення ефективного витрачання бюджетних коштів та державних ресурсів.

Перевіряючи правильність складання, затвердження та виконання кошторису бюджетної установи необхідно звертати увагу на такі критерії, як законність, раціональність, ефективність і цільове використання бюджетних коштів.

Законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовим актам.

Раціональність відображає досягнення запланованого результату під час використання найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу.

Ефективність відображає досягнення найкращих результатів під час використання найменшої суми бюджетних коштів.

Цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті і умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання.

На початку перевірки необхідно з’ясувати наявність у бюджетній установі затвердженого кошторису на відповідний рік та його відповідність вимогам постанови Кабінету Міністрів України від 28.12.02 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання

кошторисів бюджетних установ»«, наявність лімітних довідок та планів асигнувань, дотримання лімітів.

На цьому етапі доцільно з'ясувати такі аспекти:

1. Правомірність затвердження кошторису бюджетної установи. Кошториси асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання одержувачів бюджетних коштів), помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи повинні бути затверджені керівником відповідної вищої установи. Пересвідчитись, чи затверджено кошторис уповноваженим на це органом, дослідити своєчасність його затвердження.

2. Своєчасність затвердження разом з кошторисом бюджетної установи плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду, помісячного плану використання бюджетних коштів і штатного розпису установи.

3. Обґрунтованість показників видатків у кошторисі бюджетної установи, виходячи з об'єктивної потреби в коштах, розрахованої на основі двох показників:

- сітки обслуговуючого контингенту, які встановлені для бюджетної установи (кількість класів школи, чисельність учнів у них, ліжок у лікарнях, кількість науково-дослідних установ, чисельність працівників у них за категоріями тощо);
- норми витрат на розрахункову одиницю чи за елементами витрат (витрати на 1 ліжко-день, на одну дитину у дошкільному закладі та ін.).

4. Першочергову забезпеченість бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на поточне утримання установи. Наприклад, під час перевірки обґрунтованості розрахунків асигнувань на оплату праці необхідно перевірити, чи правильно визначено фонд оплати праці відповідно до штатного розпису, чи враховано при цьому нові законодавчі акти, якими передбачається підвищення посадових окладів, ставок упродовж року, чи в правильному розмірі розраховано

суми утримання до державних фондів тощо. Перевіряючи розрахунки асигнувань на оплату комунальних послуг, звертається увага на рівень споживання та асигнування минулого бюджетного року, наявність орендарів, які повинні відшкодовувати установі спожиті ними комунальні послуги, враховується підвищення цін та тарифів, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості. При цьому треба врахувати, що установою повинен забезпечуватись режим економії коштів і матеріальних цінностей та до кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

5. Обґрунтованість показників видатків загального фонду кошторису бюджетної установи відповідним розрахункам за кожним кодом економічної класифікації. Насамперед пересвідчитися у наявності об'єктивної потреби щодо внесених бюджетною установою змін до кошторису. Особливу увагу при цьому варто звернути на розрахунки фонду оплати праці та видатків на поточне утримання бюджетної установи. Зокрема, мають місце факти, коли фонд оплати праці, всупереч законодавству, визначається не за рахунок ретельного проведення розрахунків, а шляхом завищення показників фонду оплати праці, завдяки чому створюється резерв для проведення стимулюючих виплат. Під час перевірки видатків на поточне утримання бюджетної установи доцільно акцентувати увагу на визначенні потреби в асигнуваннях на теплопостачання, водопостачання та водовідведення.

6. Обґрунтованість внесення змін до кошторису. Зміни до кошторису і плану асигнувань загального фонду вносять у разі:

- потреби у перерозподілі асигнувань розпорядника;
- прийняття нормативного акта про передачу повноважень і бюджетних асигнувань одного розпорядника іншому;
- прийняття рішень щодо розподілу нерозподілених бюджетних асигнувань між розпорядниками;

- прийняття рішень щодо скорочення видатків або надання кредитів з бюджету в цілому на рік;
- прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядникам на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням;
- внесення змін до Закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет).

На цьому етапі необхідно перевірити, чи складені бюджетною установою відповідні довідки про внесення змін до кошторисів, планів асигнувань, які затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що й кошториси. Для обліку внесених змін до кошторису в бюджетній установі має вестись Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань.

Наступним етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання законодавчих вимог щодо його виконання.

Органи Державної казначейської служби проводять реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників вищого рівня за розпорядниками нижчого рівня та одержувачами з метою здійснення контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах асигнувань розпорядників, за асигнуванням, затвердженим річним розписом асигнувань державного бюджету та помісячним розписом асигнувань загального фонду державного бюджету. Розпорядники бюджетних коштів мають право проводити діяльність виключно в межах асигнувань, затверджених кошторисами і планами асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державної казначейської служби, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Здійснення видатків установ без затверджених у встановленому порядку кошторису, плану асигнувань і плану використання бюджетних коштів припиняється через 30 календарних днів після затвердження річного розпису асигнувань і помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідних бюджетів.

Для перевірки виконання кошторису необхідно:

- перевірити випадки порушень під час взяття бюджетних зобов'язань. Розпорядники бюджетних коштів можуть брати бюджетні зобов'язання та проводити видатки тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами. Будь-які зобов'язання, взяті бюджетною установою без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет України не вважаються бюджетними зобов'язаннями і витрати державного бюджету на покриття таких зобов'язань не можуть здійснюватись;
- встановити факти нецільового використання бюджетних коштів. Бюджетним установам заборонено витрачати бюджетні кошти на цілі, що не відповідають Бюджетному кодексу, Закону про Державний бюджет України, рішенню про місцевий бюджет, бюджетним асигнуванням та затвердженому кошторису;
- виявити розбіжності між показниками затверджених асигнувань, касовими та фактичними видатками. Основним завданням перевірки затверджених асигнувань є контроль одержаних бюджетною установою асигнувань у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Перевірка здійснюється за картками аналітичного обліку касових видатків, картками аналітичного обліку фактичних видатків, картками аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, картками аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань: карткою аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), карткою аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів), типові форми яких затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 «Порядок складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору», та даними рахунків для обліку доходів від обмінних і необмінних операцій 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» (субрахунками 701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів», 702 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату»), 71 «Доходи від реалізації

продукції (робіт, послуг)» (711 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів», 712 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) державних цільових фондів», 713 «Доходи державного бюджету від надання послуг», 714 «Доходи місцевого бюджету від надання послуг»), 72 «Доходи від продажу активів», 73 «Фінансові доходи», 74 «Інші доходи за обмінними операціями», 75 «Доходи за необмінними операціями». Зазначені картки аналітичного обліку передбачено вести окремо за доходами і видатками загального та спеціального фондів.

Основним завданням перевірки касових видатків як сум, виданих з реєстраційних рахунків установи на її витрати у вигляді готівки та шляхом безготівкових нарахувань, є контроль за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. За касовими видатками контролюють суму асигнувань, які одержала і витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу оцінити касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Касові видатки перевіряються на основі карток аналітичного обліку касових видатків, типова форма яких затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 «Порядок складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору» та даними рахунків та даними рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках».

Основним завданням перевірки фактичних видатків як дійсних видатків установи, що здійснюються при виконанні кошторису, є контроль виконання кошторису бюджетною установою в цілому та дотримання встановлених норм видатків за окремими кодами економічної класифікації. Інформаційним забезпеченням перевірки фактичних видатків бюджетних установ є картки аналітичного обліку фактичних видатків (окремо за видатками загального і спеціального фондів) та дані рахунку 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» (субрахунки 8011 «Витрати на оплату праці», 8012 «Відрахування на соціальні заходи», 8013 «Матеріальні витрати», 8014 «Амортизація» –

елементи витрат). Окремо за витратами загального та спеціального фондів за кожним із субрахунків; рахунку 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» (також за елементами витрат); рахунку 82 «Витрати з продажу активів»; 83 «Фінансові витрати»; 84 «Інші витрати за обмінними операціями»; 85 «Витрати за необмінними операціями».

У результаті зіставлення фактично проведених касових видатків за кодами економічної класифікації видатків із затвердженими асигнуваннями і цих двох показників з фактично проведеними видатками за відповідними кодами економічної класифікації визначаються відхиленням відповідних показників, які є предметом аналізу. Зокрема, у разі перевищення касових видатків над показниками затверджених асигнувань причиною може бути як незаконне витрачання бюджетних коштів, так і неправильно проведений розрахунок до кошторису бюджетної установи. У цьому випадку важливим є вміння перевіряючого дати правильну оцінку розбіжності.

Під час аналізу виконання кошторису за фондом оплати праці перевищення касових видатків над кошторисними призначеннями не має бути, оскільки, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», штатні розписи повинні приводитись у відповідність з доведеними асигнуваннями, а казначейські і фінансові органи без відповідних змін до бюджету і кошторисів не мають права виділяти асигнування і санкціонувати виплату заробітної плати понад кошторисні призначення. Перевищення касових видатків над кошторисними призначеннями є порушенням бюджетної дисципліни, яке майже повністю усувається за умови казначейського обслуговування. Але якщо воно відбулося, то причину необхідно шукати у затвердженні асигнувань за окремими кодами економічної класифікації видатків у розмірах, вищих від потреби, або у розмірах, інших за реальну потребу.

Перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями може бути виправданим, якщо протягом звітного періоду відповідно до розпоряджень уряду підвищувалась заробітна плата або інші додаткові виплати і на ці цілі не виділялося додаткових асигнувань. Однак, якщо перевищення фактичних видатків, яке обов'язково супроводжується створенням заборгованості з виплати заробітної плати, сталося за умови нарахування премій і виплат стимулюючого характеру за відсутності економії з фонду оплати праці, то це є порушенням законодавства.

Якщо касові видатки здійснені у сумах, менших за затверджені асигнування, це може бути зумовлено наявністю вакантних посад, непередбаченим припиненням діяльності окремих структурних підрозділів, а також необґрунтованим завищенням бюджетних асигнувань. В останньому випадку є ознаки порушень фінансової дисципліни, а тому потрібно перевірити правильність проведених розрахунків до кошторисів та виконання виробничого плану. Крім того, проведення касових видатків у розмірах, менших ніж затверджені асигнування, може відбутись через несвоєчасне виділення асигнувань (часто – в останні дні звітного року), коли відсутній час для дотримання процедури закупівель товарів, робіт і послуг.

Якщо фактичні видатки перевищують касові – це може обумовлюватись погашенням дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок звітного періоду, або внаслідок отримання цінностей без здійснення попередньої оплати виникнення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду.

Якщо ж фактичні видатки менші за касові – це може бути обумовлено погашенням кредиторської заборгованості, яка існувала на початок звітного періоду (що виправдано, якщо погашення проведено з асигнувань, виділених на звітний рік за рахунок економії або якщо розрахунками заплановані видатки для цієї мети), або об'єктивність утворення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду необхідно дослідити.

При здійсненні ревізії у головного розпорядника бюджетних коштів необхідно перевірити стан виконання паспорту бюджетної програми.

Паспорт бюджетної програми визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетних призначень, встановлених законом про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, на основі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

Головний розпорядник на підставі визначених у паспорті мети, завдань та напрямів використання бюджетних коштів у місячний строк від дня прийняття наказу про паспорти бюджетних програм складає систематизований план заходів щодо виконання бюджетної програми (у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів).

План заходів щодо виконання бюджетної програми включає комплекс конкретних організаційних, економічних, технічних та інших дій (зокрема, здійснення закупівель товарів, робіт або послуг, підготовлення спеціалістів, виконання робіт (заходів) тощо) з реалізації бюджетної програми з визначенням напрямів використання коштів, за якими ці дії передбачені, виконавців та строків реалізації кожного заходу.

Аналіз виконання бюджетної програми проводиться на підставі планових і фактично досягнутих результативних показників, а також витрат у розрізі напрямів використання коштів і в разі потреби окремих заходів за такими напрямами:

- відповідність поставлених завдань меті;
- рівень досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми;
- рівень відповідності фактичних результативних показників запланованому рівню витрат на досягнення цих показників;
- відхилення показників результативності за певний період від планових показників і обґрунтування причин такого відхилення;

- відповідність отриманих результатів інтересам державних замовників;
- відповідність результативних показників поставленим завданням.

У разі істотних відмінностей (як позитивних, так і негативних) між плановими та фактичними показниками за кожним напрямом необхідно провести аналіз факторів, які спричинили ці розбіжності. При цьому виділяються дві групи:

- внутрішні фактори (на які головний розпорядник міг впливати);
- зовнішні фактори (на які головний розпорядник не міг впливати, включаючи форс-мажорні обставини).

Крім порівнянь з плановими показниками, необхідно провести порівняння з відповідними показниками попередніх періодів, установленими стандартами та нормами. У разі, якщо фактичні результативні показники бюджетної програми:

- перевищують заплановані, – необхідно зробити аналіз щодо доцільності подальшого можливого підвищення планових показників бюджетної програми;
- значно перевищують заплановані, – розглянути доцільність визначення оптимального обсягу бюджетних ресурсів, необхідного для підтримання належного рівня ефективності цієї програми,
- менші від запланованих, – визначити, чи є прийнятним такий рівень, а якщо значно менші від запланованих, то ставити питання про доцільність такої програми та можливість відмови від її виконання та перерозподілу коштів на користь інших програм.

3.3. Перевірка повноти надходження та правильності використання коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи

Відповідно до Бюджетного кодексу України спеціальний фонд бюджету містить: бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень; гранти або дарунки (у вартісному обрахунку), одержані розпорядниками бюджетних коштів на конкретну мету; різницю між доходами і видатками спеціального фонду бюджету (доходи спеціального фонду понад заплановану суму).

Статтею 11 Закону України від 07.12.2017 № 2246-VIII «Про Державний бюджет України на 2018 рік» до джерел формування спеціального фонду Державного бюджету України віднесено власні надходження бюджетних установ.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи

Перша – плата за послуги, що надаються бюджетним установам. До цієї групи відносять надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами. Ці надходження мають постійний характер та обов'язково плануються у кошторисі.

Друга – інші джерела власних надходжень. До цієї групи відносять кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, календарними планами проведення централізованих заходів тощо.

Перевірка спеціального фонду кошторису бюджетної установи починається з перевірки планування доходів та витрат. При цьому перевіряється формування дохідної частини спеціального фонду кошторису на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів. За відсутності відповідних розрахунків чи недостатності в них даних необхідно

запросити та перевірити інші документи, які б підтверджували заплановані в кошторисі обсяги надходжень до спеціального фонду. Необхідно пам'ятати, що в основу цих розрахунків повинен бути покладений обсяг надання платних послуг бюджетною установою, а також такі розрахункові показники, як площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок, експозицій та розмір плати з розрахунку на одиницю показника, який встановлюється відповідно до законодавства. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом їх надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи.

Необхідно перевірити, чи враховано рівень фактичного виконання доходів за останній звітний рік. Показники повинні наводитись в обсязі, зазначеному у розрахунку, відповідати інформаційним даним Картки аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), Картки аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Після цього перевіряється правильність планування видатків спеціального фонду. Згідно з пунктом 22 Постанови № 228 показники кошторису повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатись лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. При цьому видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що проводиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.

Перевіряється законність внесення змін до спеціального фонду кошторису. Зміни можливі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік. При цьому уточнений обсяг видатків повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Необхідно перевірити документальне оформлення змін до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями. Зміни вносяться на підставі довідки про внесення змін до кошторису, яка затверджується керівником установи, що завірив кошторис без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом кошторису. Розпорядники нижчого рівня в обов'язковому порядку повинні подати розпорядникам вищого рівня завірені відповідними органами Державного казначейства копії затверджених довідок про внесення змін до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями.

У разі, коли фактичні обсяги власних надходжень бюджетних установ за 10 місяців відповідного бюджетного періоду становили менше ніж 70 % відповідних обсягів, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді згідно з вимогами пункту 49 постанови Кабінету Міністрів України № 228.

Дослідити, чи внесено зміни до кошторису у всіх необхідних для цього випадках (за наявності об'єктивної потреби в цих змінах), перевірити своєчасність таких змін. Розглядаючи це питання, необхідно звернути увагу на те, що:

- установи мають право використовувати упродовж поточного року залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків, передбачених у кошторисах на поточний рік (шляхом внесення змін до спеціального фонду кошторису);

- зміни до спеціального фонду кошторису повинні вноситись у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік;
- у спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків або надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року;
- у разі коли фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від планованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за два тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді.

Проаналізувати, чи у всіх випадах внесення змін до кошторису у встановленому порядку складено відповідні довідки, чи затверджені вони уповноваженими на це особами. При цьому мають на увазі, що довідки про внесення змін до кошторису затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що й кошториси.

Для обліку внесених змін до кошторису в бюджетній установі має вестись Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань чи Книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня; Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань.

Перевірити, чи уточнено дохідну частину спеціального фонду кошторису у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року перевищував відповідні надходження, передбачені у кошторисі.

Дослідити правильність відображення у звітах про виконання спеціального фонду кошторису надходжень в розрізі кожного джерела доходів.

Для цього дані кошторису та довідок про внесення змін до нього в частині планових надходжень до спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордеру № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755, в частині сальдо за рахунками 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 72 «Доходи від продажу активів», 73 «Фінансові доходи», 74 «Інші доходи за обмінними операціями», 75 «Доходи за необмінними операціями» з даними Картки аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), Картки аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) та даними книги «Журнал-головна» за відповідними рахунками до їх списання в кінці року на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», а також з даними Картки аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, у випадку отримання бюджетною установою від вищої установи доходів зі спеціального фонду.

З'ясувати, чи обсяг касових видатків за спеціальним фондом не перевищує загальний обсяг затверджених у 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.

Перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, тобто чи не допускались факти нецільового використання бюджетних коштів. Для цього сума касових видатків, відображена у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівнюється з сумою затверджених в кошторисі видатків в цілому та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду. Водночас для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків у 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 надходжень досліджується в порядку, визначеному в пункті 4.2.8 Методичних рекомендацій.

Другим етапом перевірки спеціального фонду кошторису бюджетної установи є перевірка доходів та видатків від плати за послуги, що надаються бюджетними установами. На цьому етапі доцільно контролювати, чи не отримуються бюджетною установою доходи від видів діяльності, що не включені до переліків, які затверджуються Кабінетом Міністрів України, і чи відповідають вони напрямам, передбаченим Бюджетним кодексом України.

Після цього перевіряється правильність встановлення ціни на платну послугу, яка не може бути меншою за фактичну собівартість. Встановлюючи ціну платної послуги, обов'язково повинні бути передбачені видатки, пов'язані з експлуатацією ресурсів установи, видатки, необхідні для оплати праці осіб, що виконують роботу. Крім того, необхідно впевнитись, що роботи, які виконуються на платних умовах, не перешкоджають виконанню головних функцій установи і не відволікають штатних працівників від основної роботи. Тобто для таких робіт повинні бути передбачені штатні посади і визначений час.

Важливим аспектом перевірки є виявлення випадків покриття видатків, пов'язаних з наданням платних послуг, за рахунок коштів загального фонду кошторису бюджетної установи. У разі, коли в бюджетній установі існують госпрозрахункові підрозділи, які створені для проведення господарської діяльності та мають статус юридичної особи, необхідно перевірити, щоб їх доходи та видатки не визнавались власними надходженнями бюджетної установи і не включались до спеціального фонду кошторису.

Перевіряючи плату за оренду майна бюджетної установи, необхідно встановити правильність визначення орендної плати. Згідно із Законом України «Про оренду державного та комунального майна» для об'єктів, що перебувають у комунальній власності, методика розрахунку і порядок використання орендної плати визначається органами місцевого самоврядування.

Необхідно пам'ятати, що бюджетні установи та органи місцевого самоврядування, які передають на умовах оренди майно державної та комунальної власності і мають обсяги оподаткованих операцій в межах, що перевищують 3 600 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, повинні нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ (стаття 188 Податкового кодексу України), а отже, на суму податку збільшується ціна послуги. Кошти, отримані бюджетною установою від оренди, не підлягають оподаткуванню податком на прибуток.

Під час перевірки доходів бюджетних установ від реалізації майна потрібно враховувати, що продаж матеріальних цінностей, які, згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 за № 11 (відповідно до НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби»), віднесені до основних засобів (у тому числі повністю зношених), здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом) відповідно до Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затвердженого наказом Фонду державного майна України від 22.09.00 № 1976, із змінами та доповненнями. Крім того, продаж будівель, споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які відносять до необоротних активів, повинен проводитись лише за експертною оцінкою.

Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів та інших матеріальних цінностей, залишаються у розпорядженні установи та витрачаються на покриття витрат, пов'язаних з такими діями, а також на інші видатки за кошторисом.

Третім, заключним, етапом перевірки повноти надходження та правильності використання коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи є перевірка цільового використання одержаних благодійних внесків, грантів та дарунків. Об'єктом перевірки виступають всі види благодійної безповоротної та

безплатної допомоги, благодійні внески, передача будь-яких видів майна, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів.

Перевіряючи одержані бюджетною установою добровільні пожертвування та благодійну допомогу, необхідно контролювати дотримання Закону № 5073-VI від 05.07.2012 «Про благодійну діяльність та благодійні організації» та постанови Кабінету Міністрів України від 04.08.00 № 1222 «Про затвердження порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування», постанови Кабінету Міністрів України від 17.08.98 № 1295 «Про затвердження порядку розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт».

При цьому необхідно перевірити, щоб кошти благодійних внесків не використовувались на виплату заробітної плати працівників бюджетних установ, а також не заміняли плату за надання установами платних послуг.

Необхідно також перевірити, чи внесені зміни до спеціального фонду кошторису за іншими джерелами власних надходжень при одержанні благодійного внеску. Довідки про внесення змін до кошторису повинні бути подані до органів Державного казначейства для відображення у звітності. Якщо благодійні внески одержані в натуральній формі, то вони повинні бути відображені у фінансовій звітності за окремими формами, складеними за певним видом надходжень. З метою врахування операцій, проведених у натуральній формі, у бухгалтерському обліку та звітності вони умовно прирівнюються до надходжень і касових видатків.

Перевіряючи гранти, потрібно дослідити угоду між бюджетною установою та надавачем гранту з точки зору порядку виплати, складання і подання звітності, контролю за виконанням

угоди та відповідальності сторін, а також фактичним виконанням цих умов.

Під час перевірки одержаної бюджетною установою гуманітарної допомоги необхідно слідкувати за дотриманням Закону України від 22.10.99 № 1192-XIV «Про гуманітарну допомогу». Отримана гуманітарна допомога повинна бути відображена у бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності. Потрібно враховувати, що у разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги, вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

Доцільно також проводити зустрічні перевірки у надавачів гуманітарної та благодійної допомоги для підтвердження фактичної кількості цінностей, що передані бюджетній установі, та перевірки повноти їх оприбуткування.

У разі, коли на об’єкті контролю проводилось списання з балансу гуманітарної допомоги з певним терміном експлуатації, варто перевірити дотримання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 16.03.00 № 514 «Про затвердження Порядку списання товарів (предметів) гуманітарної допомоги, які мають певний термін експлуатації». Крім того, необхідно перевірити оподаткування операцій з надання благодійної допомоги у вигляді товарів (робіт, послуг), що підлягають оподаткуванню акцизним збором, цінних паперів, нематеріальних активів та товарів (робіт, послуг), призначених для використання у підприємницькій діяльності, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Перевіряючи кошти, які одержані бюджетною установою для виконання окремих конкретних доручень, треба визначити цільове використання цих коштів. У разі виявлення порушень у процесі перевірки кошторису бюджетної установи в акті роблять записи, зразки яких наведені у дод. 3.

Контрольні питання

1. Завдання контролю виконання кошторису бюджетної установи.
2. Джерела інформації, що використовується в процесі контролю виконання кошторису бюджетної установи.
3. Правомірність затвердження кошторису, плану асигнувань бюджетної установи за загальним фондом.
4. Перевірка обґрунтованості показників видатків у кошторисі бюджетної установи.
5. Перевірка обґрунтованості внесення змін до кошторису бюджетної установи.
6. Перевірка виконання загального фонду кошторису бюджетної установи.
7. Аналіз розбіжностей між показниками затверджених асигнувань, касовими і фактичними видатками.
8. Основні напрями контролю повноти надходження та правильності використання коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи.
9. Перевірка планування доходів і видатків спеціального фонду бюджетної установи.
10. Перевірка доходів і видатків від плати за послуги, що надаються бюджетними установами.
11. Перевірка плати за оренду майна бюджетної установи.
12. Перевірка доходів бюджетних установ від реалізації майна.
13. Перевірка цільового використання одержаних благодійних внесків, грантів та дарунків.
14. Перевірка одержаної бюджетною установою гуманітарної допомоги.

РОЗДІЛ 4
КОНТРОЛЬ ГРОШОВИХ КОШТІВ

4.1. Завдання і джерела інформації для контролю грошових коштів

Найбільш ліквідними активами бюджетної установи є грошові кошти. Під *грошовими коштами* розуміють готівку та кошти на рахунках у банках та органах Державної казначейської служби.

Касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Бюджетні установи відповідно до *Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні,* затвердженого постановою НБУ від 29.12.2017 № 148, можуть розраховуватись готівкою з робітниками і службовцями при виплаті заробітної плати, премій, винагород, допомоги, а також видачі коштів на господарські витрати та відрядження. Положення визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України юридичними особами (крім банків) та їх відокремленими підрозділами незалежно від організаційно-правової форми та форми власності (далі – підприємства), органами державної влади та органами місцевого самоврядування під час здійснення ними діяльності з виробництва, реалізації, придбання товарів чи іншої господарської діяльності (далі – установи), фізичними особами, які здійснюють підприємницьку діяльність, фізичними особами.

Готівка, одержана установами, повинна витрачатись суворо за цільовим призначенням відповідно до кошторисів бюджетних установ. Уся виручка, що надходить до каси установи, повинна бути зарахована на рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби. Використання виручки, яка надходить готівкою, без попереднього зарахування її на рахунки заборонено.

Бюджетна установа може зберігати у своїй касі готівку тільки у межах лімітів, встановлених органами Державної казначейської служби, які її обумовлюють.

Для збереження готівки, грошових документів і бланків суворої звітності та здійснення з ними операцій в бюджетних установах створюються каси і відповідні умови, які гарантують збереження готівки у касі.

Для здійснення касових операцій призначається матеріально-відповідальна особа – касир або інший працівник, який призначений на цю посаду керівником установи.

Безготівкові розрахунки – це розрахунки, які здійснюються без участі готівки шляхом списання грошових коштів з рахунку платника та зарахування їх на рахунок отримувача. Проведення безготівкових розрахунків регламентується Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті, затвердженою постановою НБУ від 21.01.04 № 22. Відповідно до постанови безготівкові розрахунки – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді.

Мета контролю полягає у забезпеченні:

- дотримання законодавчих норм щодо проведення касових та банківських операцій, встановлення своєчасності, законності, достовірності й доцільності відображених на рахунках бухгалтерського обліку здійснених операцій щодо надходження та списання грошових коштів;
- обґрунтованості отримання й використання кредитів і позик, своєчасності їх погашення;
- дотримання стану платіжно-розрахункової дисципліни щодо укладених договорів, правильності та законності відкриття валютних рахунків;
- повноти й своєчасності зарахування валютної виручки;

• законності використання валютної готівки тощо, встановленні випадків зловживань, їх попередженні (профілактиці) і розробці конкретних заходів для зміцнення розрахунково-платіжної дисципліни об'єктів контролю.

Основні завдання контролю грошових коштів бюджетних установ наведені на рис. 4.1.

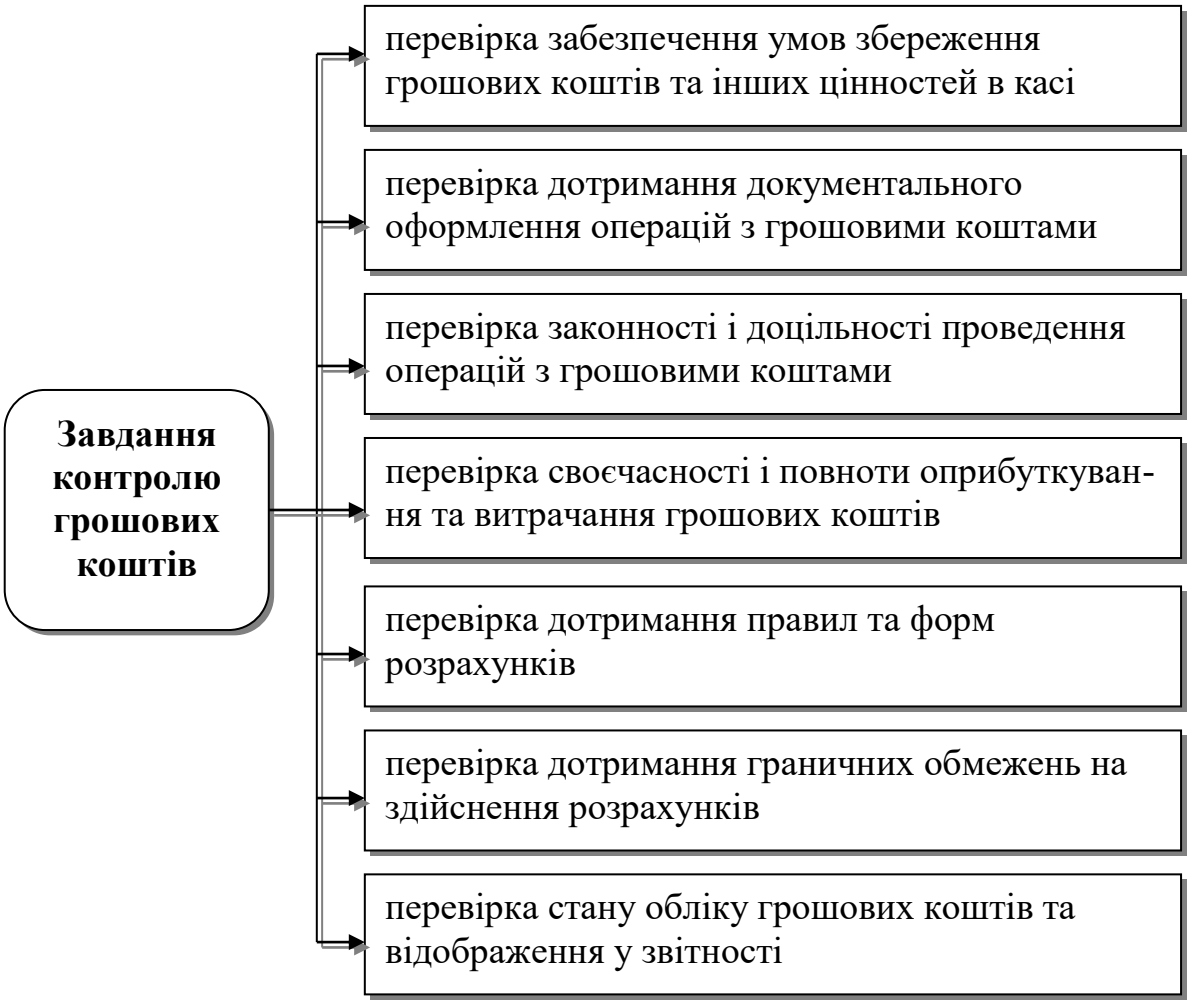


Рис. 4.1. Завдання контролю грошових коштів бюджетних установ

Перевірка грошових коштів – одна з найвідповідальніших ланок перевірки бюджетних установ. Головною її метою є встановлення достовірності даних щодо наявності та руху грошових коштів, цільового їх використання, правильності ведення обліку та достовірності відображення залишків у звітності.

Джерела перевірки грошових коштів наведено на рис. 4.2.

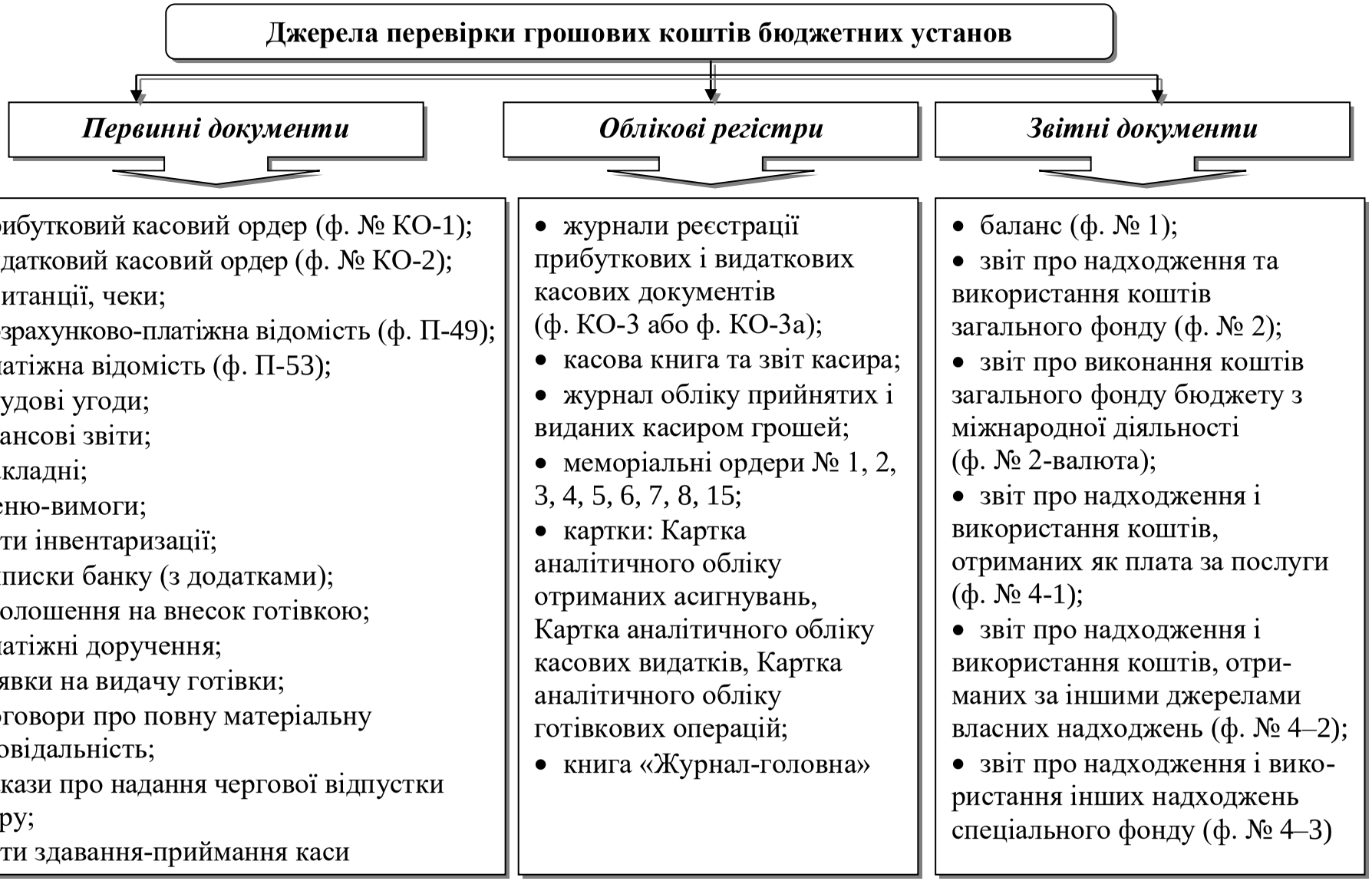


Рис. 4.2. Джерела перевірки грошових коштів

Джерелами контролю касових операцій є:

- меморіальний ордер № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями», Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, касові книги, звіти касира;
- прибуткові та видаткові касові ордери, казначейські (банківські) виписки, корінці чекових книжок, розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, матеріальної допомоги, відрядних та інших виплат; трудові угоди на виконання робіт, які оплачуються готівкою; накладні про придбання готівкою матеріальних цінності;
- договори про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі;
- книга «Журнал-головна», Баланс;
- первинні документи з обліку грошових коштів (прибутковий касовий ордер (далі – ПКО), видатковий касовий ордер (далі – ВКО), журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, касова книга, книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей, грошовий чек, оголошення на внесення готівки, супровідна відомість до сумки з грошовою виручкою, фіскальний касовий чек на товари (послуги), фіскальний касовий чек видачі коштів, розрахункова квитанція, платіжна відомість, розрахунково-платіжна відомість, платіжне доручення, гарантійне доручення, платіжна вимога-доручення, банківська платіжна картка (далі – БПК), виписка з банку, інші документи, передбачені наказом про облікову політику підприємства); облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку коштів, розрахунків та інших актів; аудиторський висновок попередньої перевірки та інша документація, що узагальнює результати контролю; Головна книга; звітність (Баланс (ф. № 1), примітки до фінансової звітності ф. № 5). До документів, які безпосередньо стосуються каси, належать прибуткові й видаткові касові ордери, касова та товарно-касова книги. Зв’язок касових операцій з більшістю розділів обліку (реалізація, розрахунками з підзвітними особами, постачальниками тощо) обумовлює потребу у порівнянні касових документів

з іншими документами. Перевірці аудитора підлягають касова та товарно-касова книги, Книга обліку придбання і продажу товарів, звіти касира, прибуткові й видаткові касові ордери, журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, журнали-ордери № 1 та машинограми, акти інвентаризації каси, акти аудиторських перевірок за минулий період, Журнал реєстрації виданих доручень, Журнал реєстрації платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей, підтверджувальні документи до касових ордерів, авансові звіти, накладні на відпуск продукції, податкові накладні, рахунки-фактури, товарні чеки, акти виконаних робіт, наданих послуг тощо.

Джерелами контролю операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків:

- меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- казначейській (банківські) виписки, копії платіжних доручень, вимоги-доручень, книжки грошових та розрахункових чеків, рахунки на оплату;
- Картка аналітичного обліку готівкових операцій, картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків;
- книга «Журнал-головна», Баланс;
- виписки банків з відповідних рахунків з доданими до них документами, які є підставою для здійснення прибутково-видаткових операцій (копії платіжних доручень, вимог, меморіальних ордерів, корінці грошових і розрахункових чеків тощо); облікові регістри за субрахунками 2311 «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки», 2314 «Інші рахунки в Казначействі»; баланси, інші документи й

облікові регістри, в яких відображуються операції, пов'язані з використанням коштів.

У строки, встановлені керівником підприємства, але не раніше одного разу на квартал, на кожному підприємстві повинна проводитися раптова інвентаризація каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що наявні у касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за касовою книгою. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт, у разі виявлення ревізією нестачі або лишку й обставини їх виникнення.

В умовах автоматизованого ведення касової книги здійснюється перевірка правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

4.2. Перевірка касових операцій

Контроль ведення касових операцій доцільно розпочинати з ініціювання перед керівником підконтрольного об'єкта проведення інвентаризації наявних грошових коштів, що зберігаються в касі установи. Для забезпечення раптовості інвентаризації необхідно забезпечити організацію її проведення в перші дні ревізії.

Інвентаризація проводиться на підставі наказу керівника підконтрольної установи інвентаризаційною комісією відповідно до вимог *Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 № 879.* Положення застосовується юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

При цьому треба зважити на те, що ревізор не може входити в склад комісії, однак необхідно, щоб інвентаризація проводилась у його присутності.

У разі відмови керівника підконтрольного об'єкта видати наказ про проведення інвентаризації наявних грошових коштів,

потрібно вчинити дії, визначені Порядком № 1028 «Про затвердження Порядку опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів». У цьому разі посадова особа невідкладно складає акт про відмову у проведенні інвентаризації та письмово інформує про це керівника контролюючого органу (його заступника), який приймає рішення про необхідність звернення до суду для забезпечення проведення інвентаризації.

Опечатування здійснюється після направлення контролюючим органом звернення до суду з метою спонукання до проведення інвентаризації. Безпосереднє опечатування здійснюється посадовою особою у присутності не менше двох понятих та представника підконтрольної установи.

Під час опечатування як поняті запрошуються будь-які дієздатні особи, зокрема працівники під контрольної установи, за винятком керівника (його заступника) або особи, відповідальної за збереження основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, касових приміщеннях, на складах та в архівах, що опечатуються, і працівники контролюючого органу, які не беруть безпосередньої участі у проведенні ревізії.

Керівник підконтрольної установи зобов’язаний забезпечити безперешкодний доступ понятих до кас, касових приміщень, складів та архівів, що опечатуються.

Для забезпечення присутності під час опечатування представника підконтрольної установи посадова особа письмово інформує керівника установи про місце, дату і час здійснення опечатування.

Представником підконтрольної установи визначається, як правило, особа, відповідальна за збереження основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, касових приміщеннях, на складах та в архівах, що опечатуються.

У разі коли представник підконтрольної установи не з’явився у відповідний час та місце, опечатування здійснюється без його участі, про що робиться відповідний запис у протоколі опечатування.

Факт здійснення опечатування оформляється протоколом, в якому зазначаються об'єкт (каса, касове приміщення, склад, архів), дата і час опечатування, прізвище та ініціали посадової особи, а також інших присутніх під час опечатування осіб. Протокол складається у двох примірниках і скріплюється підписами осіб, що брали участь в опечатуванні. Перший примірник долучається до матеріалів ревізії, другий надсилається рекомендованим листом з повідомленням керівника підконтрольної установи, про що робиться відповідний запис у протоколі.

Відповідно до правил проведення інвентаризації інвентаризаційна комісія повинна вимагати від касира складання касового звіту за поточний день (або останні 2–3 дні) із додаванням до нього первинних касових документів за підписом касира та головного бухгалтера.

Після цього складається вступна частину Акта інвентаризації, що включає дату, місце складання, номер наказу та склад комісії.

Потім комісія пропонує касиру дати розписку про те, що всі касові документи включено до звіту і всі кошти, які надійшли, оприбутковано.

На наступному етапі перевірки касир пред'являє готівку та складає опис по купюрах (окремо по кожній валюті), після чого члени комісії перераховують гроші та роблять записи в акті про фактичну наявність коштів. Якщо під час інвентаризації в касі містяться відомості про виплату заробітної плати, термін виплати за якими не закінчений, відмічаються фактично виплачені суми у IV розділі акта окремим рядком.

Під час перевірки фактичної наявності грошових документів встановлюється сума, автентичність кожного документа та правильність його оформлення. В інвентаризаційному описі вказується назва грошових документів, їх номери, серії, а також загальна сума.

Після встановлення фактичної наявності грошових коштів та документів у касі установи проводиться їх порівняння з даними бухгалтерського обліку. За наявності відхилень з касира

береться письмове пояснення, а сума нестачі або надлишків відображається в Акті інвентаризації.

Під час інвентаризації перевіряють також умови збереження готівки в касі:

1) перевіряють наявність договору з касиром про повну матеріальну відповідальність;

2) з'ясовують стан забезпеченості збереження готівки в касі (сигналізація, решітки, сейфи);

3) перевіряють забезпечення схоронності грошей при одержанні і здачі їх в установу банку;

4) перевіряють дотримання встановленого порядку ведення касової книги, здавання звітності до бухгалтерії;

5) перевіряють дотримання термінів інвентаризації каси.

Під час проведення інвентаризації звертається увага на факти збереження грошових коштів і інших цінностей, які не належать установі.

Потрібно мати на увазі, що грошові кошти, які зберігаються в касі, але не підтверджені касовими документами, вважаються лишками грошової готівки та оприбутковуються в касу зі складанням прибуткового ордеру та зарахуванням вказаних сум до надходжень установи. При виявленні в касі установи нестач та лишків грошових коштів касир зобов'язаний дати письмові пояснення щодо причин їх виникнення.

Після завершення інвентаризації каси необхідно перевірити правильність відображення її результатів (нестач та лишків) у бухгалтерському обліку відповідно до вимог законодавства (у разі встановлення винних осіб або якщо така особа не встановлена).

Потрібно також дослідити виконання рішень за матеріалами попередніх ревізій і перевірок.

Ведення касових операцій регламентує Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою НБУ від 29.12.2017 № 148.

Перевіряючий повинен здійснити суцільний контроль касових операцій за весь ревізований період (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Схема перевірки касових операцій бюджетної установи

Державній казначейській службі, її територіальним органам, установам і організаціям, що ними обслуговуються і отримують кошти з державного та/або місцевих бюджетів відповідно до Бюджетного кодексу України, ліміт каси встановлюють органи Державної казначейської служби. Ліміт каси упродовж року може бути змінений органами Державної казначейської служби у разі письмового звернення установи з обґрунтуванням нового ліміту. Понад встановлених норм у касі можуть зберігатися грошові кошти лише на виплату заробітної плати, стипендій, видачу

авансів та інші виплати тільки упродовж робочих днів, включаючи день отримання готівки в банку.

Наступний етап – перевірка наявності договору про повну матеріальну відповідальність касира. Необхідно встановити випадки передачі касиром своїх функцій іншим особам, а також наявність наказів керівника про передачу матеріальної відповідальності. Також потрібно встановити, чи забезпечується схоронність грошових коштів у касі під час їх збереження та транспортування, чи виконуються установою рекомендації щодо технічного укріплення і обладнання засобами охоронно-пожежної сигналізації приміщення каси.

Згідно з чинним законодавством до ведення касових операцій не допускаються особи:

- які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, судимість в яких не погашена або не знята в установленому порядку, мають вирок суду про заборону займатися цією діяльністю;
- які страждають на хронічні психологічні захворювання;
- які зловживають спиртними напоями або вживають наркотичні речовини без призначення лікаря.

Необхідно пересвідчитись, чи всі первинні документи, які додаються до касових звітів за кожен день, є достовірними (наявність обов’язкових реквізитів, відсутність підчищень і виправлень).

Перевіряючи касову дисципліну, варто пам’ятати, що готівка, одержана з реєстраційного рахунку або з рахунку в установі банку, повинна бути використана суворо за цільовим призначенням згідно з кошторисом. Така перевірка здійснюється шляхом зіставлення дат і сум, зазначених у чеках при одержанні готівки з банку, з даними про їх фактичне використання на підставі видаткових касових ордерів. Перевіряється дотримання граничної суми готівкового розрахунку відповідно до п. 6 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою НБУ від 29.12.2017 № 148 (на сьогодні – 10 тис. грн між підприємствами та до 50 тис. грн з фізичними особами).

Доцільно перевірити правильність складання прибуткових касових ордерів (ф. № КО-1), видаткових касових ордерів (ф. № КО-2) та додані до них первинні документи, а також журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів (ф. № КО-3 або ф. № КО-3а). Необхідно звернути увагу на нумерацію прибуткових і видаткових ордерів, а також умови зберігання в установі анульованих ордерів.

Перевірка надходження готівки до каси бюджетної установи здійснюється шляхом зіставлення:

- прибуткових касових ордерів на отримання готівки з реєстраційного рахунку із записами у касовій книзі (ф. № КО-4), у тому числі й щодо валютних коштів, облік яких повинен вестись окремо, а також із відповідними записами у випискаx банку за сумами та датами отримання грошей;
- сум і дат у прибуткових касових документах з первинними документами про надані бюджетною установою платні послуги;
- сум і дат у прибуткових касових документах зі Звітом про видачу коштів підзвіт (на відрядження) підзвітних осіб у випадку повернення невикористаного авансу;
- сум і дат у прибуткових касових документах із заявами на благодійні внески;
- сум і дат у прибуткових касових документах з наказами про відшкодування завданих працівниками збитків.

Відповідно до порядку ведення касових операцій щодо обмеження використання готівкових коштів Указом Президента України від 12.06.1995 № 4536/95 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» встановлено розмір штрафних санкцій за порушення норм обігу готівки.

Перевірка витрачання готівки з каси бюджетної установи здійснюється шляхом:

- перевірки використання готівки за цільовим призначенням та своєчасності повернення до банку невикористаних коштів шляхом звіряння сум і дат у банківських випискаx,

касових книгах, звітах касира, видаткових касових ордерах, меморіальних ордерах № 1 за кредитом рахунку «Готівка у національній валюті», товарних чеках, квитанціях, проїзних документах, рахунках-фактурах, авансових звітах. Особливої уваги потребує витрачання готівки на господарські потреби, продукти харчування та медикаменти. Необхідно перевірити, чи є дозвіл головного розпорядника бюджетних коштів на придбання продуктів харчування і медикаментів за готівку. Також треба перевірити подання до органів Державної казначейської служби документів, які підтверджують придбання продуктів харчування, медикаментів та здійснення господарських витрат бюджетною установою за готівку;

- зіставлення записів у касовій книзі та касовому звіті з доданими касовими документами – видатковими касовими ордерами, платіжними відомостями, заявами на видачу готівки. При цьому обов'язковою є перевірка: наявності і справжності на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі – дозвільного напису керівника бюджетної установи або осіб, які ним уповноважені; правильності оформлення документів та наявності усіх реквізитів; наявності перелічених у додатках документів. Необхідно пам'ятати, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах є дозвільний підпис керівника, то його підпис на видатковому касовому ордері не обов'язковий;
- перевірки законності та правильності оформлення списання коштів на виплату заробітної плати, для чого зіставляються суми і дати у касовій книзі, звіті касира, видатковому касовому ордері із сумами та датами у розрахунково-платіжних відомостях. Обов'язковою є перевірка наявності на відомостях підписів керівника, головного бухгалтера та отримувачів грошей;
- перевірки сум і дат у видаткових касових документах із сумами та датами, зазначеними у випсках банку. Обов'язковою є перевірка видачі підзвітних сум шляхом вивчення наказів, що встановлюють коло осіб, які мають право на одержання підзвітних сум; звіту про використання коштів, виданих під звіт, з усіма

доданими документами; меморіального ордеру № 18 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»; касових звітів; виписок банку та інших документів. Перевіряючим необхідно пам'ятати, що підзвітні суми можуть видаватися тільки штатним працівникам установи на поточні та господарські потреби у тих випадках, коли неможливо оплатити ці витрати шляхом безготівкових розрахунків чи шляхом виплати грошей із каси;

- перевірки відповідності підписів у видатковому касовому ордері підписам виконавців у трудовій угоді. Потрібно пам'ятати, що виплата коштів у таких випадках здійснюється виключно за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу.

Перевірку відповідності ведення облікових регістрів здійснюють за такими етапами:

- перевіряються суми щодо здачі готівки до банку за дебетом рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки» за меморіальним ордером № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями», які повинні дорівнювати загальній сумі за кредитом рахунку 2211 «Готівка в національній валюті» за меморіальним ордером № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- перевіряються суми щодо одержання готівки в касу установи за кредитом рахунка 2313 «Реєстраційні рахунки» за меморіальним ордером № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями», які повинні дорівнювати загальній сумі за кредитом рахунку 2211 «Готівка в національній валюті» за меморіальним ордером № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- проводиться звірка підсумкових оборотів меморіального ордеру № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» з даними книги «Журнал-головна»;
- проводиться звірка відповідності сальдових залишків на окремі звітні дати за рахунком 2211 «Готівка в національній

валюті» з даними книги «Журнал-головна» та відповідним рядком балансу;

- перевіряється правильність ведення касової книги. При цьому необхідно пам'ятати, що кожна бюджетна установа, яка має касу, веде лише одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті; аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою установи; кількість аркушів у книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера установи; виправлення у касовій книзі не допускаються. Якщо установа веде касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів, то програма повинна забезпечувати візуальне відображення і друк документів «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», які за формою і змістом мають відтворювати касову книгу у паперовій формі, затверджену Мінстатом України;
- перевіряється наявність в установі журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів та книги обліку прийнятих і виданих касиром грошей; правильність їх ведення, а також правильність відображення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків; відповідність між кореспонденцією рахунків, внесених до касової книги та проставлених у касових ордерах; наявність необхідних виправдовувальних документів, які додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки тощо) і відміток про їх погашення.

Необхідно з'ясувати, чи дотримується установа законодавчо визначених термінів проведення обов'язкової інвентаризації наявних грошових коштів (перед складанням фінансової звітності; у разі зміни матеріально-відповідальної особи – на день приймання-передачі справ; у разі встановлення фактів крадіжок та зловживань – у день встановлення таких фактів; у випадках техногенних аварій, пожарів або стихійних лих – після закінчення вказаних явищ та інших випадках).

Перевіряючи касову книгу, потрібно звернути увагу, чи вона прошнурована та пронумерована, скріплена печаткою та засвідчена підписами керівника та головного бухгалтера, чи

своєчасно та в повному обсязі касир проводить записи за здійсненими операціями. У разі ведення касової книги в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів необхідно перевірити правильність роботи програмних засобів обробки касових документів (Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою НБУ від 29.12.2017 № 148). Під час перевірки касової книги здійснюється арифметичний підрахунок усіх сум в касовій книзі за дебетом та кредитом, та визначається правильність виведення сальдо на кінець кожного звітного періоду та перенесення його на початок наступного звітного періоду.

Також потрібно перевірити, чи не було випадків виконання роботи касира іншою особою без покладання його обов'язків на цю особу та без перерахунку цінностей, що заходились у нього в підзвіті, що фіксуються у відповідному акті про такий перерахунок.

Необхідно звернути увагу на дотримання розрахованого ліміту залишку готівки в касі (граничний розмір готівкових коштів в касі на кінець робочого дня, перевищувати який установа не має права).

При цьому варто врахувати, що якщо ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого не встановлення), то такий ліміт вважається нульовим, а вся готівка, що міститься в касі установи на кінець робочого дня і не здана установою в банк, – понад лімітною.

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або видана для використання установою/підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю установи/підприємства. Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона надійшла до кас підприємств у вихідні та святкові дні та здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих

банків наступного робочого дня банку та підприємства або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного робочого дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства (пп. 54 Положення № 148).

Оскільки контроль за дотриманням ліміту готівки в касі покладено на органи Державної податкової служби, то у разі виявлення порушень щодо перевищення зазначеного ліміту необхідно проінформувати органи ДПА.

Під час ревізії ведення касових операцій та розрахунків з підзвітними особами передусім перевіряється наявність та правильність оформлення установою касових ордерів, розрахункових відомостей, розрахункових документів, документів за операціями із застосуванням платіжних карток інших касових документів, що фіксують факти надходження та видачі грошових коштів із каси установи, а також повнота та правильність відображення даних цих документів у касовій книзі установи.

При цьому потрібно мати на увазі, що приймання та видача грошових коштів за касовими ордерами може здійснюватись лише в день їх складання, перед передачею в касу ордера реєструються в журналі реєстрації прибуткових і видаткових документів (ф. № КО-3 або № КО-3а), та те, що реєстрація видаткових касових ордерів, до яких додані платіжні відомості на оплату праці, реєструються після закінчення таких виплат.

Також в меморіальних ордерах, касовій книзі, первинних документах (прибуткових та видаткових ордерах, авансових звітах) перевіряється правильність здійснення кореспонденції рахунків. Для цього варто з'ясувати, чи відповідає вказана кореспонденція змісту здійснених господарських операцій, які зафіксовані у відповідних первинних документах (товарних чеках, квитанціях на оплату наданих послуг, накладних, закупівельних актах тощо). Також необхідно зіставити записи за дебетом рахунку 2211 «Готівка в національній валюті» в меморіальному ордері № 1 із кореспондуючими рахунками за кредитом у відповідних меморіальних ордерах, відомостях та аналогічно

кредит рахунку «Готівка в національній валюті» – з дебетом кореспондуючих рахунків у відповідних облікових регістрах та первинних документах.

З метою визначення повноти оприбуткування готівки, отриманої з установи банку, необхідно зіставити записи у касовій книзі дебітові обороти рахунку 2211 «Готівка в національній валюті» із записами про ці обороти, зафіксованими в меморіальних ордерах № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» та № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» та перевірити їх на відповідність сумам за даними казначейських виписок, які засвідчують зняття з рахунку грошових коштів, корінців чекової книжки, книг реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів і прибуткових ордерів.

Під час здійснення перевірки повноти оприбуткування коштів, отриманих від надання послуг (виконання робіт), продажу основних фондів та інших матеріальних цінностей зіставляють дані касової книги з даними меморіальних ордерів №№ 1, 4–10, 13–15 та відповідними підтвердними первинними документами, що додаються до зазначених ордерів.

У процесі перевірки дотримання законодавства у разі списанні готівки з каси варто перевірити наявні підтвердні видаткові касові документи. Під час перевірки видаткових ордерів потрібно звертати увагу на наявність підписів одержувачів про отримання ними готівки, а також підписів керівника, головного бухгалтера, які дозволили виплату цих коштів, а також на наявність порядкового номера цього документа, дати його складання.

З практики контрольно-ревізійної роботи найбільш відомі такі порушення у веденні касових операцій:

- відсутність підписів керівника та головного бухгалтера на видаткових касових документах;

- видача грошей третім особам без доручення, завіреного в установленому порядку;
- списання готівки на видаток за фальшивими документами, документами з підробленими підписами, з виправленнями підсумків, з дописками та ін.;
- невідповідність суми видаткового касового ордеру сумі, що дозволена керівником за заявою;
- відсутність штампу на погашення первинних касових документів;
- повне або часткове неоприбуткування одержаної в банку готівки;
- використання готівки, одержаної в банку не за цільовим призначенням;
- перевищення ліміту касової готівки;
- неправомірні записи на рахунках бухгалтерського обліку.

У разі виявлення вказаних порушень в акті роблять записи, зразки яких наведено у дод. И.

4.3. Контроль банківських операцій

Розрахункові операції бюджетних установ, як правило, проводять шляхом безготівкового нарахування грошових коштів на рахунки, які відкриваються підприємствами та установами в банках. Відповідно до статті 48 Бюджетного кодексу в Україні застосовується казначейська форма обслуговування державного бюджету. Ця форма передбачає здійснення Державною казначейською службою України:

- операцій з коштами державного бюджету;
- розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів;
- контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов’язань та проведенні платежів;
- бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету.

Для здійснення операцій за асигнуваннями, відповідно до наказу Державного казначейства України від 22.06.12 № 758 «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України», передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному і місцевих бюджетах, розпорядникам і одержувачам коштів відкриваються бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами, класифікація яких наведена на рис. 4.4.



Рис. 4.4. Класифікація бюджетних рахунків для операцій клієнтів з бюджетними коштами

Під час здійснення ревізії операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах казначейства, та на рахунках в установах банків предметом дослідження мають бути:

- бухгалтерські облікові регістри: меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської

служби України (банках)» чи № 2-авт, № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» чи № 3-авт (дані зіставляються з даними інших меморіальних ордерів, відомості до меморіальних ордерів, книга «Журнал-головна», Баланс);

- первинні документи, які додаються до облікових регістрів: казначейській (банківські) виписки, копії платіжних доручень, вимога-доручення, книжки грошових та розрахункових чеків тощо;
- книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.

До основних напрямів перевірки банківських операцій відносять:

- перевірку своєчасності, законності та достовірності операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів на банківських рахунках;
- перевірку дотримання законодавства в ході списання коштів з рахунків, у тому числі цільове спрямування коштів, списаних з рахунків відповідно до затверджених асигнувань, а також наявності документів, які підтверджують відповідні операції;
- контроль за своєчасністю розрахунків;
- контроль повноти зарахування коштів на рахунки;
- контроль дотримання граничних сум витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів;
- контроль дотримання законодавства при здійсненні операцій із зарахування коштів на рахунки;
- перевірку правильності відображення в обліку безготівкових розрахунків.

Приступаючи до перевірки банківських операцій, необхідно з'ясувати, які рахунки були відкриті бюджетній установі. Цю інформацію можна одержати у територіальних органах Державної казначейської служби. Перевірці також підлягають операції за усіма рахунками, відкритими установою.

На першому етапі перевірки доцільно виявити наявність усіх виписок з реєстраційних та інших рахунків установи і відповідність зазначених у них показників даним бухгалтерського обліку. При цьому необхідно звернути увагу на номер рахунку, за яким надано виписку, дату виписки та тотожність перехідних залишків з попередньої виписки до наступної, а також на те, щоб не були підроблені самі виписки. Всі операції, відображені у виписках банку, повинні підтверджуватись платіжними дорученнями, платіжними вимогами та іншими документами на списання коштів. Варто пам'ятати, що договори та інші документи про наміри здійснення господарських відносин між суб'єктами господарської діяльності не можуть бути підставою для списання коштів з рахунку.

У випадку, якщо відсутні додатки, які підтверджують здійснення операцій, або у випадках, коли у виписках є виправлення, необхідно отримати копії всіх документів у територіальному відділенні Державної казначейської служби або банку, де відкрито рахунок.

Виписки перевіряються у хронологічному порядку і при цьому проводиться зіставлення відповідності залишків з виписки на кінець дня до залишку, зазначеному у виписці на початок дня.

Необхідно пересвідчитись у правильності відображення в меморіальних ордерах сум оборотів за дебетом та кредитом рахунків та відсутності розбіжностей між залишками коштів і сумами оборотів, наявності штампів і підписів працівників установи банку на документах.

У разі відсутності всіх казначейських (банківських) виписок, наявності у виписках підчисток чи виправлень необхідно шляхом зустрічної звірки перевірити операції за копіями документів в установі держказначейства (банку). Так, відсутність виписки може свідчити про проведення фіктивних операцій, надходження коштів і перерахування їх в рахунок оплати за товар, який в подальшому не оприбутковується та привласнюється чи за послуги (роботи), які використовуються у приватних цілях.

Після порівняння даних виписок з доданими до них первинними документами, визначення правильності підрахунку сум оборотів, початкового і кінцевого сальдо розпочинається перевірка сутності господарських операцій. Перевіряються підстави надходження або списання коштів. Під час перевірки безготівкових операцій необхідно вивчити операції, які підпадають під дію Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», прийнятого Постановою Верховної Ради України від 28.11.2002 № 249-IV.

На наступному етапі доцільно перевірити правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку зарахування та списання коштів з рахунку бюджетної установи.

Перевірка проводиться методом зіставлення операцій з надходження та списання коштів з рахунків з документами, які обґрунтовують проведення цих операцій (наприклад, під час зняття готівки з рахунку проводиться зіставлення з відповідними документами, прикладеними до меморіального ордеру № 1, чековою книжкою, касовою книгою; у разі перерахування коштів за отримані матеріальні цінності зіставляються документи, прикладені до меморіальних ордерів № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» та № 7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів», а саме товарно-транспортні накладні, рахунки тощо, договори, у разі необхідності – тендерна документація та інше).

Необхідно провести порівняння даних платіжних доручень про перерахування заробітної плати на інших виплат на карткові рахунки працівників з підсумковими даними платіжних відомостей на виплату зарплати та даними книги «Журнал-головна». При цьому доцільно ініціювати направлення об’єктом контролю запиту до відділення банку, що обслуговує бюджетну установу, щодо надання платіжних відомостей на виплату заробітної плати.

Достовірність картки аналітичного обліку касових видатків перевіряється шляхом перевірки правильності відображення в аналітичному обліку кожної суми касових видатків за кодами

економічної класифікації. Необхідно пам'ятати, що касові видатки бюджетної установи перевіряються за даними кредиту рахунків 2311 «Поточні рахунки в банку» та 2313 «Реєстраційні рахунки».

Картка аналітичного обліку повинна вестись за кодами економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами. Дані картки потрібно звірити з даними Звіту про надходження і використання коштів загального фонду (ф. № 2-д чи № 2-м) квартальної або річної звітності за графою «касові видатки». Також необхідно перевірити документальне оформлення обліку касових видатків – платіжні доручення, вимоги, грошові чеки, оголошення на внесок готівкою.

Синтетичний облік операцій на рахунках бюджетної установи перевіряється за меморіальним ордером № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», записи в якому ведуться на підставі щоденних виписок з реєстраційного рахунку та прикладених до них підтверджуючих документів. Після цього перевіряється правильність перенесення даних у книгу «Журнал-головна» за позицією «Сума оборотів за меморіальним ордером».

Під час перевірки банківських операцій бюджетної установи варто перевірити повноту нарахування коштів на відповідні рахунки, що надійшли як фінансування з бюджетів усіх регіонів. Для цього потрібно звірити усі розпорядження про фінансування з бюджету з даними виписок і з'ясувати, чи не надходило фінансування на додаткові рахунки з метою подальшого відволікання коштів за нецільовим призначенням.

Під час проведення ревізії цільового спрямування коштів, списаних з рахунків, відповідно до бюджетних асигнувань, зіставленню підлягають дані бюджетних запитів та паспортів бюджетних програм із даними первинних документів на придбання, переміщення, використання придбаних матеріальних цінностей (договори, накладні, довіреності тощо), на підставі яких проведено касові видатки.

Проаналізувати, чи не допускалось надання за рахунок бюджетних коштів позичок юридичним та фізичним особам, перерахування коштів на депозитні рахунки, їх спрямування на оплату витрат госпрозрахункової діяльності, здійснення безтоварних операцій тощо.

До доходів загального фонду державного бюджету належать надходження від розміщення в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів, які обліковуються на рахунках Державної казначейської служби України. Зазначена норма діяла і в попередніх бюджетних періодах. Таким чином, отримані бюджетною установою від банківської установи відсотки на залишки коштів підлягають перерахуванню до бюджету.

При цьому слід звернути увагу, що згідно з пунктом 1.5 Інструкції № 492 умовами договору між банківською установою та його клієнтом (бюджетною установою, бенефіціаром проєкту) може бути передбачено перерахування цих коштів на рахунки для обліку доходів державного бюджету, відкриті в органах Державної казначейської служби України, без зарахування на рахунки бюджетної установи.

Для підтвердження достовірності здійснення окремих операцій потрібно провести зустрічні звірки, наприклад на предмет підтвердження фактів поставки контрагентом товарів у асортименті, кількості та за ціною, тотожною тій, що відображена у бухгалтерському обліку та первинних документах об’єкта контролю, або на предмет достовірності обсягів виконаних робіт, за які проведено оплату, тощо.

Обов’язкова перевірка відповідності банківської документації і меморіальних ордерів, в яких фіксуються подальші операції, що оплачені з рахунків бюджетної установи (меморіальні ордери №№ 1, 2, 3, 4, 6, 7, 11, 14, оборотні відомості з обліку матеріальних цінностей тощо).

За результатами перевірки складається проміжний висновок, в якому надаються пропозиції та зазначаються заходи щодо попередження виникнення зловживань у майбутньому.

Контрольні питання

1. Основні напрями контролю грошових коштів бюджетних установ.
2. Основні завдання контролю грошових коштів бюджетних установ.
3. Джерела інформації для перевірки грошових коштів бюджетних установ.
4. Методика перевірки фактичної наявності грошей у касі.
5. Перевірка дотримання умов збереження готівки в касі.
6. Перевірка надходження готівки у касу.
7. Контроль витрачання касової готівки на виплати, пов’язані з оплатою праці.
8. Контроль дотримання граничних обмежень на здійснення готівкових розрахунків.
9. Назвати можливі порушення у веденні касових операцій.
10. Основні напрями перевірки банківських операцій бюджетних установ.
11. Методика перевірки банківських операцій бюджетних установ.

РОЗДІЛ 5
КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ І ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

5.1. Завдання і джерела інформації для контролю використання трудових ресурсів і фонду оплати праці

Контроль використання трудових ресурсів і фонду оплати праці бюджетних установ є однією з найважливіших частин ревізійної роботи, адже вона зачіпає економічні інтереси усіх працівників установи, яка перевіряється.

Бюджетні установи у сфері оплати праці керуються такими основними нормативними актами: Кодексом законів України про працю від 10.12.1971 № 322-VII; Законом України від 24.03.95 № 108/95-ВР «Про оплату праці (зі змінами); Законом України від 15.11.96 № 504/96-ВР «Про відпустки (зі змінами); постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 100 «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати» (зі змінами); постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 № 245 «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств в організацій»; Положенням про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій, затвердженим наказом Мінпраці України, Мін'юсту та Мінфіну України від 28.06.93 № 43; генеральною, галузевою, регіональними угодами на відповідний рік, а також Законом України від 26.06.97 № 400/97-ВР «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» (зі змінами) та Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Зокрема ст. 98 КЗоП встановлено, що оплата праці працівників установ і організацій, які фінансуються з бюджету, здійснюється на підставі законів та інших нормативно-правових актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів, у межах бюджетних асигнувань та

позабюджетних доходів. Згідно зі ст. 8 Закону України «Про оплату праці» держава регулює оплату праці працівників бюджетних установ шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантів; встановлює умови і розміри оплати праці керівників та працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету. Умови та розмір оплати праці працівників бюджетних установ визначаються Кабінетом Міністрів України. Обсяг витрат на оплату праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, затверджується одночасно з бюджетом.

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про оплату праці» форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються установою у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами. Умови оплати праці працівників бюджетних установ регламентуються постановою Кабінету Міністрів України від 22.08.05 № 790 «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери».

Основними завданнями перевірки використання трудових ресурсів і фонду оплати праці бюджетних установ є:

- перевірка обґрунтованості асигнувань на заробітну плату;
- перевірка організації кадрової політики установи;
- перевірка дотримання штатної дисципліни;
- дослідження організації і нормування праці, використання робочого часу;
- перевірка правильності і своєчасності розрахунків з працівниками бюджетної установи та фондами соціального страхування;

- перевірка цільового використання коштів, призначених на оплату праці;
- перевірка правильності встановлення посадових окладів, доплат, надбавок, премій, матеріальної допомоги працівникам бюджетних установ;
- перевірка правильності оплати праці зовнішніх і внутрішніх сумісників та осіб за трудовими договорами і контрактами;
- перевірка правильності оформлення первинних документів та ведення обліку використання трудових ресурсів і фонду оплати праці;
- перевірка дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису;
- перевірка наявності фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників;
- перевірка дотримання законодавства при встановленні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат;
- перевірка наявності фактів оплати праці за невідпрацьований час;
- перевірка дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- перевірка дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги у зв’язку із тимчасовою непрацездатністю, яка здійснюється за рахунок коштів установи;
- перевірка дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки;
- перевірка дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці сумісників та за угодами цивільно-правового характеру;
- перевірка наявність фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці;
- перевірка дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою;

- перевірка дотримання законодавства про індексацію грошових доходів населення;
- перевірка дотримання законодавства при використанні коштів на сплату обов'язкових платежів до державних цільових фондів.

Джерелами інформації під час перевірки використання трудових ресурсів і фонду оплати праці бюджетної установи є:

- штатний розпис;
- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (типова форма П-1);
- наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (типова форма П-5);
- наказ (розпорядження) про надання відпустки (типова форма П-6);
- наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (типова форма П-7);
- особова картка працівника (типова форма П-2);
- табель обліку робочого часу (типова форма П-13);
- колективний договір, трудові договори, угоди, контракти;
- розрахунково-платіжна відомість (типова форма П-49);
- платіжна відомість (типова форма П-50);
- розрахункова відомість (типова форма П-51);
- особові рахунки (типова форма П-54);
- накопичувальна картка виробітку (типова форма П-55);
- накопичувальна картка обліку заробітної плати (типова форма П-56);
- меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій».

5.2. Контроль використання трудових ресурсів та асигнувань на заробітну плату

Основною формою оплати праці у бюджетних установах є погодинна оплата, яка може бути *простою* (для працюючих встановлюється тверда погодинна ставка); *погодинно-преміальною* (крім заробітку, відповідно до посадового окладу виплачується премія за високі досягнення) та *штатно-окладною* (кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад).

Усі витрати на оплату праці бюджетної установи формують її *фонд оплати праці*, під яким розуміють сукупність коштів, одержаних як фінансування з бюджету та від власних надходжень бюджетної установи.

Складові фонду оплати праці в бюджетних установах, відповідно до Закону України «Про оплату праці», наведено на рис. 5.1.

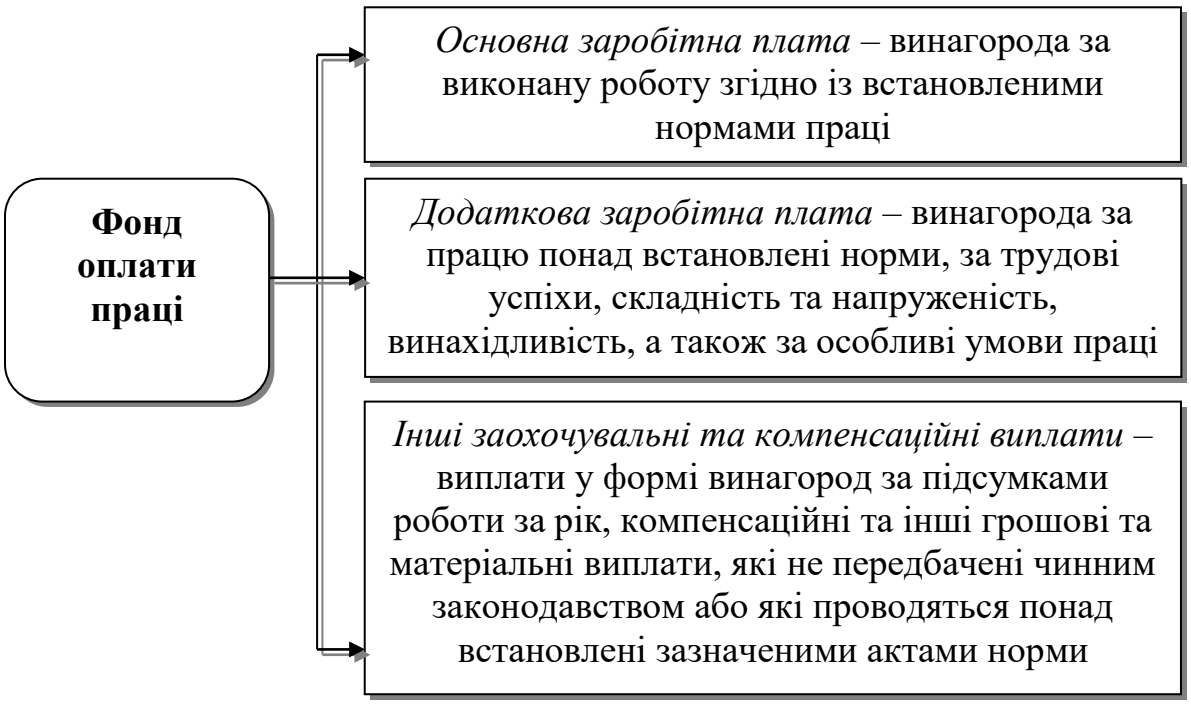


Рис. 5.1. Складові фонду оплати праці

Ревізію витрат на оплату праці необхідно починати з перевірки правильності складання штатного розпису та встановлення посадових окладів, наявності наказу на їх встановлення.

Умови оплати праці, посадові оклади (ставки заробітної плати та ставки погодинної оплати праці) основних категорій (невійськовослужбовців і тих, що не мають звань рядового і начальницького складу) працівників усіх бюджетних установ, закладів та організацій незалежно від відомчого підпорядкування регулюються Постановою № 1298.

Перевіряючи використання трудових ресурсів, необхідно за даними відділу кадрів перевірити облік основного складу працівників та використання робочого часу. Для цього потрібно проаналізувати доцільність та ефективність структури штатних працівників бюджетної установи, пам'ятаючи, що за функціональним призначенням особовий склад бюджетної установи поділяється на персонал основної діяльності та допоміжний обслуговуючий. Крім того, необхідно перевірити, як організовано в установі контроль за дотриманням штатної дисципліни.

Під час перевірки правильності встановлення посадових окладів треба встановити наявність підтвердних документів про присвоєння відповідної категорії та відповідність посадового окладу присвоєній категорії. З цією метою перевіряються особові справи, трудові книжки працівників, своєчасність проведення атестації та її результати, накази тощо.

Перевірити, чи не допускається утримання посад, які не передбачені штатним розписом. У разі залучення нештатних працівників з'ясувати, чи не залучались вони для виконання обов'язків, які покладені на штатних працівників та за які їм здійснюється оплата, чи укладено з нештатними працівниками договори цивільно-правового характеру, фактичне виконання ними роботи та за рахунок яких джерел проведено їм оплату праці. 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.

Варто звернути увагу на випадки, коли фізична особа – не підприємець залучається до виконання тих самих робіт (надання послуг) за цивільно-правовим договором неодноразово. У цьому

випадку потрібно врахувати, що ст. 42 ГКУ передбачено, що самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, здійснювана з метою досягнення економічних і соціальних результатів та отримання прибутку, є підприємництвом. Згідно з п. 4 постанови Пленуму Верховного Суду України від 25.04.2003 № 3 «систематично» означає не менше трьох разів упродовж календарного року. Тобто бюджетна установа не може укладати з фізичною особою протягом року більше 3-х цивільно-правових угод, якщо вона не зареєстрована суб'єктом підприємницької діяльності.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці правильності формування бюджетного запиту установи за КЕКВ 2110 «Оплата праці» та 2120 «Нарахування на заробітну плату». При цьому треба звернути увагу, що, відповідно до Роз'яснень № 194, до коду 2110 включається оплата праці всіх працівників бюджетної установи згідно із встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальна допомога, в тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагород (у грошовій та/або матеріальній формі), одноразова грошова допомога у зв'язку з виходом на пенсію або, якщо це передбачено чинним законодавством, у відставку. У тому числі за кодом 2111 включається заробітна плата за встановленими окладами, ставками або розцінками всіх штатних працівників; надбавка за вислугу років; доплата за ранг; оплата праці за трудовими договорами; надбавки та обов'язкові доплати характеру (оплата нічних змін, понаднормових годин, за наукову ступінь, за використання в роботі знання іноземних мов тощо); надбавки, що мають стимулюючий характер; премії (всі види преміальних виплат у грошовій та/або матеріальній формі); матеріальна допомога, у тому числі у разі нещасного випадку, хвороби, оздоровлення та в інших випадках за рішенням адміністрації установи відповідно до чинного законодавства.

Величина оплати праці відображається без нарахувань на фонд оплати праці, які обліковуються за кодом 2120.

При перевірці здійснених видатків на оплату праці визначають обґрунтованість затверджених асигнувань на заробітну

плату працівників установи, для чого доцільно перевірити правильність планування виробничих показників (за мережею, контингентом, шатами), а також застосування норм і нормативів у розрахунках.

Перевіряють також дотримання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» щодо правильності планування видатків на оплату праці, зокрема наявності розрахунків сум видатків, зазначених у кошторисах, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за економічною класифікацією.

Відповідно до законів України про державний бюджет видатки на заробітну плату працівників бюджетних установ та нарахування на неї є захищеними статтями бюджету, тому, перевіряючи виконання кошторису бюджетної установи за КЕКВ 2110, 2120, аналізують, чи не витрачались кошти, виділені на оплату праці, на інші цілі.

Перевіряючи здійснені видатки на оплату праці, необхідно визначити правильність встановлення посадових окладів, тарифних ставок; правильність оформлення первинних документів з нарахування заробітної плати; табелів обліку використання робочого часу; стан обліку і розрахунків за депонованими сумами; реальність заборгованості із заробітної плати та інших соціальних виплат.

5.3. Перевірка законності виплат доплат, надбавок та премій

Перевірці підлягають також доплати і надбавки за збільшений обсяг робіт, суміщення професій та ін. Потрібно перевірити термін встановлення таких доплат керівником установи та термін їх виплат, зокрема чи є наказ керівника про встановлення надбавки, доплати, чи були підстави для встановлення та чи не суперечить її розмір законодавству.

Так, надбавка за високі досягнення у праці, за виконання важливої роботи (на строк її виконання), за складність і напруженість у роботі для одного працівника не повинна перевищувати 50 відсотків посадового окладу (крім працівників національних закладів (установ).

Доплати працівникам можуть встановлюватись у розмірі до 50 відсотків 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.

Особливу увагу при перевірці законності встановлення надбавок, доплат, виплати премій та матеріальної допомоги необхідно звернути на виплати керівникам та їх заступникам, бо такі виплати можуть здійснюватись лише за рішенням органу вищого рівня у межах наявних коштів на оплату праці.

Основним документом для визначення стажу роботи є трудова книжка та інші документи, які, відповідно до законодавства, підтверджують стаж роботи.

Під час перевірки законності здійснення заохочувальних та компенсаційних виплат треба встановити, чи не завищено розмір матеріальної допомоги, яка може надаватись у сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік, крім матеріальної допомоги на поховання; чи проведено преміювання працівників відповідно до затвердженого по установі Положення про преміювання та в межах коштів на оплату праці, чи не проводилось преміювання працівників у разі наявності у них у тому ж місяці дисциплінарних стягнень за порушення трудової дисципліни.

З метою з'ясування, чи не допускалась виплата заробітної плати на «підставних» осіб («мертві душі»), потрібно зіставити трудові книжки працівників, штатний розпис, тарифікаційні списки, особисті картки, платіжні чи розрахунково-платіжні відомості.

Умови оплати праці, схеми посадових окладів державних службовців, особи місцевого самоврядування визначаються Постановою № 268 із внесенням змін постановою КМУ від 25.01.2018 за № 24 «Про впорядкування структури заробітної плати працівників державних органів, судів, органів та установ системи правосуддя у 2018 році». Особливу увагу варто приділити питанню встановлення посадових окладів, надбавок та доплат.

Необхідно перевірити правильність оформлення первинних документів із нарахування заробітної плати, табелів обліку використання робочого часу; стан обліку і розрахунків з депонованими сумами. Дані табелів обліку робочого часу треба зіставити з наказами на відпустки, даними листків непрацездатності, особовими рахунками. Звернути увагу, чи не допускались випадки нарахування заробітної плати працівникам під час перебування їх у відпустках, на лікарняних, на санаторно-курортному лікуванні.

Основним документом, яким визначаються умови, тривалість і порядок надання відпусток працівникам, є Закон України «Про відпустки».

За особовими рахунками працівників перевіряють правильність проведення обрахунку відпускних, вихідної допомоги, зарплати під час відряджень, при цьому увагу звертають на правильність визначення середньої заробітної плати, яка обчислюється відповідно до Порядку № 100, а також перевіряють правильність визначення тривалості надання відпустки.

Типовим порушенням під час розрахунку середньої заробітної плати для нарахування відпускних є непроведення коригування заробітної плати на коефіцієнт підвищення посадових окладів, а також включення до розрахунку разових виплат.

Слід звернути увагу на правомірність надання додаткових відпусток. Зокрема, відповідно до підрозділу 1.2 розділу 1 Правил охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин, затверджених наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого

нагляду від 26.03.2010 № 65, до електронно-обчислювальної машини (ЕОМ, ПЕОМ) відносять електронно-обчислювальну машину або персональний комп'ютер з необов'язковими додатковими приладами, системними елементами (дисководи, пристрої для друку, сканери, модеми, блоки безперервного живлення та інші спеціальні периферійні пристрої), користувачем якого є працівник, який у процесі виконання дорученої роботи постійно або періодично використовує ЕОМ або відеотермінал.

Працівники, які працюють на персональному комп'ютері і яким щорічна відпустка надається згідно з Законом України «Про відпустки», мають право на основну відпустку тривалістю 24 календарних дні (стаття 6 закону) і щорічну додаткову відпустку за особливий характер праці тривалістю до 4 календарних днів за роботу на комп'ютері (стаття 8 закону). Тобто щорічна відпустка для цієї категорії працівників може бути максимальної тривалості 28 календарних днів.

Державним службовцям щорічна відпустка надається тривалістю 30 календарних днів згідно зі статтею 57 Закону України «Про державну службу». Статтею 58 передбачено надання щорічної додаткової відпустки за кожен рік після досягнення особою п'ятирічного стажу з наданням 1 дня, але не більше 15 днів.

Також необхідно перевірити правильність проведення індексації заробітної плати працівників, проведення якої регулюється Законом України «Про індексацію грошових доходів населення».

Під час перевірки правильності проведення виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю звертається увага, чи не проводилась виплата допомоги за рахунок коштів установи більше п'яти днів, чи не проведена виплата заробітної плати за час перебування працівника на лікарняному, а також чи правильно обраховано середню заробітну плату. Зокрема, середня заробітна плата для визначення розміру відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, провадиться відповідно до Постанови № 1266.

Відповідно до п. 25 Порядку 1266 розрахунковим періодом для обчислення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є дванадцять місяців, що передують місяцю настання страхового випадку.

Особливу увагу необхідно звернути на оплату праці осіб, які працюють за сумісництвом.

Так, відповідно до Постанови № 245 сумісники повинні виконувати роботу за сумісництвом у вільний від основної роботи час, тривалість роботи за сумісництвом не може перевищувати чотирьох годин на день і повного робочого дня у вихідний день, загальна тривалість роботи за сумісництвом упродовж місяця не повинна перевищувати половини місячної норми робочого часу.

Згідно з Постановою № 245 та Положенням № 43 керівники державних підприємств, установ і організацій, їхні заступники не мають права працювати за сумісництвом (за винятком наукової, викладацької, медичної і творчої діяльності). Це обмеження поширюється і на працівників, які займають вищезазначені посади на роботі за сумісництвом.

З метою встановлення фактів виплати заробітної плати за невідпрацьований робочий час, під час ревізії необхідно провести зустрічні звірки на підприємствах, установах, організаціях за основним місцем роботи сумісників, де встановити, чи не було «накладок» робочого часу за основним місцем роботи і за сумісництвом, перебування у відрядженні, на відпочинку за путівкою, лікарняному, а також для виявлення вигаданих та підставних осіб, зарахованих на роботу за сумісництвом. Відповідно до статті 102-1 Кодексу законів про працю України сумісники одержують заробітну плату за фактично виконану роботу.

Також встановлюється реальність заборгованості із заробітної плати та інших соціальних виплат, чи не створено її «штучно», наявність фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці.

При цьому перевіряється своєчасність виплати заробітної плати, відпускних та виплат сум у разі звільнення, строки для

виплати яких визначені статтями 115 та 116 Кодексу законів про працю України.

Крім того, необхідно звернути увагу на наявність дебіторської заборгованості із заробітної плати, яка рахується на дату, наступну після виплати заробітної плати. Наявність такої заборгованості свідчить про виплату заробітної плати наперед, тобто за невідпрацьований робочий час (фактичне проведення прихованого безвідсоткового кредитування працівників за рахунок бюджетних коштів), чим порушується стаття 94 Кодексу законів про працю України, у якій зазначено, що заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

При перевірці виплат заробітної плати за трудовими угодами звіряється обсяг виконаних робіт із показниками, зазначеними у договорі та в акті приймання робіт, а також проаналізувати, чи не здійснювалась оплата за трудовими угодами тих робіт, які належать до посадових обов'язків штатних працівників.

Необхідно перевірити правильність віднесення витрат за сутністю платежу до відповідного КЕКВ.

Так, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, відповідно, одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, та суми вихідної допомоги у разі припинення трудового договору за своєю сутністю є видатками на оплату праці працівників установ. Тобто видатки на оплату праці та утримання з неї повинні проводитись за КЕКВ 2111 «Заробітна плата» та 2120 «Нарахування на заробітну плату», відповідно.

Компенсацію моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємств, що виплачується за рішенням суду, варто розглядати як поточні трансферти населенню, тому оплата вказаних видатків проводиться за КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню».

Заробітна плата працівника за трудовим договором виплачується з фонду оплати праці установи чи організації і проводиться за кодом економічної класифікації видатків бюджету

2111 «Заробітна плата»; це стосується і позаштатних працівників, з якими укладено трудові договори.

Робота за цивільно-правовими договорами має разовий характер (наприклад, до договору підряду відносять роботи, пов'язані з ремонтом, реконструкцією об'єктів тощо). Оплата робіт, виконаних за договором підряду, проводиться за тими кодами економічної класифікації видатків бюджету, які відповідають економічній сутності платежів (наприклад, роботи з поточного ремонту проводяться за КЕКВ 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення»; прибирання території – 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» тощо).

Необхідно перевірити достовірність звітних даних за касовими і фактичними видатками, повноту їх записів у картці обліку касових видатків та картці обліку фактичних видатків, зіставити їх з даними меморіальних ордерів та книги «Журнал-головна».

За Реєстром депонованих сум форма № 441 (бюджет) обліку потрібно перевірити достовірність, повноту та правильність відне-сення до реєстру сум, своєчасно не отриманих сум заробітної плати та стипендій в установлений для виплати з каси установи термін та достовірність проведення їх виплат. При цьому дані Реєстру необхідно зіставляти з відомостями на виплату заробітної плати, стипендій, видатковими касовими ордерами, платіжними дорученнями та бухгалтерськими довідками про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув.

5.4. Контроль розрахунків та утримань із заробітної плати працівників

Особливу увагу необхідно приділити операціям, пов'язаним з виплатою заробітної плати, бо саме під час проведення цих операцій найчастіше встановлюються випадки привласнення готівкових коштів. Перевірка проводиться шляхом зіставлення даних касової книги, меморіальних ордерів № 1 та № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»,

форми № 405 (бюджет) та перевірки відповідних первинних документів (видаткових касових ордерів, платіжних відомостей на виплату заробітної плати, допомог, відпускних, депонованої заробітної плати).

Зокрема, перевіряється відповідність платіжних відомостей розрахунковим відомостям, наявність на відомостях підписів уповноважених осіб та працівників, які склали та перевірили відомість, правильність підсумків у платіжних відомостях (цифрами та прописом).

Завищення підсумків у відомостях є одним з методів привласнення готівки, тому підсумки за відомостями потрібно зіставляти із сумами в чеках та в касових заявках на отримання готівки із банку в касу.

Також необхідно звірити підсумки за відомостями, за якими виписано видатковий касовий ордер з сумою самого ордеру, бо встановлюються непоодинокі випадки перенесення підсумку у завищеному розмірі.

У разі якщо на об'єкті контролю нарахування заробітної плати проводиться за допомогою комп'ютерної програми (автоматизовано), то особливу увагу потрібно звернути на наявність розрахункових відомостей (на видачу премій, матеріальних допомог), які виписані вручну. Дані таких платіжних відомостей необхідно звірити з даними особових рахунків працівників на предмет відображення таких виплат в особових картках працівників і проведення обов'язкових утримань та нарахувань на заробітну плату з цих сум.

Особливу увагу варто звернути на виплату заробітної плати за договорами підряду, бо шляхом укладання фіктивних договорів з неіснуючими особами чи з особами, які фактично ніякі роботи не виконували, проводиться списання коштів з каси.

Крім того, встановлюються непоодинокі випадки складання фіктивних відомостей на виплату заробітної плати, наприклад: на працівників, які не працюють на підприємстві, звільнені, або на працівників об'єкта контролю, але які при цьому кошти не

отримують і за їх особовими рахунками суми виплат не проводяться, а підписи підроблюються.

Необхідно також перевірити порядок нарахування і сплати єдиного соціального внеску. Особливу увагу варто звернути на те, чи дотримуються вимоги чинних нормативних актів щодо відрахування відсотків від фонду заробітної плати працюючих інвалідів, що регламентовано законами України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття». Потрібно обов'язково звертати увагу на правильність сплати обов'язкових платежів до державних цільових фондів для працюючих інвалідів.

Важливим етапом перевірки використання трудових ресурсів і фонду оплати праці працівників бюджетних установ є контроль утримань із заробітної плати.

Перевіряючи утримання податку з доходів фізичних осіб, ревізору необхідно керуватись Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI, відповідно до якого *податок з доходу фізичних осіб* – це плата фізичної особи за послуги, що надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташована особа, що утримує цей податок.

Бюджетні установи зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, а також вести податковий облік та надавати податкову звітність податковим органам. Необхідно також перевірити правильність визначення суми податку з доходів фізичних осіб.

Перевіряється також правильність застосування ставки податку, яка становить 18 % від об'єкта оподаткування.

Необхідно також перевірити своєчасність та правильність нарахування бюджетною установою податку з доходів фізичних осіб до бюджету. Податок має бути сплачений під час виплати

оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Якщо оподаткований дохід нараховується бюджетною установою, але не виплачується, то податок підлягає сплаті до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду. У випадку, коли оподаткований дохід виплачується готівкою з каси бюджетної установи, то податок має бути перерахований до бюджету упродовж наступного банківського дня.

Під час перевірки правильності утримання військового збору із заробітної плати необхідно керуватись підпунктами 1.1–1.6 пункту 161 підрозділу 10 Податкового кодексу України. Ставка збору становить 1,5 відсотка від суми доходу, передбаченого статтею 163 Податкового кодексу. Інформація щодо своєчасності подання та перерахування коштів має бути достовірно відображена у формі № 1-ДР.

Правильність визначення цієї суми перевіряється за кодом економічної класифікації видатків 2120 «Нарахування на заробітну плату».

Крім того, за кодом економічної класифікації видатків «Оплата інших послуг та інші видатки» перевіряється оплата внесків до Пенсійного фонду з окремих господарських операцій бюджетної установи, зокрема:

- при здійсненні операцій з купівлі-продажу валют – у розмірі 1 %;
- при відкуплені легкових автомобілів – у розмірі 3 % вартості, визначеної відповідно до договорів купівлі-продажу; обміні, на підставі довідки-рахунка торговельних організацій, довідок митної служби, актів експертної оцінки вартості автомобіля та інших документів, що підтверджують його вартість;
- за користування послугами стільникового рухомого зв’язку – у розмірі 7,5 % від вартості його послуг, сплаченої бюджетною установою операторові, що їх надає, включаючи вартість вхідних та вихідних телефонних дзвінків; абонентну плату; плату за роумінг; суму страхового завдатку, авансу; вартість інших спеціальних послуг стільникового рухомого зв’язку. У випадку, коли оператор стільникового зв’язку надає

послуги безоплатно, об'єктом оподаткування є вартість таких послуг, визначена за звичайними тарифами такого оператора.

Контроль за нарахуванням та сплатою Єдиного соціального внеску здійснюється установами Державної фіскальної служби України. Контроль за використанням коштів та поданням інформації здійснюють органи Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування щодо виплат, здійснених відповідно до Закону України від 23.09.1999 № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Контроль у бюджетних установах проводиться шляхом перевірки бухгалтерських документів щодо фонду оплати праці, нарахування та сплати єдиного соціального внеску. У разі виявлення порушень законодавства посадова особа органу Пенсійного фонду України, уповноважена на проведення перевірки, в акті документальної перевірки викладає зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів. За актом перевірки при виявленні порушень донараховується збір та застосовуються штрафні санкції, чинні на момент завершення перевірки, а винні посадові особи несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Усі аспекти організації та проведення перевірок з питань соціального страхування передбачені Інструкцією про порядок проведення перевірок страхувальників по коштах Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, прийняття рішень за їх результатами та процедуру оскарження (далі – Інструкція), затвердженою постановою правління Фонду від 22.12.2010 року № 29, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 25.03.2011, яка набула чинності з 11.04.2011.

Відповідно до частини 6 ст. 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» страхувальнику разом з листом про результати розгляду заперечень (за їх наявності) упродовж 20 календарних днів з дня підписання акта перевірки надсилають рішення про повернення коштів Фонду соціального страхування та застосування фінансових санкцій за порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою

працездатності, складається за формою, наведеною у додатку до цієї Інструкції.

У разі несвоєчасного виконання страхувальником рішення про повернення коштів фонду й застосування фінансових санкцій щодо повернення коштів фонду та сплати фінансових санкцій або виконання його не в повному обсязі на страхувальників накладається штраф та нараховується пеня відповідно до частини 6 статті 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Контрольні питання

1. Основні напрями контролю використання трудових ресурсів і фонду оплати праці.
2. Завдання перевірки використання трудових ресурсів і фонду оплати праці бюджетних установ.
3. Джерела інформації, що використовуються під час перевірки трудових ресурсів і фонду оплати праці бюджетних установ.
4. Методика перевірки використання трудових ресурсів.
5. Перевірка обґрунтованості затверджених асигнувань на заробітну плату.
6. Перевірка видатків на оплату праці.
7. Методика перевірки законності та правильності розрахунку середньоденної заробітної плати.
8. Перевірка виплат заробітної плати за трудовими угодами.
9. Основні напрями контролю утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ.
10. Особливості перевірки правильності утримань із заробітної плати державних службовців збору до Пенсійного фонду.

РОЗДІЛ 6
КОНТРОЛЬ ЗБЕРЕЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Завдання і джерела перевірки основних засобів

У бухгалтерському обліку бюджетних установ засоби праці формують окремий об'єкт обліку – *основні засоби*.

Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року

Відмінною рисою основних засобів є не їх довговічність з точки зору фізичної суті, а можливість багаторазового або безперервного використання упродовж тривалого терміну.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визначено в *Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору* (наказ МФУ від 23.01.2015 № 11) відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», затвердженого наказом МФУ від 12.10.2010 № 1202.

У п. 3 розділу 2 НПсБОДС 121 «Основні засоби» та п. 1 розд. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів у державному секторі № 11 визначено вартісний критерій між основними засобами та ІНМА під час придбання та введення в експлуатацію в сумі, що перевищує 6 000 грн (без ПДВ), а також встановлено термін – понад один рік.

Збереження основних засобів, забезпечення їх нормального стану та раціональне використання – важливе завдання працівників бюджетної установи. Тому у програмі проведення

комплексної перевірки діяльності бюджетної установи обов'язковим є перевірка операцій, пов'язаних із основними засобами.

Важливими завданнями перевірки основних засобів є:

- перевірка стану збереження основних засобів та нематеріальних активів;
- перевірка законності і правильності операцій по руху основних засобів, нематеріальних активів та їх документального оформлення;
- перевірка правильності нарахування зносу основних засобів та нематеріальних активів;
- перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів;
- перевірка операцій, пов'язаних з орендою основних засобів;
- перевірка операцій з нематеріальними активами.

Під час перевірки операцій з основними засобами бюджетної установи використовують таку інформаційну базу:

1. *Нормативно-правові документи:*

- Закон України від 16 липня 1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»;
- Податковий кодекс України від 02.12.2012;
- Закон України «Про гуманітарну допомогу»;
- Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.04 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629;

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору (наказ МФУ від 23.01.2015 № 11);
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 № 11;
- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 № 1203;
- Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, наказ МФУ від 13.09.2016 № 818;
- Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 08.11.2007 № 1314;
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879;
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 за № 1219.

2. *Первинні документи,* які відображають операції з основних засобів:

- Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-1);
- Інвентарна картка обліку права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-3);
- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- протоколи інвентаризаційних комісій;

- інвентаризаційні описи та порівняльні відомості з інвентаризації;
- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт прийняття-передачі основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
- Інвентарна картка обліку об’єкта основних засобів;
- Інвентарна картка групового обліку основних засобів;
- Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;
- розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів);
- розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- Акт переоцінки основних засобів.

3. *Регістри синтетичного та аналітичного обліку основних засобів*:

- облікові регістри за рахунками 10, 11, 12, 13, 14;
- меморіальний ордер № 9 (ф. 438 бюджет);
- книга «Журнал-головна».

4. *Фінансова звітність*: Баланс (форма № 1).

6.2. Перевірка дотримання умов збереження основних засобів

Перевірка операцій з основними засобами бюджетної установи починається з перевірки дотримання умов їх збереження. За наявності інформації про нестачу об'єктів основних засобів необхідно провести раптову інвентаризацію основних засобів. За відсутності такої інформації доцільно починати з перевірки наявності і стану інвентарних карток у картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку. Загальний підсумок залишків основних засобів за всіма класифікаційними групами порівнюють із залишком за рахунком 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за книгою «Журнал-головна». У разі виявлення розбіжностей необхідно з'ясувати їх причини та знайти винуватців.

Потрібно встановити, чи призначено наказом керівника підприємства особи, які відповідають за збереження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, чи укладено з ними договори про матеріальну відповідальність, перевірити періодичність проведення інвентаризацій згідно з вимогами чинного законодавства та ініціювати перед керівником підприємства проведення інвентаризації під час ревізії.

Інвентаризація проводиться на підставі наказу керівника об'єкта контролю інвентаризаційною комісією відповідно до вимог Положення № 879. При цьому ревізор не може входити в склад комісії, однак необхідно, щоб інвентаризація проводилась у його присутності, бо під час її проведення важливо не тільки встановити фактичну наявність основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, стан їх збереження та шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку установити їх лишки чи нестачі, а й виявити основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які фактично використовуються, але з обліку вже списані, використовуються сторонніми юридичними чи фізичними особами тощо.

Для забезпечення збереження основних засобів важливе значення має щорічна інвентаризація. Під час перевірки правильності проведення інвентаризації, визначення її результатів і відображення їх в обліку вивчають такі питання:

- наявність наказу керівника установи на проведення інвентаризації;
- встановлення обсягів, порядку і термінів проведення інвентаризації відповідно до чинних нормативних документів з інвентаризації майна;
- дотримання періодичності проведення інвентаризації;
- проведення інвентаризації основних засобів суцільно чи вибірково;
- правильність оформлення і затвердження результатів інвентаризації;
- своєчасність відображення результатів інвентаризації в обліку;
- дотримання порядку регулювання інвентаризаційних різниць і ведення внутрішнього контролю відшкодування нестач з винних осіб, а також проходження справ у слідчих і судових органах.

При перевірці збереження основних засобів, а також якості попередніх інвентаризацій в бюджетних установах, як правило, проводять вибіркову контрольну інвентаризацію окремих об’єктів основних засобів. Повна інвентаризація призначається у разі виявлення фактів грубого порушення чинного законодавства. До початку інвентаризації слід перевірити наявність і стан реєстрів обліку об’єктів основних засобів (інвентарних карток, описів інвентарних карток та ін.), наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації, наявність документів на право власності і розпорядження об’єктами основних засобів.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно до основного призначення об’єкта. Об’єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення,

вноситься до опису під найменуванням, що відповідає повному основному призначенню.

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами. Інформація про їх наявність заноситься в описи окремо із вказівкою інвентарного номера.

Необхідно перевірити, чи не були змінені інвентарні номери, присвоєні об'єктам основних засобів. Заміна номерів може бути проведена у випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, також у випадках встановлення неправильної нумерації.

Виявивши об'єкти основних засобів, що не перебувають на обліку, а також об'єкти з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, інвентаризаційна комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів. Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів, із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Контроль повноти закріплення об'єктів основних засобів за матеріально відповідальними особами здійснюється шляхом порівняння даних книги «Журнал-головна» про залишок на перше число місяця за рахунком 10 «Основні засоби» з підсумковими даними оборотної відомості про залишки основних засобів за матеріально відповідальними особами.

Необхідно перевірити укладені договори про повну матеріальну відповідальність. Згідно зі ст. 135-1 Кодексу законів про працю такі договори мають бути укладені з усіма працівниками бюджетної установи (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані зі збереженням переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт може бути визначений у колективному договорі.

Завершують перевірку умов збереження основних засобів обстеженням умов зберігання, використання, технічного стану окремих об'єктів основних засобів, особливо тих, які не використовуються та підлягають реалізації. Практика роботи показує, що такі об'єкти часто зберігаються у неналежних умовах і розукомплектовуються. У разі виявлення таких фактів проводиться детальне розслідування, встановлюється розмір заподіяної шкоди та її винуватців.

6.3. Перевірка операцій руху основних засобів

Джерелами поповнення основних засобів бюджетних установ є:

- придбання їх за рахунок коштів загального фонду або власних надходжень;
- безкоштовне отримання (у тому числі у вигляді гуманітарної допомоги);
- будівництво нових об'єктів;
- оприбуткування залишків, виявлених під час інвентаризації.

Починаючи перевірку надходження основних засобів, необхідно:

- визначитись з переліком придбаних за період, що перевіряють, об'єктів основних засобів та звірити ці показники з оборотами за дебетом рахунку 10 «Основні засоби»;
- перевірити правильність перенесення залишків на 01.10.2017 відповідно до Методичних рекомендацій із зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджених наказом Міністерства фінансів України за № 1127 від 21.12.2016, за рахунками 10, 5111 (раніше 401), 5411 (раніше 402), 5512 (раніше 411);
- перевірити обґрунтованість придбання окремих об'єктів основних засобів виходячи з їх необхідності та вартості. Потрібно перевірити дотримання постанови Кабінету Міністрів України від 04.04.01 № 332 «Про граничні суми витрат на придбання

автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів»;

- перевірити первинні документи про надходження об'єктів основних засобів та їх фактичну наявність. Підставою для оприбуткування окремих активів в установі можуть бути як супровідні документи постачальника, так і акт приймання-передачі № ОЗ-1, який складається спеціально призначеною комісією та підписується членами комісії, матеріально-відповідальною особою і затверджується керівником установи. Потрібно звернути увагу на відповідність реквізитів у актах приймання основних засобів та показників технічної документації. У разі потреби проводяться зустрічні звірки з підприємствами, від яких отримано основні засоби, а також порівнюються дати надходження основних засобів за актами їх приймання з даними оприбуткування на рахунках бухгалтерського та регістрах аналітичного обліку;
- перевірити повноту, своєчасність оприбуткування основних засобів та правильність їх оцінки з урахуванням джерел їх надходження. У бухгалтерському обліку та звітності основні засоби відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення. Необхідно пам'ятати, що суми податку на додану вартість не включають до первісної вартості, а відносять на фактичні видатки за кодом економічної класифікації, призначеним для придбання цих основних засобів. Облік основних засобів, за винятком бібліотечних фондів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, ведеться у гривнях без копійок. Основну увагу потрібно звернути на оприбуткування основних засобів, одержаних як гуманітарна допомога відповідно до Закону України від 22.10.99 № 1192-XIV «Про гуманітарну допомогу»). Основні засоби, одержані як гуманітарна допомога, повинні відображатись в облікових регістрах за чинним порядком, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних установою за рахунок коштів загального та спеціального фондів кошторису;

- необхідно перевірити, чи оприбутковані основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені при інвентаризації, та чи збільшені доходи майбутніх періодів (доходи спеціального фонду бюджетної установи) відповідно до пункту 4 розділу 4 № 879 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014;
- необхідно перевірити, яким чином відображені операції з необоротними активами та чи подано довідки до органів Державної казначейської служби у разі проведення операцій розпорядниками бюджетних коштів у натуральній формі, які проводяться в межах планових показників та відображаються в бухгалтерському обліку виконання бюджету. Розпорядники бюджетних коштів не пізніше останнього робочого дня місяця складають та подають до органів Державної казначейської служби України довідку про надходження у натуральній формі на суму отриманого необоротного активу (відповідно до п. 11.17 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407, та 12.7 Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938).

Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування придбаних матеріальних цінностей, правильності їх списання проводиться шляхом зіставлення даних меморіальних ордерів № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» чи № 2 (авт), № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», чи № 3 (авт) і прикладених до них платіжних документів при випискаx банку з даними меморіальних ордерів № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами», № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів», № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» та

прикладеними до них первинними документами («Акт прийняття-передачі основних засобів» ф. № ОЗ-1, «Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)» ф. № ОЗ-3, «Акт списання транспортних засобів» ф. № ОЗ-4, «Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду» та акти довільної форми), № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів».

Типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать суб'єктам державного сектору, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затверджено наказом МФУ від 13.09.2016 № 818.

Необхідно з'ясувати, чи не витрачалися бюджетні кошти на придбання матеріальних цінностей, які фактично не використовуються або тривалий час перебувають на відповідальному збереженні у постачальника. Придбання таких матеріальних цінностей може бути зумовлено наступною передачею їх у безоплатне користування іншим юридичним чи фізичним особам або наданням їх в оренду за заниженою орендною ставкою. У випадках, коли придбане обладнання перебуває на відповідальному зберіганні у постачальників, доцільно провести зустрічні перевірки у постачальників, де встановити, чи дійсно є таке обладнання в наявності та чи не використовується воно постачальником у власній діяльності.

Варто звернути увагу, за рахунок яких асигнувань проведено їх придбання. Зокрема, відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету від 12.03.2012 № 333 до категорії капітальних видатків належать видатки на придбання або створення основних засобів, окремих інших необоротних матеріальних активів, збільшення вартості активів внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), капітальний ремонт, створення державних запасів і резервів, придбання землі та нематеріальних активів. Якщо одна із цих умов не дотримується, видатки слід характеризувати як поточні.

Повноту оприбуткування основних засобів та нематеріальних активів, правильність визначення його вартості та обґрунтованість

списання (передачі, реалізації) треба перевіряти відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору (наказ МФУ від 23.01.2015 № 11**).**

Під час проведення перевірки правильності оприбуткування основних засобів необхідно пам'ятати, що якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

При перевірці повноти оприбуткування зіставляється відповідність асортименту, кількість, вартість у супровідних документах до договорів (контрактів), у прибуткових ордерах, товарно-транспортних накладних, комерційних актах з даними щодо фактично оприбуткованих товарно-матеріальних цінностей згідно з бухгалтерським обліком.

Облік матеріальних цінностей, що надійшли до установ як гуманітарна допомога, ведеться окремо від матеріальних цінностей, що придбані за бюджетні кошти. Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвів до заміни запасних частин, їх вартість не відносять на збільшення вартості необоротних активів, а відносять на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Також необхідно перевірити, чи оприбутковано усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів.

Після цього перевіряється правильність ведення пооб'єктного обліку необоротних активів. При надходженні необоротних активів на кожен об'єкт (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів) повинна відкриватись інвентарна

картка обліку з присвоєнням конкретного інвентарного номера, що містить вісім знаків: перші три – номер рахунку, четвертий – номер підгрупи, останні чотири – порядковий номер у підгрупі. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття встановлюються номенклатурні номери, що мають сім знаків: перші три – номер рахунку, четвертий – номер підгрупи, останні три – порядковий номер у підгрупі. При цьому предметам однієї назви, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер. Потрібно пам'ятати, що інвентарні номери закріплюються за об'єктами на увесь період експлуатації і після списання необоротних активів упродовж трьох років не можуть бути присвоєні об'єктам, що надійшли.

У бухгалтерії бюджетної установи необхідно перевірити попредметний облік основних засобів за інвентарними картками обліку об'єктів основних засобів. Дані інвентарної картки повинні відповідати актам прийняття-передачі основних засобів, акту введення в експлуатацію основних засобів, накладним, технічній та іншій документації, якщо проводились роботи з будівництва, дослідження, реконструкції, модернізації чи капітального ремонту об'єкта.

Збереження інвентарних карток у бухгалтерії перевіряється за «Описом інвентарних карток з обліку основних засобів» типової форми № ОЗ-1-(бюджет).

Наступним етапом перевірки операцій з основними засобами є перевірка правильності нарахування зносу, яка проводиться шляхом перевірки даних «Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)», меморіального ордеру № 17 (типова форма № 274 (бюджет), кредиту рахунку 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» та інвентарних карток. За відомістю нарахування зносу та амортизації на основні засоби, інвентарними картками обліку необоротних активів необхідно перевірити правильність нарахування зносу на необоротні активи, який є показником того, через який час необоротний актив втрачає свою вартість.

Потрібно враховувати, що знос нараховується на необоротні активи, крім:

- земельних ділянок і капітальних витрат на поліпшення земель;
- будинків і споруд, які є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва;
- обладнання, експонатів, зразків, діючих і недіючих моделей, макетів та інших наочних посібників, що розміщуються у кабінетах і лабораторіях та використовуються з навчальною і науковою метою;
- продуктивної та племінної худоби, службових собак, декоративних і піддослідних тварин;
- багаторічних насаджень, що не досягли експлуатаційного віку;
- сценічно-постановочних засобів;
- документації з типового проєктування;
- фільмофондів;
- експонатів тваринного світу (у зоопарках та інших аналогічних установах);
- бібліотечних фондів;
- музейних та художніх цінностей;
- малоцінних необоротних матеріальних активів;
- білизни, постільних речей, одягу і взуття;
- тимчасових нетитульних споруд;
- природних ресурсів;
- матеріалів довгострокового використання для наукових потреб;
- необоротних матеріальних активів спеціального призначення.

Важливим етапом є перевірка правильності відображення видатків на ремонт. У бюджетних установах ремонтні роботи можуть бути виконані господарським або підрядним способами. При господарському способі проведення ремонтних робіт здійснюється самостійно бюджетною установою, а за підрядного – спеціалізованими ремонтними організаціями.

Витрати на проведення ремонтів перевіряються за первинними документами та актом приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів, а також відповідними кодами економічної класифікації видатків:

- код 2240 – оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів; поточний ремонт обладнання, меблів, техніки, інвентарю та будівель, споруд, приміщень, що орендуються або перебувають на балансі, сільськогосподарської техніки, а також видатків, пов'язаних з технічним обслуговуванням обладнання, комп'ютерної, копіювальної, медичної та іншої техніки;
- код 3110 – придбання обладнання і предметів довгострокового користування;
- код 3130 – капітальний ремонт, реконструкція та реставрація.

Під час проведення ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвів до заміни запасних частин, їх вартість не відносять на збільшення вартості необоротних активів, а відносять на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Також необхідно перевірити, чи оприбутковано усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів.

Рішення про списання, можливість подальшого використання матеріалів від списаних матеріальних цінностей приймає постійно діюча комісія, зокрема через неможливість їх подальшого використання комісія приймає рішення про їх знищення. Списання матеріальних цінностей проводиться згідно з актами.

Ревізору необхідно перевірити правильність складання актів, зокрема в акті в обов'язковому порядку повинно бути зазначено, чи були в них дорогоцінні метали, чи вилучені вони, де зберігаються і як обліковуються; звернути увагу на причини вибуття матеріальних цінностей та чи належним чином проведено обґрунтування недоцільності і неможливості їх відновлення.

Списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених у результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них, не може бути здійснено. Водночас нарахований знос у розмірі 100 відсотків вартості на об'єкти, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання за причиною повного зносу.

Порядок відчуження об'єктів державної власності затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803.

Списаними можуть бути матеріальні цінності, які:

- непридатні для подальшого використання;
- виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- морально застарілі;
- фізично застарілі;
- пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані);
- підлягають знесенню (будівлі і споруди) у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

Під час перевірки варто пам'ятати, що списання з балансу установи необоротних активів здійснюється за рішенням комісії, що діє упродовж року і до складу якої обов'язково входить особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку.

Необхідно перевірити правильність складання Акта списання основних засобів (часткової ліквідації) чи Акта списання групи основних засобів, Акта списання транспортних засобів, Акта списання вилучених документів з бібліотечного фонду.

У разі списанні автотранспортних засобів обов'язково повинен зазначатись пробіг автомобілів та можливість подальшого використання основних деталей і вузлів, які можуть бути отримані у результаті демонтажу.

Якщо у результаті ліквідації матеріальних цінностей окремі деталі, вузли, матеріали можуть бути використані чи підлягають передачі в установленому порядку, комісія зобов'язана скласти акт про оцінку таких цінностей.

Деталі та вузли списаних необоротних активів, що виготовлені із застосуванням дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, кольорових металів і не залишені для потреб установи, підлягають здаванню спеціалізованим підприємствам.

Необхідно перевірити наявність дозволу на списання матеріальних цінностей як таких, що непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені, пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за винятком виявлених у результаті інвентаризацій як недостача). (Відповідно до постанови від 08.11.2007 № 1314) «Про затвердження порядку списання об'єктів державної власності».

Списання повністю амортизованих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання, первісна (переоцінена) вартість яких становить менш ніж 20 тис. гривень, здійснюється за рішенням керівника такого суб'єкта.

Дозвіл надається у такому порядку:

– з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету:

- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі до 5 000 гривень – з дозволу керівника установи;
- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі від 5 000 до 10 000 гривень – з дозволу установи вищого рівня;
- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі понад 10 000 гривень – з дозволу центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів;

– з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів:

- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі до 2 500 гривень – з дозволу керівника установи;
- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі від 2 500 до 5 000 гривень – з дозволу установи вищого рівня;

- вартістю за одиницю (комплект) у розмірі понад 5 000 гривень – з дозволу місцевої державної адміністрації або відповідного рішення органів місцевого самоврядування в межах, визначених законом.

Дозвіл на списання комп'ютерних засобів з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, для подальшої передачі на баланси розпорядників бюджетних коштів надається керівником установи незалежно від вартості за одиницю (комплект).

Безоплатна передача основних засобів дозволена у такому порядку:

- з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету – у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);
- з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, – у межах одного місцевого бюджету.

Під час перевірки продажу основних засобів необхідно перевірити, чи здійснювався він виключно на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом).

Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які відносять до необоротних активів, дозволяється проводити тільки за експертною оцінкою, а інших матеріальних цінностей за справедливою вартістю, яка визначається комісією установи, організації.

У разі здійснення бюджетною установою операцій з продажу будівель і споруд ревізору необхідно перевірити повноту перерахування отриманих коштів до бюджету, за рахунок якого вона утримується.

Також потрібно перевірити, чи не проводилась безоплатна передача матеріальних цінностей бюджетним установам, які утримуються за рахунок коштів іншого бюджету, або суб'єктам господарювання.

Необхідно звернути увагу на правильність ведення обліку земельних ділянок установи. Облік земельних ділянок бюджетними

установами проводиться на підставі державних актів, якими посвідчується право власності на земельну ділянку, або право постійного користування та встановлюються площа та вартість переданих земельних ділянок на субрахунку 101 «Земельні ділянки». Витрати, пов'язані з виготовленням документації щодо землеустрою, відносять на фактичні видатки установи. Правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні визначено в Законі України «Про оцінку земель».

Також необхідно звернути увагу на правильність відображення в обліку витрат на придбання квартир у будинках, які установі не належать, якщо ці квартири придбано як службові або одержано безоплатно від підприємств-забудовників, які здійснювали будівництво за власні кошти і передавали житло в рахунок виконання зобов'язань за використання земельних ділянок бюджетних установ під будівництво житлових будинків.

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» на облік беруться матеріальні та нематеріальні активи, які належать установі та забезпечують її функціонування. У складі необоротних активів обліковуються будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами; будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; частина будинку, яка на правах власності належить установі.

Згідно з пунктом 5 Положення про порядок надання службових жилих приміщень і користування ними в Українській РСР, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.02.1988 № 37, облік службових жилих приміщень у всіх будинках, незалежно від їх належності, здійснюється у виконавчому комітеті районної, міської, районної в місті Ради народних депутатів.

Враховуючи зазначене, службові квартири або квартири, отримані безоплатно від підприємств-забудовників і які установі не належать, не відображаються в бухгалтерському обліку цієї установи і, відповідно, не відображаються у фінансовій звітності.

У разі придбання чи будівництва бюджетною установою житла для своїх працівників на відведеній земельній ділянці як окремого інвентарного об'єкта таке житло повинно обліковуватись на балансі цієї установи на субрахунку 103 «Будинки і споруди». Згідно зі статтею 5 Житлового кодексу Української РСР жилі будинки, споруджені з залученням у порядку пайової участі коштів державних підприємств, установ, організацій, зараховуються до житлового фонду місцевих Рад народних депутатів, коли функції єдиного замовника на спорудження цих будинків виконував виконавчий комітет Ради народних депутатів.

Якщо ж бюджетна установа придбала квартиру в будинку, який перебуває у комунальній власності й обліковується в органах місцевого самоврядування, то витрати, пов'язані з цим придбанням, списуються на фактичні видатки бюджетної установи.

Завершується перевірка основних засобів перевіркою операцій з передачі в оренду. При цьому необхідно перевірити наявність угод про оренду, їх законність, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, правильність передачі основних засобів орендарю, своєчасність внесення орендної плати.

Виявлені у процесі ревізії порушення збереження і використання необоротних активів фіксуються в Акті ревізії (дод. Л).

6.4. Особливості перевірки основних засобів державних підприємств

У процесі перевірки законності та достовірності операцій з необоротними активами потрібно перевірити правильність документального оформлення і своєчасність відображення в облікових регістрах операцій з надходження, переміщення, вибуття й надання в оренду основних засобів, правильність нарахування амортизації відповідно до встановлених норм, своєчасність відображення і визначення зносу вибулих (і не повністю) амортизованих об'єктів основних засобів, достовірність відображення в обліку операцій з реалізації надлишкового та непотрібного обладнання.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби викладено в Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 № 92 (зі змінами й доповненнями).

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, зарахованих до складу основних засобів, встановлено рахунок 10 «Основні засоби», а в пункті 4 П(С)БО 7 наведено визначення початкової вартості основних фондів.

Варто пам'ятати, що згідно з нормами Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» одним із головних критеріїв для визначення об'єкта основних засобів активом є вірогідність того, що підприємство у майбутньому отримає економічні вигоди від його використання. Економічні вигоди від використання об'єкта основних засобів можуть бути визначені виходячи зі строку їх експлуатації та суми очікуваного відшкодування їх вартості упродовж цього періоду.

Крім зазначених нормативних документів, під час ревізії треба використовувати:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку основних засобів: рахунки-фактури, накладні, акти введення, інвентарні картки, оборотні відомості в розрізі матеріально відповідальних осіб;
- облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів;
- документи попередніх ревізій та перевірок, іншу документацію, що узагальнює результати контролю;
- фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Типові форми первинної облікової документації операцій з основними фондами затверджено наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352, основними з яких є акти

приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ф. № ОЗ-2, списання основних засобів ф. № ОЗ-3, списання автотранспортних засобів ф. № ОЗ-4, про установку, пуск, демонтаж ф. № ОЗ-5, інвентарні картки обліку основних засобів ф. № ОЗ-6, описи інвентарних карток обліку основних засобів ф. № ОЗ-7, картки обліку руху основних засобів ф. № ОЗ-8, інвентарні списки основних засобів ф. № ОЗ-9, розрахунки амортизації основних засобів для промислових підприємств ф. № ОЗ-14, розрахунки амортизації основних засобів для будівельних організацій ф. № ОЗ-15, розрахунки амортизації автотранспорту ф. № ОЗ-16, інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, регістри синтетичного й аналітичного бухгалтерського, фінансового обліку, також квартальна, річна, податкова і статистична звітності.

Під час ревізії законності та достовірності операцій з необоротними активами потрібно провести такі ревізійні дії:

- аналіз складу та структури основних засобів, організації їх обліку;
- перевірку відповідності складу основних засобів предмету та особливостям діяльності господарюючого суб'єкта;
- перевірку первинних документів з надходження основних засобів та його відображення в регістрах аналітичного й синтетичного обліку;
- перевірку формування інвентарної вартості основних засобів (оцінки);
- перевірку вибуття основних засобів та відображення його в обліку (продаж, безоплатна передача, ліквідація);
- перевірку нарахування зносу основних засобів та відображення його в обліку;
- перевірку документів з оренди основних засобів та відображення орендних операцій в обліку;
- перевірку документів з переоцінки основних засобів і відображення її в обліку;

- перевірку документів з інвентаризації основних засобів та відображення її результатів в обліку;
- перевірку правильності відображення в обліку вартості основних засобів під час придбання, спорудження та реалізації основних засобів;
- перевірку відповідності відображення основних засобів в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, головній книзі та фінансовій звітності.

Наявні у підприємства основні засоби можна класифікувати так: *за натуральним речовим складом* – будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини, обладнання, інструменти, виробничий інвентар та пристосування тощо; *за функціональним призначенням* – виробничі і невиробничі; *за ступенем використання у господарській діяльності* – ті, що діють, ті, що не діють, ті, які обліковуються в запасі та на консервації; *за належністю* – власні, орендовані.

З метою бухгалтерського обліку основні засоби в П(С)БО 7 розподіляються за такими групами і видами усередині груп, аналогічно рахункам і субрахункам другого порядку до балансових рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 15 «Капітальні інвестиції» у Плані рахунків бухгалтерського обліку:

1. Основні засоби:
1.1. Земельні ділянки.
1.2. Капітальні видатки на поліпшення земель.
1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
1.4. Машини й устаткування.
1.5. Транспортні засоби.
1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
1.7. Робоча і продуктивна худоба.
1.8. Багаторічні насадження.
1.9. Інші основні кошти.
2. Інші необоротні матеріальні активи:
2.1. Бібліотечні фонди.
2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

3. Незавершені капітальні інвестиції.

Потрібно зазначити, що аналітичний облік необоротних активів усередині кожної групи ведеться пооб'єктно. Особливості існують лише в обліку бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів, якщо амортизація за ними нараховується в розмірі 100 % їх вартості в першому місяці експлуатації. У такому разі аналітичний облік може вестися за самостійно визначеним підприємством підгрупами, причому списання в дебет рахунку 132 із кредиту рахунків 111, 112 і облік тоді проводиться за середньою вартістю, що визначається поділом загальної суми вартості всіх об'єктів цієї підгрупи на кількість об'єктів у підгрупі.

Однак за цим методами за рік можна списати доволі рідкісний (книгу) або цінний об'єкт за заниженою середньою вартістю. У такому разі варто перевірити формування середньої вартості, щоб унеможливити або виявити приховану крадіжку.

Міністерством фінансів України листом від 09.12.2003 № 31-04200-30-5/7021 передбачено використання Державного класифікатора України ДК 013-97 «Класифікація основних фондів», затвердженого наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології й сертифікації від 19.08.1997 № 507, для аналітичного обліку основних коштів у розрізі зазначених груп.

Водночас з метою оподатковування наразі застосовується інша класифікація основних фондів:

- група 1 – земельні ділянки;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої;

- група 4 – машини та обладнання, з них електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 гривень;
- група 5 – транспортні засоби;
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- група 7 – тварини;
- група 8 – багаторічні насадження;
- група 9 – інші основні засоби;
- група 10 – бібліотечні фонди;
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди;
- група 13 – природні ресурси;
- група 14 – інвентарна тара;
- група 15 – предмети прокату;
- група 16 – довгострокові біологічні активи.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» надано таке визначення зносу: це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Згідно з чинним законодавством вибір методів амортизації підприємство здійснює самостійно, застосовуючи до кожного об'єкта основних засобів відповідний метод нарахування амортизації. Загалом амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості амортизованої на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми обчислюваної амортизації виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток амортизованої вартості та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням амортизованої вартості на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Оскільки метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікувального способу отримання економічних вигод від його використання, підприємство переглядає метод амортизації об'єкта основних засобів у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (п. 26 П(С)БО 7).

Щодо бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань, потрібно перевірити наявність на підприємстві наказу про облікову політику, зокрема елементи наказу, що стосуються обліку основних засобів: метод нарахування амортизації з передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби» та його дотримання і незмінність протягом звітного періоду, строки корисного використання об'єктів основних засобів та їх ліквідаційну вартість для нарахування амортизації.

Правильність нарахування зносу основних засобів перевіряється за даними журналу-ордеру № 13, де щомісячно сума зносу відображається бухгалтерським записом у дебет відповідних рахунків за характером господарської діяльності (№ 23, 93, 91, 92, 94) кредит субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів» за розподілом на субрахунки 131, 132,133.

Амортизаційні відрахування забезпечують накопичення грошових коштів на відновлення, модернізацію, капітальний ремонт основних засобів та впливають на їх балансову вартість і обліковуються на рахунку 83 «Амортизація».

Варто зазначити, що П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 (зі змінами та доповненнями), передбачено, що встановлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи). Списання з балансу неповністю амортизованих основних фондів може проводитися лише за згодою органу, до сфери управління якого входить це підприємство (п. 7 ст. 75 Господарського кодексу України).

Існує певна специфіка у разі нарахування амортизації на об'єкти зовнішнього благоустрою та житлові будинки, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які

належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільні дороги загального користування. Водночас на суму нарахованої амортизації зазначених об'єктів збільшуються доходи цих підприємств і організацій при зменшенні додаткового капіталу, а за його недостатності – статутного капіталу.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Під час перевірки питання щодо ремонту основних засобів використовуються кошториси, калькуляція ремонтних робіт, журнал-ордер № 10, перевіряється відповідність обсягу виконаних робіт до фактичної суми списання для встановлення завищення вартості й приписки обсягів виконаних робіт. Завищення вартості робіт зумовлено переважно неправильним застосуванням норм витрачання матеріалів і цін на них, норм виробітки й розцінок. Обсяг виконаних робіт за актами приймання-здавання має дорівнювати вартості за кошторисом і договором.

Варто наголосити, що у бухгалтерському обліку, згідно з п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби», під покращенням стану основних засобів розуміють такі види робіт, як модернізація; модифікація; добудова; дообладнання; реконструкція тощо.

Вартість робіт, яка не приводить до поліпшення основних засобів, включається до складу витрат згідно з п.15 П(С)БО 7.

Головними рахунками, на яких у бухгалтерському обліку відображаються зазначені операції, є: 103, 104, 151, 205, 207, 631, 805, 806, 92, 93, 791 та ін.

Під час перевірки цього питання доцільно керуватися Державними будівельними нормами України «Правила визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000», затвердженими наказом Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 27.08.2000 № 174, Положенням про організацію та проведення реконструкції, ремонту та технічного обслуговування будівель комунального та соціально-культурного

призначення, відомчими нормативними документами під час виконання специфічних видів ремонтних робіт.

Крім того, визначення понять «поточний ремонт» та «капітальний ремонт» надано у листах Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України (розміщені в інформаційній базі «Законодавство»).

Аналізуючи питання з надходження основних засобів, потрібно перевірити: документальне оформлення операцій з руху основних засобів; правильність формування первісної вартості об'єктів основних засобів; дотримання вимог нормативно-правових актів при купівлі основних засобів; інше надходження основних засобів; законність та достовірність відображення з обліку операцій щодо введення в експлуатацію основних засобів після завершення будівництва.

Під час ревізії варто звернути увагу на якість оформлення актів приймання основних засобів, їх реквізити порівняти з показниками технічної документації. У деяких випадках провести зустрічні перевірки з підприємствами, від яких отримано основні засоби, і порівняти дати надходження основних засобів за актами їх приймання з даними оприбуткування на балансових рахунках бухгалтерського обліку і відображення в книгах аналітичного обліку.

Під час перевірки операцій з придбання нового обладнання потрібно перевірити повноту оприбуткування передбачених комплектів запасних частин, наборів інструментів тощо.

Варто також перевірити підстави для безповоротного (безоплатного) отримання і передачі основних засобів, правильність визначення їх технічного стану і зносу.

Під час перевірки питання переміщення основних засобів у межах підприємства аналізують акти на монтаж (демонтаж) обладнання.

Підприємства й установи можуть мати надлишкове обладнання, яке не використовується, транспортні засоби, інструменти, прибори тощо. Тому під час перевірки потрібно з'ясувати причини невикористання цих основних засобів, за чиїм розпорядженням

вони придбавалися, який їх технічний стан, комплектність і ступінь зносу.

Факт наявності основних засобів, які придбано і які тривалий час перебувають на складах, свідчить про безпідставне відволікання обігових коштів.

Визнання об'єктів основних засобів невиробничого призначення активами означає, що з метою бухгалтерського обліку такі об'єкти мають бути: класифіковані за групами згідно з п. 5 П(С)БО 7; оцінені під час зарахування на баланс; переоцінені у разі, передбаченому п. 16 П(С)БО 7.

Початкова вартість формується із витрат, перелічених у п. 8 П(С)БО 7. «Невиробнича» специфіка полягає у тому, що до початкової вартості включається сума податку на додану вартість, яка сплачена або належить до сплати постачальнику у складі ціни придбання, оскільки згідно з пп. 7.4.1 ст. 7 Закону про ПДВ ця сума буде компенсована підприємству (під виглядом податкового кредиту).

Особливу увагу треба приділити перевірці операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів, з питань, як-от: достовірності відображення з обліку операцій з вибуття основних засобів, у разі внесення їх до статутного капіталу інших організацій; продажу основних засобів; ліквідації основних засобів; іншого вибуття основних засобів.

У бухгалтерському обліку операції з вибуття (ліквідації) основних засобів відображаються згідно з пп. 33, 34 П(С)БО 7 «Основні засоби» на балансових рахунках 103, 131, 20, 361, 377, 65, 66, 641, 644, 712, 746, 751, 793, 794, 943, 991, 976, 977.

Достовірність відображення операцій з ліквідації, правильність, законність ліквідації і списання основних засобів перевіряють за актами ліквідації, журналами аналітичного обліку, технічними паспортах, документами, що підтверджують витрати на ліквідацію основних засобів та оприбуткування матеріальних цінностей від їх списання. Використовуючи таку документацію, ревізори можуть виявити факти ліквідації нових і некомплектних

основних засобів під виглядом зношених, списання з балансу придатних до експлуатації об'єктів.

Порядок відчуження майна державних підприємств, функції управління яким покладено на міністерства, відомства, регламентують Господарський кодекс, Закон України від 21.09.2006 № 185-V «Про управління об'єктами державної власності», Порядок відчуження об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803.

Згідно з п. 5 ст. 75 Господарського кодексу України державне комерційне підприємство не має права безоплатно передавати належне йому майно іншим юридичним особам чи громадянам, крім випадків, передбачених законом.

Відповідно до п. 5 ст. 22 Господарського кодексу відчуження основних засобів, що не увійшли до статутного фонду акціонерних товариств державного сектору економіки, здійснюється лише за згодою відповідного органу управління (міністерства, відомства).

Відповідно до статті 75 Господарського кодексу державне комерційне підприємство має право відчужувати, віддавати в заставу майнові об'єкти, що належать до основних фондів, здавати в оренду цілісні майнові комплекси структурних одиниць та підрозділів лише за попередньою згодою органу, до сфери управління якого воно входить, і, як правило, на конкурентних засадах.

Кошти, одержані внаслідок відчуження державного майна суб'єкта господарювання (за вирахуванням плати за послуги та суми податків), спрямовуються відповідно до вимог чинного законодавства України.

Суб'єкти господарювання зобов'язані письмово повідомити державний орган приватизації про використання коштів, отриманих у результаті відчуження майна, упродовж 30 календарних днів (з моменту реалізації) шляхом подання звіту за встановленою формою.

Варто звернути увагу на операції з ліквідації основних засобів, що містять дорогоцінні метали. Основним нормативним

документом, що регламентує порядок обігу дорогоцінних металів, вважається Інструкція про порядок одержання, використання, обліку і зберігання дорогоцінного каміння від 06.04.98 № 84. Це золото, срібло, платина і метали платинової групи (паладій, іридій, родій, осмій, рутеній) у будь-якому вигляді та стані.

Забороняється знищувати, викидати, здавати у брухт техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, без їх попереднього вилучення з одночасним оприбуткуванням.

Відповідальність за недотримання таких вимог передбачено статтею 189^1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, відповідно до якої недотримання встановлених правил обліку, списання зберігання дорогоцінних металів спричиняє накладення штрафу на відповідальних за це посадових осіб.

За бухгалтерським обліком, дохід, отриманий від ліквідації основних засобів, відображається за Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», а залишкова вартість об’єкта та витрати, понесені у разі його ліквідації, – за Дт 976 «Списання необоротних активів». Фінансовий результат визначається на рахунку 793 «Результати іншої звичайної діяльності» як різниця між доходом і залишковою вартістю об’єкта, а також витратами, пов’язаними з його ліквідацією.

Підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

У разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. Тобто переоцінка об’єкта основних засобів спричиняє проведення переоцінки інших об’єктів, саме однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання, а не всіх об’єктів, які обліковуються на одному бухгалтерському субрахунку другого порядку.

У свою чергу, проведення переоцінки потребує перерахування норм (сум) амортизації.

Потрібно зазначити, що на необоротні активи установ та організацій, що утримуються коштом бюджету, амортизаційні відрахування не проводяться, а нараховується знос.

До того ж варто звернути увагу на те, що згідно з пунктом 19 П(С)БО 7 до складу додаткового капіталу підлягає внесенню «сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів».

«Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів» дорівнює різниці: «сума дооцінки первісної вартості об'єкта основних засобів» мінус «сума дооцінки зносу об'єкта основних засобів» (або просто «сумі дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів» – у разі переоцінки об'єкта, що мав перед такою переоцінкою нульову залишкову вартість).

У бухгалтерському обліку підприємств сума дооцінки залишкової вартості об'єкта відображається на балансових рахунках 10, 11, 42 (423), 13, 441.

Виявлені у процесі контрольних заходів порушення відображаються в Акті ревізії (дод. М).

Контрольні питання

1. Завдання та джерела інформації для здійснення перевірки основних засобів.
2. Напрями та способи перевірки стану збереження основних засобів.
3. Перевірка повноти та своєчасності проведення інвентаризацій основних засобів і відображення в обліку їх наслідків.
4. Перевірка операцій з надходження основних засобів.
5. Перевірка операцій з руху основних засобів.
6. Перевірка правильності нарахування зносу основних засобів.
7. Особливості перевірки операцій з ремонту основних засобів.
8. Типові порушення порядку здійснення та відображення в обліку операцій з основними засобами та нематеріальними активами.

РОЗДІЛ 7
ПЕРЕВІРКА РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

7.1. Завдання і джерела інформації перевірки розрахункових операцій

Важливою ділянкою перевірки фінансово-господарської діяльності бюджетних установ є контроль розрахункових операцій. Від своєчасності і правильності проведення розрахункових операцій залежить виконання кошторису бюджетної установи.

Основними завданнями перевірки розрахункових операцій бюджетних установ є:

1. Дотримання порядку взяття зобов'язань бюджетною установою та відповідності їх обсягам затверджених бюджетних асигнувань.

2. Дотримання чинних положень про здійснення витрат на відрядження, використання коштів на господарські потреби.

3. Законність здійснення операцій за розрахунками з дебіторами і кредиторами.

4. Перевірка наявності простроченої дебіторської заборгованості (у межах терміну позовної давності) та стану нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення такої заборгованості; вжиття об'єктом контролю заходів для стягнення простроченої дебіторської заборгованості.

5. Перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), причини її виникнення та можливі санкції за непогашення такої заборгованості.

6. Перевірка наявності дебіторської та кредиторської заборгованості, за якими минув термін позовної давності та причини її виникнення.

7. Перевірка достовірності дебіторської та кредиторської заборгованості за наявними на об'єкті контролю документами.

8. Перевірка результатів зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості.

9. Дотримання порядку проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

10. Перевірка відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; відповідність кількості й асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів.

11. Дотримання порядку використання коштів, виділених на оплату комунальних послуг та за спожиті енергоносії.

12. Обґрунтованість одержання, правильність використання та своєчасність погашення кредитів.

13. Дотримання встановлених правил інвентаризації розрахунків.

Джерелами перевірки розрахункових операцій є:

1. Первинні документи з розрахункових операцій (рахунки, накладні, акти виконаних робіт, акти звірок взаєморозрахунків, укладені договори, контракти, угоди тощо).

2. Матеріали інвентаризації розрахунків.

3. Розрахункові відомості.

4. Облікові регістри за рахунками 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунками за авансами, виданими постачальниками, підрядниками за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість» (меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами»); 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» (меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»); 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» (меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»); 2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» (облік ведеться в різних меморіальних ордерах); 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»; 2113 (2123) «Розрахунками за авансами, виданими постачальниками, підрядниками за товари, роботи і послуги» (меморіальний ордер № 7

«Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів»).

5. Книга аналітичного обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.

6. Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форми № 7д, № 7м).

7. Звіт про заборгованість за окремими програмами (форми № 7д 1, № 7м 1).

8. Пояснювальна записка

9. Книга «Журнал-головна».

10. Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду.

11. Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображені у формі «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (форми № 7д, № 7м)

12. Баланс.

7.2. Перевірка дотримання порядку взяття зобов'язань бюджетною установою та відповідності їх обсягам затверджених бюджетних асигнувань

Під час перевірки взяття зобов'язань бюджетною установою необхідно керуватись наказом Мінфіну України від 02.03.2012 № 309 «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України».

Бюджетним фінансовим зобов'язанням визначається зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів за будь-яке здійснене, відповідно до бюджетного асигнування розміщення, замовлення, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій упродовж бюджетного періоду, тобто кредиторська заборгованість та попередня оплата, передбачена законодавством.

Згідно з Бюджетним кодексом України (ст. 51) розпорядники бюджетних коштів можуть брати зобов'язання та проводити видатки тільки в межах виділених асигнувань, затверджених кошторисом:

- за загальним фондом розпорядники бюджетних коштів беруть зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- за спеціальним фондом – у межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань (за складовими спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду кошторису), встановлених кошторисом, виходячи з потреби у забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів.

Для перевірки достовірності виникнення кредиторської та дебіторської заборгованості бюджетної установи необхідно проаналізувати дані форми № 7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами», про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість на підставі даних бухгалтерського обліку звітного періоду та за минулий рік (баланс, меморіальні ордери № 4, 6, 7).

Перевіряючи дані форми № 7д (7м) «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами», особливу увагу необхідно звернути на такі показники:

- сума кредиторської заборгованості установи на початок року (стовпчик 8) повинна відповідати даним бухгалтерського обліку форми № 1 «Баланс»;
- сума кредиторської заборгованості установи, що виникла під час виконання кошторису за поточний та минулі роки (стовпчик 9), повинна відповідати даним бухгалтерського обліку на дату складання звіту.

Потрібно перевірити достовірність кредиторської заборгованості, яка обліковується на рахунку 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо за кожним кредитором та кодами

економічної класифікації видатків, і відображення її в меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами».

У випадку наявності дебіторської заборгованості установи варто проаналізувати записи за рахунком 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», які повинні підтверджуватись даними аналітичного обліку розрахунків у меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами», окремо за кожним дебітором як із загального, так і спеціального фондів.

Детальній перевірці підлягає порядок реєстрації та взяття на облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету, ведення карток обліку зобов'язань відповідно до наказу Мінфіну України від 02.03.2012 № 309 «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України».

При цьому слід враховувати, що:

- за умови взяття зобов'язань розпорядники бюджетних коштів повинні упродовж 7-ми робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання на облік подати до відповідного органу Державного казначейства України Реєстр зобов'язань розпорядників бюджетних коштів на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку (з відміткою «зареєстровано та взято на облік»), що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання;
- за умови взяття зобов'язання, що виникло на виконання зовнішньоекономічних договорів, розпорядник бюджетних коштів проставляє суму в реєстрі розрахунково на підставі договору за курсом Національного банку України на день надання реєстру;
- за зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми (договори про надання послуг зв'язку тощо), а також за заробітною платою, нарахуванням на заробітну плату у реєстрі суми проставляються розрахунково, але в межах планових показників;

- за довгостроковими бюджетними зобов'язаннями, термін дії яких перевищує один бюджетний рік (довгострокові договори, більше одного року), суми в реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного року на підставі даних календарного плану.

В обов'язковому порядку перевіряються первинні документи або їх засвідчені копії про взяття зобов'язань, додані до реєстрів зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. На відповідному документі проставляється номер реєстраційного рахунку розпорядника, порядковий номер і дата занесення в Реєстр зобов'язань розпорядників коштів за загальним фондом кошторису або в реєстр зобов'язань розпорядників коштів за спеціальним фондом кошторису. Документи, що додавались до реєстрів, повертаються розпоряднику органом Державного казначейства України з відміткою «зареєстровано та взято на облік» і повторно подаються в момент проплати фінансового зобов'язання для відмітки про виконання цього зобов'язання.

Перевірці підлягають реєстри зобов'язань розпорядників коштів бюджету, що складаються та подаються за видатками, які передбачені кошторисом установ за такими кодами економічної класифікації:

2000 – поточні видатки;

2100 – оплата праці і нарахування на заробітну плату;

2110 – оплата праці;

2111 – заробітна плата;

2112 – грошове забезпечення військовослужбовців;

2120 – нарахування на оплату праці;

2200 – використання товарів і послуг;

2210 – предмети, матеріали, обладнання та інвентар;

2220 – медикаменти та перев'язувальні матеріали;

2230 – продукти харчування;

2240 – оплата послуг (крім комунальних);

2250 – видатки на відрядження;

2260 – видатки та заходи спеціального призначення;

2270 – оплата комунальних послуг та енергоносіїв;

2271 – оплата теплопостачання;

2272 – оплата водопостачання та водовідведення;

2273 – оплата електроенергії;

2274 – оплата природного газу;

2275 – оплата інших енергоносіїв;

2280 – дослідження і розробки, окремі заходи та реалізації державних (регіональних) програм;

2281 – дослідження і розробки, окремі заходи розвитку щодо реалізації державних (регіональних) програм;

2282 – окремі заходи щодо реалізації державних (регіональних) програм, не віднесених до заходів розвитку;

2400 – обслуговування боргових зобов'язань;

2410 – обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань;

2420 – обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань;

2600 – поточні трансферти;

2610 – субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям);

2620 – поточні трансферти органам державного управління інших рівнів;

2630 – поточні трансферти урядам зарубіжних країн та міжнародним організаціям;

2700 – соціальне забезпечення;

2710 – виплата пенсій і допомоги;

2720 – стипендії;

2730 – інші виплати населенню;

2800 – інші поточні видатки;

3000 – капітальні видатки;

3100 – придбання основного капіталу;

3110 – придбання обладнання і предметів довгострокового користування;

3120 – капітальне будівництво (придбання);

3121 – капітальне будівництво (придбання) житла;

3122 – капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів;

3130 – капітальний ремонт;

3131 – капітальний ремонт житлового фонду (приміщень);

3132 – капітальний ремонт інших об’єктів;

3140 – реконструкція та реставрація;

3141 – реконструкція житлового фонду (приміщень);

3142 – реконструкція та реставрація інших об’єктів;

3143 – реставрація пам’яток культури, історії та архітектури;

3150 – створення державних запасів і резервів;

3160 – придбання землі та нематеріальних активів;

3200 – капітальні трансферти;

3210 – капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям);

3220 – капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів;

3230 – капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям;

3240 – капітальні трансферти населенню.

Перевіряючи зобов’язання за окремими видами видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги, витрати на службові відрядження тощо), потрібно враховувати вимоги, що вони повинні відповідати кошторисним призначенням.

Окремі фінансові зобов’язання, наприклад заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги, витрати на службові відрядження або попередня оплата, відповідно до умов угоди, оформлюються розпорядниками коштів бюджету Довідкою про суми фінансових зобов’язань і подаються разом з реєстром до органів Державної казначейської служби упродовж 7-ми днів з моменту їх виникнення для резервування коштів на відповідну мету.

Також необхідно звірити надані розпорядником Реєстри зобов’язань та підтверджуючі документи на відповідність даних, включених до Реєстру, та перевірити наявність залишків невикористаних бюджетних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків. У випадках перевищення граничної межі за зобов’язаннями або якщо сума та

умови зобов'язання передбачають застосування конкурсних процедур, доцільно перевірити наявність документів відповідно до ст. 17 Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» та пункту 2 постанови Кабінету Міністрів України від 27.09.2000 № 1469 «Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель».

Крім того, перевіряючому потрібно встановити такі питання:

- чи переоформлюються зобов'язання розпорядників коштів бюджету у разі внесення змін до кошторису бюджетної установи згідно з вимогами нормативно-правових актів;
- чи мають місце факти перевищення суми зобов'язань загальної суми асигнувань на взяття зобов'язань на відповідну мету.

Аналізуючи використання бюджетних коштів усіх рівнів згідно з обліковими та звітними даними, необхідно з'ясувати причини виявлених відхилень касових видатків від фактичних.

Важливим аспектом перевірки дотримання порядку взяття зобов'язань бюджетною установою та відповідності їх обсягам затверджених бюджетних асигнувань є перевірка своєчасності та правильності проведення інвентаризацій розрахунків.

7.3. Перевірка розрахунків з підзвітними особами

Перед початком перевірки розрахунків з підзвітними особами потрібно ознайомитись із затвердженим керівником установи списком підзвітних осіб, де зазначено, кому і на що видаються підзвітні суми. Необхідно пам'ятати, що суми під звіт можуть видаватися з каси установи на видатки, які неможливо або недоцільно проводити шляхом безготівкових розрахунків і тільки працівникам, які працюють в установі, що перевіряється.

Готівка під звіт видається працівникам установи на підставі їх письмової заяви за дозволом керівника установи і в разі відсутності заборгованості працівника за раніше одержані під звіт суми. Підзвітні суми мають цільове призначення і повинні

витрачатись виключно на вказані цілі згідно з кодами бюджетної класифікації видатків. Передача готівкових коштів, виданих під звіт, від однієї особи іншій не дозволяється. Підзвітні особи звітують про витрачання одержаних сум авансовим звітом і несуть повну відповідальність за їх використання.

Грошові кошти під звіт видаються з каси установи на службові відрядження та господарські потреби. Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Перевіряючи дотримання норм відшкодування витрат на відрядження, необхідно керуватись:

- Постановою 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, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98;
- Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59;
- Постановою Кабінету Міністрів України від 15.03.2002 № 337 «Про службові відрядження в межах України керівників органів виконавчої влади та Секретаріату Кабінету Міністрів України»;
- Постановою Національного банку України від 29.12.2017 № 148 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні».

Видатки на відрядження керівників бюджетних установ перевіряють на основі звітів про використання коштів, виданих під звіт (на відрядження), з прикладеними до них документами, що підтверджують видатки; наказів про відрядження; регістрів аналітичного обліку.

Необхідно встановити наявність підстав для вибуття працівника у відрядження та виплати відрядних, а саме чи виданий наказ (розпорядження) керівника на відправлення працівника у відрядження, чи відправлений працівник для виконання саме службового доручення (мета відрядження), перевірити правильність ведення записів у журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження.

Потрібно пам'ятати, що термін перебування працівника у відрядженні не може перевищувати 30 календарних днів в Україні та 60 днів – за кордоном. Термін відрядження військовослужбовців, направлених на навчання у системі перепідготовки, удосконалення, підвищення кваліфікації кадрів, на навчальні та підсумково-випускні збори слухачів заочних факультетів вищих військових навчальних закладів, не повинен перевищувати 90 днів.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи та прибуття до місця постійної роботи. Якщо працівник був відряджений до різних населених пунктів, то перевіряють відмітки про день вибуття і день прибуття до кожного пункту.

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй діяльності установа для засвідчення підпису відповідальної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника установи покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження або прибувають з нього.

Невід'ємною частиною перевірки витрат на відрядження є перевірка дотримання норм відшкодування витрат на відрядження відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98. При цьому перевіряють:

- правильність визначення суми добових та терміну відрядження. Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховується як два

дні. Фактичний час перебування у відрядженні за наказом визначається за відмітками контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті у разі відрядження з України до країн, з якими встановлено повний прикордонний митний контроль, або за відмітками сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження, у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль. Необхідно звернути увагу, чи не виплачувалися добові без відмітки у посвідченні про дати від'їзду та приїзду;

- вартість проїзду до місця відрядження і назад. Ці витрати відшкодовуються у розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті;
- витрати за користування постільними речами в поїзді;
- суми витрат на наймання жилого приміщення з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором, телефоном (крім витрат на телефонні переговори) тощо;
- вартість бронювання місця у готелях (у розмірах не більше ніж 50 % вартості проживання на добу);
- оплата телефонних розрахунків;
- плата за оформлення закордонних паспортів, дозволів на виїзд (віз);
- сума комісійних (у разі обліку валютних коштів) та обов'язкових страхових платежів;
- витрати на паливно-мастильні матеріали у разі відрядження на службовому автомобілі. Ці витрати звіряються з чинними нормами за кілометр пробігу за затвердженим керівником установи маршрутом;
- витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля;

- збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами.

Зазначені витрати можуть бути відшкодовані працівнику лише за наявності підзвітних документів.

Крім того, перевіряючому необхідно пам’ятати, що для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, установлюються додаткові обмеження відповідно до чинного законодавства. Зокрема:

- витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або проїзних документів, оплачуються відрядженими за рахунок добових;
- відшкодування витрат вартості проживання понад установлені граничні норми та оплата витрат на перевезення понад 30 кілограмів багажу для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються установою, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюються, згідно з підтвердними документами в оригіналі, лише з дозволу керівника установи;
- витрати на проїзд державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, у м’якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1 класу та бізнес-класу, фактичні витрати, що перевищують граничні суми витрат на найм житлового приміщення та на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник, відшкодовуються з дозволу керівника згідно з підтвердними документами;
- відрядженому працівникові за наявності підтвердних документів відшкодовуються витрати на побутові послуги, що надаються у готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більше ніж 10 відсотків норм добових витрат за всі дні проживання;

- витрати на службові телефонні переговори відшкодовуються у розмірах, погоджених з керівником.

Також під час перевірки витрат на відрядження необхідно перевірити:

- правильність оформлення посвідчень на відрядження (зіставляються дати вибуття та прибуття з датами на проїзних документах);
- порядок ведення реєстрації відряджень;
- обґрунтованість прострочення відряджень.

Підзвітні особи звітують за отримані підзвітні кошти звітом про використання коштів, виданих під звіт (на відрядження), і несуть повну відповідальність за збереження і використання підзвітних сум.

За звітами про використання коштів, виданих під звіт, і на відрядження, які додаються до меморіального ордеру № 8, перевіряється правильність та своєчасність звітування за кошти, отримані на відрядження. При цьому необхідно перевірити правильність виплати добових та законність відшкодування витрат на відрядження, зокрема наявність підтвердних документів в оригіналі, за якими проведено відшкодування витрат на відрядження, а саме: транспортних квитків, рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо, а також законність включення витрат до відшкодування. У разі відсутності оригіналів підтвердних документів витрати не відшкодовуються (крім добових).

Під час перевірки правильності виплати добових, зіставляють строк відрядження, визначений наказом (розпорядженням) керівника, з кількістю днів перебування у відрядженні, вказаних в авансовому звіті, а також з датами відміток про вибуття та прибуття в посвідченні на відрядження. Якщо відмітки про вибуття і прибуття в посвідченні на відрядження відсутні, то добові не виплачуються.

У разі перевірки транспортних квитків на проїзд повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування необхідно перевіряти відповідність дат вибуття. У квитанціях на проживанні в готелі чи інших

документах про найм житла перевіряється також відповідність дат та термінів проживання, а також чи не включено до оплати витрати, які не підлягають відшкодуванню, наприклад за телефонні переговори, послуги бару тощо. Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або проїзних документів, оплачуються відрядженими за рахунок добових.

Відповідно до пункту 1.6 Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 13.03.98 № 59, підприємство за наявності підтвердних документів (в оригіналі) відшкодовує фактичні витрати відрядженим працівникам на наймання жилого приміщення з розрахунку вартості одного місця у готельному номері за кожну добу такого проживання з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором, телефоном (крім витрат на телефонні переговори) тощо. Відшкодування витрат на проживання в готелі, відшкодування витрат понад встановлені граничні норми для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюється, згідно з підтвердними документами в оригіналі, лише з дозволу керівника.

Під час проведення перевірки правильності відшкодування витрат необхідно встановити, чи не перевищено норми відшкодування витрат на відрядження у межах України та за кордон, що затверджені Постановою № 98. Наприклад, нині, відповідно до зазначених норм, для бюджетних установ верхня межа заявки про компенсацію витрат на проживання на території України для однієї особи становить 600 грн на добу (у зазначену суму включено також витрати на користування телефоном (крім витрат на службові телефонні переговори), холодильником, телевізором та інші витрати (крім витрат на побутові послуги), а добові витрати 60 грн.

За записами меморіального ордеру № 8 та оборотними відомостями перевіряється своєчасність звітування про використання коштів, наданих на відрядження. Працівник повинен після повернення з відрядження до закінчення третього банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало. Подання звітів про використання коштів із порушенням установлених термінів може дозволятися лише у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або за інших обставин, що мають документальне підтвердження.

Також за меморіальним ордером № 8 та записами оборотної (накопичувальної) відомості необхідно перевірити правильність виведення та перенесення залишків підзвітних сум з кінця звітного періоду на початок за кожною підзвітною особою та в цілому.

Наступним етапом перевірки розрахунків з підзвітними особами є перевірка використання готівки на закупівлю товарно-матеріальних цінностей. При цьому потрібно перевірити:

- необхідність закупівель за готівку (допускається придбання продуктів харчування, господарських товарів та медикаментів, у разі коли ці витрати неможливо або недоцільно проводити у порядку безготівкових розрахунків);
- факти здійснення закупівель особами, які безпосередньо займаються оприбуткуванням і реалізацією товарно-матеріальних цінностей. Практика свідчить, що саме у таких випадках ймовірність зловживань зростає;
- достовірність рахунків, чеків та інших документів, доданих до авансових звітів;
- факти неоприбуткування або несвоєчасного оприбуткування матеріальних цінностей, придбаних підзвітними особами;

- випадки використання підзвітних сум не за призначенням.

Обов'язковим під час перевірки розрахунків з підзвітними особами є встановлення:

- фактів видачі авансів неуповноваженим (нештатним) працівникам установи;
- фактів видачі авансу понад встановлені норми або особам, які своєчасно не розрахувалися за попередній аванс;
- фактів передачі авансу однією підзвітною особою іншій;
- випадків несвоєчасності подання авансових звітів;
- порушень правил оформлення авансових документів і затвердження авансових звітів керівником установи.

Останнім етапом перевірки розрахунків з підзвітними особами є перевірка записів, пов'язаних з обліком підзвітних сум у меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами», книзі «Журнал-головна» та в Балансі. Сальдо за рахунком 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» може бути як дебетовим, так і кредитовим. Дебетове сальдо вказує на залишки одержаних під звіт авансів, за якими ще не надано звіти, кредитове сальдо відображає розмір перевитрат за авансовим звітом порівняно із сумою, одержаною під звіт.

Готівка видається під звіт:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт.

Достовірність записів встановлюється шляхом зіставлення записів у меморіальному ордері № 8 зі звітами про використання коштів, виданих під звіт, та касовими документами із сумами книги «Журнал-головна» та Балансу установи.

У випадку виявлення порушень у розрахунках з підзвітними особами перевіряючий накладає штрафні санкції згідно з Указом

Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обліку готівки», а саме:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день. Ця норма застосовується у випадку, коли готівка, яка видана під звіт, не витрачена і не повернута в касу установи на наступний день після закінчення обумовлених Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим правлінням НБУ від 29.12.2017 № 148, строків, розрахунково приєднується до фактичного запису готівки в касі установи на кінець дня з подальшим порівнянням одержаної суми зі встановленим лімітом залишку готівки в касі;
- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25 % виданих під звіт сум.

7.4. Контроль розрахунків з дебіторами та кредиторами

В умовах ринкової економіки своєчасність проведення розрахунків та договірних зобов'язань відіграє важливу роль у діяльності бюджетних установ. Оборотні активи установи у формі *дебіторської заборгованості* – це вимоги бюджетної установи до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошових коштів, товарів, робіт і послуг.

Кредиторська заборгованість є одним із видів поточних зобов'язань бюджетних установ перед постачальниками і підрядниками за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги.

Усі господарські відносини бюджетної установи з постачальниками товарів, робіт і послуг, покупцями, замовниками та іншими дебіторами оформлюються угодами. Розрахунки з юридичними та фізичними особами (крім підзвітних осіб) за товари, роботи та послуги здійснюються, як правило, після їх отримання.

Основні завдання перевірки розрахунків з дебіторами та кредиторами бюджетних установ наведено на рис. 7.1.

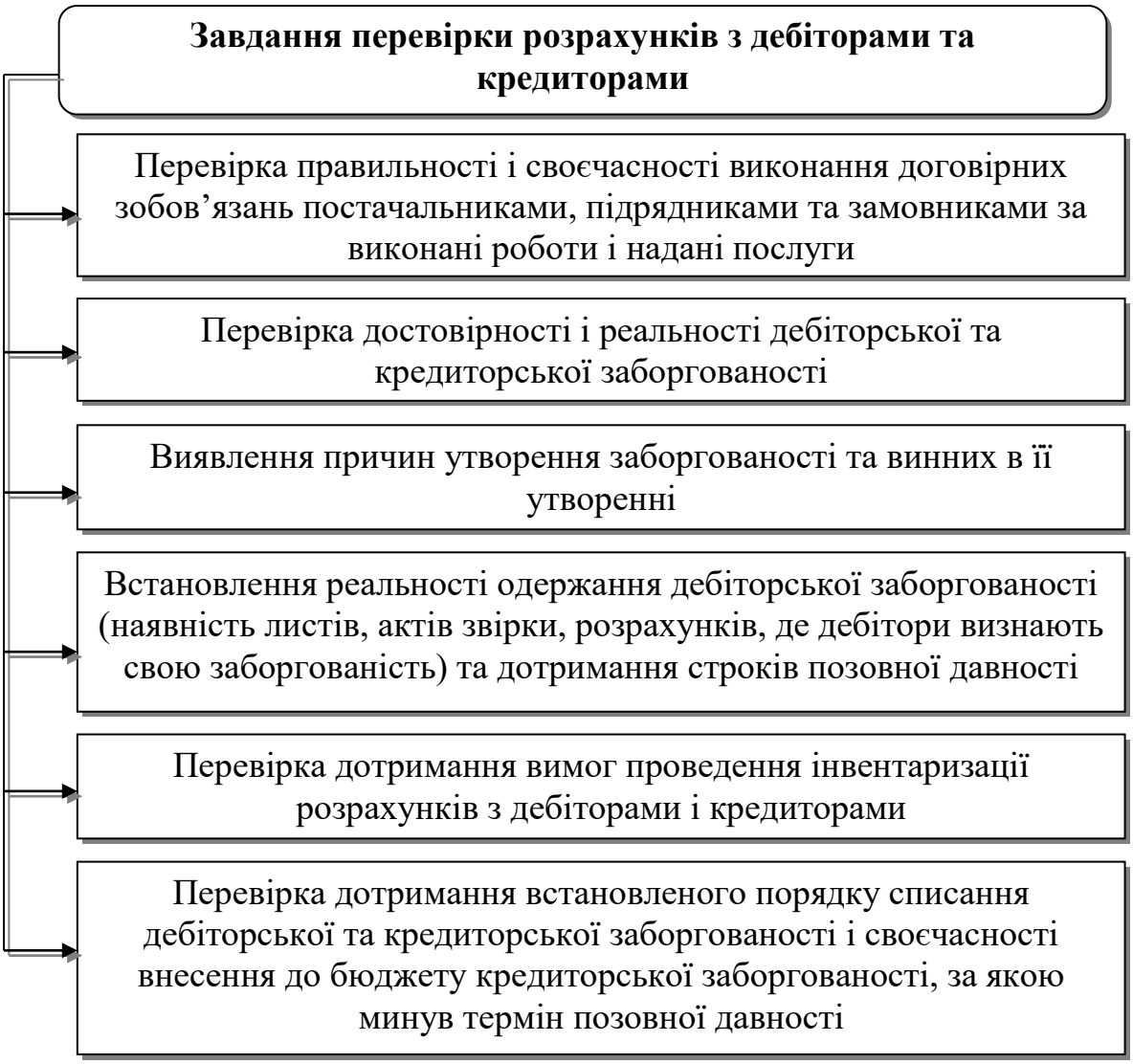


Рис. 7.1. Основні завдання перевірки розрахунків з дебіторами та кредиторами бюджетних установ

Перед початком перевірки необхідно встановити правильність відображення на відповідних статтях балансу залишків заборгованості шляхом порівняння записів за кожним видом розрахунків, що відображені у регістрах аналітичного обліку із записами відповідних статей балансу, на початок періоду, який перевіряють.

Вивчають також питання своєчасності проведення інвентаризацій розрахунків відповідно до наказу Мінфіну України від

02.09.2014 № 879 «Про затвердження положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», яким встановлено обов'язковість проведення річної інвентаризації з дебіторами та кредиторами.

Перевірці підлягають акти звірки взаєморозрахунків та фактично відображені суми заборгованості за даними бухгалтерського обліку. У разі відсутності актів звірок ревізором проводяться зустрічні звірки на підприємствах, за розрахунками з якими рахуються суми заборгованостей, або направляються цим підприємствам відповідні запити щодо підтвердження сум заборгованостей.

За результатами інвентаризацій установи-кредитори повинні подати своїм боржникам дані про їхню заборгованість. Боржники зобов'язані протягом 10 днів з дня отримання документального підтвердження підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. Також за результатами інвентаризації розрахунків списується кредиторська заборгованість.

Досліджуючи дебіторську та кредиторську заборгованості бюджетних установ, необхідно проаналізувати дані форми № 2д (2м) «Звіт про надходження і використання коштів загального фонду», форми № 4-1д (4-1м) «Звіт про надходження і використання коштів як плата за послуги», № 7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами». Дані вказаних форм звітності повинні відповідати даним форми № 1 «Баланс» та книги «Журнал-головна».

Під час перевірки особливу увагу потрібно звернути на таке:

- сума кредиторської заборгованості установи на початок року (стовпчик 8 ф. № 7) повинна відповідати даним бухгалтерського обліку, даним форми № 1 «Баланс» і звіту про заборгованість бюджетних установ за минулий рік;
- сума кредиторської заборгованості установи, що виникла при виконанні кошторису бюджетної установи за поточний і минулі роки (стовпчик 9 ф. № 7), має відповідати даним бухгалтерського обліку станом на останню дату складання звіту;
- сума кредиторської заборгованості, яка була списана упродовж звітного періоду як така, що мала прострочений термін

позовної давності, повинна відповідати записам за дебетом рахунку 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом рахунку 6312 «Інші розрахунки з бюджетом».

Ревізором перевіряється правильність відображення сальдо у меморіальних ордерах № 4 та № 6 та перенесення його на наступний місяць, бо непоодинокі випадки, коли сальдо при підрахунку або перенесенні за одним дебіторам може бути штучно завищене, а за іншим – занижене.

Особливу увагу необхідно звернути на достовірність виникнення і правильність списання дебіторської і кредиторської заборгованості. З'ясувати, які заходи вживалися для стягнення дебіторської заборгованості та вирішення питання щодо погашення кредиторської заборгованості.

Необхідно перевірити склад дебіторської та кредиторської заборгованостей та встановити причини їх виникнення, бо їх наявність може свідчити про порушення вимог Бюджетного кодексу України та наказу Мінфіну України від 02.04.2014 № 372 «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ».

Так, відповідно до вимог вищевказаних документів оплата товарів робіт та послуг проводиться після їх отримання, якщо інше не передбачене іншими нормативно-правовими актами (зокрема, постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 № 117 «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти»).

Попередня оплата рахунків постачальників за матеріальні цінності та послуги, які будуть поставлені або надані бюджетній установі в майбутньому; або відвантаження установою матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, відображається в меморіальному ордері № 4 та супроводжується записами в дебет 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» чи 2111(2121) «Поточна дебіторська

заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» та 2313 «Реєстраційні рахунки».

Одержання матеріальних цінностей та послуг, оплачених бюджетною установою раніше, або надходження грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані бюджетною установою в минулому, супроводжуються записами в кредит 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» чи 2111(2121) «Поточна дебіторська заборгованість» за розрахунками за товари, роботи відповідного дебітора за дебетом матеріальних рахунків.

Облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами бюджетної установи ведеться у меморіальному ордері № 6 за субрахунком 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами окремо за кожним кредитором» та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи здійснюються позиційним методом – за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком-фактурою тощо).

Варто відмітити, що наявність кредиторської заборгованості може бути наслідком взяття бюджетних зобов'язань понад затверджені кошторисом бюджетні асигнування. Згідно зі ст. 51 Бюджетного кодексу України будь-які зобов'язання, взяті фізичними та юридичними особами стосовно коштів державного бюджету без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням встановлених повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями. Витрати державного бюджету на покриття таких зобов'язань не проводяться.

Водночас доцільно проаналізувати, чи не витрачалися установою кошти на непершочергові витрати (з їх оплатою), внаслідок чого першочергові витрати залишились не оплаченими й обліковуються у складі кредиторської заборгованості з ризикованими термінами позовної давності (близько 3-х років).

Необхідно дослідити дотримання вимог законодавства про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти.

Відповідно до Постанови № 117 усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт і послуг з покупцями, замовниками та іншими дебіторами оформляються договорами. Форми договорів та порядок їх укладання регламентується ЦКУ.

Тому поглибленому аналізу підлягають укладені договори, контракти, угоди, стан їх виконання та розрахунки за ними. Договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (усній або письмовій), реєструються в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, форма та ведення якої затверджені наказом Мінфіну України від 29.06.2017 № 895/30763 «Порядок складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору».

Договори можуть укладатись бюджетними установами (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами, і витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і здійснюватись не можуть.

Також необхідно звернути увагу на відповідність встановленої в договорі ціни товару (робіт, послуг) фактично сплаченій сумі, наявності за даними бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості (у разі здійснення передоплати чи авансових платежів) та кредиторської заборгованості (у разі неповного розрахунку за отримані товари (роботи, послуги). Зокрема, перевірити, чи не проведено розрахунки за більшою, ніж встановлено в договорі, ціною та чи були правові підстави збільшення ціни.

Так, у статті 632 ЦКУ зазначено, що ціна в договорі встановлюється за домовленістю сторін. Зміна ціни після укладення договору допускається лише у випадках і на умовах, установлених договором або законом, а після його виконання не допускається. Тобто якщо договір уже виконано (поставлено товар, виконано роботи, надано послуги) і при цьому покупець (замовник) зробив оплату за договором, то ціна вже не може бути змінена.

Якщо договір ще не виконано, то зміна його ціни допускається у випадках, якщо подібну умову встановлено в самому договорі. Таким чином, якщо сторони в договорі визначили, в яких випадках і за яких обставин можливе підвищення ціни, то продавець (виконавець, підрядник тощо), відповідно до умов договору, матиме право підвищити ціну договору. Наприклад, у договорі може бути зазначено, що ціну договору дозволяється збільшити у разі зростання собівартості продукції, подорожчання матеріалів, що використовуються при виконанні робіт, наданні послуг тощо.

Разом з тим необхідно звернути увагу, чи визначено у договорі порядок (спосіб) перегляду ціни в цьому випадку, бо відповідно до статті 691 ЦКУ, якщо договором купівлі-продажу встановлено, що ціна товару підлягає зміні залежно від показників, які визначають ціну товару (собівартість, витрати тощо), але при цьому не визначено спосіб її перегляду, ціна встановлюється на підставі співвідношення цих показників на момент укладення договору та на момент передачі товару. При цьому якщо продавець прострочив виконання зобов'язання щодо передачі товару, ціна визначається на підставі співвідношення цих показників на момент укладення договору та на момент передачі товару. Перегляд ціни у договорі відбувається шляхом укладення сторонами додаткової угоди до договору, у якій сторони прописують, що, зважаючи на певні обставини, вони погодилися змінити договір, які пункти договору змінюються та наводиться нова редакція цих пунктів (тобто нова редакція пунктів про ціну договору).

Якщо в договорі не прописано про можливість зміни ціни, а одна із сторін не дає на це згоди, то ціна договору може бути змінена лише за рішенням суду в порядку, установленому статтею 652 ЦКУ за наявності необхідних для цього умов.

Питання про перегляд ціни в договорі підряду (якщо ціну договору визначено в кошторисі) залежить від того, який кошторис передбачений договором: приблизний чи твердий. Кошторис є твердим, якщо інше не встановлено договором. Зміни

до твердого кошторису можуть вноситися тільки за погодженням сторін; у разі перевищення твердого кошторису всі пов'язані з цим витрати несе підрядник.

Якщо на момент укладення договору підряду не можна було передбачити повний обсяг роботи або необхідні для цього витрати, а сторони підряду ціну в ньому визначили у твердому кошторисі, підрядник надалі не має права вимагати її збільшення, а замовник – її зменшення. Як виняток, у разі істотного зростання після укладення договору вартості матеріалів, устаткування, які мали бути надані підрядником, а також вартості послуг, що надавалися йому іншими особами, підрядник має право вимагати збільшення кошторису. У разі відмови замовника від збільшення кошторису підрядник має право вимагати розірвання договору.

Якщо кошторис приблизний, варто врахувати таке: у разі виникнення потреби у проведенні додаткових робіт і у зв'язку з цим істотного перевищення приблизного кошторису підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Замовник, який не погодився на підвищення кошторису, має право відмовитися від договору підряду. У цьому разі підрядник може вимагати від замовника оплати виконаної частини роботи. Підрядник, який своєчасно не попередив замовника про необхідність перевищення приблизного кошторису, зобов'язаний виконати договір підряду за ціною, установленою договором.

Якщо проводиться зміна ціни договору, то в обов'язковому порядку необхідно перевірити, чи дотримано законодавство про закупівлі товарів, робіт і послуг у разі внесення таких змін. Наприклад, відповідно до вимог пункту 2 статті 34 Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» умови договору про закупівлю, крім випадків коригування ціни договору, в разі отримання відповідного позитивного висновку Міжвідомчої комісії з питань державних закупівель. У разі якщо такий висновок відсутній, а ціну договору збільшено відносно до ціни тендерної пропозиції, тому різницю необхідно рахувати як зайво сплачені кошти та вимагати їх повернення до відповідного бюджету.

Під час перевірки договорів звертається увага на визначені в них штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань і перевіряється стан застосування їх установою, чи не застосовувались вони до самого об'єкта контролю, з'ясовуються причини та їх наслідки. У разі виявлення недотримання договірних умов ревізор має право нарахувати фінансові санкції, але право стягнення належить виключно керівникам бюджетної установи.

Варто врахувати, що суми нарахованих і стягнутих санкцій за невчасне виконання договорів, що оплачуються за рахунок бюджетних коштів, є доходами бюджету (стосовно коштів Чорнобильського фонду – Державного бюджету) відповідно до статті 2 законів про державний бюджет України на відповідний рік. Отже, необхідно проконтролювати вчасність та повноту нарахування санкцій, а також повноту їх стягнення та сплати до бюджету.

Якщо у договорі не встановлено строк оплати за отримані (відпущені) товари, роботи, послуги, то, відповідно до ч. 2 ст. 530 ЦКУ, кредитор має право вимагати його виконання у будь-який час. Це право кредитора жодним терміном не обмежується. Боржник повинен виконати свій обов'язок у 7-денний строк від дня пред'явлення вимоги кредитором. Якщо протягом 7 днів покупець не виконає вимоги, то кредитор має право звернутись до суду за захистом свого порушеного права. При цьому, згідно з ч. 5 ст. 261 ЦКУ, строк позовної давності почне свій перебіг з 8-го дня після дня пред'явлення вимоги.

Відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну України від 02.09.2014 № 879, дебіторська заборгованість, термін позовної давності якої минув, списується за рішенням керівника установи на результати виконання кошторису за минулий рік та відображається за дебетом 5512 «Накопичені фінансові результати виконані кошторису» і кредитом рахунку 2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» або 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Списана дебіторська заборгованість обліковується на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів» упродовж п’яти років з моменту списання для нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Щодо дебіторів з капвкладень, необхідно перевірити, чи не мало місце списання дебіторської заборгованості по об’єктах незавершеного будівництва та чи останні не залишались у користуванні підрядника. Відповідно до статті 876 ЦКУ власником об’єкта будівництва або результату інших будівельних робіт є замовник, якщо інше не передбачено договором. А статтею 331 передбачена у разі необхідності можливість реєстрації права власності об’єкта незавершеного будівництва.

За кожним фактом списання з балансу установи дебіторської заборгованості ревізору необхідно впевнитися, що керівництвом установи вжито всіх необхідних заходів для своєчасного повернення коштів (відшкодування заборгованості шляхом постачання товарів, виконання робіт, надання послуг), встановлення осіб, які винні у невжитті заходів щодо своєчасного стягнення заборгованості, чи зверталася установа до судових органів з позовами тощо.

Прострочена кредиторська заборгованість списується відповідно до Порядку № 372.

Керівник бюджетної установи затверджує акт інвентаризації розрахунків з кредиторами за заборгованістю, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення. Акт передається за відомчою підпорядкованістю установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання простроченої заборгованості. Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис доходів та видатків. Установа вищого рівня в разі прийняття відповідного рішення видає наказ про списання з обліку підвідомчої бюджетної установи

простроченої кредиторської заборгованості за загальним та спеціальним фондами Державного бюджету.

У бухгалтерському обліку бюджетної установи списання простроченої кредиторської заборгованості відображається за дебетом 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом відповідних субрахунків 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Після списання прострочена кредиторська заборгованість на позабалансовому рахунку не обліковується, а відображається у формі № 7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» та в пояснювальній записці до річного та квартального фінансових звітів.

Особливу увагу необхідно звернути на стан проведення розрахунків за субрахунком 2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» з відшкодування за заподіяні установі збитки у вигляді нестач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, витрат від псування матеріальних цінностей, а також інших сум, які підлягають утриманню з винних осіб, бо на практиці зустрічаються випадки проведення їх покриття за рахунок бюджетних коштів.

Як свідчить практика, однією з причин порушення розрахункової дисципліни, виникнення незаконної і нереальної заборгованості, а також несвоєчасного повернення сум кредиторської заборгованості є запущеність бухгалтерського обліку за розрахунковими операціями.

7.5. Перевірка проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Підвищення добробуту країни залежить не лише від визначення реальних джерел наповнення дохідної частини бюджету, а й від оптимального використання державних коштів, передбачених на закупівлі. Державні закупівлі повинні здійснюватись на основі певних принципів (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Основні принципи державних закупівель

Основними документами, які визначають головні засади формування і розміщення державних замовлень, є:

- Закон України від 01.06.2010 № 2289-VI «Про здійснення державних закупівель»;
- Закон України від 22.12.95 № 493/95-ВР «Про поставки продукції для державних потреб»;
- Закон України від 03.03.99 № 464-XIV «Про державне оборонне замовлення»;
- постанова Кабінету Міністрів України від 29.02.06 № 266 «Про порядок формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням»;
- постанова Кабінету Міністрів України від 21.09.2000 № 1469 «Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель».

Перевіряючи проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, необхідно звернути увагу на таке:

- у разі закупівлі товарів, робіт і послуг, вартість яких дорівнює або перевищує суму, еквівалентну 5 тис. євро (для робіт – 100 тис. євро), замовник під час оплати за договорами на їх закупівлю, укладеними з постачальниками (виконавцями), повинен надати звіт про здійснення процедур закупівель. При цьому потрібно пам’ятати, що роблять виняток щодо закупівлі послуг з водо-, тепло- та енергопостачання, водовідведення та

обслуговування каналізаційних систем, при отриманні поштових послуг, послуг зв'язку (за винятком мобільного), телекомунікаційних послуг щодо ретрансляції радіо- та телесигналів та послуг щодо перевезення залізничним транспортом. Для одержання цих послуг тендери не проводяться незалежно від суми закупівель;

- перевіряються випадки, коли замовник розділив закупівлю на частини з метою уникнення процедур, передбачених Законом України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти». Для цього необхідно на основі кошторису бюджетної установи проаналізувати виділення фінансування та визначитись з потребою проведення тендерів. Проведення тендерів визначається на підставі загальних сум асигнувань з кожним кодом економічної класифікації, які затверджені кошторисом бюджетної установи;
- звірюються дані про кількість, суму та тип закупівель за формою звітності 1-торги (тендери) із звітами про здійснення тендерних закупівель;
- перевіряється стан підготовчої роботи зі здійснення закупівель. Зокрема, доцільно перевірити:

– чи видавався наказ або розпорядження щодо створення тендерного комітету;

– чи друкувалось оголошення про здійснення закупівлі або про проведення процедури попередньої кваліфікації у «Віснику державних закупівель»;

– чи дотримано термін 30 календарних днів від дати публікації оголошення до дати розкриття тендерних пропозицій;

– чи уся необхідна інформація міститься в оголошенні на проведення тендерної закупівлі: найменування та юридична адреса замовника; вид, кількість та місце поставки товару або виконання робіт; строки поставки чи виконання; кваліфікаційні вимоги, яким повинні відповідати виконавці; способи та місце отримання тендерної документації; розмір плати за тендерну документацію; місце та строк подання тендерних пропозицій і місце та дата розкриття тендерних пропозицій;

– чи витримано термін 5 календарних днів після завершення процедури попередньої кваліфікації, коли замовник повідомляє учасників про результати її здійснення;

- перевіряється склад та оформлення тендерної документації, яка повинна містити:

– інструкції щодо підготовки тендерних пропозицій;

– перелік критеріїв, які висуваються тендерним комітетом з метою оцінки відповідності учасників встановленим кваліфікаційним вимогам;

– інформацію про характер і необхідні технічні та якісні характеристики предмета закупівлі, у тому числі наявність відповідної технічної специфікації, планів, креслення, рисунків;

– кількість товару, місце, де будуть виконані роботи, строки поставки товарів;

– перелік критеріїв та методику їх оцінки для визначення найкращої тендерної пропозиції;

– зазначення основних умов, які потрібно включити у договір;

– спосіб оцінки і порівняння альтернативних тендерних пропозицій;

– методики розрахунку ціни тендерної пропозиції;

– інформацію про валюту, у якій мають бути складені тендерні пропозиції;

– вимоги замовника щодо надання тендерного забезпечення та забезпечення виконання договору при закупівлі;

– умови повернення або неповернення тендерного забезпечення;

– зазначення місця, способу та кінцевого терміну подання тендерних пропозицій;

– виклад процедури надання роз’яснень щодо тендерної документації;

– зазначення строку, протягом якого тендерні пропозиції вважаються дійсними;

– зазначення місця та часу проведення розкриття тендерних пропозицій, зазначення посадових осіб замовника, уповноважених здійснювати зв’язок з учасниками;

– інформацію про додаткові умови, необхідні для акценту тендерної пропозиції;

- перевіряються протоколи засідання тендерного комітету з питань дотримання процедури визначення переможця;
- перевіряється наявність укладеного письмового договору на виконання вказаних в оголошенні видів робіт відповідно до вимог тендерної документації та своєчасність повідомлення про результати тендеру усіх учасників процедур відкритих торгів;
- перевіряється достовірність звітів про результати здійснення процедур закупівлі;
- у випадку проведення бюджетною установою закупівель за допомогою процедури цінових пропозицій необхідно пам'ятати, що такі закупівлі можливі лише щодо товарів чи послуг, які не виробляються спеціально і для яких є постійний ринок, та за умов, що вартість закупівлі не перевищує суму, еквівалентну 20 тис. євро.

Найбільш розповсюдженими порушеннями під час проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти є:

- закупівля в одного учасника торгів;
- проведення торгів без необхідної тендерної документації;
- створення умов торгів під наперед визначеного переможця;
- розбивка суми закупівель з метою уникнення проведення тендеру;
- відсутність у замовника спеціально розробленої методики оцінки тендерних пропозицій.

Виявлені порушення під час проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти фіксуються в акті за формою, наведеною у дод. Н.

7.6. Перевірка використання коштів, виділених на оплату комунальних послуг та за спожиті енергоносії

Видатки на оплату комунальних послуг та за спожиті енергоносії мають значну частку у структурі загальних видатків бюджетних установ і тому потребують ретельного контролю.

У разі здійснення ревізії оплати комунальних послуг предметом дослідження мають бути:

- бухгалтерські облікові регістри: меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» (дані зазначених ордерів зіставляються з даними інших меморіальних ордерів, відомості до меморіальних ордерів, книга «Журнал-головна», Баланс);
- первинні документи, що додаються до облікових регістрів (рахунки, акти звірок взаєморозрахунків);
- лімітні довідки на споживання енергоносіїв, інвентарні плани;
- договори з постачальниками комунальних послуг;
- договори оренди.

Це дослідження передбачає контроль за вказаними документами об’єкта контролю з питань:

- встановлення лімітів натурального споживання енергоносіїв;
- дотримання чинних норм і нормативів, цін та тарифів на комунальні послуги;
- наявності фактів оплати завищених вартості чи обсягу наданих комунальних послуг, встановлених за наявними на об’єкті контролю документами або у процесі зустрічних звірок, у разі їх проведення;
- своєчасності та повноти розрахунків з об’єктом контролю орендарів за спожиті ними комунальні послуги.

Перевірку необхідно починати з правильності планування й обґрунтованості видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв за кодом економічної класифікації видатків

2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» з урахуванням режиму економії, доведеними вищою установою лімітами споживання теплової, електричної енергії, природного газу та води. Потреби в асигнуваннях на комунальні послуги визначаються на підставі основних виробничих показників бюджетної установи, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, кошторису та намічених заходів щодо скорочення витрат упродовж планового періоду. Також необхідно встановити, чи не включалися до кошторису витрати на обумовлені реальними потребами установи.

Згідно зі статтею 51 Бюджетного кодексу України здійснення платежів проводиться після отримання товарів, робіт та послуг, а відповідно до вимог Постанови № 1404 замовники можуть передбачати попередню оплату на строк не більше одного місяця лише у разі закупівлі послуг пошти і зв'язку та послуг з енергопостачання.

Після завершення місяця надходять рахунки за отримані послуги з тепло-, водо-, енергопостачання і зв'язку, та проводиться нарахування і відображення в бухгалтерському обліку цих господарських операцій. При цьому підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій є первинні документи, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують факт її здійснення. Так, розпорядник бюджетних коштів відображає в бухгалтерському обліку господарські операції з використання тепло-, водо-, енергопостачання та послуг зв'язку у тому звітному періоді, в якому були отримані відповідні первинні документи, які підтверджують фактичне здійснення таких операцій.

Водночас розпорядники бюджетних коштів повинні вживати заходів щодо своєчасного отримання первинних документів, обумовлюючи в договорах терміни надання постачальниками товарів, робіт або послуг первинних документів, що підтверджують факт виникнення фінансового зобов'язання.

Після цього перевіряється правильність укладання договорів з постачальниками комунальних послуг та енергоносіїв. При

цьому звертається увага на дотримання чинних норм і нормативів, цін та тарифів на комунальні послуги, які затверджуються розпорядженнями місцевих державних адміністрацій.

З метою перевірки цільового та ефективного використання бюджетних коштів на оплату комунальних послуг та енергоносіїв доцільно:

- проаналізувати динаміку розмірів фактично отриманого бюджетною установою фінансування на оплату комунальних послуг та енергоносіїв за видами платежів за період, який перевіряється;
- проаналізувати динаміку фактичних видатків на комунальні послуги, зіставивши річні обсяги фактично спожитих комунальних послуг, за їх видами у натуральних показниках з даними лічильників обліку тепла, води, газу, електроенергії;
- виявити відхилення касових фактичних видатків та бюджетних асигнувань, вивчити причини зазначених відхилень, виявити факти перевитрат бюджетних коштів;
- перевірити стан розрахунків з комунальними підприємствами, наявність та динаміку заборгованості бюджетної установи за спожиті комунальні послуги на окремі звітні дати, реальність заборгованості;
- особливу увагу звернути на правильність і повноту відшкодування вартості комунальних послуг та енергоносіїв, спожитих орендарем нежитлових приміщень бюджетної установи. При цьому необхідно перевірити договір оренди щодо розрахунку вартості комунальних послуг та енергоносіїв. Слід пам’ятати, що за відсутністю окремих вимірювальних прикладів у орендованих приміщеннях оплата комунальних послуг розраховується, як правило, пропорційно площі приміщень, наданих в оренду, відносно загальної площі приміщень бюджетної установи.

Перевіряючи договори з постачальниками послуг, необхідно звернути увагу на відповідність визначених у них норм споживання Міжгалузевим нормам споживання електричної та теплової енергії для установ і організацій бюджетної сфери України,

затвердженим наказом Державного комітету України з енергозбереження від 25.10.99 № 91.

З метою з'ясування, чи не допускалось зайвої оплати за тепло- та водопостачання, звірити дані показників лічильників, які фіксуються у відповідному журналі, з даними, які подаються до підприємств надавачів комунальних послуг.

Під час перевірки договорів на надання послуг з теплопостачання треба перевірити відповідність зазначеної в договорі площі з фактично опалювальною площею, звернути увагу, чи не включено площу, яка опалюється власними опалювальними приладами. В установах, які мають власні опалювальні прилади, необхідно, відповідно до типу, технічної характеристики та кількості опалювальних пристроїв, перевірити технічні розрахунки за природний газ.

Під час перевірки розрахунків за газ встановити наявність газових лічильників і з'ясувати, чи вони в робочому стані. У разі їх відсутності чи зіпсованості потреба газу розраховується за встановленими нормативами, форма розрахунку яких обумовлена в договорі.

У зв'язку з тим, що окремі бюджетні установи та організації для опалювання приміщень використовують вугілля, доцільно перевірити розрахунки щодо його потреби на опалювальний період за окремою формулою. Для перерахування умовного палива в природне застосовується коефіцієнт перерахування, який для вугілля марки АС становить 0,897 (за теплоти згорання вугілля 6 280 ккал/год). Списання вугілля проводиться на підставі актів, підписаних комісією, що їх складала.

Усі коефіцієнти перерахування зазначені у відповідних таблицях нормативних довідників. На сьогодні чинними у житлово-комунальному господарстві є Норми та вказівки по нормуванню витрат палива та теплової енергії на опалення житлових та громадських споруд, а також на господарсько-побутові потреби в Україні, КТМ 204 України 244-94, Галузева методика нормування витрат палива на виробництво та відпуск

теплової енергії котельнями теплового господарства, КТМ 204 Україна 246-99.

Вищевказані нормативні документи поширюються на інші галузі народного господарства щодо постачання теплової енергії житлово-комунальним споживачам та бюджетним установам.

Згідно з цими документами визначаються норми для кожного джерела теплопостачання, які відповідно до п. 1.16 Основних положень з нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві, затверджених наказом Держкоменергозбереження від 22.10.02 № 112, повинні враховувати нормативні енергетичні характеристики, які відображають комплекс техніко-економічних показників роботи обладнання, визначених на основі даних заводу-виробника, або випробувань при оптимальних режимах роботи з урахуванням ступенів його старіння, параметрів та зовнішніх факторів. Розрахункові норми споживання затверджуються місцевими органами влади відповідно до п. 7 ст. 18 Закону України «Про місцеві державні адміністрації».

При перевірці визначення правильності плати за тепло необхідно враховувати режим роботи установи та зміну тривалості опалювального сезону. У разі відсутності вимірювальних приладів з використання води розрахунок водопотреби ведеться за нормами споживання, передбаченими п. 1.7 БНіП-2 від 04.01.85 «Внутрішній водопровід і каналізація будівель» та БНіП-2 від 04.01.84 «Водопостачання зовнішньої мережі та споруди». У цих документах норми водопотреби визначаються в літрах на добу. При розрахунку водоспоживання враховуються також показники установи залежно від профілю об’єкта.

У процесі перевірки видатків на водозабезпечення потрібно враховувати, що у випадку зупинки подачі гарячої води на термін більше 15 днів, перерахунок вартості споживання гарячої води проводиться за затвердженими тарифами (ця умова в обов’язковому порядку повинна бути передбачена в угоді). Під час перевірки рахунків на оплату за стоки необхідно звертати увагу, чи їх обсяг не перевищує обсяг забору води.

Перевіряючи видатки на електроенергію, потрібно з'ясувати наявність в установі електролічильників та стан обліку спожитої електроенергії, перевірити правильність застосування чинних тарифів на електроенергію.

Під час перевірки плати за вентиляцію необхідно вивчити режим її експлуатації та визначити, чи виключено із загального обсягу приміщення, в яких вона не працює.

Особливу увагу варто звернути на стан проведення розрахунків з орендарями, госпрозрахунковими структурними підрозділами, мешканцями житлових будинків чи гуртожитків, якщо такі є на балансі установи. Так, якщо на балансі розпорядника бюджетних коштів находиться будівля, приміщення якої орендують інші бюджетні установи, орендодавець укладає з орендарями договори: договір оренди індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, що належить до державної власності, та договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю. Форми типових договорів затверджені наказом фонду державного майна України від 23.08.2000 № 1774. Згідно з договором оренди орендодавець має право доручити орендарю сплачувати вартість послуг, пов'язаних з утриманням орендованого майна, безпосередньо комунальним або житлово-комунальним підприємствам. У цьому випадку орендар повинен укласти договір з комунальним підприємством.

Потрібно перевірити, чи не допускається за рахунок бюджетних коштів оплата комунальних послуг спожитих ними, наявність лічильників на електроенергію, тепло- та водопостачання, своєчасність та правильність виставлення орендарям, госпрозрахунковим структурним підрозділам та стороннім мешканцям рахунків на оплату послуг та своєчасність їх оплати, достовірність сум заборгованостей. За відсутності окремих вимірювальних приладів у орендованих приміщеннях оплата розраховується пропорційно площі приміщень, наданих в оренду, відносно до загальної площі приміщень установи.

Оплату комунальних послуг може здійснювати і балансоутримувач з обов'язковим наступним відшкодуванням вказаних витрат орендарем. У разі відшкодування витрат орендарем кошти надходять на реєстраційні рахунки орендодавця за КЕКВ 0000. За операціями поточного року кошти зараховують як відшкодування здійснених витрат та відносять на відновлення касових видатків. Відповідно до проведених операцій коригують фактичні видатки.

На завершальному етапі перевірки використання коштів, виділених на оплату комунальних послуг та за спожиті енергоносії, потрібно перевірити правильність ведення їх бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Контрольні питання

1. Напрями і завдання перевірки розрахункових операцій бюджетних установ.
2. Джерела перевірки розрахункових операцій.
3. Напрями перевірки дотримання порядку взяття зобов'язань бюджетною установою.
4. Перевірка достовірності виконання кредиторської та дебіторської заборгованості бюджетних установ.
5. Перевірка реєстрації та взяття на облік зобов'язань розпорядниками коштів бюджету.
6. Перевірка зобов'язань за окремими видами видатків.
7. Напрями перевірки розрахунків з підзвітними особами.
8. Перевірка цільового використання сум, одержаних на службові відрядження.
9. Перевірка цільового використання сум, одержаних на господарські потреби.
10. Напрями контролю розрахунків з дебіторами і кредиторами.
11. Завдання перевірки розрахунків з дебіторами і кредиторами.

12. Методика виявлення випадків порушень розрахункової дисципліни.

13. Напрями перевірки проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

14. Найбільш розповсюджені порушення під час проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

15. Напрями перевірки використання коштів, виділених на оплату комунальних послуг та спожиті енергоносії.

16. Перевірка цільового і ефективного використання бюджетних коштів на оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

РОЗДІЛ 8
ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ І МИСТЕЦТВ

8.1. Особливості контролю діяльності закладів культури і мистецтв

Ревізію фінансово-господарської діяльності бюджетних установ сфери культури здійснюють за загальновстановленим порядком щодо ревізії бюджетних коштів та майна. Обов'язковій перевірці підлягають такі питання:

- дотримання вимог законодавства при встановленні плати за навчання в державних школах естетичного виховання дітей;
- дотримання театрально-видовищними підприємствами вимог законодавства з ведення квиткового господарства, повнота оприбуткування доходів, отриманих від гастрольної діяльності;
- дотримання вимог законодавства з обліку бібліотечних фондів, музейних цінностей та театрального реквізиту;
- проведення атестації працівників підприємств, установ, організацій та закладів галузі культури;
- дотримання вимог законодавства під час використання коштів на реставрацію пам'яток культури, історії, архітектури;
- достовірність та обґрунтованість розрахунків надходжень до спеціального фонду установ, а саме: правильність формування платних послуг відповідно до Порядку надання платних послуг закладами культури і мистецтв, затвердженого спільним наказом Міністерства культури і мистецтв України, Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України від 21.12.1999 № 732/306/152.

8.2. Перевірка квиткового господарства

У сфері культури і мистецтв до бюджетних установ належать бібліотеки, музеї, заповідники, виставки, дошкільні та позадошкільні заклади, середні спеціальні та заклади вищої освіти I–IV рівнів акредитації, методичні кабінети, клуби, будинки культури, науково-дослідні установи, центри та інші бюджетні установи.

Під час перевірки повноти надходження доходів від платних послуг закладами культури, зокрема від проведення вистав, театральних та музичних постановок, концертів, оперних і балетних спектаклів, концертів-презентацій; фестивалів, бенефісів, естрадних шоу, циркових вистав, демонстрації кіновідеофільмів та іншого, варто керуватися постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2011 № 1271 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними і комунальними закладами культури» та Порядком визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності, затвердженим спеціальним наказом Міністерства культури України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.12.2015 № 1004/1113/1556.

Розмір плати за послуги, що надаються закладами культури і мистецтв, визначається на підставі її ціни (тарифу). Базою для визначення ціни послуги є розрахунок витрат, пов’язаних з наданням послуги.

Планування витрат закладу культури за рахунок доходів, одержаних від надання платних послуг, здійснюється за кожним видом послуг відповідно до переліку, затвердженого постановами Кабінету Міністрів України від 12.12.2011 № 1271 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними і комунальними закладами культури» та від 28.02.02 № 228 «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».

У закладах культури і мистецтв, що частково чи повністю фінансуються з бюджету, можуть створюватися госпрозрахункові підрозділи за погодженням з вищою організацією, відповідними органами, управліннями культури. Керівники цих закладів затверджують відповідні положення щодо їх функціонування, визначають відповідальних за конкретну ділянку надання платних послуг, установлюють їх права та обов'язки.

Керівники закладів культури і мистецтв та їх працівники, які беруть безпосередню участь у процесі надання платних послуг, несуть матеріальну та дисциплінарну відповідальність за використання та збереження отриманих коштів згідно з чинним законодавством.

Перевіряючи квиткове господарство закладів культури і мистецтв, необхідно керуватись наказами Міністерства культури і мистецтв України від 07.07.99 № 452 «Про затвердження Інструкції з ведення квиткового господарства в театрально-видовищних підприємствах» та від 25.05.01 № 326 «Про затвердження Інструкції з ведення квиткового господарства в кіно-видовищних підприємствах».

Основні етапи перевірки ведення квиткового господарства закладами культури і мистецтв:

- перевірка виготовлення квитків (абонементів);
- перевірка підготовки квитків (абонементів) до продажу та їх реалізації;
- перевірка знищення нереалізованих квитків (абонементів);
- перевірка обліку квитків (абонементів) та складання звітності;
- перевірка інвентаризаційної роботи.

На початку перевірки ведення квиткового господарства доцільно провести інвентаризацію квитків на складі та у підзвітних матеріально відповідальних осіб. Результати інвентаризації порівняти з даними обліку квитків.

Під час перевірки відповідності квитків необхідно звернути увагу на:

- наявність позначення друкарськими засобами серії, номера як на самому квитку (абонементі), так і на корінці квитка.

Серія позначається двома літерами, а порядковий номер – п'ятьма-шістьма цифрами, починаючи з першого номера, наприклад: АБ00001;

- мінімальний розмір квитка – 30×80 мм з полями завширшки 3 мм з кожного боку;
- ціна квитка повинна бути проставлена друкарським способом великим шрифтом або спеціальним штампом на лівому боці квитка. Перештампування ціни квитка забороняється.

Бланки квитків повинні бути виготовлені відповідно до Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України, Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України від 25.11.93 № 98/118/740.

На етапі перевірки підготовки квитків до продажу необхідно перевірити:

- чи одержували квитки зі складу виключно штатні працівники закладів культури, уповноважені на це наказом керівника;
- чи оформлено одержання квитків відповідним чином, заповнено вимогу, підписану керівником і головним бухгалтером бюджетної установи. У вимозі обов'язково має бути вказано: на який період виписано квитки; кількість повних комплектів та їх номери; кількість квиткових книжок та їх номери; кількість абонементів та їх номери; вартість виготовлених квитків (абонементів);
- чи заносяться бухгалтерією закладу культури до журналу реєстрації комплектів квитків (абонементів) підготовлені для продажу квитки;
- чи укладено з особою, яка залучається до реалізації квитків, договір про нову матеріальну відповідальність відповідно до ст. 135 Кодексу законів про працю України;
- чи повертаються в установлений керівництвом бюджетної установи термін (але не пізніше, ніж за сім днів до проведення першого оголошеного публічного показу) видані для реалізації та нереалізовані абонементи особі, яка їх видала.

Під час перевірки законності продажу квитків потрібно:

- перевірити, чи не продавались квитки, які призначені для одного виду культурно-масових заходів, на інші заходи;
- виявити факти розшиття квиткових книжок без складання акта про причини псування із зазначенням особи, яка винна у псуванні квитків. Такі книжки повинні гаситися спеціальним штампом, зберігатись до знищення у встановленому порядку та надаватися у разі перевірки;
- перевірити щоденне здавання до каси закладу культури виручену готівку за реалізовані квитки. Для цього необхідно зіставити суми виручки за реалізовані квитки у звітах касирів із сумами зданої виручки до каси, перевірити реальність заборгованості за продані квитки.

Обов'язковим етапом є перевірка знищення квитків (абонементів), які не можуть бути використані, та залишків непроданих і погашених квитків. При цьому необхідно перевірити наявність спеціальної комісії за участю керівника закладу культури, головного бухгалтера, матеріально відповідальної особи та представника органу управління закладами культури, а також складеного акта, підписаного усіма членами комісії.

Доцільно зіставити кількість квиткових книжок (абонементів), виданих за ревізійний період зі складу, з кількістю квиткових книжок (абонементів), зареєстрованих для продажу у бухгалтерії, та з кількістю квиткових книжок (абонементів) з проведеними заходами, які зберігаються в бухгалтерії до знищення.

Перевіряючи облік квитків, необхідно враховувати, що облік надходження квитків (абонементів) закладами культури повинен вестись на рахунку 15 «Виробничі запаси» субрахунку 1518 (1528) «Інші виробничі запаси» за первинною вартістю придбання та, як бланки суворої звітності, за номінальною вартістю позабалансового рахунку 08 «Бланки документів суворої звітності» субрахунку 081 «Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів».

На підставі картки-довідки виданих і використаних бланків суворого обліку (типова форма № СЗ-5) перевіряється

аналітичний облік квитків на позабалансовому рахунку 081 «Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів», який має вестись за матеріально відповідальною та підзвітною особою у сумарному виразі за номінальною вартістю.

Дані картки-довідки перевіряються на відповідність первинним документам – прибутковим і видатковим накладним, актам перевірки наявності бланків і актам на списання використаних бланків суворої звітності.

Після цього перевіряється суцільним порядком правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності операції з квитками згідно із первинними документами. Варто звернути увагу на правильність виведення залишків та їх перенесення до особливих регістрів на початок місяця з облікових регістрів за попередній місяць та порівняти записи на балансових та позабалансових рахунках щодо обліку квиткового господарства.

Важливим етапом перевірки квиткового господарства є перевірка інвентаризаційної роботи в закладах культури. Інвентаризація квитків у підзвітних осіб має проводитись не менше одного разу на місяць. Результати інвентаризації (лишки, нестача) в п’ятиденний термін після перевірки повинні бути відображені у бухгалтерському обліку. Лишки квитків (абонементів) оприбутковуються з наступним встановленням причин їх виникнення, а нестача зараховується на винних осіб за номінальною вартістю. Відповідно до п. 7 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116, розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

5 – до комісійної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документах суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

8.3. Перевірка виплат авторської винагороди та відрахувань до фондів творчих спілок закладами культури і мистецтв

Заклади культури і мистецтв здійснюють відрахування від суми валового збору (або суми за договорами) авторської винагороди за використання об'єктів авторського права і суміжних прав та відрахувань до фондів творчих спілок України.

Перевіряючи виплати авторської винагороди за використання об'єктів авторського права і суміжних прав, необхідно керуватися постановою Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р. № 72 «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав».

Потрібно мати на увазі, що авторські винагороди (роялті) виплачуються за:

- публічне виконання, публічний показ, публічне оповіщення або ретрансляцію (повторне публічне сповіщення) творів науки, літератури і мистецтв;
- відтворення і/або опублікування творів образотворчого та декоративно-ужиткового мистецтва;
- використання, у тому числі відтворення, творів архітектури;
- відтворення і/або опублікування примірників творів наукової, художньої, публіцистичної та іншої літератури і музичного мистецтва, зафіксованих поліграфічним способом.

Винагороди (роялті) виплачуються:

- виконавцям за публічне сповіщення або ретрансляцію (повторне публічне сповіщення) виконань, зафіксованих в опублікованих без комерційної мети фонограмах і/або відеограмах, за публічне сповіщення у прямому ефірі незафіксованих у фонограмах і/або відеограмах виконань;
- виробникам фонограм, виробникам відеограм за публічне сповіщення або ретрансляцію (повторне публічне сповіщення) фонограм і/або відеограм, опублікованих без комерційної мети.

Також необхідно перевірити правильність застосування мінімальних ставок винагороди (роялті). Причому ставка винагороди (роялті) нараховується як відсоток суми валового збору, що надходить від продажу квитків за публічне виконання одного твору або програми, чи доходів, одержаних з того виду діяльності, у процесі проведення якої відбувається використання творів, а у разі відсутності таких доходів – загальної суми витрат на проведення заходу, під час здійснення якого відбувається використання твору літератури або мистецтва.

Перевіряючи відрахування до фондів творчих спілок України за використання творів літератури та мистецтва, потрібно керуватися постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.1992 № 108 «Про розміри відрахувань до фондів творчих спілок України за виконання творів літератури та мистецтва». Відрахування здійснюються до таких фондів:

- Літературний фонд України;
- Музичний фонд України;
- Театральний фонд України;
- Журналістський фонд України;
- Кінематографічний фонд України;
- Художній фонд України;
- Фонд народного мистецтва України;
- Фонд фотомистецтва України.

На завершальному етапі необхідно перевірити правильність визначення розмірів відрахувань до фондів творчих спілок України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 108.

Контрольні питання

1. Напрями перевірки закладів культури і мистецтв.
2. Перевірка повноти надходження доходів від платних послуг закладів культури.
3. Перевірка квиткового господарства закладів культури і мистецтв.

4. Перевірка виготовлення квитків (абонементів).
5. Перевірка підготовки квитків до реалізації.
6. Перевірка обліку квитків та складання звітності.
7. Перевірка інвентаризаційної роботи в закладах культури і мистецтв.
8. Перевірка виплат авторської винагороди.
9. Перевірка відрахувань до творчих спілок закладами культури і мистецтв.

РОЗДІЛ 9
КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

9.1. Перевірка дотримання законодавства з питань атестації науково-дослідних організацій та обліку відкритих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт

Під час перевірки дотримання законодавства з питань атестації науково-дослідних (науково-технічних) установ, реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, реєстрації наукових установ, яким надається підтримка держави, необхідно керуватись постановою Кабінету Міністрів України від 19.07.2017 № 540 «Про затвердження Порядку проведення державної атестації наукових установ», постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.2001 № 380 «Про затвердження Положення про Державний реєстр наукових установ, яким надається підтримка держави», постановою Кабінету Міністрів України від 09.08.2001 № 978 «Про затвердження Положення про акредитацію вищих навчальних закладів і спеціальностей у вищих навчальних закладах та вищих професійних училищах», наказом Міністерства освіти і науки України від 27.11.2001 № 767 «Про затвердження Порядку включення до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави».

Державна атестація науково-дослідних (науково-технічних) установ – це комплекс заходів, спрямованих на оцінку рівня розвитку науково-технічного потенціалу установ, результатів їх наукової діяльності. Атестації підлягають науково-дослідні (науково-технічні) установи, що внесені або претендують на внесення до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави. Державна атестація проводиться не менше ніж один раз на п’ять років.

На основі результатів галузевої та міжгалузевої експертизи Комісія Кабінету Міністрів України з питань науково-технічного розвитку України розглядає результати атестації та затверджує обсяги фінансування науково-дослідних (науково-технічних) установ, які враховуються під час підготовки проєктів державного бюджету та програми соціально-економічного розвитку України на черговий рік.

Заклади вищої освіти проходять атестацію з метою державного визначення їх статусу. Рішення про акредитацію приймає Державна акредитаційна комісія з наступним затвердженням Міністерством освіти і науки України.

Перевіряючому необхідно пам'ятати, що заклад вищої освіти не може бути акредитований за IV рівнем у разі, коли показники діяльності його аспірантури або докторантури нижчі за середні для цієї галузевої групи або типу вищого навчального закладу освіти, та якщо за останні 5 років видано підручників (навчальних посібників) або монографій менше ніж 5 % від загальної кількості викладачів.

Необхідно перевірити, чи зареєстрована наукова установа або заклад освіти у Державному реєстрі установ, яким надається підтримка держави. Підтвердженням такої реєстрації є свідоцтво Міністерства освіти і науки України. Під час перевірки наукових установ та закладів вищої освіти, включених до реєстру, потрібно звернути увагу на дотримання таких норм:

- використання податкових пільг. Зокрема, від оподаткування звільняються операції з продажу та безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів науковим установам та науковим організаціям, закладам вищої освіти за умови використання їх виключно для власних потреб згідно з пп. 23 п. 1 ст. 197 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI; відповідно до пп. 2 п. 1 ст. 197 Кодексу від оподаткування звільняються операції з надання послуг з вищої освіти закладами освіти, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг (згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України);

- наукові установи (крім закладів вищої освіти) зобов'язані не менше ніж 50 % доходу своєї основної діяльності спрямовувати на проведення ініціативних науково-дослідних робіт та розвиток дослідницької матеріально-технічної бази, забезпечувати не менше ніж 70 % основної наукової або науково-технічної діяльності у загальному річному обсязі виконаних робіт. Ця норма перевіряється за даними тематичних планів, кошторисної та звітної документації;
- вказані установи не можуть змінювати вид наукової і науково-технічної діяльності.

Необхідно також перевірити реєстрацію та облік відкритих (несекретних) науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, що виконуються організаціями України, статутна діяльність яких передбачає проведення таких робіт, а також захищених на спеціалізованих вчених радах дисертацій відповідно до наказу Міністерства освіти і науки України від 27.10.2008 № 977 «Про затвердження Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій». Документом, що свідчить про реєстрацію, є Реєстраційна картка науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт.

Враховуючи зазначене, у процесі перевірки доцільно визначити наявність відповідних документів, які б підтвердили проходження атестації наукової установи та закладу вищої освіти, а також державної реєстрації науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт у відповідних установах та організаціях. У разі їх непроведення необхідно проаналізувати дотримання вимог чинного законодавства щодо отримання пільг з оподаткування. Потрібно порушити питання перед вищими організаціями (Міністерством освіти і науки України, Національною академією наук України, галузевими академіями наук, обласними державними адміністраціями) щодо наявності підстав для фінансування з державного або місцевого бюджетів не тільки науково-дослідних робіт, що не пройшли державну реєстрацію, але і наукового закладу, який не атестовано.

9.2. Перевірка цільового та ефективного використання коштів, передбачених на фундаментальні дослідження

Фундаментальні наукові дослідження – це наукова або експериментальна діяльність, спрямована на одержання нових знань про закономірність розвитку природи, людини та їх взаємозв'язок.

Основним завданням перевірки цільового використання коштів, передбачених на фундаментальні дослідження, є контроль за коштами бюджетів усіх регіонів, спрямованих на досягнення наукового результату за наслідками проведення досліджень та зафіксованого на носіях наукової інформації у формі звіту, наукової праці, наукового повідомлення про науково-дослідну роботу, монографії, наукового відкриття тощо.

На початку перевірки необхідно встановити обсяг коштів, який профінансовано підконтрольному об'єкту з державного або місцевого бюджетів на здійснення фундаментальних досліджень за тематикою. Для цього потрібно зробити запит до головних розпорядників коштів.

Доцільно перевірити наявність тематичних планів, визначити кількість та тематику науково-дослідних робіт. Обсяги фінансування науково-дослідних робіт порівнюються з обсягами затверджених асигнувань за кошторисом бюджетної установи. Варто зазначити, що метою планування собівартості науково-дослідних робіт є економічно обґрунтоване визначення витрат на їх виконання. Воно повинно здійснюватись шляхом розроблення калькуляції кошторисної вартості за кожною темою (етапом), на підставі нормативних і розрахункових даних. Одночасно проводиться аналіз збалансованості обсягів розрахункових витрат з наявними виробничими ресурсами і спроможність їх використання для проведення науково-дослідних робіт.

Слід зауважити, що для виконання науково-дослідних робіт (далі – НДР), створення дослідного зразка і проведення виробничих випробувань обов'язково мають бути здійснені розрахунки витрат для проведення їх планування та включення

до кошторису доходів і видатків на проведення фундаментальних досліджень.

Необхідно перевірити наявність, відповідно, оформлених і затверджених замовлень, контрактів, угод, додатків та змін до них, технічних завдань, кошторисів, програм тощо.

Перевірити, чи забезпечено своєчасне складання і затвердження в установі єдиного кошторису доходів і видатків за КФК 040101 (КПКВ 6541030) для виконання державної програми за КФК 040101 «Фундаментальні дослідження наукових установ» (КПКВ 6541030).

Далі необхідно впевнитись, що дані кошторису доходів та видатків відповідають загальній сумі кошторисів (калькуляцій) за кожною темою, яка виконується у звітному періоді. Крім того, ця сума повинна відповідати витратам, визначеним у тематичному плані за відповідним Замовником.

Потрібно зазначити, що метою планування собівартості НДР є економічно обґрунтоване визначення витрат на їх виконання. Воно повинно здійснюватися шляхом розроблення калькуляції кошторисної вартості за кожною темою (етапом) на підставі нормативних і розрахункових даних. Одночасно проводиться аналіз збалансованості обсягів розрахованих витрат з наявними виробничими ресурсами і спроможності їх використання для проведення НДР.

Крім того, варто зазначити, що витрати на проведення НДР включаються у їх собівартість за той звітний період, у якому вони здійснені незалежно від часу їх оплати, якщо інше не передбачено чинним законодавством.

Так, одним із основних питань перевірки є питання правильності розрахунків собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – НДДКР), відповідності складу витрат Типовому положенню з планування, обліку і калькуляції собівартості НДДКР, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830, а також правильності розподілу та обліку витрат за кожною темою.

Особливістю є перевірка питання розрахунків з підзвітними особами щодо витрат на відрядження.

До статті витрат «Службові відрядження» належать витрати на відрядження штатних працівників, працівників організацій, які працюють за цивільно-правовими договорами, аспірантів, зайнятих розробленням НДДКР, а також витрати на відрядження на наукові з'їзди.

При цьому доцільно зауважити, що видатки на відрядження можуть бути передбачені за рахунок як прямих витрат, так і за рахунок накладних. Але прямі витрати на відрядження – це витрати, проведені безпосередньо на виконання окремої тематики, а накладні – це загальні витрати установи.

Варто розглянути дані кошторису щодо здійснення відряджень за кожною темою і зіставити їх з тематичними завданнями та розрахунком потреби на звітний період. Перевірити відповідність даних єдиного кошторису доходів та видатків розрахованій потребі, а після цього і взятим зобов'язанням за видатками на відрядження.

Необхідно проаналізувати картки обліку фактичних витрат на проведення НДР щодо відповідності фактичних видатків на відрядження за кожною темою окремо та на загальну суму даним бухгалтерському обліку та звітності, а також відхилення.

Відповідно до наказів по установі з'ясувати коло осіб, які повинні виконувати НДР та мають право на здійснення відряджень.

До статті «Витрати на оплату праці» належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати керівникам відділів, лабораторій, секторів і груп, науковим, інженерно-технічним працівникам, конструкторам, технологам, креслярам, копіювальникам, лаборантам, робітникам, студентам, аспірантам та іншим працівникам, безпосередньо зайнятим виконанням конкретної теми, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з чинними в організаціях системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

Перевірити наявність наказу, що закріплює коло працівників за виконанням фундаментальних досліджень.

Проаналізувати правильність встановлення і застосування посадових окладів, доплат і надбавок відповідно до затвердженого штатного розпису, наявних наказів на призначення доплат та надбавок.

Перевірити дотримання доведених лімітів та кошторисних призначень бюджетних асигнувань на оплату праці при формуванні штатних розписів та виконанні кошторисів.

Перевірити виконання вимог п. 41 Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженого постановою КМУ від 20.07.96 № 830 щодо наявності підстав для нарахування заробітної плати, зокрема оформлених належним чином нарядів, табелів, відомостей обліку відпрацьованого часу або обсягу виконаних робіт.

Шляхом перевірки відповідності даних касових документів за певний період даним відомостей на виплату заробітної плати за той же період чи реальної заборгованості із заробітної плати та інших соціальних виплат, що відображені в регістрах бухгалтерського обліку, її звітним даним.

Документування порушень у проведенні взаєморозрахунків із заробітної плати у наукових установах роблять так:

● «…Ревізією використання асигнувань за розрахунками з фізичними особами за цивільно-правовими договорами встановлено, що за період з «__»_____ р. по «__»_____ р. Установою здійснювалися витрати бюджетних коштів на виплату грошових винагород за цивільно-правовими договорами від «__»_____ р. № __ та від «__»_____ р. № __, які укладені з громадянином Петровим П. П. (Виконавець)...

Однак ревізією встановлено, що Установою укладені договори на виконання робіт, які відповідно до п. 4 розпорядження вищої організації від «__»_____р. № ___ здійснювалися її структурними підрозділами («…центральна бухгалтерія, фінансово-економічний відділ та відділ наукових і

керівних кадрів…»), та розпорядчі документи вищої організації стосовно доручень здійснення таких витрат Установою відсутні.

Таким чином, Установою не підтверджено виконання умов договорів, що є порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та призвело до незаконного нарахування та виплати заробітної плати на загальну суму _____ гривень.

Вимога та пояснення головного економіста Сидоренко С. С. додаються…»;

● «… З порушенням п. 8 додатка до Порядку надання щорічної основної відпустки тривалістю до 56 календарних днів керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.1997 № 346, кандидатам наук, що займали посади наукових та молодших наукових співробітників, надавались щорічні відпустки тривалістю 42 календарних дні, замість 28, що призвело до зайвого нарахування видатків Установи та витрат бюджетних коштів за _____ рік на загальну суму _____гривень.

Вимога та пояснення завідувача відділу кадрів Петрової П. П. та бухгалтера Іванової І. І., з вини яких допущено порушення, додаються».

Під час перевірки операцій з основними засобами, малоцінними і швидкозношуваними предметами, деталями та вузлами, що містять дорогоцінні метали, необхідно встановити наявність обґрунтовано розрахованої потреби щодо придбання основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів як в цілому, так і за кожною науковою темою. Перевірити відповідність розрахованої потреби кошторисним призначенням за кожною статтею витрат.

Так, до «Спецустаткування для наукових робіт» належать витрати на виготовлення та придбання спецустаткування, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів тощо, необхідних

для проведення НДР, включаючи витрати на їх проєктування, виготовлення, транспортування, монтаж і встановлення.

При цьому варто звернути увагу на умови договору, де визначено, чи залишається після завершення виконання НДР спецустаткування або передається замовнику. Якщо спецустаткування залишається у виконавця, воно повинно бути проінвентаризовано та оприбутковано на баланс виконавця як безоплатне отримання майна.

Знос предметів за період проведення НДР визначається комісією на підставі чинних норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

До статті «Матеріали» належать витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, інструменти, пристрої та інші засоби і предмети праці як придбані у сторонніх організацій та витрачені на проведення НДР за прямим призначенням згідно з нормами їх витрачання, а також витрачені придбані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або виготовленню.

Варто зауважити, що облік матеріалів ведеться за цінами придбання без податку на додану вартість (за винятком, коли це передбачено законодавством). Матеріали, необхідні для проведення НДР, відпускаються за вагою, об’ємом, площею чи кількістю відповідно до чинних норм використання та за наявності належно оформлених документів.

Витрати матеріалів – це їх споживання безпосередньо під час проведення НДР. Вартість витрачених матеріалів списується за фактичними витратами відповідно до документів або звітів, що підтверджують ці витрати.

До статті «Паливо та енергія для науково-виробничих цілей» належать витрати на придбання у сторонніх організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на проведення НДР.

Витрати на паливо та енергію для науково-виробничих цілей визначаються за чинними тарифами за НДР залежно від норм використання на період планування.

Необхідно проаналізувати дані карток обліку фактичних витрат на проведення НДР щодо правильності віднесення видатків за КЕКВ 2240 «Оплата послуг» та КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» за відповідними темами згідно з калькуляцією за проведення наукових робіт.

Перевірити достовірність звітних даних щодо придбання та списання основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів регістрам бухгалтерського обліку та карткам обліку фактичних витрат на проведення НДР.

Зокрема, приділити увагу матеріальним цінностям, що були надані для виконання НДР сторонніми організаціями в тимчасове користування. Такі цінності повинні обліковуватися на забалансовому рахунку установи, що їх отримала, за наявності підтверджуючих документів від сторонньої організації. За необхідності провести зустрічні звірки з метою підтвердження наявності наданих матеріальних цінностей.

Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування матеріальних цінностей проводиться за загальним принципом перевірки у всіх бюджетних установах та регулюється відповідними нормативними документами.

Встановити наявність документів на право власності на дослідні зразки, устаткування, придбане для виконання робіт, а також перевірити повноту їх оприбуткування.

Перевірити правильність проведення операцій з вузлами та деталями, що містять дорогоцінні метали.

Варто пам’ятати, що дорогоцінні метали можуть обліковуватися і як матеріали довготривалого використання для наукових цілей (субрахунок 1118/1127 «Інші необоротні матеріальні активи»), тоді необхідно перевірити, за якими цінами вони обліковуються та чи відповідають ці ціни чинному законодавству. Обов’язково перевірити, чи закріплені такі цінності за матеріально-відповідальними особами та стан їх зберігання.

Якщо дорогоцінні метали використовуються під час наукових робіт, необхідно з'ясувати наявність норм їх використання, ким вони доведені і як їх дотримуються.

Під час здачі вузлів та деталей, що містять дорогоцінні метали, на відповідні переробні підприємства частина коштів від отриманої суми за металобрухт перераховується до державного бюджету відповідно до вимог чинного законодавства.

Необхідно перевірити склад витрат на науково-дослідні роботи, які відображаються на рахунку 1611 «Науково-дослідні роботи» та на рахунку 1612 «Виготовлення експериментальних приладів». Крім того, потрібно перевірити вартість матеріалів і заробітної плати, що включені на ці витрати.

Необхідно перевірити правильність визначення і збереження інформаційних ресурсів, що є власністю держави і розроблені науковою установою за кошти державного бюджету.

Перевірити, чи не витрачалися бюджетні кошти на придбання матеріальних цінностей та спецустаткування, які під час виконання НДР не використовувались.

Списання матеріальних цінностей, процес інвентаризації на об'єкті у сфері науки проводять аналогічно до перевірки такого питання в інших бюджетних установах.

У разі виявлених порушень в акті роблять такий запис:

● «… З порушенням п. 1 ст. 3, п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Типового положення з планування, обліку і калькуляції собівартості НДДКР, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830, у складі позабалансових рахунків обліковуються матеріальні цінності, що відповідно до умов договорів від «__»_____ р. № __ та від «__»_____ р. № __ передані (залишені) у власність Установи на загальну суму _____тис. гривень.

Вимога та пояснення бухгалтера Іванової І. І., голови інвентаризаційної комісії Петрова П. П., з вини яких допущено порушення, додаються»;

● «…Організованою під час ревізії вибірковою інвентаризацією встановлено наявність науково-технічної продукції, яка залишилась після завершення господарських договорів на її створення та використовується у статутній діяльності Установи, проте у бухгалтерському обліку не відображена.

Первинні документи (накладні, довіреності), які підтверджують факт передачі науково-технічної продукції замовнику, до ревізії не надано.

Вищезазначене є порушенням стст. 3, 9 Закону України від 16.07.1999 № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Типового положення з планування, обліку і калькуляції собівартості НДДКР, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 21.01.2015 № 11, і призвело до заниження в обліку вартість нематеріальних активів на загальну суму __ тис. гривень.

Вимога та пояснення головного бухгалтера Васильєвої В. В. та голови інвентаризаційної комісії Петрова П. П. додаються»;

● «...Перевіркою правильності списання витрат на виконання замовлення (у розрізі договорів) встановлено, що відповідно до умов договору від «__»_____ р. № ____ на створення (передачу) науково-технічної продукції та кошторису вартості робіт, витрати за статтею «Матеріали» передбачені в сумі _____ грн, тоді як згідно з даними матеріальних звітів за зазначеним договором за _____ рік до складу витрат за цим договором віднесено вартість матеріалів на загальну суму _____грн, що на _____грн більше, ніж передбачено калькуляцією (кошторисом). Разом з тим документально оформлені зміни до калькуляції та погодження Замовника відсутні. Таким чином, зустрічною звіркою не підтверджена кошторисна вартість договору за статтею «Матеріали» у загальній сумі _____гривень.

Потрібно зазначити, що зведена калькуляція кошторисної вартості НДДКР та звіт про виконання кошторису витрат за вищезазначеними договорами, наявність яких передбачена

Методичними рекомендаціями визначення кошторисної вартості НДДКР для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ), що затверджені наказом Міністерством освіти і науки України від 21.02.2006 № 119, у суб'єкта господарювання відсутні.

Також згідно з умовами договору від «__»_____ р. № ___ на створення (передачу) науково-технічної продукції та кошторису вартості робіт, витрати за статтею «Матеріали» передбачені в сумі ____ грн, проте суб'єктом господарювання матеріальні цінності на виконання зазначеного договору не придбавалися та у складі витрат відсутні. Відповідно до бухгалтерських регістрів та первинних документів кошти, що отримані від Установи для виконання договору від «__»_____ р. № ___ в сумі _____ грн, витрачені на власні потреби.

Таким чином, зустрічною звіркою не підтверджена вартість договору за статтею «Матеріали» на загальну суму _____грн, що призвело до зайвої оплати Установою вартості робіт та послуг суб'єкта господарювання…»;

● «… Виконавцями робіт несвоєчасно передано Замовнику спецобладнання, що суперечить Типовому положенню з планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (Положення № 830), на загальну суму _____тис. гривень».

Необхідно проаналізувати кошториси (калькуляції) за кожною темою, встановити статті витрат, що увійшли до складу прямих та накладних витрат кошторисної вартості науково-дослідних робіт. Прямі витрати безпосередньо включаються до відповідних статей витрат за прямими ознаками («Витрати на оплату праці», «Матеріали» тощо), а накладні витрати, пов'язані з управлінням, організацією та забезпеченням її функціонування, включаються до комплексних статей витрат за непрямими ознаками («Накладні витрати» тощо).

Потрібно перевірити наявність кошторису накладних витрат, де повинні бути відображені витрати установи з

урахуванням їх організаційної структури, штатного розпису, норм використання всіх видів енергії для господарських потреб, а також потреб у допоміжних матеріалах для утримання і ремонту будинків, споруд тощо. При цьому загальна сума накладних витрат не повинна перевищувати 100 % від обсягів витрат на оплату праці основних виконавців науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт.

Перевірці підлягає правильність обліку витрат за кожною темою. Фактичні видатки за кожною темою перевіряються за картками обліку фактичних видатків, дані яких повинні підтверджуватися обґрунтованими розрахунками собівартості робіт.

Необхідно перевірити наявність документів про право власності на розробки науково-дослідних установ та закладів освіти. Відповідно до Закону України від 25.06.93 № 3322-XII «Про науково-технічну інформацію» науково-технічна інформація є об'єктом права власності. При цьому перевіряють:

- повноту оприбуткування патентів, отриманих за результатами наукових досліджень;
- правильність визначення вартості нематеріальних активів, яка повинна містити всі затрати на їх отримання;
- правильність оприбуткування нематеріальних активів;
- правильність збереження інформаційних ресурсів, що розроблені за кошти державного бюджету і є власністю держави;
- правильність розподілу інформаційних ресурсів, розроблених науково-дослідною установою чи закладом освіти, між різними державними органами та службами.

Потрібно провести аналіз результатів наукової діяльності та визначити її вплив на техніко-економічний рівень виробництва у відповідній галузі, а також визначити економічну ефективність впровадження результатів дослідження та розробок. Зокрема, встановити частку досліджень і розробок, які виконані на рівні винаходів, відзначених державними преміями, спеціальними преміями, нагородами на міжнародних, вітчизняних, міжгалузевих та галузевих конкурсах і виставках. Необхідно визначити співвідношення кількості отриманих упродовж періоду, що

перевіряється, патентів та винаходів, корисних моделей і промислових зразків до загальної кількості завершених у цьому періоді досліджень та розробок. Варто пам'ятати, що визнання науково-дослідної установи чи закладу освіти оцінюється за кількістю конференцій і симпозіумів, за участі співробітників, кількістю запрошень до міжнародних наукових відряджень та творчих зв'язків з іншими профільними установами (у тому числі і закордонними).

Досліджується наявність припинених науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, визначаються причини їх припинення і сума бюджетних коштів, яка була витрачена на такі роботи, та порядок обліку напрацьованого матеріалу. Необхідно встановити, чи не віднесені зазначені витрати на інші теми, та які заходи здійснювались керівництвом установи щодо поновлення робіт з метою недопущення неефективного використання бюджетних коштів.

Варто зауважити, що витрати на НДР, проведення яких призупинено з різних причин, мають залишатися на балансі установи за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат.

Провести аналіз результатів наукової (науково-технічної) діяльності, зокрема її впровадження або практичне використання.

Визначити співвідношення кількості отриманих упродовж періоду, що перевіряється, патентів на винаходи, корисні моделі та промислові зразки до кількості завершених у цьому періоді досліджень та розробок.

Відповідно до ст. 35 Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність», Закону України «Про Державний бюджет України» фінансування видатків, передбачених для проведення фундаментальних досліджень, мають здійснюватись за наявності висновків про доцільність проведення витрат за кожною науковою темою, які надані Експертною радою при Національній академії наук України із залученням експертів центрального органу виконавчої влади у сфері наукової і науково-технічної діяльності.

Відповідно до вимог наказу Міністерства освіти і науки від 27.10.2008 № 977 «Про затвердження Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій» усі бюджетні роботи мають бути зареєстровані в Українському інституті науково-технічної та економічної інформації як фундаментальні та прикладні дослідження.

У разі встановлення порушень в акті роблять записи, наведені у дод. П.

Контрольні питання

1. Напрями перевірки діяльності бюджетних науково-дослідних організацій.
2. Перевірка дотримання законодавства з питань атестації науково-дослідних установ.
3. Перевірка реєстрації наукових установ.
4. Перевірка реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт.
5. Перевірка цільового використання коштів, передбачених на фундаментальні дослідження.
6. Перевірка правильності обліку витрат за темами фундаментальних досліджень.
7. Перевірка прав власності на розробки науково-дослідних установ і закладів освіти.
8. Аналіз результатів наукової діяльності бюджетних науково-дослідних організацій.
9. Порядок проведення інвентаризацій незавершених науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт.

РОЗДІЛ 10
ПЕРЕВІРКА ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

10.1. Особливості контролю у сфері охорони здоров'я

Контроль законності використання коштів, стану збереження матеріальних цінностей у сфері охорони здоров'я проводять за загальновстановленим порядком із застосуванням вимог усіх основних нормативних документів щодо бюджетних коштів.

Крім того, під час проведення контролю варто звернути увагу на такі питання:

- правильність визначення потреби в бюджетних коштах за закладами охорони здоров'я та головними розпорядниками коштів;
- формування мережі закладів охорони здоров'я;
- чи не було випадків, коли головні розпорядники коштів бюджетів різних рівнів усуваються від організації програмних заходів, а укладають угоди на виконання цих заходів із сторонніми підприємствами та організаціями. У таких випадках звернути особливу увагу на повноту виконання профінансованих заходів та наявність фактів сплати винагороди за надані послуги, у тому числі – посередницькі, за бюджетні кошти;
- якщо розпорядник бюджетних коштів або їх одержувач у межах виконання цільової бюджетної програми укладає угоди на надання послуг або поставку матеріальних цінностей, слід проаналізувати, чи має надавач (постачальник) послуг відповідний дозвіл (ліцензію) на здійснення такої діяльності, наприклад поставку ліків, надання медичних послуг, чи не здійснювалась закупівля через посередників тощо;
- у разі закупівлі медикаментів проаналізувати, наскільки забезпечується потреба лікувального закладу в цих медикаментах; чи не створюються багаторічні запаси одних медикаментів у разі браку інших; чи враховуються під час придбання

медикаментів їх запаси, надходження централізованих поставок Міністерства охорони здоров'я України або благодійної допомоги, а також терміни їх придатності; проаналізувати обґрунтованість придбання дорогого медичного обладнання та його використання; чи не було випадків понаднормативного придбання витратних матеріалів для цього обладнання, що внаслідок прострочення термінів їх придатності до використання може призвести до збитків;

- чи не допускалися порушення постанови Кабінету Міністрів України від 05.09.96 № 1071 щодо лікарських засобів, які можуть закуповуватися закладами охорони здоров'я, що фінансуються за кошти державного та місцевих бюджетів;
- чи не було випадків відволікання коштів, призначених на виконання бюджетних програм, на утримання самих установ-розпорядників бюджетних асигнувань: відшкодування комунальних послуг, видатків на відрядження працівників апарату, проведення різних семінарів, нарад, а також фактів витрачання коштів на оплату рахунків, які за датами не відповідають датам проведення заходів;
- під час аналізу наявної в установах охорони здоров'я дебіторської та кредиторської заборгованості особливу увагу звернути на розрахунки за медикаменти та продукти харчування; чи не було випадків, коли внаслідок недотримання умов або термінів постачання та зберігання медикаменти або продукти харчування стали непридатними для використання;
- чи не було випадків унесення до штатного розпису посад, які не передбачені наказом МОЗ від 23.02.00 № 33 «Про штатні нормативи та типові штати закладів охорони здоров'я» через недостатню кількість населення, що обслуговується у регіоні; чи не допускається переплата заробітної плати лікарям, які не пройшли атестації;
- чи встановлене отримане в ревізійному періоді медичне обладнання та як воно використовується в лікувальному процесі.

Контроль медичних закладів освіти проводиться відповідно до методики, викладеної у розділі 11. Крім того, шляхом

проведення зустрічних звірок перевірити питання працевлаштування випускників закладів вищої освіти, підготовка яких здійснювалась за державним замовленням, та повноти відпрацювання ними 3-х років після закінчення закладу вищої освіти.

10.2. Перевірка використання коштів на медикаментозне забезпечення у медичних закладах

Починати перевірку використання коштів на медикаментозне забезпечення у медичних закладах варто з перевірки правильності планування видатків за кодом економічної класифікації 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали». Необхідно визначити реальні потреби установи в асигнуваннях шляхом перевірки правильності розрахунків видатків на медикаменти, виходячи із середньорічної кількості ліжок за кожним профілем, кількості функціонування ліжка на рік і розрахункової норми видатків на медикаменти на одного хворого в день. Необхідно проаналізувати, чи враховано під час проведення розрахунків наявні в лікувальному закладі запаси медикаментів. Потрібно переконатись, що за вказаним кодом економічної класифікації видатків планові призначення не були завищені. При цьому слід враховувати, що постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.2004 № 477 «Про збільшення норм грошових витрат на обслуговування ветеранів війни у лікувально-профілактичних закладах» виключно для госпіталів, відділень, призначених для лікування інвалідів війни, встановлено норми придбання медикаментів і перев'язувальних засобів у розрахунку на одного хворого на день. Крім того, грошові норми забезпечення медикаментами можуть встановлюватися рішенням органів місцевого самоврядування при затвердженні місцевих бюджетів. У випадку виявлення відхилень звітних показників від кошторисних призначень необхідно встановити причини допущених перевитрат та одержати пояснення посадових осіб.

Перевіряється дотримання вимог щодо використання коштів, які спрямовуються на закупівлю медикаментів відповідно до

постанови Кабінету Міністрів України від 27.09.00 № 1469 «Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель». При цьому перевіряють відповідність отриманих медикаментів профілю лікувального закладу.

Доцільно проаналізувати стан заборгованості за розрахунками з постачальниками, перевірити, чи відповідають ціни і кількість придбаних медикаментів умовам угоди, а відповідно, і результатам тендерних процедур. Особливу увагу необхідно приділити перевірці найбільших сум оплати за медикаменти, прослідкувати за порядком отримання та використання медикаментів. Перевірити, чи не було випадків, коли головні розпорядники коштів укладають угоди на виконання програмних заходів щодо закупівлі медикаментів із сторонніми організаціями. При цьому слід звернути увагу на повноту виконання профілактичних заходів, наявність сплати винагороди за надані послуги (у тому числі посередницькі) за рахунок бюджетних коштів, а також на те, чи має постачальник медикаментів відповідний дозвіл (ліцензію).

Перевіряючи, як здійснюється закупівля медикаментів, потрібно проаналізувати, наскільки забезпечується потреба лікувального закладу у цих медикаментах, чи враховуються під час придбання медикаментів їх запаси, а також надходження централізованих поставок Міністерства охорони здоров'я або благодійної допомоги. Проаналізувати обґрунтованість придбання дорогого медичного обладнання, ефективність його використання, а також випадки понаднормового придбання витратних матеріалів для цього обладнання.

За даними рахунків-фактур, накладних, меморіального ордеру № 7 перевіряють повноту оприбуткування медикаментів, особливу увагу звертають на повноту оприбуткування головною медсестрою і старшими медсестрами отруйних, наркотичних і сильнодіючих препаратів. Потрібно встановити факти одержання медикаментів за накладними (вимогами) без дозволу керівника медичного закладу, звернути увагу на правильність підсумків, цін і таксування оплачених рахунків-фактур, враховуючи можливість приписок і виправлень у них.

Особливу увагу потрібно приділити фактам придбання через посередницькі структури медикаментів, що надійшли як гуманітарна допомога, або через нетрадиційні шляхи оплати. При цьому необхідно перевірити, чи не завищено закупівельні ціни (інколи медикаменти закуповуються оптом за цінами, що вищі за роздрібні), чи не закінчився термін використання медикаментів, чи дотримано номенклатуру медикаментів і чи відповідають отримані медикаменти профілю медичної установи.

Ретельно перевіряється використання у медичному закладі медикаментів, які хворі закуповують за власні кошти в аптечній мережі, шляхом перевірки порядку залучення таких медикаментів, який має бути затверджений наказом або розпорядженням, підписаним керівником закладу. Також необхідно перевірити, чи вносяться записи в історію хвороби про застосування медикаментів, які хворі купують самостійно, і чи немає фактів вимагання від хворих придбання за власний рахунок медикаментів, які медичним закладом закуповувалися за бюджетні кошти.

Обов'язковим кроком в інвентаризації медикаментів у відділеннях медичного закладу, головної медичної сестри, аптеці, аптечному складі, яка проводиться на загальних підставах, але з врахуванням галузевих нормативних документів – наказу Міністерства охорони здоров'я СРСР від 07.06.87 № 747 «Про затвердження інструкції з обліку медикаментів, перев'язувальних засобів та виробів медичного призначення в лікувально-профілактичних закладах охорони здоров'я, які фінансуються за рахунок Державного бюджету СРСР» та наказу від 21.01.2010 № 11 «Про затвердження Порядку обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у закладах охорони здоров'я України».

Інвентаризація починається з надання головною медсестрою книги обліку медикаментів, документів щодо їх надходження і використання та звіту про рух медикаментів на день інвентаризації. У книзі обліку і в наданих документах перевіряючий робить відмітки для того, щоб виключити внесення будь-яких записів про надходження і видачу медикаментів за попередні дні.

Відповідно до наказу № 747 кількість медикаментів загальної групи у відділеннях не може перевищувати десятиденного запасу і ці медикаменти не обліковуються в бухгалтерському і оперативному обліку, але вони можуть обліковуватись відповідно до внутрішніх розпоряджень керівництва лікувального закладу. Решту запасів медикаментів слід відображати у залишках за даними бухгалтерського і оперативного обліку у порядку, визначеному для обліку запасів. Під час перевірки виявляються медикаменти, які не відповідають профілю медичного закладу або термін вживання яких минув, при цьому визначається їх вартість та ставиться питання про відшкодування збитків. У процесі інвентаризації виявляються значні залишки медикаментів одного найменування, перевіряється реальність їх споживання протягом терміну придатності і у разі висновків щодо нереальності використання цієї партії медикаментів у межах терміну їх придатності необхідно ставити питання про їх передання іншим медичним закладам.

Під час інвентаризації в установах охорони здоров'я особливу увагу необхідно звернути на медикаменти, які тривалий час обліковуються у бухгалтерському обліку цих установ, а фактично перебувають на відповідальному зберіганні в комерційних структурах або інших суб'єктах господарювання. Виявити випадки, коли внаслідок недотримання умов та термінів зберігання медикаменти стали непридатними для використання.

Варто пам'ятати, що у бухгалтерському обліку медичної установи операції з придбання і списання в експлуатацію медпрепаратів фіксуються одночасно, оскільки не існує вимоги щодо предметного обліку медикаментів у відділеннях, що створює певні умови для приховування безготівкових операцій. У медичних закладах обліковуються такі лікарські засоби:

- *медикаменти* – лікарські засоби, сироватки і вакцини, лікарська рослинна сировина, лікувальні мінеральні води, дезінфекційні засоби та ін.;
- *перев'язувальні засоби* – марля, бинт, вата, лігнін та ін.;

- *допоміжні матеріали* – папір вощений, пергаментний і фільтрувальний, паперові ящики і мішки, капсули, пробки, нитки, сигнатури, етикетки, смола та ін.;
- *тара* – склянки і банки ємністю понад 5 000 мл, бідони, ящики та інші предмети оборотної тари, вартість якої не включається в ціну придбання медикаментів та відображена у сплачених рахунках окремо.

Особливо ретельно перевіряють облік та використання наркотичних, психотропних лікарських засобів та прекурсорів. Указані препарати підлягають предметно-кількісному обліку незалежно від лікарської форми та повинні обліковуватись у спеціальних журналах, форми яких визначені наказом Міністерства охорони здоров'я України від 07.08.2015 № 494 «Про деякі питання придбання, перевезення, зберігання, відпуску, використання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у закладах охорони здоров'я». Ці журнали мають бути пронумерованими, прошнурованими, скріпленими печаткою. Відповідальність за схоронність наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів, дотримання правил і вимог щодо їх використання, а також збереження секретності інформації щодо обліку цих засобів покладається на керівника медичного закладу.

У разі виявлення відхилень фактичних залишків наркотичних і психотропних лікарських засобів, прекурсорів від даних журналу (книги) обліку, а також у разі витрат засобів порошкових, у таблетках і драже (ангро) понад затверджені норми перевіряючий зобов'язаний повідомити вищу інстанцію та сповістити місцевий правоохоронний орган. Обов'язково необхідно перевірити рецепти на наркотичні і психотропні лікарські засоби, що виписують лікарі за наявності відповідних медичних показань у хворих. Рецепти повинні виписуватись із зазначенням віку хворого, оплати ліків (пільгової чи за повну вартість), способу вживання лікарського засобу, на бланках, виготовлених друкарським способом, за формами, затвердженими наказом Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.05 № 360 «Про затвердження

Правил виписування рецептів та вимог-замовлень на лікарські засоби і вироби медичного призначення» (редакції від 30.03.2019).

Ретельно перевіряють порядок обліку і законність списання спирту. При цьому необхідно знати, що спирт обліковується у кілограмах, але часто для його зберігання і видачі використовується посуд, градуйований в об'ємних показниках. Крім того, слід контролювати спирт спиртометром стосовно відповідності градусу (спирт – 96,6 градусів та спирт – 70 градусів).

Під час перевірки правильності списання медикаментів дані меморіального ордеру № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» зіставляються із записами за кредитом рахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» з даними звітів головної (старшої) медсестри про витрачання медикаментів та даними накладних (вимог) на їх видачу у відділення.

Особливу увагу при цьому приділяють перевірці правильності використання отруйних, наркотичних, сильнодіючих медикаментів, маючи на увазі, що відпуск цих медикаментів може проводитись тільки за документами, підписаними завідувачем відділення з подальшим дозволом керівника закладу охорони здоров'я з вказівкою номерів історії хвороби, прізвища, імені та по- батькові хворого. Використання медикаментів для лікування хворих перевіряють шляхом зіставлення даних накладних з даними історії хвороби, листків призначень, що додаються до них, і журналів обліку медикаментів, наявних у відділеннях з урахуванням відповідності днів призначення, часу прийому та дозування. Перевіряються також випадки списання медикаментів на достроково виписаних та померлих хворих, а також тих, що тимчасово, з дозволу завідувача відділенням або лікуючого лікаря, відсутні у відділенні.

Виявляються випадки безпідставного (надлишкового) списання медикаментів, придбаних за бюджетні кошти, у випадку лікування хворих, які є членами лікарняної каси та отримують медикаменти з неї.

10.3. Перевірка використання коштів на харчування у медичних закладах

Починати перевірку використання коштів на харчування у медичних закладах варто з перевірки правильності складання кошторису бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків 2230 «Продукти харчування». При цьому необхідно проаналізувати правильність розрахунків видатків на харчування виходячи із середньорічної кількості ліжок за кожним профілем, кількості днів функціонування ліжка на рік і розрахункової норми видатків на харчування одного хворого в день.

Після цього перевіряють Звіт про виконання кошторису бюджетної установи (форма № 2) за кодом економічної класифікації видатків 2230 «Продукти харчування», дані якого про фактичні видатки на харчування порівнюють з даними книги «Журнал-головна», меморіальними ордерами № 11 «Зведення накопичувальних відомостей по надходженню продуктів харчування», № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування».

Перевіряючи надходження продуктів харчування, первинні документи щодо їх оприбуткування порівнюють з документами постачальників на відповідність назви постачальника, номера документа, дати, асортименту, ціни, кількості, вартості та ін.

Вивчаються укладені бюджетною установою договори на постачання продукції щодо їх відповідності Закону України від 22.02.00 №1490 «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» та постанові Кабінету Міністрів України від 27.09.2000 № 1469 «Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель». Крім того, необхідно перевірити обґрунтованість оформлення актів на розбіжність за кількістю, асортиментом, якістю у документах постачальника і фактично при прийманні, своєчасність висунення претензій до постачальників чи транспортної організації.

Доцільно оцінити повноту і своєчасність забезпечення установи охорони здоров’я продуктами харчування та вивчити

чинники, які впливають на відхилення у забезпеченні установи продуктами харчування.

Під час перевірки правильності списання продуктів харчування необхідно перевірити записи в Меню-вимозі (типова форма № 3–4) – кількість хворих, відповідність виходу продукції у картці-розкладці, наявність підпису особи, яка склала та затвердила меню, наявність прочерків проти продуктів харчування, які у меню не виписані, із записами у накопичувальній відомості за видатками продуктів за кожною матеріально відповідальною особою (меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»), дебет рахунків 8013 «Матеріальні витрати» в розрізі видатків за рахунок загального чи спеціального фондів та кредит рахунку 1511 «Продукти харчування». Доцільно перевірити кількість списаних порцій з кількістю хворих за даними статистичного відділу.

Обов'язковій перевірці підлягають:

- правильність підрахунку підсумків у накопичувальних відомостях за видатками продуктів;
- підтвердження записів витрат продуктів харчування у накопичувальній відомості даним щоденних меню-вимог;
- обґрунтованість списання природних втрат на основі норм, передбачених наказом МОЗ СРСР від 14.06.86 № 369 «Про зміни і доповнення до наказу МОЗ СРСР від 24.04.85 № 540 «Про поліпшення організації лікувального харчування у лікувально-профілактичних закладах»;
- наявність випадків списання у видатки продуктів харчування, які не обліковуються у залишку на відповідну дату;
- відповідність документів на одержання продуктів, які знаходяться на кухні (харчоблоці), документам, що знаходяться у бухгалтерії;
- правильність списання за додатковими накладними;
- правильність застосування норм списання продуктів харчування у сирому вигляді для приготування однієї порції.

Необхідно пам’ятати, що рекомендовані середньодобові норми продуктів харчування є основою для складання дієт і призначені для замовлення продуктів харчування. Середньодобові набори продуктів не можуть використовуватись як критерій для оцінки правильності дієтотерапії у зв’язку з тим, що фактичні середньодобові набори продуктів харчування для різних дієт можуть значно відрізнятися як від середньодобового набору продуктів, так і один від одного через сезонність фактичного набору продуктів (зима, весна, літо, осінь), а також у зв’язку з різними умовами вибору продуктів на різні дієти.

Контроль правильності використання продуктів харчування повинен також здійснюватись шляхом перевірки відповідності дієт, що одержують хворі (за набором продуктів і блюд, технологією приготування, хімічним складом і енергетичною цінністю), рекомендованим характеристикам та шляхом перевірки рівномірності використання асигнувань за кварталами року. Норма деяких продуктів може бути зменшена відповідно до їх фізичного споживання. Асигнування, що залишилися, повинні бути використані для еквівалентної його заміни.

У ході перевірки необхідно провести раптову інвентаризацію наявних продуктів у харчоблоці та коморі. Інвентаризації підлягають лише продукти, які до моменту перевірки не закладено у котел. Якщо на харчоблоці є блюда, які вже приготовано, але не видано у відділення, то необхідно перевірити відповідність ваги однієї порції блюда нормам, встановленим у меню-розкладках або картках-розкладках. Потрібно перевірити повноту закладки продуктів у котел, а приготовану страву на калорійність (із залученням фахівців Санепідемстанції) та наявність дозволу у бранеражному журналі чергового лікаря на видачу у відділення готової продукції. Також перевіряється запас продуктів харчування та дотримання термінів їх зберігання.

Важливим етапом є перевірка правильності і повноти відпуску продуктів на кухню (харчоблок), тому до початку роботи кухні потрібно перевірити, чи відповідає фактична кількість продуктів кількості вказаній у накладній, з урахуванням

кількості хворих, які перебувають на харчуванні. Обов'язково перевірити, чи не допускається харчування працівників лікувальних закладів за рахунок асигнувань на харчування хворих.

Після цього доцільно здійснити обхід всіх підсобних приміщень харчоблока, перевірити наявність у цих приміщеннях усіх продуктів і з'ясувати їх належність до тих, які використовуються для приготування страв для хворих. При виявленні у підсобних приміщеннях харчоблоку продуктів, які не належать лікувальній установі, необхідно їх зважити та оформити відповідний акт, а також запропонувати дати пояснення особам, які претендують на володіння цими продуктами, або посадовій особі харчоблоку.

Одночасно потрібно проводити перевірки у всіх відділеннях медичного закладу, у ході яких з'ясувати, чи всі продукти, які видані з харчоблоку, потрапили до відділень, а також чи відповідає вага готових порцій вазі, яка вказана у меню-розкладках, та чи відповідає кількість хворих, на яких видавалося харчування, фактичній їх наявності. Також у відділеннях необхідно перевірити наявність оприлюдненої інформації щодо меню на поточний день.

Результати перевірки у харчоблоці та відділеннях оформлюються окремими актами, підписуються перевіряючим, особою, що уповноважена видавати харчування хворим, та старшим медичним працівником відділення на час перевірки.

10.4. Перевірка надходження, цільового й ефективного використання коштів за надані закладом охорони здоров'я послуги із зубопротезування та лікування

Починати доцільно з перевірки правильності та достовірності розрахунків формування дохідної частини кошторису закладу охорони здоров'я за спеціальним фондом у частині надання послуг із зубопротезування та лікування. Дохідна частина розраховується виходячи з кількості штатних одиниць, норм навантаження лікарів та зубних техніків.

За медичними картками хворих, нарядами-заказами та меморіальним ордером № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» необхідно перевірити правильність визначення плати та повноту надходження коштів від надання послуг із зубопротезування та лікування. Перевіряється також формування цін та тарифів на зубопротезування.

Для з'ясування повноти надходження коштів за виконані роботи із зубопротезування потрібно провести інвентаризацію аклюдаторів (відтисків зубів), припою та гілоз у зубних техніків і встановити їх відповідність оформленим нарядам-заказам та проведеній оплаті.

Під час перевірки ефективності використання коштів за надані закладом охорони здоров'я послуги із зубопротезування та лікування особливу увагу звертають на видатки на виплату заробітної плати та медичні матеріали.

Єдиних відомчих норм часу і розцінок на косметичні роботи та Єдиних відомчих норм обслуговування і виробітку на роботи з профілактичної дезінфекції населених пунктів міської і сільської місцевості.

Під час перевірки витрачання медичних матеріалів потрібно прослідкувати розрахунки планової потреби у запасах та норми витрат матеріалів. Розрахунок потреби у медикаментах планується виходячи з фактичних витрат на медикаменти за минулі періоди.

Списання матеріалів на лікування перевіряють шляхом перевірки вимоги на матеріали, складеної старшою (головною) медичною сестрою за типовою формою і затвердженою завідувачем відділення; записів у щоденниках обліку роботи лікаря-стоматолога та звітів про кількість відвідувань, перелік наданих послуг за видами робіт (кількості поставлених пломб різних видів).

На завершальному етапі перевірки аналізують використання коштів за іншими кодами економічної класифікації видатків.

Контрольні питання

1. Напрями перевірки діяльності установ та організацій охорони здоров'я.
2. Перевірка правильності планування видатків на медикаменти.
3. Перевірка дотримання вимог щодо використання коштів, які спрямовуються на закупівлю медикаментів.
4. Перевірка використання медикаментів, наркотичних та психотропних лікарських засобів у медичних закладах.
5. Перевірка умов збереження медикаментів, наркотичних та психотропних лікарських засобів.
6. Перевірка правильності списання медикаментів.
7. Перевірка правильності планування видатків на харчування хворих у медичних закладах.
8. Перевірка надходження та оприбуткування продуктів харчування.
9. Перевірка правильності списання продуктів харчування.
10. Перевірка повноти надходження коштів за виконання робіт із зубопротезування.
11. Перевірка правильності калькулювання собівартості платних медичних послуг.

РОЗДІЛ 11
ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ

11.1. Перевірка відповідності освітньої діяльності закладів освіти державним вимогам

Перевірка відповідності освітньої діяльності закладів освіти державним вимогам регламентується Законом України від 2017 р. № 2145-VIII «Про освіту», Законом України 2014 р. № 1556-VIII «Про вищу освіту», ліцензійними умовами провадження освітньої діяльності (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 347), Положенням про акредитацію освітніх програм, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти (наказ МОН України від 11.07.2019 № 977).

У процесі перевірки необхідно встановити наявність у закладі освіти ліцензії на провадження освітньої діяльності, звертаючи увагу на:

- наявність ліцензії у Ліцензійному реєстрі суб'єктів освітньої діяльності (офіційний сайт Міністерства освіти і науки України);
- використання ліцензованого обсягу: відсутність провадження освітньої діяльності ліцензіатом на певному рівні вищої освіти або за певною освітньою програмою, що передбачає присвоєння професійної кваліфікації з професій, для яких запроваджено додаткове регулювання, упродовж 365 днів може стати підставою для анулювання ліцензії, встановлення факту використання менше 50 відсотків ліцензованого обсягу в кожний рік прийому, переведення, поновлення здобувачів освіти за розрахунковий строк виконання освітньої програми за певним рівнем вищої освіти або за певною освітньою програмою, що передбачає присвоєння професійної кваліфікації з професій, для яких запроваджено додаткове регулювання, – підставою для прийняття рішення про звуження провадження освітньої діяльності;
- сплату за видачу ліцензії.

Перевіркою наказів керівника закладу освіти на прийом (відрахування) студентів, слухачів, учнів, журналів обліку відвідування занять тощо визначається дотримання постанови КМУ від 27.08.2010 № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» (у редакції від 26.04.19) та спільного наказу Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України від 23.07.10 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» щодо відповідності фактичного обсягу прийому на навчання ліцензованому за видами, напрямами і рівнями освітньої діяльності. Ліцензований обсяг визначає максимальну сумарну кількість здобувачів вищої освіти як за державним замовленням, так і на умовах повного відшкодування витрат за навчання, які можуть упродовж одного календарного року вступити на навчання до закладу вищої освіти, бути поновлені у ньому або переведені до нього з інших закладів вищої освіти для здобуття вищої освіти відповідного рівня, або за відповідною освітньою програмою. Крім того, необхідно пам’ятати, що ліцензією встановлюється ліцензований обсяг на певному рівні вищої освіти або для певної освітньої програми, що передбачає присвоєння професійної кваліфікації з професій, для яких запроваджено додаткове регулювання.

Перевіряючи акредитацію закладу вищої освіти та вищих професійних училищ, потрібно знати, що така акредитація проводиться згідно з Положенням про акредитацію освітніх програм, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 977.

Акредитація освітньої програми – це оцінювання освітньої програми стосовно її відповідності стандарту освіти, а також спроможності закладу освіти забезпечити досягнення здобувачами освіти передбачених в освітній програмі результатів навчання.

Під час перевірки акредитації освітніх програм у закладі вищої освіти необхідно звернути увагу на таке:

- найменування органу, що приймав рішення про акредитацію освітньої програми та видачу сертифіката про акредитацію;
- термін дії сертифіката (для умовної акредитації – 1 рік (відомості вносяться до бази ЄДЕБО, сертифікат не видається), первинної – 5 років, чергової – 10 років);
- як відбувається фінансування проведення акредитації освітніх програм (фінансування акредитаційної процедури здійснюється за рахунок закладів вищої освіти, які подали документи для проведення акредитації);
- лише за акредитованою освітньою програмою заклад вищої освіти набуває право видавати документ про вищу освіту.

Перевіряючи атестацію професійно-технічних навчальних закладів, потрібно визначити, чи виконуються такі вимоги:

- наявність ліцензії, що видається органом ліцензування відповідно до законодавства;
- ліцензований обсяг та фактична кількість осіб, які навчаються у закладі освіти;
- суб'єктами атестації можуть бути лише ліцензовані професійно-технічні заклади;
- атестованим вважається професійно-технічний навчальний заклад, в якому атестовано дві третини і більше напрямів (професій, спеціальностей), за якими здійснюється підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації робітничих кадрів та службовців;
- лише атестований професійно-технічний навчальний заклад набуває право видання документа про професійно-технічну освіту державного зразка.

Обов'язковим етапом перевірки відповідності освітньої діяльності закладів освіти державним вимогам є наявність сертифікатів про акредитацію та свідоцтва про атестацію закладу, який ведеться на рахунку 1216 «Інші нематеріальні активи» та правильності визначення суми затрат на їх придбання.

11.2. Перевірка виконання навчальними закладами доведених завдань державного замовлення та виконання зобов'язань за договорами з підготовки фахівців

Навчальні заклади державної форми власності можуть здійснювати підготовку фахівців за рахунок державного замовлення або за рахунок повного відшкодування витрат на навчання.

Обсяги державного замовлення на підготовку фахівців затверджуються постановами Кабінету Міністрів України на відповідний рік від 11.07.2018 № 556 «Про державне замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, на підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів у 2018 році», «Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів», від 15 квітня 2013 року № 306 «Про затвердження Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів», від 20 травня 2013 року № 363 «Про затвердження Порядку розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів», спільним наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України за 23.07.10 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами».

Під час перевірки виконання навчальними закладами доведених завдань та виконання зобов'язань за договорами з підготовки фахівців необхідно:

- встановити наявність доведених Міністерством освіти і науки України завдань державного замовлення;
- перевірити стан виконання планових завдань з прийому на навчання за державним замовленням, встановивши випадки

штучного зменшення набору студентів з метою отримання подвійного фінансування (з бюджету та за рахунок відшкодування за навчання);

- перевірити порядок надання платних послуг. Підставою для надання конкретного виду платних послуг є договір з фізичною особою, в якому визначається порядок надання послуги, розмір та термін оплати за надану послугу;
- перевірити правильність визначення вартості послуг, пов'язаних з навчанням громадян, шляхом перевірки:

– витрат на заробітну плату, яка складається з відповідних витрат на заробітну плату викладацького (професорсько-викладацького) складу, інших педагогічних, адміністративно-господарських, навчально-допоміжних та обслуговуючих працівників;

– зборів на заробітну плату, до яких належать відрахування на обов'язкове соціальне страхування, відрахування до Пенсійного фонду України та інші відрахування у розмірах, визначених законодавством;

– господарських та канцелярських витрат, до складу яких входять витрати на оренду приміщень, оплата опалення, водопостачання, каналізаційних стоків, електроенергії для проведення навчального процесу, фактичні витрати канцелярських товарів у розрахунку на одну особу;

– навчальних витрат, складовими яких є придбання сировини і матеріалів, що використовуються в навчальному процесі, придбання і тиражування методичних матеріалів, навчальної і випускної документації, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо;

- перевірити наявність випадків витрачання бюджетних коштів на навчання студентів, зарахованих за контрактом;
- виявити факти приписок контингенту на звітні дати;
- проаналізувати випадки переведення без вагомих причин учнів, студентів та аспірантів, які навчалися на умовах повного відшкодування витрат за навчання, на навчання за рахунок коштів Державного бюджету, також безпідставне звільнення від плати за навчання або надання пільг;

- особливу увагу необхідно приділити перевірці підстав для зарахування іноземних студентів на навчання. При цьому доцільно встановити наявність договору з відповідною державою про умови навчання та документи, що підтверджують факт навчання іноземних студентів, а також стан розрахунків їх за навчання.

11.3. Контроль розрахунків за стипендіями

Стипендія – це грошове забезпечення, яке регулярно надається особам, що вчаться у навчальних закладах та наукових установах за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, у навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, та комунальних навчальних закладах за рахунок коштів відповідних бюджетів. Стипендії виплачуються:

- учням денної форми навчання професійно-технічних закладів;
- студентам денної форми навчання закладів вищої освіти I–IV рівнів акредитації, крім осіб, які навчаються за освітньо-професійними програмами підготовки магістрів державного управління;
- курсантам денної форми навчання вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського і річного транспорту, Севастопольського національного інституту ядерної енергії та промисловості;
- учням VIII–XII класів середніх спеціальних музичних шкіл-інтернатів і середніх художніх шкіл;
- учням I–II курсів училищ фізичної культури;
- слухачам підготовчих відділень консерваторії та студій підготовки акторських курсів;
- клінічним ординаторам;
- аспірантам і докторантам, які навчаються з відривом від виробництва.

Особам, які навчаються згідно з угодами, укладеними між навчальними закладами або науковими установами та фізичними або юридичними особами, стипендії можуть виплачуватись за рахунок коштів цих осіб, якщо це передбачено умовами укладеної угоди.

Стипендії поділяються на *академічні* та *соціальні*. До академічних стипендій відносять:

1. Стипендії Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, інші стипендії.
2. Іменні або персональні стипендії навчального закладу.
3. Ординарні (звичайні) академічні стипендії.

Соціальні стипендії призначаються студентам і курсантам, які потребують соціального захисту та яким за підсумками навчання не призначена академічна стипендія. Підставою для призначення соціальної стипендії є наявність у особи права на отримання державних пільг і гарантій.

Стипендія, як і заробітна плата, належить до захищених статей бюджету та потребує повного фінансового забезпечення.

Перевірка розрахунків за стипендіями проводиться шляхом перевірки на відповідність постанові Кабінету Міністрів України від 12.07.04 № 882 «Питання стипендіального забезпечення» (в редакції від 04.06.2019 № 438-2019).

На початку перевірки досліджують порядок призначення стипендій. Зокрема, доцільно перевірити:

- чи працює у навчальному закладі стипендіальна комісія, до складу якої мають входити: керівник навчального закладу, представники фінансових підрозділів; декани факультетів (завідувачі відділеннями); представники профспілкових та самоврядних організацій учнів, студентів, курсантів;
- правильність призначення ординарних (звичайних) академічних стипендій. Заклади вищої освіти у межах коштів, передбачених для виплати стипендій, призначають академічні стипендії студентам, курсантам невійськових вищих навчальних закладів згідно з рейтингом успішності (далі – рейтинг), що складається на підставі об’єктивних та прозорих характеристик,

прямих вимірів навчальних досягнень здобувачів вищої освіти з кожного навчального предмета (дисципліни) і до якого включаються всі студенти, курсанти невійськового вищого навчального закладу, які навчаються на певному факультеті (відділенні) за денною формою навчання за відповідними курсом та спеціальністю (напрямом підготовки).

Рейтинг студентів, курсантів невійськового закладу вищої освіти, які навчаються на одному факультеті (відділенні) певного закладу вищої освіти за денною формою навчання за відповідними курсом та спеціальністю (напрямом підготовки), оприлюднюється на офіційному вебсайті навчального закладу не пізніше ніж через три робочих дні після прийняття відповідного рішення стипендіальною комісією;

- правильність призначення іменних або персональних стипендій навчального закладу. Такі стипендії призначаються відповідно до Положення про іменні або персональні стипендії навчального закладу, затвердженого його керівником, за особливі успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній та науковій діяльності;
- правильність призначення соціальних стипендій. Підставою для призначення таких стипендій є наявність у особи права на отримання державних пільг і гарантій, установлених законами для таких категорій громадян:

– студенти і курсанти серед дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування;

– студенти і курсанти серед осіб, яким згідно із Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали в наслідок Чорнобильської катастрофи» гарантуються пільги для призначення стипендій;

– студентам і курсантам з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством);

– студентам, які є інвалідами з дитинства та інвалідами I і II груп;

– студентам і курсантам, які мають сім’ї з дітьми.

Під час перевірки призначення таких стипендій необхідно встановити наявність довідок, копій свідоцтв, що підтверджують статус постраждалої особи, та інші документи;

- правильність призначення стипендій Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, іменних стипендій. Такі стипендії виплачуються студентам після отримання наказу про їх призначення з першого числа місяця, що настає після закінчення екзаменаційної сесії, аспірантам – з дня призначення стипендії.

Після цього перевіряється правильність визначення розмірів стипендій. Перед початком підведення підсумків кожного семестрового контролю вчена (педагогічна) рада відповідного навчального закладу з урахуванням видатків на стипендіальне забезпечення, затверджених навчальному закладу у встановленому порядку, визначає однаковий для всіх факультетів (відділень), курсів та спеціальностей (напрямів підготовки) ліміт стипендіатів, яким буде призначатися академічна стипендія за результатами такого семестрового контролю. Цей показник встановлюється у відсотках (у діапазоні від 40 до 45) фактичної кількості студентів денної форми навчання, які навчаються за державним (регіональним) замовленням на певному факультеті (відділенні), курсі за певною спеціальністю (напрямом підготовки) станом на перше число місяця, наступного за датою закінчення семестрового контролю згідно з навчальними планами для відповідних факультетів (відділень), курсів та спеціальностей (напрямів підготовки).

Необхідно перевірити, у якому розмірі призначена академічна стипендія, що у мінімальному розмірі призначається:

– студентам, які в межах ліміту стипендіатів, визначеного відповідно до Порядку, згідно з рейтингом займають вищі позиції;

– студентам першого року навчання до першого семестрового контролю на підставі конкурсного бала, отриманого під час вступу до навчального закладу, в межах ліміту стипендіатів відповідно до Порядку.

Потрібно перевірити розмір академічної стипендії, призначеної відповідно до Порядку, збільшеної на 45,5 відсотка у разі, коли за результатами навчання студенти, курсанти невійськового закладу вищої освіти, відповідно до рішення стипендіальної комісії, займають найвищі рейтингові позиції і мають право на призначення академічних стипендій за особливі успіхи у навчанні.

Необхідно перевірити призначення стипендій курсантам невійськових закладів вищої освіти, які перебувають на державному утриманні, яким академічна стипендія призначається у розмірі 50 відсотків академічної стипендії студентів закладів вищої освіти відповідного типу (рівня акредитації) та успішності.

Під час проведення перевірки особливу увагу звертають на призначення соціальних стипендій.

Соціальна стипендія у розмірі та порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, в обов'язковому порядку виплачується студентам і курсантам невійськових закладів вищої освіти, які за результатами навчального семестру не мають академічної заборгованості, незадовільних результатів навчання, включені до рейтингу відповідно до Порядку та належать до однієї з таких категорій:

1) діти-сироти, діти, позбавлені батьківського піклування, особи з їх числа, а також особи, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків;

2) особи, які згідно із Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» мають пільги під час призначення стипендії;

3) особи, які відповідно до Закону України «Про підвищення престижності шахтарської праці» мають право на призначення соціальних стипендій;

4) особи, яким Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо державної підтримки учасників бойових дій та їхніх дітей, дітей, один із батьків яких загинув у районі проведення антитерористичних операцій, бойових дій чи збройних конфліктів або під час масових акцій громадянського

протесту, дітей, зареєстрованих як внутрішньо переміщені особи, для здобуття професійно-технічної та вищої освіти» гарантується призначення соціальної стипендії.

Необхідно перевірити наявність документів у осіб, які подали заяви та яким виплачують соціальні стипендії. Як зазначено в Порядку, особи, які вперше претендують або поновлюють право на призначення соціальної стипендії, подають до стипендіальної комісії у встановленому порядку відповідне письмове звернення із зазначенням дати та документи, що підтверджують їх право на отримання пільг та гарантій на стипендіальне забезпечення згідно з нормативно-правовими актами.

Звертається увага на правильність нарахування стипендій за місяцями періоду, що перевіряється, шляхом зіставлення кількості стипендіатів, записаних у поіменній книзі та навчальних журналах, із списком тих осіб, які перебувають в академічних відпустках, зарахованих на нові курси за переводом, відрахованих із списку осіб, які одержують стипендії.

Наступним етапом є перевірка фінансування навчальних закладів та наукових установ за КЕКВ 2720 «Стипендії» за контингентом студентів, враховуючи потребу не тільки поточного року, а й заборгованість минулих років. Окремо перевіряються призначення та надходження соціальних стипендій, які надходять окремими платежами за цільовим призначенням.

Важливим етапом є перевірка ведення обліку нарахування стипендій і розрахунків зі стипендіатами. Для цього перевіряють рахунок 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню», за кредитом якого відображаються нараховані суми, а за дебетом – утримання, виплати і суми депонованої стипендії. Дані оборотів за цим рахунком звіряються за меморіальним ордером № 5 «Зведення накопичувальних відомостей із заробітної плати та стипендій» з даними розрахунково-платіжних відомостей.

Виявлені у процесі контрольних заходів порушення документуються в акті (дод. Р).

Контрольні питання

1. Напрями перевірки діяльності закладів освіти.
2. Перевірка відповідності освітньої діяльності закладів освіти державним вимогам.
3. Перевірка акредитації закладу вищої осввіти.
4. Перевірка атестації професійно-технічних навчальних закладів.
5. Перевірка обліку ліцензій, сертифікатів та свідоцтв про атестацію навчального закладу.
6. Перевірка виконання навчальними закладами доведених завдань щодо державного замовлення та виконання зобов’язань за договорами з підготовки фахівців.
7. Перевірка порядку надання платних послуг закладами освіти.
8. Перевірка правильності визначення вартості послуг, пов’язаних з навчанням громадян.
9. Перевірка порядку призначення стипендій.
10. Перевірка правильності визначення розмірів стипендій.
11. Перевірка фінансування навчальних закладів.

РОЗДІЛ 12
КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

12.1. Підготовка та організація проведення ревізії місцевих бюджетів

Ревізію виконання місцевих бюджетів проводять одночасно з державним фінансовим аудитом виконання місцевих бюджетів відповідно до таких документів:

- основних напрямів роботи органів Державної фінансової інспекції України на поточний рік, які затверджуються Кабінетом Міністрів України;
- плану контрольно-ревізійної роботи органів Державної фінансової інспекції України на відповідний період.

Проведенню ревізії має передувати відповідна підготовка, яка містить ознайомлення з матеріалами попереднього контрольного заходу (ревізії, перевірки), вивчення матеріалів з питань фінансів та бюджетів території, наявних у фінансових органах, органах Державної казначейської служби України, правоохоронних, митних, а також в інших органах. Підготовка до проведення ревізії здійснюється без виходу на об'єкти ревізії шляхом отримання запитів, опрацювання наявних матеріалів тощо.

Порядок надання інформації про обсяги коштів державного та місцевих бюджетів, що виділялись головним розпорядникам бюджетних коштів та установам, організаціям і підприємствам, затверджений наказом ГоловКРУ України та Державного казначейства України від 11.06.2002 № 141/105, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25.06.02 за № 531/6819 (із змінами та доповненнями).

Інформацію від інших органів (про основні соціально-економічні показники території) варто отримувати за завчасним письмовим зверненням органу Державної фінансової інспекції,

що має містити конкретні дані щодо структури, змісту, термінів надання інформації.

На основі вивчення зазначених матеріалів особа, яка здійснює підготовку ревізії бюджетів, розробляє програму її проведення, в якій зазначаються період ревізії, її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу.

Програма ревізії бюджетів складається у двох примірниках та затверджується:

- головою Державної фінансової інспекції України або його заступником, на якого покладено обов'язки супроводження ревізії бюджету (для проведення ревізії бюджетів на території АР Крим, території областей, міст Києва і Севастополя);
- начальником Державної фінансової інспекції в АР Крим, області, місті Києві чи Севастополі або його заступником, на якого покладено обов'язки супроводження таких ревізій (для проведення ревізії бюджетів на території відповідних районів, містах обласного підпорядкування, районах у містах).

На основі затвердженої програми особою, яка здійснює підготовку до ревізії, складається план її проведення (робочий план) з визначенням конкретних завдань, об'єктів ревізії, виконавців, термінів виконання, з яким мають бути ознайомлені всі керівники робочих груп, задіяних у проведенні ревізії місцевого бюджету. У період ревізії за потреби до програми і плану проведення в установленому порядку вносяться зміни та доповнення.

Ревізії та перевірки, які здійснюються під час ревізії бюджетів в установах, організаціях та на підприємствах, проводяться за окремими індивідуальними програмами. Програму таких ревізій (перевірок) затверджує керівник відповідного органу служби або його заступник.

Робочий план щодо кожного об'єкта затверджується керівником ревізії бюджетів, якому також надається право вносити за потреби до них зміни.

На проведення ревізії бюджетів на території відповідного регіону керівнику ревізії та його заступнику (заступникам) видається направлення, в якому тема ревізії зазначається як «Ревізія

бюджетів на території _____ області, району, тощо», а об'єкт контролю – місцевий фінансовий орган. Для інших учасників ревізії бюджетів направлення видаються на загальних підставах.

На проведення кожної ревізії бюджету видається наказ керівника Державної фінансової інспекції, яким визначаються супроводжуючий ревізії бюджету, керівник ревізії бюджету та його заступник (заступники), період та терміни проведення контрольного заходу, строк здачі матеріалів тощо.

Строки проведення ревізій та склад ревізійних груп визначаються з урахуванням обсягу роботи, що потребує вирішення конкретних питань її програми.

Залежно від визначеного кола підконтрольних об'єктів органами Державної фінансової інспекції України утворюються групи з проведення ревізій (перевірок), які очолюють керівники груп.

Формування груп з проведення ревізій (перевірок) у розпорядників та одержувачів коштів бюджетів має здійснюватися таким чином, щоб забезпечити ревізування основних ризикових операцій.

У випадку проведення ревізії (перевірки) на об'єкті одним працівником на нього покладаються обов'язки керівника групи такі, як: якісне ревізування (перевірка) питань програми ревізії (перевірки), звітування про проміжні результати ревізійних дій, узагальнення ревізійних матеріалів, складання та підписання акта за результатами ревізії (перевірки), подання керівнику ревізії бюджету узагальненої довідки про результати ревізії (перевірки) з наведенням у ній виявлених фінансових порушень, винних посадових осіб, наявності складених протоколів про адміністративні правопорушення, вжитих під час ревізії (перевірки) заходів щодо відшкодування збитків, усунення фінансових порушень тощо.

Ревізію бюджету очолює визначений наказом працівник (керівник ревізії бюджету), який має достатній досвід контрольно-ревізійної роботи та досвід роботи на керівних посадах.

На керівника ревізії бюджетів покладаються обов'язки, організації, координації та загального керівництва роботою всіх груп з проведення ревізій (перевірок), узагальнення матеріалів ревізії бюджету та їх реалізації. Керівник ревізії бюджетів несе відповідальність за її організацію та проведення і зобов'язаний:

- розглядати звернення керівників окремих груп з питань, вирішення яких потребує погодження з керівництвом контрольно-ревізійного органу, включаючи залучення до ревізій (перевірки) фахівців інших органів;
- координувати роботу окремих груп, у разі потреби організовувати надання організаційної та методичної допомоги фахівцям;
- вживати (ініціювати) організаційних заходів впливу у разі неналежного виконання окремими групами робочого плану ревізії місцевого бюджету;
- розглядати усні звернення керівництва підприємств, установ і організацій, в яких здійснюються контрольні заходи, щодо організації проведення ревізій та перевірок;
- за матеріалами, поданими керівниками груп, узагальнювати результати контрольних заходів, проведених під час ревізії бюджету, та складати зведену довідку.

Керівник ревізії бюджетів має право:

- ініціювати під час проведення ревізії бюджетів внесення змін та доповнень до раніше визначеного переліку об'єктів контролю;
- вимагати і розглядати оперативну інформацію про роботу окремих груп;
- давати доручення керівникам окремих груп з питань, що належать до їх компетенції;
- ознайомлюватись з проєктами актів ревізій;
- у разі неналежного виконання окремими групами робочого плану ставити питання про зміну керівника групи або її складу.

За умови охоплення ревізією бюджетів значної кількості об'єктів контролю для забезпечення її належної організації та

проведення зі складу учасників ревізії призначається заступник (заступники, але не більше двох) керівника ревізії бюджету.

У разі встановлення посадовою особою служби, яка проводить контрольний захід у рамках ревізії виконання місцевих бюджетів, фактів, що можуть свідчити про неефективне використання коштів та майна, ця посадова особа в одноденний термін письмово інформує про такі факти керівника ревізії бюджету та керівника державного фінансового аудиту місцевого бюджету.

За результатами розгляду цієї інформації супроводжуючий державний фінансовий аудит місцевого бюджету приймає рішення щодо доцільності дослідження таких фактів у рамках державного фінансового аудиту.

Аналогічно, якщо посадовою особою служби, яка проводить аудит виконання місцевого бюджету, встановлюються факти порушень законодавства, що спричинили чи можуть спричинити втрати державних ресурсів, така посадова особа в одноденний термін письмово інформує про такі факти керівника ревізії виконання місцевого бюджету та керівника державного фінансового аудиту місцевого бюджету із зазначенням норм законодавства, які порушено.

Ревізія виконання місцевих бюджетів проводиться одночасно з державним фінансовим аудитом виконання місцевих бюджетів (дод. С).

12.2. Аналіз формування та виконання зведеного бюджету території

Аналіз формування та виконання зведеного бюджету території базується на здійсненні аналізу усього обсягу роботи органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо складання і виконання зведеного бюджету території. На основі перевірених даних належить дослідити стан виконання бюджетів регіону (міста, району) з урахуванням наявних (встановлених) недоліків і порушень у діяльності місцевих органів державної влади, фінансового та казначейського органів.

Питаннями, що підлягають обов'язковому дослідженню, є, зокрема, встановлення: наявності та правильності розрахунків доходів і видатків бюджетів; законності, обґрунтованості і правильності внесення уточнень до бюджетних призначень під час виконання бюджетів; дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів та інших платежів між рівнями бюджетів; правильності розмежування доходів між бюджетами, розподілу платежів до відповідних фондів бюджету та асигнувань з цих фондів бюджету; дотримання порядку перерахування коштів з державного бюджету місцевим бюджетам та розподілу їх між бюджетами територіальних громад; правильності розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів.

На основі наявних даних, а саме: розрахунків, обґрунтувань, рішень органів виконавчої влади і місцевого самоврядування, звітності про виконання низових бюджетів тощо, потрібно з'ясувати:

- стан роботи Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів відповідних рад щодо забезпечення дотримання бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу, а також фінансових органів у здійсненні загальної організації та управління на стадіях складання проєкту, розгляду, прийняття рішення про місцевий бюджет, його виконання, підготовки та розгляду звіту про виконання місцевого бюджету, координації діяльності учасників бюджетного процесу;
- щодо скількох бюджетів не забезпечено виконання дохідної частини та встановити причини цього (недоліки у плануванні, наявність недоїмки тощо);
- як вплинуло невиконання дохідної частини бюджетів на виконання бюджетів за видатками; чи забезпечувалося своєчасне коригування видаткової частини у разі постійного відставання виконання плану за доходами;
- чи дотримано доведених Міністерством фінансів України показників дохідної частини бюджету території при визначенні аналогічних показників для бюджетів нижчого рівня. Особливу

увагу звернути на дотримання обсягу доходів від відрахувань загальнодержавних податків і зборів;

- правильність застосування під час визначення обсягу надходження доходів до бюджетів та затвердження обсягу міжбюджетних трансфертів відповідних показників; чи не вплинуло неправильне визначення показників на отримання додаткових коштів з Державного бюджету чи місцевого бюджету вищого рівня або ж навпаки – вилучення коштів місцевого бюджету; установити, з вини яких органів та посадових осіб відбулось надання недостовірної інформації;
- чи за всіма джерелами фактичних надходжень були передбачені відповідні планові показники; з яких причин відбулося надходження доходів за тими видатками, які не планувалися (непередбачувана ситуація, прорахунок на етапі формування бюджету, умисне заниження бази оподаткування, вжиття додаткових заходів у процесі виконання бюджету тощо);
- що призвело до значних відхилень у виконанні бюджету за окремими видами доходів, чи не було випадків затвердження «схованого» дефіциту бюджету;
- як виконано вимоги стст. 64–69 Бюджетного кодексу України щодо визначення джерел доходів місцевих бюджетів як на етапі планування, так і фактичного виконання бюджетів;
- чи досягнуто принципів економічної доцільності під час розподілу резерву коштів місцевих бюджетів, який не розподілено за формульним розрахунком;
- як здійснено розрахунки видаткової частини бюджетів: чи належним чином обґрунтовано ці показники та чи не допущено неправильного визначення їх обсягів унаслідок неправильних підрахунків; чи дотримано розмежування видатків між рівнями бюджетів згідно зі стст. 88–91 Бюджетного кодексу України; як забезпечено потребу у натуральних і вартісних показниках для здійснення першочергових видатків (придбання медикаментів, продуктів харчування, оплату енергоносіїв і комунальних послуг тощо);
- чи забезпечено дотримання Порядку перерахування дотації вирівнювання, додаткової дотації на зменшення фактичних

диспропорцій між місцевими бюджетами через нерівномірність мережі бюджетних установ та субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів, а також міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами;

- які загальнорегіональні (районні, міські) програми, що потребували виділення коштів бюджетів різних рівнів, прийнято місцевими радами; як забезпечувався контроль за повнотою виконання заходів за цими програмами; чи було визначено орган, який мав координувати діяльність установ та організацій у рамках програм; чи розглядались радами звіти про стан виконання програм. За даними зазначених звітів установити, скільки бюджетних коштів було виділено на зазначені цілі та чи досягнуто результативних показників, визначених рішеннями ради;
- установити, чи мають місце факти передачі видатків на виконання власних повноважень між місцевими бюджетами, а також передачі видатків на виконання делегованих державних повноважень; чи дотримувалися при цьому вимоги статей 92, 93 Бюджетного кодексу України, установити, чи укладено відповідні угоди, своєчасність їх укладення, своєчасність та повноту перерахування відповідними бюджетами коштів на проведення зазначених видатків;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованостей установ, які фінансуються з бюджетів; установити тенденцію та причини змін заборгованостей на звітні дати, виділивши при цьому заборгованості із заробітної плати і соціальних виплат; чи було зростання кредиторської заборгованості при забезпеченні виконання або перевиконання дохідної частини бюджетів; чи було враховано дебіторську і кредиторську заборгованість установ, організацій і підприємств, що одержують бюджетні кошти, при затвердженні бюджету та складанні і затвердженні кошторисних призначень;
- обсяг пільг в оподаткуванні, які надано за рішеннями органів місцевого самоврядування, а також їх відсоткове співвідношення до обсягу доходів, отриманих бюджетами; як

вплинуло надання пільг на загальний стан виконання бюджетів за доходами та видатками;

- чи здійснювали органи виконавчої влади належну роботу щодо зменшення наявної недоїмки з установами, організаціями і підприємствами;
- стан роботи органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, областей, районів та міст з питань формування і реалізації інвестиційних програм в республіці, області, районі, місті, приватизації об'єктів державної і комунальної власності, створення ринку цінних паперів, підготовки пропозицій щодо випуску в обіг для розміщення місцевих грошових, грошово-речових і речових лотерей;
- як Міністерство фінансів АР Крим, обласні, Київське і Севастопольське міські фінансові управління, фінансові управління районних державних адміністрацій та відповідні органи Державної казначейської служби України розглядали звіти й інші документи про виконання бюджетів районів, міст республіканського і обласного значення, сіл, селищ та міст районного значення; чи подавалися за результатами цього розгляду відповідні пропозиції Уряду, обласним та районним державним адміністраціям, виконавчим органам рад міст для відповідного реагування;
- які заходи розробляли і здійснювали фінансові органи Автономної Республіки Крим, областей, районів та міст щодо скорочення дефіциту бюджету за рахунок суворого режиму економії у витрачанні бюджетних коштів, скорочення витрат, які істотно не впливають на діяльність установ і організацій території і не знижують життєвого рівня малозабезпечених верств населення;
- інші питання формування та виконання бюджетів, віднесені до компетенції фінансового та казначейського органу.

12.3. Ревізія законності операцій за рахунками бюджету

Під час ревізії фінансових управлінь з приводу дотримання бюджетного законодавства перевіряють такі питання:

- дотримання встановленого порядку щодо складання бюджету; строки ухвалення рішення про місцевий бюджет;
- розгляд проєкту та прийняття рішення про місцевий бюджет, його формування та виконання за доходами; відповідність визначених джерел наповнення їх дохідної частини переліку платежів, визначених стст. 64–69 Бюджетного кодексу України; правильність визначення загального та спеціального фонду; формування бюджету розвитку відповідно до ст. 71 Бюджетного кодексу України; утворення цільових фондів; залучення місцевим бюджетом позичок та запозичень; інші питання, що виникають під час проведення ревізії;
- дотримання чинного законодавства при формуванні та виконанні бюджету за видатками; затвердженні місцевих бюджетів з дефіцитом або профіцитом; здійсненні витрат місцевого бюджету у разі несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет; аналізі структури видаткової частини бюджету з урахуванням вимог ст. 85 Бюджетного кодексу України; наданні бюджетних коштів одержувачам виключно через розпорядників бюджетних коштів; як забезпечено при формуванні та затвердженні бюджету потребу у натуральних та вартісних показниках для здійснення першочергових видатків (придбання медикаментів, продуктів харчування, оплата енергоносіїв і комунальних послуг тощо); рівномірність фінансування видатків бюджету залежно від наповнення дохідної частини та першочергове фінансування заробітної плати, інших соціальних виплат та інших видатків за захищеними статтями; прийняття загальнорегіональних (районних, міських) програм, що потребували виділення коштів, їх реалізація тощо;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованостей установ, які фінансуються з бюджету; установити тенденцію та

причини змін заборгованостей на звітні дати, виділивши при цьому заборгованості із заробітної плати і соціальних виплат; чи було зростання кредиторської заборгованості при забезпеченні виконання або перевиконання дохідної частини бюджетів; чи була врахована дебіторська і кредиторська заборгованість установ, організацій і підприємств, що одержують бюджетні кошти, при затвердженні бюджету та складанні і затвердженні кошторисних призначень;

- стан міжбюджетних розрахунків та причини їх виникнення;
- створення резервного фонду відповідно до ст. 24 Бюджетного кодексу України; дотримання порядку використання його коштів;
- дотримання порядку використання коштів бюджету розвитку, визначеного ст. 71 Бюджетного кодексу України;
- дотримання законодавства при наданні пільг з податків і зборів, які надходять до основного бюджету території; проаналізувати їх вплив на видаткову частину бюджету;
- звіт про виконання бюджету та прийняття рішення щодо нього.

У територіальних органах Державної казначейської служби України необхідно проводити ревізії з питань дотримання законодавства та нормативно-правових актів при обслуговуванні місцевих бюджетів за доходами та видатками з урахуванням особливостей, визначених Бюджетним кодексом України, наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів», Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460, наказом Міністерства фінансів від 22.06.2012 № 758 «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України», наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників

бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» тощо.

Після затвердження місцевих бюджетів до органів Державної казначейської служби за місцем обслуговування подаються рішення про затвердження відповідних бюджетів, програми соціально-економічного та культурного розвитку, цільові програми, затверджені рішеннями відповідних рад, та розпорядження, які видаються на виконання програм.

Крім того, органам Державної казначейської служби направляються розписи місцевих бюджетів, затверджені відповідними фінансовими органами, які включають річний розпис доходів місцевих бюджетів та помісячний розпис доходів загального фонду місцевих бюджетів, розпис фінансування місцевих бюджетів та помісячний розпис фінансування загального фонду місцевих бюджетів, розпис асигнувань місцевих бюджетів та помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевих бюджетів.

Під час перевірки органів Державної казначейської служби з питання порядку виконання місцевих бюджетів за доходами варто зосередити увагу на дотриманні вимог:

- наказу Міністерства фінансів від 22.06.2012 № 758 «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Держказначейства від 28.11.2000 № 119, під час відкриття та закриття рахунків;
- Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Держказначейства від 10.12.2002 № 226, та Порядку взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України, затвердженого спільним наказом від 21.12.2010 № 974/1597/499, при поверненні помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів платежів;

- Бюджетного кодексу України, закону України про Державний бюджет України на відповідний рік та рішень про місцеві бюджети регіону при здійсненні розподілу, перерахуванні платежів до місцевих бюджетів згідно з нормативами відрахувань, у тому числі при наданні пільг одним із органів місцевого самоврядування;
- Порядку взаємодії між органами Державного казначейства України та органами Державної податкової служби України в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями, затвердженого спільним наказом від 25.04.2002 № 74/194, щодо достовірності актів звірок з органами податкової служби.

Під час перевірки питання казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками звернути увагу на дотримання вимог:

- наказу Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938 (z1569-12) «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів», при формуванні бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів;
- наказу Міністерства фінансів України від 22.12.2011 № 1691 (z0033-12) «Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів»;
- ст. 79 Бюджетного кодексу України у разі несвоєчасного затвердження бюджету, яка передбачає, що щомісячні бюджетні асигнування місцевого бюджету сумарно не можуть перевищувати 1/12 обсягу бюджетних призначень, встановлених рішенням про місцевий бюджет на попередній період, та забороняє здійснювати капітальні видатки і надавати кредити з бюджету, а також здійснювати місцеві запозичення та надавати місцеві гарантії;
- наказу Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 (z0419-12) «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної

казначейської служби України» при обліку бюджетних зобов'язань з урахуванням Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів, які надаються розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на стадії реєстрації зобов'язань та оплати рахунків, затверджених наказом Держказначейства від 14.09.2010 № 330;

- ст. 49 Бюджетного кодексу України щодо здійснення платежів за дорученнями розпорядників бюджетних коштів (наявність відповідних бюджетних асигнувань, бюджетного зобов'язання для платежу, надання бюджетних коштів одержувачам тощо);
- законодавства при виплаті готівки;
- законодавства під час здійснення взаєморозрахунків між місцевими бюджетами;
- Порядку покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1204, при отриманні та погашенні місцевим бюджетом позик;
- Порядку розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 6. Дотримання органами ДКС контрольних функцій за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету; взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями; закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти; веденням бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів; за цільовим спрямуванням бюджетних коштів; здійсненням інших операцій з бюджетними коштами.

12.4. Особливості проведення ревізій одержувачів бюджетних коштів комунальної власності, сфери будівництва та послуг

Під час проведення *ревізій підприємств житлово-комунального господарства* необхідно користуватися Примірною програмою ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств системи житлово-комунального господарства.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» визначено, що одержувач бюджетних коштів – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує для їх здійснення кошти бюджету. Одержувач використовує бюджетні кошти на підставі плану використання, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі відповідного розпорядника бюджетних коштів. Критерії визначення одержувача для здійснення заходів бюджетної програми встановлені у п. 9 вищевказаної постанови № 228.

На підставі зазначеного контрольні заходи проводять щодо:

1) дотримання умов порядків, програм щодо добору об'єктів фінансування;

2) цільового та законного витрачання бюджетних коштів підприємствами житлово-комунального господарства (за бюджетними програмами, у вигляді субвенції, коштів резервного фонду), які спрямовувалися на:

- капітальні вкладення (придбання основних засобів, будівництво, реконструкція, відновлення будов і споруд, благоустрій міст, селищ та інших населених пунктів). Під час ревізії цього пункту досліджуються питання правильності визначення вартості та повноти виконаних робіт, наявність приписок обсягів будівельно-монтажних робіт. Зазначене потребує проведення

зустрічних звірок у підрядних організаціях та контрольних обмірів на об'єктах контролю.

Під час ревізії досліджують відповідність проведених витрат умовам відповідних порядків та іншим нормативним документам, що регламентують порядок використання бюджетних коштів, а при визначені вартості та обсягів виконаних ремонтно-будівельних робіт – Методичним рекомендаціям ГоловКРУ України «Про порядок проведення ревізій (перевірок) з питань цільового і ефективного використання коштів та правильність визначення вартості об'єктів будівництва, що споруджуються із залученням бюджетних коштів, а також коштів державних підприємств, установ та організацій»:

- компенсацію витрат, не перекритих доходами (різниця в цінах, тарифах). Перевіряється правильність наданих головним розпорядникам бюджетних коштів розрахунків потреби у коштах на покриття різниці між тарифами на житлово-комунальні послуги для населення та фактичною вартістю послуг; дотримання вимог порядків (рішень, розпоряджень), які регламентують умови складання розрахунків та використання бюджетних коштів. Встановлюють наявність фактів відшкодування за кошти бюджету непродуктивних витрат;
- поповнення статутних фондів або обігових коштів;

3) цільового та законного використання коштів кредитів, наданих під гарантії уряду; дотримання умов договорів під час визначення обсягів та вартості виконаних робіт; стан проведених розрахунків, у тому числі нарахування та сплати відсотків;

4) обґрунтованості отримання бюджетних коштів підприємствами житлово-комунального господарства, передбачених для відшкодування вартості наданих населенню пільг та субсидій;

5) повноти формування доходів від оренди, реалізації нерухомого майна, у тому числі земельних ділянок, та перерахування їх до місцевого бюджету в частині, визначеній рішеннями (розпорядженнями) органів місцевого самоврядування.

12.5. Особливості ревізій підприємств, установ та організацій, що використовували кошти на будівництво та ремонт об'єктів інфраструктури регіону

Під час здійснення ревізій підприємств, установ та організацій, що використовували кошти на будівництво та ремонт об'єктів інфраструктури регіону, у тому числі на ремонт та утримання автодоріг, потрібно керуватися роз'ясненнями та Методичними рекомендаціями з проведення Державною контрольно-ревізійною службою ревізій використання коштів на будівництво об'єктів, що споруджуються, із залученням бюджетних коштів, а також коштів державних підприємств.

Зазначені контрольні заходи рекомендується проводити послідовно відповідно до таких етапів:

- установити джерела фінансування, наявність титульних списків, планів, проєктно-кошторисної документації об'єктів будівництва, затвердженої в установленому порядку, позитивного комплексного висновку Держекспертизи та перевірити, чи дотримувались вимоги чинного законодавства щодо закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти;
- перевірити обсяг та стан фінансування будівництва, використання виділених коштів за цільовим призначенням; проаналізувати стан взаєморозрахунків з підрядниками, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості, причини її виникнення;
- проаналізувати наявність ліцензій та договорів і контрактів на будівництво, відповідність їх чинному законодавству; виконання договірних умов;
- перевірити правильність визначення вартості будівництва (зведений кошторисний розрахунок, об'єктні та локальні кошториси, договірна ціна, узгодження договірної ціни замовником та підрядником), дотримання при цьому державних будівельних норм;
- проаналізувати правильність списання підрядником вартості будівельних матеріалів, витрат на експлуатацію машин і

механізмів та інших витрат на будівництво; з'ясувати, чи не було випадків, коли матеріальні цінності (будівельні матеріали, машини і механізми) передавалися підрядним організаціям для виконання будівельно-монтажних робіт і списувалися безпосередньо на витрати установ (організацій) замість віднесення їх вартості на розрахунки з підрядними організаціями. Крім того, з'ясувати, чи зменшується підрядником вартість виконаних робіт на суму отриманих ремонтних робіт зворотних матеріалів (металеві труби, конструкції, залізобетонні конструкції, деревина та ін.);

- провести контрольні обміри виконаних робіт для установлення відповідності їх фактичних обсягів обсягам, включеним в акти виконаних та списаних на виробництво, а також правильності застосування одиничних розцінок на види будівельних робіт;
- перевірити законність витрачання коштів на утримання служби замовника;
- перевірити, чи приєднані до балансової вартості основних засобів витрати на реконструкцію об'єктів, що проведена за кошти капітальних вкладень.

12.6. Особливості ревізій підприємств, установ та організацій агропромислового комплексу регіону

Під час проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій агропромислового комплексу потрібно зважати на те, що об'єктами контролю можуть бути як бюджетні установи, підприємства і організації державного сектору економіки, комунальні установи, так і інші одержувачі бюджетних коштів (незалежно від форми власності).

Щодо проведення контрольних заходів у одержувачів коштів державного бюджету чи їх розпорядників, слід мати на увазі, що наразі підстави для отримання цих коштів та напрями їх використання регламентовано відповідними порядками використання бюджетних коштів, які затверджуються, як правило, Кабінетом Міністрів України.

Під час проведення ревізій у розпорядників коштів державного бюджету та зустрічних звірок у їх одержувачів потрібно звернути увагу на такі питання:

- дотримання чинного законодавства при витрачанні коштів, що виділяються щодо державного бюджету на проведення заходів з поліпшення земель (вапнування, гіпсування тощо), захисту сільськогосподарських рослин, лісів, посадки і догляду за молодими садами і виноградниками, на проведення протиепізоотичних заходів, на селекційну роботу, підтримку селянських (фермерських) і колективних сільськогосподарських підприємств, проведення земельної реформи, землевпорядкування та агрохімічну паспортизацію земель, на підготовку кадрів робітничих професій в АПК та інші заходи. Необхідно перевірити, чи не допускались суб'єктами господарювання під час виконання зазначених робіт приписки, випадки оплати невиконаних робіт тощо;
- у разі якщо порядками використання бюджетних коштів передбачалося їх цільове призначення, слід перевірити напрями їх використання;
- правильність використання коштів, що виділяються підприємствам та організаціям агропромислового комплексу для часткової фінансової підтримки будівництва індивідуального житлового будівництва на селі. Варто мати на увазі, що кошти на такі цілі можуть водночас виділятися як з державного, так і місцевого бюджетів.

Тому у разі виявлення порушень при використанні бюджетних коштів їх необхідно чітко розмежовувати залежно від джерела надходження коштів;

- законність надання, цільове використання і своєчасність повернення позик, наданих з бюджетів усіх рівнів сільськогосподарським товаровиробникам та іншим підприємствам АПК, та кредитів, наданих під гарантію Уряду, а також повнота відображення в обліку цих операцій;
- стан розрахунків суб'єктів господарювання за надану їм сільськогосподарську техніку, закуплену за іноземними кредитними лініями під гарантію Уряду та у фінансовий лізинг.

Під час ревізій дотримання фінансової дисципліни при використанні коштів місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища та стану збереження матеріальних цінностей, придбаних для виконання бюджетних програм у сфері охорони навколишнього середовища, необхідно врахувати таке.

На об'єктах контролю, які упродовж раніше перевіреного періоду фінансувалися з місцевих бюджетів або використовували комунальне майно, перевіряють кошти і Державного фонду охорони навколишнього природного середовища (у випадку їх наявності).

Об'єктами контролю можуть бути бюджетні установи, підприємства і організації державного, комунального та приватного сектору економіки. Механізм плати за забруднення навколишнього природного середовища визначений Податковим кодексом України.

Необхідно звертати увагу на те, що згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 07.05.1998 № 634 головними розпорядниками Державного фонду охорони навколишнього природного середовища є Мінприроди та інші центральні органи виконавчої влади. Плани природоохоронних заходів, що розробляються іншими головними розпорядниками коштів Державного фонду, затверджуються ними за погодженням з Мінприроди.

Місцеві фонди охорони навколишнього природного середовища утворюються у складі місцевих бюджетів: село, селище, місто та область на окремих рахунках та використовуються відповідно до Положень про місцеві фонди охорони навколишнього природного середовища (далі – Положення про місцевий фонд). Крім того, необхідно звернути увагу на стан дотримання порядку планування та фінансування природоохоронних заходів за кошти Державного та обласного фондів охорони навколишнього природного середовища, які мають здійснюватись відповідно до наказу Міністерства екології та природних ресурсів України від 21.05.2002 № 189 та Положення про місцевий фонд.

Зокрема, потрібно з'ясувати, хто є розпорядником коштів місцевого фонду охорони навколишнього природного середовища

та чи покладено контроль за повнотою надходження коштів обласного фонду та його використанням на відповідні підрозділи органів влади.

Варто зважати на те, що розпорядниками коштів обласного фонду охорони навколишнього природного середовища можуть бути як Держуправління охорони навколишнього природного середовища, так і місцеві Управління капітального будівництва або Управління надзвичайних ситуацій.

Потрібно звернути увагу на питання відповідності статистичних даних про кількість підприємств, які здійснюють виробничу діяльність в регіоні, перелікам підприємств, яким органом Мінприроди погоджені розрахунки зборів.

У разі встановлення розбіжностей треба з'ясувати їх причину, перевірити правильність встановлення лімітів викидів, скидів та розміщення відходів і їх дотримання.

У місцевих управліннях капітального будівництва та управліннях надзвичайних ситуацій потрібно перевірити використання коштів обласного фонду охорони навколишнього природного середовища та дотримання порядку формування обсягів витрат за природоохоронними заходами, кожне з яких має бути обґрунтоване розрахунками.

У разі виявлення порушень при використанні бюджетних коштів їх необхідно чітко розмежувати залежно від джерел надходження коштів.

Перевіряючи питання використання коштів фонду підприємствами та організаціями як одержувачами, слід мати на увазі, що до об'єктів контролю належать забруднювачі довкілля, зокрема підприємства хімічної та нафтопереробної промисловості, металургії, ТЕЦ, цукрові та спиртові заводи, комунальні підприємства в регіонах тощо.

Варто перевірити, чи дотримувалось зазначеними суб'єктами господарювання при витрачанні коштів фондів охорони навколишнього природного середовища їх цільове призначення.

Потрібно встановити у платників збору затверджених в установленому порядку лімітів викидів, скидів і розміщення

відходів, своєчасність подання та правильність розрахунків збору.

На підприємствах комунальної власності особливу увагу необхідно звернути на дотримання Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів, затвердженого постановою КМУ від 03.08.98 № 1218.

12.7. Особливості ревізій підприємств, установ та організацій, що використовували кошти на будівництво та ремонт об'єктів інфраструктури регіону (у тому числі на ремонт та утримання автодоріг)

При здійсненні ревізій підприємств, установ та організацій, що використовували кошти на будівництво та ремонт об'єктів інфраструктури регіону, у тому числі на ремонт та утримання автодоріг, потрібно керуватися роз'ясненнями та рекомендаціями, розробленими Державною фінансовою інспекцією з питань використання коштів, щодо правильності визначення вартості об'єктів будівництва, що споруджуються із залученням бюджетних коштів, а також коштів державних підприємств.

Зазначені контрольні заходи рекомендується проводити послідовно відповідно до таких етапів:

- установити джерела фінансування, наявність титульних списків, планів, проєктно-кошторисної документації об'єктів будівництва, затвердженої в установленому порядку, позитивного комплексного висновку Держекспертизи та перевірити, чи дотримувались вимоги чинного законодавства щодо закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти та під час розподілу бюджетних коштів на нове будівництво за наявності об'єктів незавершеного будівництва;
- перевірити обсяг та стан фінансування будівництва, використання виділених коштів за цільовим призначенням; проаналізувати стан взаєморозрахунків з підрядниками, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості, причини її виникнення;

- проаналізувати наявність ліцензій та договорів і контрактів на будівництво, відповідність їх чинному законодавству; виконання договірних умов;
- перевірити правильність визначення вартості будівництва (зведений кошторисний розрахунок, об'єктні та локальні кошториси, договірна ціна, узгодження договірної ціни замовником та підрядником), дотримання при цьому державних будівельних норм;
- проаналізувати правильність списання підрядником вартості будівельних матеріалів, витрат на експлуатацію машин і механізмів та інших витрат на будівництво; з'ясувати, чи не було випадків, коли матеріальні цінності (будівельні матеріали, машини і механізми) передавалися підрядним організаціям для виконання будівельно-монтажних робіт і списувалися безпосередньо на витрати установ (організацій) замість віднесення їх вартості на розрахунки з підрядними організаціями. Крім того, з'ясувати, чи зменшувалася підрядником вартість виконаних робіт на суму отриманих ремонтних робіт зворотних матеріалів (металеві труби, конструкції, залізобетонні конструкції, деревина та ін.);
- провести контрольні обміри виконаних робіт для встановлення відповідності їх фактичних обсягів обсягам, що внесені до актів виконаних та списаних на виробництво, а також правильності застосування одиничних розцінок на види будівельних робіт;
- перевірити законність витрачання коштів на утримання служби замовника;
- перевірити, чи приєднані до балансової вартості основних засобів витрати на реконструкцію об'єктів, що проведена за кошти капітальних вкладень.

Контрольні питання

1. Особливості планування ревізії місцевих бюджетів.
2. Аналіз формування зведеного бюджету території.
3. Аналіз пільг в оподаткуванні, які надано за рішенням органів місцевого самоврядування.
4. Особливості контролю законності операцій за рахунками місцевого бюджету.
5. Перевірка органів Державної казначейської служби з питання порядку виконання місцевих бюджетів.
6. Перевірка казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками.
7. Контроль дотримання законодавства під час здійснення взаєморозрахунків між місцевими бюджетами.
8. Особливості проведення ревізій одержувачів бюджетних коштів комунальної власності.

РОЗДІЛ 13
ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

13.1. Основна мета та напрями проведення контролю діяльності будівельних підприємств

Метою контролю за використанням коштів, спрямованих на фінансування будівництва, є встановлення:

- обґрунтованості визначення потреби в фінансових ресурсах на будівництво;
- дотримання норм законодавства при використанні коштів, спрямованих на будівельні роботи;
- достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансово-господарських операцій, пов'язаних з виконанням будівельних робіт.

Основними напрямами контролю є:

- обґрунтованість (наявність законних підстав) виділення коштів на проведення будівництва;
- дотримання вимог чинного законодавства при проведенні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- дотримання вимог чинного законодавства при укладанні контрактів (договорів);
- забезпечення та наявність проєктно-кошторисної та іншої технічної документації;
- стан розрахунків між замовником і підрядником та правильність відображення фінансово-господарських операцій, пов'язаних з будівництвом у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- правильність визначення вартості будівництва (вартість будівельно-монтажних робіт; правильність визначення розміру коштів на утримання служби замовника, організацію будівництва, авторський нагляд, виконання проєктно-вишукувальних робіт; витрати, пов'язані з пусконалагоджувальними роботами та комплектацією устаткуванням і матеріалами, тощо).

13.2. Перевірка обґрунтованості виділення коштів на проведення будівництва та дотримання вимог законодавства при укладанні контрактів (договорів)

З метою встановлення обґрунтованості виділення коштів на будівельні роботи досліджуються такі питання:

– дотримання порядку затвердження інвестиційних програм і проєктів будівництва та проведення їх комплексної державної експертизи, дотримання встановлених центральним чи місцевим органом виконавчої влади порядку добору інвестиційних проєктів;

– наявність рішень щодо державних (комунальних) інвестицій, їх відповідність прогнозам економічного і соціального розвитку держави (планам розвитку територій), цільовим програмам, а також наявність техніко-економічних обґрунтувань, що визначають доцільність цих інвестицій.

Загальні обсяги субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам визначаються Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Порядок надання субвенції з державного бюджету та Переліки об’єктів, які фінансуються за кошти субвенції, визначаються відповідними постановами Уряду.

Під час проведення контрольних заходів перевіряють законність включення об’єктів до Переліку, зокрема наявність фактів:

- надання субвенції на безповоротній основі підприємствам, установам та організаціям недержавної або некомунальної форми власності;
- фінансування об’єктів, які не відповідають умовам, передбаченим у Порядку надання субвенції;
- документального підтвердження необхідності проведення будівельних робіт з кожного об’єкта, відповідних висновків і погоджень;

– розподіл коштів субвенції на місцевому рівні визначається відповідними рішеннями органів влади та місцевого

самоврядування з унесенням змін (коригувань) до місцевих бюджетів за доходами і видатками відповідно до сум отриманих коштів субвенції;

– відповідність рівня, на якому затверджено інвестиційні програми і проєкти будівництва, вимогам чинного законодавства;

– дотримання вимог щодо проведення обов'язкової комплексної державної експертизи. Дослідити, чи не перевищує затверджений позитивний висновок програм і проєктів чинний протягом строку дії технічних умов та архітектурно-планувального завдання;

– дотримання в бюджетних установах вимог Порядку № 228 щодо процедури обґрунтованості поданих розрахунків на виділення асигнувань;

– обґрунтованість визначення суми витрат на капітальні вкладення у фінансових планах державних і комунальних підприємств.

Під час перевірки дотримання вимог чинного законодавства при укладанні контрактів (договорів) фінансовим контролерам необхідно:

1. Взяти до відома, що основним юридичним документом, що визначає права і обов'язки сторін (замовник – генпідрядник, генпідрядник – субпідрядник), який регулює взаємовідносини між ними та забезпечує узгоджену діяльність учасників будівництва, є підрядний контракт (договір). Відповідно до статті 629 Цивільного кодексу України договір є обов'язковим для виконання сторонами.

2. Враховувати, що порядок укладання та виконання договорів підряду на проведення робіт з нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального ремонту будівель, споруд, технічного переоснащення підприємств (будівництво), а також окремих комплексів чи видів робіт, пов'язаних з будівництвом, відповідно до Цивільного (глава 61 «Підряд», статті 837–891) та Господарського кодексів України (глава 33 «Капітальне будівництво» статті 317–324), визначено загальними умовами № 668.

Загальні умови є обов'язковими для врахування під час укладання договорів підряду в будівництві незалежно від джерел фінансування, а також форми власності замовника та підрядника (субпідрядника).

3. Керуватися тим, що договір (контракт) підряду укладається в письмовій формі. У договорі передбачаються істотні та інші важливі умови для регулювання взаємовідносин сторін відповідно до пункту 5 Загальних умов № 668.

У договорі зазначається вид договірної ціни: тверда або динамічна чи періодична.

Динамічна договірна ціна (приблизний кошторис) установлюється відкритою і може уточнюватися упродовж усього строку виконання будівельних робіт.

За динамічної договірної ціни вартість прямих витрат при взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт визначається на підставі нормативних витрат трудових і матеріально-технічних ресурсів виходячи з фізичних обсягів виконаних робіт та уточнених цін ресурсів (пункт 3.3.10.1 ДБН Д.1.1-1-2000).

Тверді договірні ціни встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва і не уточнюються, за винятком випадків, якщо:

- замовник змінює у процесі будівництва проєктні рішення, що викликає зміну обсягів робіт та вартісних показників;
- у процесі будівництва у проєктній документації та інвесторських кошторисах встановлено безперечні помилки, які не було виявлено на стадії тендерної пропозиції та складання договірної ціни, а підрядник не є виконавцем проєктно-кошторисної документації;
- виникають обставини непереборної сили – надзвичайні обставини та події, які не можуть бути передбачені сторонами під час укладання договору (контракту).

Слід враховувати, що згідно з пунктом 2 статті 844 Цивільного кодексу України договірна ціна є твердою, якщо інше не встановлено договором.

Особливість періодичної ціни полягає в тому, що на обсяги робіт, які плануються на визначений період, як правило річний

план, установлюється тверда договірна ціна (фіксована частина ціни). Формування та застосування фіксованої частини періодичної договірної ціни провадиться за правилами як для твердої договірної ціни.

Після закінчення періоду, у якому діяла тверда ціна в складі періодичної договірної ціни, вартість залишків робіт може уточнюватися з подальшим установленням твердої ціни на весь залишок або його частину.

4. Пам'ятати, що невід'ємною частиною контракту (договору) є розрахунок договірної ціни. У разі погодження договірної ціни замовником перевіряється вартість матеріально-технічних ресурсів, яка не має перевищувати середньорегіональну (за матеріалами – за цінами виробників, що склалися в регіоні). Коли ціни на придбання матеріальних ресурсів відрізняються від середньорегіональних, у підрядної організації має бути обґрунтоване письмове погодження замовника щодо поставки на будівництво ресурсів за вищими цінами.

Договірна ціна має відповідати вартості тендерної пропозиції, що акцептована замовником.

5. Під час перевірки виконання гарантійних умов (у тому числі щодо недоліків і дефектів, установлених за результатами огляду та контрольних обмірів), у разі наявності таких умов у договорі підряду або законодавстві виявлені недоліки у межах гарантійного строку виконавець має усунути за власні кошти.

13.3. Перевірка проєктно-кошторисної та іншої технічної документації

Під час перевірки проєктно-кошторисної та іншої технічної документації необхідно у замовника перевірити наявність оформлених у встановленому порядку:

● проєктно-кошторисної документації. Всі види ремонтно-будівельних робіт, крім поточного ремонту, потребують наявності проєктно-кошторисної документації. Обсяг і вартість поточного ремонту, що виконується господарським способом,

можуть бути визначені на основі дефектних актів і розцінених описів робіт.

Проєктно-кошторисна документація для будівництва приймається замовником на підставі Акта про приймання проєктно-вишукувальної, науково-технічної продукції, який є підставою для оплати виконаної роботи.

Склад, порядок розроблення, оформлення, погодження та затвердження проєктної документації на нове будівництво та реконструкцію будівель і споруд цивільного призначення та нове будівництво, реконструкцію та технічне переоснащення об'єктів виробничого призначення мають відповідати вимогам ДБН А.2.2-3-2004, а погодження та затвердження проєктно-кошторисної документації на капітальний та поточний ремонт житла, об'єктів соціальної сфери, комунального призначення та благоустрою має здійснюватись відповідно до Порядку проведення ремонту та утримання об'єктів благоустрою населених пунктів, зареєстрованого в Мін'юсті від 12.02.2004 № 189/8788 (лист Державного комітету України з будівництва та архітектури та Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 24.02.2005 № 7/8-134, № 4/3-260);

- позитивного експертного висновку (порядки № 483, № 1269 та ДБН А.2.2-3-2004). Тобто на проєктно-кошторисну документацію має бути наданий органами державної експертизи позитивний експертний висновок (який чинний упродовж строку дії технічних умов та архітектурно-планувального завдання). Висновок комплексної державної експертизи може бути позитивним, тобто рекомендованим до затвердження, або негативним – із зауваженнями щодо доопрацювання або обґрунтування щодо неможливості реалізації цього проєкту.

Окремі роботи не потребують висновку комплексної державної експертизи. Конкретний їх перелік наведено в наказі Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 12.09.2001 № 179, затвердженому в Міністерстві юстиції України 26.09.2001 за № 844/6035;

● наказу, рішення, розпорядження, постанови про затвердження проєктно-кошторисної документації. Відповідно до вимог постанови КМУ від 31.10.2007 № 1269 проєктно-кошторисна документація має бути затверджена (до 30 млн грн – керівником підприємства-замовника, до 100 млн грн – облдерж-адміністраціями чи міністерствами; 100 млн грн і більше – КМУ);

● складених титулів будов. На об'єкти реконструкції та будівництва мають бути складені та подані до Держказначейства титули будов (постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.97 № 995).

Титул є обов'язковим документом і складається лише на нове будівництво, розширення, реконструкцію та технічне переоснащення. У титулі вказується початок і кінець будівництва, джерела фінансування та завдання щодо введення в дію потужностей і основних фондів. Затверджуються титули в такому самому порядку, як і проєкти будівництва.

Ремонтні роботи (капітальний та поточний) не підпадають під дію постанови Кабінету Міністрів України № 995, тому незалежно від видів ремонту титули не складаються.

За відсутності титулу будови (об'єкта, черги будівництва) та наказу, рішення чи постанови про затвердження проєктно-кошторисної документації казначейство не має права фінансувати за рахунок централізованих капітальних вкладень будівництво, ремонт, реконструкцію;

● ліцензії Держбуду на виконання ремонтно-будівельних робіт. Наявні випадки, коли генпідрядник не є виконавцем робіт (виконавці – субпідрядні організації), то, відповідно, і ліцензія йому не потрібна;

● дозвіл Інспекції державного архітектурно-будівельного контролю на виконання будівельних робіт з нового будівництва, реконструкції, реставрації та капітального ремонту будинків, споруд та інших об'єктів, розширення і технічного переоснащення.

Дозвіл на право виконання будівельних робіт надається забудовнику (замовнику) та генеральному підряднику відповідно

до Положення про порядок надання дозволу на виконання будівельних робіт, затвердженого наказом Держбуду України від 05.12.2000 № 273 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25.12.2000 за № 945/5166.

13.4. Перевірка правильності визначення вартості будівництва

До вартості будівництва належать витрати, передбачені зведеним кошторисним розрахунком.

Під час перевірки вартості будівництва потрібно перевірити: правильність визначення розміру витрат на утримання служби замовника; авторський нагляд; виконання проєктно-вишукувальних робіт; витрати, пов'язані з пусконалагоджувальними роботами та комплектацією устаткування; вартість виконання будівельно-монтажних робіт (розцінки, показники, вартість матеріалів).

Під час складання кошторисної документації, згідно з пунктом 2.8.13 ДБН Д.1.1-1-2000, кошти на покриття витрат з утримання служби замовника враховуються у розмірі 2,5 % від підсумку графи 8 глав 1–9 зведеного кошторисного розрахунку.

Використання зазначених коштів здійснюється на підставі кошторисів доходів і видатків, складених та затверджених у встановленому порядку, пропорційно обсягам виконаних робіт.

Під час перевірки необхідно звернути увагу, чи не нараховувалися витрати на утримання служби замовника від запланованого обсягу капіталовкладень без урахування вартості фактично виконаних і оплачених робіт.

У зведеному кошторисному розрахунку податок на додану вартість (далі – ПДВ) нараховується на всю вартість будівництва, у тому числі і на кошти з утримання служби замовника. Проте варто взяти до уваги, що фактичне нарахування ПДВ на суму витрат з утримання служби замовника здійснюється за умови, що замовник є платником ПДВ.

Враховуючи те, що здійснення функцій замовника не належить до підрядних робіт, кошти на утримання служби замовника не включаються до типових форм первинних облікових документів № КБ-2в та № КБ-3.

У разі встановлення завищення витрат на утримання служби замовника зменшується загальна вартість виконаних будівельних робіт і, відповідно, зменшується розмір коштів на покриття витрат з утримання служби замовника.

Якщо замовником для здійснення технічного нагляду за веденням будівельно-монтажних робіт на підставі укладеного договору (контракту) залучається спеціалізована установа (організація) або окремий фахівець, витрати на ведення технічного нагляду обґрунтовуються відповідним розрахунком, узгодженим і затвердженим замовником.

Вартість проєктно-вишукувальних робіт для будівництва визначається згідно з вимогами ДБН Д.1.1-7-2000. Правила передбачають визначення кошторисної вартості проєктно-вишукувальних робіт за двома методами:

- калькуляційним – на підставі чинних в Україні збірників цін на проєктно-вишукувальні роботи із застосуванням відповідних коефіцієнтів та індексів для будівництва об’єктів усіх галузей і підгалузей господарства, до того ж кошториси складаються за формою № 2-П. Вартість проєктно-вишукувальних робіт, не врахованих у збірниках цін, обчислюється з використанням відомчих збірників, погоджених з Мінрегіонбудом, або за кошторисом, складеним за формою № 3-П;
- визначення кошторисної вартості проєктних робіт для будівництва об’єктів житла і соціальної сфери шляхом застосування до відповідної вартості будівельно-монтажних робіт усереднених процентних показників вартості проєктних робіт, що визначаються Мінрегіонбудом України, зокрема базою, до якої застосовуються усереднені процентні показники, є вартість будівельно-монтажних робіт за номенклатурою глав 1–9 зведеного кошторисного розрахунку.

Ціна пропозиції розраховується на підставі кошторисної вартості проєктно-вишукувальних робіт з уточненням окремих складових виходячи із структури витрат, що склалися в організації, та поточних цін на трудові і матеріальні ресурси. Ціна пропозиції претендента, визначеного виконавцем робіт, є договірною.

Після узгодження договірної ціни складається контракт на виконання робіт. У контракті зазначається документ, покладений в основу визначення вартісних показників; встановлюється вид договірної ціни; порядок та терміни уточнення договірної ціни; умови фінансування та розрахунків за обсяги виконаних робіт; гарантії замовника та проєктної організації тощо.

Відповідальність за обґрунтованість вартості проєктно-вишукувальних робіт на стадії узгодження договірних цін та проведення взаєморозрахунків за обсяги виконаних робіт покладається на керівників організації замовника і проєктної організації.

Вартість робіт зі складання кошторисної документації не входить до вартості ремонтно-будівельних робіт і не відображається в Акті приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в) та Довідці про вартість виконаних підрядних робіт і може оплачуватися замовником на підставі договору на виконання цієї роботи або на підставі окремого пункту контракту на виконання будівельно-монтажних робіт (у разі якщо розробка кошторисної документації здійснюється підрядником, який виконує будівельні роботи) щодо об’єкта з урахуванням умов, узгоджених сторонами і зафіксованими в контракті.

Спільним наказом Держкомстату та Держбуду України від 21.06.2002 № 237/5 скасовано чинну раніше як первинний обліковий документ Типову форму № 4-а «Довідка про вартість виконаних проєктно-вишукувальних робіт».

Пусконалагоджувальні роботи належать до інших підрядних робіт. Визначення вартості пусконалагоджувальних робіт регламентовано ДБН Д.1.1-1-2000 доповнення № 1. Перевірка правильності визначення вартості здійснюється на підставі

відповідним чином оформлених актів приймання виконаних підрядних робіт форми № КБ-2в.

Вартість комплексної державної експертизи проєкту будівництва визначається шляхом застосування показників, установлених у процентах до кошторисної вартості згідно з Порядком № 427. Кошторисна вартість будівництва визначається як сума вартості будівельних, монтажних робіт (без вартості устаткування) та інших витрат, що виконуються згідно з главами 1–9 зведеного кошторисного розрахунку, і 10 % вартості устаткування.

У разі проведення повторної експертизи її вартість визначається із застосуванням коефіцієнта від 0,1 до 0,7, який встановлюється залежно від питомої ваги кошторисної вартості проєктних рішень, що відкориговані з урахуванням зауважень, наведених у висновку попередньої експертизи.

Індекси розцінок для обчислення розміру плати за видачу архітектурно-планувального завдання та технічних умов, які встановлені Порядком № 2328, коригуються Мінбудом залежно від зміни індексу на проєктно-вишукувальні роботи.

За динамічної договірної ціни, якою передбачено уточнення вартості матеріально-технічних ресурсів, кошти на покриття ризиків та інфляцію, як правило, не передбачаються.

За твердої та періодичної ціни кошти, передбачені зведеним кошторисним розрахунком вартості будівництва, на покриття ризиків усіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов’язаних з інфляційними процесами, є резервом замовника і витрачаються на цілі, зазначені в пункті 3.1.20 ДБН Д.1.1-1-2000.

Формування кошторисної нормативної бази і порядку її застосування в будівництві, згідно зі статтею 12 Закону України № 507-XII, покладено на Мінрегіонбуд України. Відповідно, законне тлумачення спірних питань, пов’язаних з будівництвом, може бути надане тільки Мінрегіонбудом України.

Для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи з будівництва складаються первинні облікові документи за

Типовими формами № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт», затвердженими наказом № 237/5.

Типові форми № КБ-2в поширюються на будівельні підприємства і підрозділи усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту, інші підрядні роботи, із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності. Акт приймання виконаних робіт складається на основі журналу обліку виконаних робіт (форма № КБ-6) і надається субпідрядником – генпідряднику, генпідрядником – замовнику.

Типова форма № КБ-3 поширюється на підрядні роботи, що виконуються за рахунок усіх джерел фінансування.

Для підприємств, що виконують роботи з поточного ремонту господарським способом, складання зазначених форм не обов’язкове.

Підприємства, які Типову форму № КБ-2в не використовують, записи в бухгалтерському обліку здійснюють на підставі іншого первинного документа з визначення ступеня завершеності робіт і обчислення прибутків за методом виміру та оцінки виконаної роботи, який повинен містити необхідні реквізити, передбачені Законом України № 996-XVI і Положенням № 88, наявність яких забезпечує отримання інформації про дату, види, обсяги та вартість виконаних робіт.

Прямі витрати в кошторисах і актах приймання виконаних робіт під час розрахунків визначаються на підставі кошторисних норм (загальнодержавні будівельні кошторисні нормативи, відомчі кошторисні нормативи, кошторисні нормативи для окремих будов, індивідуальні кошторисні норми). Правила застосування кошторисних норм при визначенні прямих витрат у вартості будівництва наведено в ДБН Д.1.1-1-2000.

Загальнодержавні будівельні кошторисні норми є обов’язковими для застосування всіма організаціями, установами і підприємствами незалежно від їх відомчої належності і форм

власності під час визначення вартості будов, будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної власності.

До відомчих належать нормативи, які розробляються в обґрунтованих випадках, коли прийняті для спеціалізованого будівництва технологією і організацією робіт витрати трудових і матеріально-технічних ресурсів відрізняються від рівня, прийнятого для загальнодержавних.

Вони не мають суперечити загальнодержавним або дублювати їх.

Відомчі норми обов'язкові для організацій, установ і підприємств міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади, що затвердило ці норми. Для організацій, установ і підприємств, що входять до сфери управління інших міністерств та органів виконавчої влади, ці нормативи можуть бути обов'язковими за умови прийняття ними відповідного рішення.

Неправильне застосування кошторисних норм може призвести до завищення вартості прямих витрат (вартості матеріалів, заробітної плати, вартості будівельної техніки), а також може спричинити завищення нормативних трудовитрат, що надалі зумовить завищення загальновиробничих і адміністративних витрат, прибутку, коштів на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд (у разі їх урахування за процентним показником), коштів на утримання служби замовника і в результаті – завищення вартості виконаних робіт.

Під час перевірки правильності застосування ресурсних елементних кошторисних норм на ремонтно-будівельні роботи враховується, що норми на демонтаж (розбирання) окремих конструкцій можуть передбачати повторне застосування матеріалів і виробів (у разі дотримання вимог п. 3.3.13 ДБН Д.1.1-1-2000). Якщо повторне використання матеріалів від розбирання не планується, витрати ресурсів на роботи з демонтажу визначаються за нормами відповідних збірників на виконання цих робіт (без урахування вартості матеріальних ресурсів) із

застосуванням коефіцієнтів, наведених у вказівках щодо застосування кошторисних норм (пункт 2.6, 2.7).

Наприклад, витрати ресурсів на роботи з демонтажу внутрішніх мереж водопроводу, каналізації, водостоків, опалення, електропостачання, газопостачання (за відсутності необхідних норм у РЕКНр) визначаються за відповідними нормами на їх монтаж без урахування норм витрат матеріалів із застосуванням коефіцієнта 0,4 до норм витрат праці робітників, зайнятих на ремонтно-будівельних роботах, машиністів, часу експлуатації машин і механізмів (роз'яснення Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України у збірнику № 4 за квітень 2006 року).

Застосування коефіцієнтів, що враховують вплив спеціальних умов виконання робіт, має бути обґрунтовано. Обґрунтування і величини коефіцієнтів зазначаються в проєкті організації будівництва або (у разі скороченого обсягу проєктно-кошторисної документації і відсутності проєкту організації будівництва) в умовах контракту чи дефектному акті.

Коефіцієнти, що враховують спеціальні умови виконання робіт, наведено у Вказівках щодо застосування ресурсних елементних кошторисних норм і застосовуються лише до норм витрат праці робітників, машиністів, часу експлуатації будівельних машин і механізмів, а не до витрат усіх ресурсів, передбачених нормою.

13.5. Перевірка правильності визначення вартості робіт, виконаних підрядним способом

Особливості проведення перевірки залежать від виду договірної ціни, обумовленої контрактом (договором), і яка згідно з ДБН Д.1.1-1-2000 може встановлюватися твердою, динамічною чи періодичною.

Правильність визначення вартості матеріальних ресурсів в актах виконаних робіт здійснюється шляхом зіставлення даних ресурсної відомості до актів приймання виконаних робіт з

даними бухгалтерського обліку підрядника (Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві у співвідношенні з виробничими нормами (форма № М-29), Звіт про рух матеріальних цінностей (форма № М-19) з рахунками, накладними на придбання матеріалів. Якщо підрядником не ведуться форми № М-29 і № М-19, дані ресурсних відомостей порівнюються з довідками (актами) про витрати основних матеріалів та оборотно-сальдовими відомостями відповідних рахунків бухгалтерського обліку).

Наявність у бухгалтерському обліку даних про залишки товарно-матеріальних цінностей «червоним» може бути пов'язане з невиконанням обсягів будівельних робіт і безпідставним списанням фактично відсутніх матеріалів або через ненадання постачальником вчасно документів для оприбуткування (матеріали отримано в борг).

У цьому випадку факт виконання робіт перевіряється обстеженням чи контрольним обміром.

У разі виготовлення окремих будівельних матеріалів, виробів і конструкцій власними силами підрядника ціни таких матеріальних ресурсів з відповідних калькуляцій, затвердженими підрядною організацією у встановленому порядку (за виробничою собівартістю). Прибуток у калькуляціях не враховується, а визначається загалом по будівництву та обчислюється з урахуванням трудовитрат на виготовлення цих матеріальних ресурсів (пункт 3.2.5.3 ДБН Д.1.1-1-2000).

Усереднені відстані перевезень матеріальних ресурсів (30 км – для міст, 80 км – для сільської місцевості) рекомендовано додатком 15 до ДБН Д.1.1-1-2000 для обчислення транспортних витрат з доставки матеріальних ресурсів в інвесторській кошторисній документації, коли, як правило, ще невідомі постачальники цих ресурсів. На стадії проведення взаєморозрахунків за виконані роботи під час розрахунку транспортних витрат у складі вартості матеріальних ресурсів варто враховувати конкретну відстань від постачальника до приоб'єктного складу (за конкретною транспортною схемою).

Ціни на матеріали для будівництва визначаються з урахуванням витрат франко-приоб'єктного складу будівельного майданчика (пункт 3.1.10.9 ДБН Д.1.1-1-2000).

Коли приоб'єктні склади і майданчики для складування матеріалів, виробів і конструкцій розташовані в безпосередній близькості від об'єктів будівництва і немає потреби у внутрішньобудівельному транспортуванні матеріальних ресурсів автомобільним транспортом, у розрахунках одиничної вартості видів робіт не враховується передбачена нормами робота бортових автомобілів.

Під час перевірки вартості транспортних і заготівельно-складських витрат доцільно відстежувати правильність визначення за матеріалами та конструкціями маси одиниці виміру (правильність переведення п. м, м. куб тощо у кг, т). Неправильне визначення маси може призвести до безпідставного завищення транспортних і заготівельно-складських витрат.

Метод розрахунку транспортних і заготівельно-складських витрат має бути прописаний у тендерній документації або в договорі. У разі відсутності такої інформації необхідно застосовувати той метод, за яким їх визначено у проєктно-кошторисній документації.

Середньомісячна заробітна плата визначається з урахуванням рекомендованого Мінрегіонбудом за погодженням з Мінекономіки України середнього рівня заробітної плати у будівельній галузі, що склався в регіоні на певний період. Під час визначення вартості ремонту об'єктів виробничого та іншого призначення рівень заробітної плати береться з урахуванням рекомендацій відповідних міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Усереднені показники вартості людино-години за розрядами складності робіт у будівництві з урахуванням рекомендованої середньомісячної заробітної плати за 40-годинним робочим тижнем затверджуються наказами Мінрегіонбуду України. Ці самі накази передбачають застосування коефіцієнтів за іншої тривалості робочого тижня, а також коефіцієнтів при будівництві

тунелів, метрополітенів, виконанні робіт на шахтній поверхні, будівництві великих мостів, мостових переходів із мостобудівними об'єктами у їх складі.

Питання щодо уточнення рівня заробітної плати вирішується замовником (інвестором) та підрядником на підставі умов здійснення конкретного будівництва (виконання робіт у стислі терміни, у нічний час та святкові дні, за підвищеної інтенсивності праці тощо), аналізу даних щодо зміни споживчих цін на товари загального вжитку (першочергової потреби) і комунальні послуги та рівня заробітної плати у будівельній галузі, що відбулися в регіоні за певний період (на підставі довідки міського (обласного) статистичного управління).

Вартість машино-години власної будівельної техніки підрядника визначається на підставі ресурсних показників, наведених у ресурсних кошторисних нормах, та відповідних поточних цін на них.

Вартість машино-години будівельної техніки, що орендується, приймається за ціною орендодавця, погодженою замовником. У такому разі під час обчислення загальновиробничих і адміністративних витрат, а також прибутку загалом за будовою трудовитрати робітників, зайнятих на керуванні та обслуговуванні цієї будівельної техніки, не враховуються (пункти 3.2.7.3, 3.3.3.3 ДБН Д.1.1-1-2000).

У разі якщо здійснюється заміна машин і механізмів, передбачених загальнодержавними кошторисними нормами, на інші, наявні у підрядника, відповідно до пункту 3.2.7.7 ДБН Д.1.1-1-2000 вартість таких робіт визначається з урахуванням змінених умов виконання робіт з відповідним технічним та економічним обґрунтуванням.

У разі якщо вартість робіт із зміненими умовами не перевищує нормативно-розрахункову, то вона узгоджується замовником і застосовується під час розрахунку за виконані роботи. Інакше розробляється індивідуальна ресурсна кошторисна норма, яка затверджується у встановленому порядку і застосовується при взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт.

Загальновиробничі та адміністративні витрати, а також прибуток обчислюються загалом за будовою з урахуванням трудовитрат робітників, зайнятих на обслуговувані власних машин і механізмів.

Загальновиробничі та адміністративні витрати залежно від умов договору на стадії узгодження договірної ціни можуть уточнюватися за відповідними обґрунтованими розрахунками підрядника (визначаються розрахунково-аналітичним методом). Склад загальновиробничих витрат визначено пунктом 15, а адміністративних – 18 Стандарту 16.

Відрахування на соціальні заходи визначаються на підставі норм, установлених законодавством.

Розмір прибутку зазвичай приймається в межах усереднених показників, рекомендованих Мінрегіонбудом за погодженням з Мінекономіки, залежно від виду будівництва чи виду будівельно-монтажних робіт (усереднені показники розміру кошторисного прибутку за окремими видами робіт можуть застосовуватися тоді, якщо підрядник за контрактом виконує неповний комплекс робіт, а також у разі визначення розміру прибутку для субпідрядних організацій).

Прибуток, визначений на початок будівництва в договірній ціні незалежно від її виду, не уточнюється протягом всього строку будівництва, крім випадків, наведених у пункті 3.3.3.2 ДБН Д.1.1-1-2000.

При взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт кошти на покриття витрат підрядника на зведення або пристосування тимчасових будівель і споруд визначаються або на підставі виконавчого кошторису, погодженого замовником, та фактично збудованих (пристосованих) будівель і споруд з урахуванням рішень проєкту організації будівництва, або за процентними показниками, які надаються Мінрегіонбудом, що обумовлюється контрактом.

У разі якщо кошти на покриття цих витрат визначені за процентним показником, який не перевищує 5 %, в актах приймання виконаних робіт зазначені кошти підрядником не розшифровуються і зворотні суми не зазначаються.

При взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт, що виконувалися у зимовий чи літній період, передбачені на це в договірній ціні кошти уточнюються на підставі довідок місцевих органів гідрометеорологічної служби відповідно до ДБН Д.1.1-1-2000.

При взаєморозрахунках за виконані роботи в актах форми № КБ-2в витрати, пов'язані з відрядженням робітників, уточнюються і включаються відповідно до розрахунків складених на підставі документів, що підтверджують фактичне перебування робітників у відрядженні і величину цих витрат (накази на відрядження, посвідчення, авансові звіти, квитки, багажні квитанції, рахунки за проживання, розрахунки добових), згідно з вимогами чинних нормативно-правових актів.

Під час перевірки витрат підрядника на відрядження слід зважати на те, що витрати на відрядження інженерно-технічних працівників враховуються в складі загальновиробничих витрат.

У разі коли за умовами будівництва роботи виконуються в стислі терміни, за підвищеної інтенсивності праці, що приводить до скорочення термінів будівництва і часу перебування робітників у відрядженні і, відповідно, зниження витрат, пов'язаних з їх відрядженням, замовник компенсує фактично понесені підрядником витрати.

Якщо внаслідок нераціональної організації робіт фактична трудомісткість виконаних робіт на об'єкті перевищує нормативну, витрати на відрядження сплачуються підряднику в межах нормативної трудомісткості, тобто замовник компенсує витрати в розмірі, що не перевищує розрахований в договірній ціні на підставі нормативних трудовитрат.

Якщо в договірній ціні передбачено кошти на додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт у зимовий та літній період, то при взаєморозрахунках за виконані роботи такі витрати уточнюються залежно від температури повітря та кількості днів плюсової або мінусової температури та швидкості вітрів у порядку, визначеному у п. 3.3.10.4 та п. 3.3.10.5 ДБН Д.1.1-1-2000. Підставою для оплати додаткових витрат, пов'язаних з впливом

вітрів швидкістю понад 10 м/с у зимовий період, є довідки місцевих органів гідрометеорологічної служби.

Зазначені додаткові витрати розраховуються або калькуляційним методом, або на підставі усереднених показників, наведених у підрозділі 3.2, і оформляються актом.

Відповідно до пункту 3.3.2. ДБН Д.1.1-1-2000 договірна ціна на будівництво об'єкта формується претендентом на виконання робіт (генпідрядником) із залученням субпідрядних організацій і погоджується замовником.

Якщо будівництво здійснюється за державні кошти і рішення про залучення субпідрядних організацій приймається генпідрядником після узгодження договірної ціни і підписання контракту замовником, таке рішення погоджується із замовником, і договірна ціна на весь комплекс робіт переоформляється з урахуванням вартості робіт, що доручаються субпідряднику (у межах вартості, зазначеної в акцептованій тендерній пропозиції генпідрядника).

Незалежно від виду договірної ціни замовник оплачує генпідряднику вартість робіт, виконаних субпідрядником, у розмірі, що не перевищує вартість робіт, яка зазначена в акті виконаних робіт, підписаних генпідрядником і субпідрядником.

Під час перевірки правильності визначення вартості виконаних робіт слід зважати на особливості формування договірних цін підрядними організаціями, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, та особливості визначення вартості у тому разі, якщо генпідрядник і субпідрядник застосовують різні системи оподаткування.

Єдиний податок за ставкою 6 або 10 % від реалізації робіт (продукції, послуг) нараховується на підсумкову вартість будівельних (ремонтно-будівельних робіт) і монтажних робіт у договірному рівні, враховується у вартості будівництва і компенсується замовником при взаєморозрахунках за виконані роботи повним обсягом.

Фактична перевірка передбачає проведення обстеження та контрольного обміру виконаних робіт.

Керівники об'єкта контролю здійснюють організацію та проведення фактичної перевірки за участю відповідальних посадових осіб замовника, виконавця робіт (підрядника, субпідрядника) та представника контролюючого органу, за потреби – інших учасників інвестиційної діяльності (проєктувальника). У разі неучасті представників замовника або підрядника/субпідрядника в контрольних обмірах орган контролю звертається до правоохоронних органів про сприяння у проведенні контрольного обміру.

У разі неявки на контрольний захід підрядника ревізор складає акт обстеження обсягів виконаних робіт, який надається для підписання об'єкту контролю і включається в акт ревізії.

Під час обчислення обсягів виконаних робіт слід керуватися правилами, наведеними в технічних частинах збірників кошторисних норм. В акті контрольного обміру як завищення відображаються обсяги та види робіт, які фактично не виконувались, але відображені в актах приймання виконаних підрядних робіт (крім прихованих робіт), та які не відповідають проєктно-кошторисній документації.

Фактичні дані контрольного обміру порівнюються з обсягами робіт, зазначеними в актах приймання ф. № КБ-2в (складеними на основі журналу обліку виконаних робіт форми № КБ-6), і результати оформлюються актом, у якому фіксуються дані фактичних обсягів, дані, внесені до актів форми № КБ-2в, та між ними фіксується розбіжність. У разі встановлення завищень обсягів виконаних робіт проводиться перерахунок вартості, зважаючи на результати контрольного обміру.

За роботами, що технологічно приховуються під час виконання подальших робіт, факт їх виконання та обсяги неможливо встановити обстеженням і контрольним обміром, необхідно перевірити акти на приховані роботи. Перелік видів робіт і конструкцій, на які повинні складатися акти огляду прихованих робіт, та форма акта наведені у ДБН А.3.1-5-96.

13.6. Особливості перевірки вартості виконаних робіт у випадку виконання їх господарським способом

При господарському способі будівельні роботи виконуються силами власних будівельних підрозділів підприємств, установ і організацій або тимчасово створеними бригадами, у тому числі на підставі трудових угод.

У разі складання підприємством замість акта ф. № КБ-2в іншого документа, що підтверджує виконання робіт з поточного ремонту, вартість цих робіт визначається на підставі даних бухгалтерського обліку (вартість будівельних матеріалів, фактично нарахована заробітна плата незалежно від системи оплати праці, вартість використаного автотранспорту та будівельної техніки).

Загальновиробничі витрати включаються до вартості виконаних робіт за обґрунтованим розрахунком (залежно від облікової політики підприємства) або шляхом використання усереднених показників із застосуванням до них знижувального коефіцієнта 0,6.

Норми витрат та списання будівельних матеріалів, виробів і конструкцій на виконані обсяги будівельно-монтажних робіт мають узгоджуватися з нормами витрат матеріальних ресурсів, наведеними в ресурсних елементних кошторисних нормах.

У разі виконання робіт найманими працівниками за трудовими угодами рівень заробітної плати не повинен перевищувати визначеного рівня.

Під час виконання робіт господарським способом прибуток враховується у разі, якщо підприємство планує отримувати прибуток від такого виду діяльності. Для визначення фактичних обсягів робіт виконаних господарським способом також проводяться обстеження та контрольні обміри.

Згідно з п. 3.3.12 ДБН Д.1.1-1-2000 незалежно від виду договірної ціни та способів взаєморозрахунків у разі виявлення у розрахунках за виконані роботи (ф. № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та ф. № КБ-3 «Довідка про вартість

виконаних підрядних робіт») безперечних помилок та порушень чинного Порядку визначення вартості будівництва загальна вартість виконаних підрядних робіт підлягає уточненню з моменту виявлення зазначених помилок.

Виявлені порушення відображаються в акті за формою, наведеною у дод. Т.

Контрольні питання

1. Перевірка обґрунтованості визначення потреби у фінансових ресурсах на будівництво.
2. Особливості перевірки дотримання норм законодавства при використанні коштів, спрямованих на будівельні роботи.
3. Перевірка законності обґрунтованості виділення коштів на будівництво.
4. Контроль дотримання вимог чинного законодавства при укладанні договорів.
5. Особливості перевірки стану розрахунків між замовником і підрядником та правильністю відображення фінансово-господарських операцій, пов’язаних з будівництвом у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.
6. Контроль правильності визначення вартості будівництва.
7. Перевірка проєктно-кошторисної та іншої технічної документації.
8. Особливості перевірки правильності визначення вартості робіт, виконаних підрядним способом.
9. Особливості перевірки виконаних робіт у випадку виконання їх господарським способом.

РОЗДІЛ 14
ПЕРЕВІРКА ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

14.1. Особливості перевірки діяльності сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарська галузь має свої відмінні особливості порівняно з іншими галузями матеріального виробництва, які визначають специфіку завдань бухгалтерського обліку в цій галузі.

По-перше, процес виробництва має сезонний характер і поєднується з природними процесами росту рослин і тварин, внаслідок чого діяльність сільськогосподарських підприємств визначається як економічними, так і біологічними законами. Природні фактори значною мірою впливають на тривалість процесу виробництва у сільському господарстві: виробничий цикл може виходити за межі календарного року, а період виробництва – не збігатися з робочим періодом. Так, робочий період у рослинництві переривається природними процесами росту та розвитку рослин. З огляду на це у бухгалтерському обліку виникає необхідність розрізненого обліку витрат за виробничими циклами, наприклад: витрат минулих років – під урожай поточного року, витрат поточного року – під урожай майбутніх років.

По-друге, переважна частина основних і оборотних активів сільськогосподарського підприємства здатна до самовідновлення. Основним засобом виробництва в сільському господарстві є земля, у зв'язку з чим одним із важливих завдань бухгалтерського обліку є забезпечення точної реєстрації земельних угідь, а також додаткових капітальних вкладень у землю з метою підвищення її родючості.

По-третє, сільському господарству властива сезонність, тобто піднесення, спади й припинення виробничого циклу в

окремі періоди року. Цей фактор визначає нерівномірність облікової роботи, наприклад збільшення її обсягу в період збирання врожаю та посівної кампанії.

По-четверте, продукція сільського господарства може призначатися як для виробничого, так і для власного споживання на підприємстві. Наприклад, продукція рослинництва може бути використана як насіння, корм для худоби, а також як натуроплата для членів господарства, а продукція тваринництва – це корм для худоби, добрива і продукти харчування. У зв'язку з цим виникає потреба чіткого відображення у бухгалтерському обліку продукції на всіх етапах внутрішньогосподарського обігу.

Особливості сільськогосподарського виробництва визначають свою методику обліку собівартості. Так, собівартість зерна, кормів і продукції інших сільськогосподарських культур визначається лише після збирання врожаю, у кінці року, а оцінка продукції протягом року проводиться за плановою собівартістю і коригується до фактичної собівартості після складання звітних калькуляцій в кінці сільськогосподарського року.

Крім наведених особливостей вітчизняним законодавством передбачений особливий режим оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, який значно відрізняється від оподаткування в інших галузях матеріального виробництва, що також має свій вплив на бухгалтерський облік.

Водночас особливості виробничої діяльності та оподаткування, які значною мірою визначають специфіку бухгалтерського обліку в сільському господарстві, ґрунтуються на єдиному уніфікованому плані рахунків, застосуванні загальних методів і форм організації облікових робіт.

Оскільки сільгосппідприємства є одержувачами бюджетних коштів для впровадження державних програм та мають ряд пільг зі сплати податків, їх фінансово-господарська діяльність є об'єктом контролю органів ДФІ.

Метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств, установ та організацій системи агропромислового комплексу (далі – АПК) є:

- оцінка стану організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, додержання методології обліку, своєчасності, повноти і достовірності відображення в обліку та звітності господарських операцій;
- встановлення фактів неефективних та не за цільовим призначенням проведених витрат бюджетних коштів і запобігання їм у подальшому;
- попередження перекручень даних обліку.

Перевірці підлягають первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові регістри, журнали-ордери, касові книги, матеріали інвентаризацій, звітність підприємства, а також розпорядчі документи керівництва підприємства, органу його управління з питань організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Стан бухгалтерського обліку і фінансової звітності перевіряється на всіх етапах перевірки, під час дослідження кожного питання варто накопичувати виявлені недоліки для наступного узагальнення та висновків.

14.2. Перевірка бухгалтерського обліку операцій із сертифікатами на земельну частку (пай) та актами на приватну власність на землю

Відображення в бухгалтерському обліку як самих земельних ділянок, так і операцій з ними поки що недостатньо регламентовано. Для того щоб відобразити будь-який об’єкт на балансі у складі активів підприємства, згідно з вимог П(С)БО 7 «Основні засоби», він має відповідати певним умовам: по-перше, цей об’єкт має бути контрольований підприємством; по-друге, його вартість має бути достовірно визначена; по-третє, очікується, що його використання в майбутньому приведе до економічних вигод.

Земля відповідає всім умовам визнання поняття «актив» і має бути відображена у складі або необоротних активів підприємства (власні та набуті на правах фінансової оренди

земельні ділянки) на рахунку 10 «Основні засоби» (субрахунок 101 «Земельні ділянки») або на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» (земельні ділянки в оперативній оренді). Право користування земельною ділянкою обліковується у складі нематеріальних активів на відповідному рахунку.

Найпоширенішим шляхом використання набутого в результаті реорганізації КСП земельного паю є передача його в оренду.

Потрібно зазначити, що відповідно до Земельного кодексу України від 25.10.2001 № 2768-III громадяни та юридичні особи, які мають у власності земельні ділянки для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільгоспвиробництва, а також громадяни України – власники земельних часток (паїв) не мають права до 01.01.2005 відчужувати належні їм земельні ділянки та земельні частки (паї), крім міни, передачі їх у спадщину та при вилученні земель для суспільних потреб.

Облік орендних операцій регламентується П(С)БО 14 «Оренда» і залежить від їх виду (фінансова оренда чи оперативна). На підставі з положень цього Стандарту той вид оренди землі та земельних паїв, що знайшов нині найбільше розповсюдження, є оперативною орендою.

Земля, взята в оренду за сертифікатами на право на земельну частку (пай), оцінюється виключно за вартістю цих сертифікатів і обліковується на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» в цілому за орендованим земельним масивом як в грошовому, так і в натуральному вимірах за видами земель і їх якісними характеристиками.

Орендна плата, яку орендар має сплатити за користування об’єктом оренди, визнається іншими операційними витратами з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов’язаних з використанням об’єкта операційної оренди. Ревізор має підійти до цього питання так:

- якщо сільськогосподарські угіддя орендувалися підприємствами для вирощування продукції рослинництва, витрати на сплату орендної плати мають обліковуватися на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (субрахунок «Рослинництво»);

- якщо заздалегідь було відомо, під вирощування якої культури бралася в оренду ділянка, то витрати на оренду повинні бути прямо віднесені на собівартість конкретної продукції, тобто відображені безпосередньо за дебетом рахунку 23 «Виробництво» на відповідному аналітичному рахунку;
- у разі використання рахунків восьмого класу нарахування орендної плати повинно здійснюватися за дебетом рахунку 84 «Інші операційні витрати», субрахунок 841 «Витрати по оренді земельних ділянок» з наступним віднесенням на витрати виробництва.

Повнота та своєчасність нарахування орендної плати за користування земельними ділянками досліджується за дебетом рахунків витрат та кредитом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» (субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами») та за даними аналітичного обліку. Аналітичний облік рахунку 685 має вестися у розрізі власників сертифікатів на право на земельну частку (пай) та актів на передачу землі у приватну власність.

Розмір плати за оренду земельних часток (паїв) визначено Указами Президента України від 29.01.2001 № 62/2001 та від 02.02.2002 № 92/2002.

Потрібно мати на увазі, що відповідно до ч. 3 ст. 14 Закону України від 06.10.98 № 161-XIV «Про оренду землі» відсутність у договорі однієї з істотних умов договору оренди землі, а також порушення вимог окремих його статей є підставою для визнання договору недійсним.

Звертається увага, що істотні умови договору оренди землі визначено ч. 2 ст. 14 Закону України від 06.10.98 № 161-XIV «Про оренду землі», а відповідно до ч. 3 зазначеної статті відсутність у договорі однієї з істотних умов договору оренди землі, а також порушення вимог окремих його статей є підставою для визнання договору недійсним.

Під час встановлення таких фактів орган Держфінконтролю може порушувати перед правоохоронними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених з порушенням

законодавства (після прийняття відповідного рішення суду), а також стягувати в дохід держави кошти, отримані за незаконними угодами, без установлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства.

Перевіряючи цільове використання земель, доцільно мати на увазі, що неотримані сертифікати на виділені паї зберігаються у відділах земельних ресурсів, але, як свідчать перевірки, це не завжди означає, що земля не використовується.

Для з'ясування цільового використання земельних ділянок шляхом залучення фахівців Держкомзему, доцільно встановити:

- чи приймались відповідними органами державної влади та місцевого самоврядування рішення щодо зміни цільового призначення земель шляхом передачі їх у власність або надання у користування;
- хто і для якої мети використовує землі;
- чи оформлено договори оренди;
- чи надходила плата до відповідної ради, на яку покладено контроль за дотриманням земельного законодавства.

У разі виявлення фактів використання землі без належно оформлених договорів необхідно вжити заходів для укладення договорів оренди, стягнення несплачених сум в дохід бюджету та передати матеріали перевірок до правоохоронних органів.

З метою економічного регулювання земельних відносин при укладенні цивільно-правових угод проводиться грошова оцінка земель, яка щорічно (станом на 1 січня) уточнюється на коефіцієнт індексації, порядок проведення якої затверджується Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, своєчасність та правильність застосування грошової оцінки та індексації суттєво впливають на обсяги одержання бюджетами доходів, оскільки плата за землю ґрунтується на її грошовій оцінці. Мають місце випадки, коли постійні землекористувачі використовують земельні ділянки паїв за незатребуваними сертифікатами, межі яких у натурі не виділені.

Наприклад, згідно зі Звітом про наявність земель і розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями і видами

економічної діяльності» за формою № 6-зем, який подається сільською (селищною) радою, земельна ділянка обліковується як пасовище, а фактично перебуває у користуванні постійних землекористувачів у вигляді ріллі і на ній вирощуються сільськогосподарські культури. Тобто має місце факт нецільового та безоплатного використання земель.

Враховуючи сезонність сільськогосподарського виробництва, найбільший ефект від проведення таких перевірок буде отримано, якщо перевірки цільового використання земель проводити до збирання врожаю.

Витрати на роботи з поліпшення земель обліковуються за дебетом рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», субрахунок «Інвестиції з поліпшення земельних ділянок». Після завершення робіт дебетують рахунок 109 «Інші основні засоби» та кредитують рахунок 152.

Витрати, понесені на поліпшення земель, підлягають амортизації відповідно до чинного законодавства і повинні відображатися за кредитом рахунку 131 «Знос основних засобів» та дебетом рахунку 83 «Амортизація» з наступним віднесенням у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» чи 23 «Виробництво» з кредиту рахунку 83 для зарахування цих сум на аналітичні рахунки з обліку витрат на окремі культури.

Поліпшення орендованих земель відображають в обліку аналогічно, якщо такі роботи передбачається проводити за рахунок орендаря.

У разі коли договором оренди землі передбачається, що орендодавець має компенсувати орендатору витрати, понесені на поліпшення землі, то ці суми списують у дебет рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» з кредиту рахунку 152. Якщо орендар застрахував такі ризики, то компенсації проводяться за рахунок страхового відшкодування.

Відповідно до ст. 209 Земельного кодексу України від 25.10.2001 № 2768-III втрати сільськогосподарського та лісогосподарського виробництв, зумовлені вилученням сільськогосподарським угідь, підлягають відшкодуванню і зараховуються

на спеціальні рахунки відповідних місцевих рад у таких розмірах: АР Крим, обласних рад – 25 %, районних – 15 %; міських, сільських, селищних рад – 60 %, міських рад Києва та Севастополя – 100 %.

Кошти, які надходять у порядку відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, повинні використовуватися виключно на освоєння земель, поліпшення відповідних угідь, охорону земель відповідно до розроблених програм та проєктів землеустрою. Використання цих коштів на інші цілі не допускається.

Контроль за використанням цих коштів покладається на обласне управління земельних ресурсів.

Найбільш поширеним порушенням є нецільове використання зазначених коштів, тобто їх спрямування не на землеохоронні заходи, а на придбання легкових автомобілів, квартир, меблів та офісної техніки тощо.

Під час зустрічних перевірок в будівельних організаціях та агроформуваннях також виявляються факти нецільового використання коштів.

Для прикладу, управлінням земельних ресурсів відповідного рівня, згідно з рішенням ради, виділено господарству 100 тис. грн для проведення господарським способом робіт з поліпшення сільськогосподарських угідь внаслідок стихійного лиха, природної ерозії, окислення ґрунтів тощо.

Фактично, як свідчать дані бухгалтерського обліку, на виконання зазначених робіт понесено затрати в сумі 80 тис. грн, а 20 тис. грн використано на інші цілі, тобто не за цільовим призначенням.

У ряді випадків факти нецільового використання коштів виявляються за результатами контрольних обмірів виконаних робіт у зв’язку із завищенням їх обсягів.

14.3. Контроль за правильністю обліку коштів державної підтримки

Під час перевірки стану відображення в бухгалтерському обліку операцій з акумуляції та використання коштів, які виділяються з бюджету сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість (далі – ПДВ) щодо операцій з продажу товарів власного виробництва

Потрібно керуватися Порядком використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.02.2018 № 107, у якому визначено механізм використання коштів, передбачених Мінагрополітики у державному бюджеті за програмою «Державна підтримка галузі тваринництва». Бюджетні кошти спрямовуються з метою державної підтримки розвитку галузі тваринництва, стабілізації поголів'я худоби та поліпшення її генетичного потенціалу, стимулювання збільшення виробництва продукції тваринництва.

Перевірку використання бюджетних коштів, що надаються сільгоспвиробникам, відповідно до цього Порядку, здійснюють за такими напрямами:

- часткова компенсація відсоткової ставки за банківськими кредитами, залученими для покриття витрат, пов'язаних із провадженням діяльності у галузях: вівчарство, козівництво, бджільництво, звірівництво, кролівництво, шовківництво та аквакультура;
- часткова компенсація вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів, доїльних залів, підприємств з переробки сільськогосподарської продукції в частині витрат, профінансованих за рахунок банківських кредитів;
- спеціальна бюджетна дотація за утримання корів молочного, молочно-м'ясного та м'ясного напряму продуктивності;
- спеціальна бюджетна дотація за вирощування молодняка великої рогатої худоби, який народився в господарствах фізичних осіб;

- часткове відшкодування вартості закуплених для подальшого відтворення племінних тварин, а саме телиць, нетелей, корів молочного, молочно-м'ясного та м'ясного напряму продуктивності, свинок та кнурців, вівцематок, баранів, ярок і сперми бугаїв та ембріонів великої рогатої худоби, які мають племінну (генетичну) цінність.

Доплата сільськогосподарським товаровиробникам усіх організаційно-правових форм господарювання та фізичним особам за проданий ними для забою переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк ВРХ підвищених вагових кондицій здійснюється за кожний кілограм прийнятої живої маси.

Переробні підприємства і заготівельні (закупівельні) організації на прийнятий на забій молодняк ВРХ підвищених вагових кондицій виписують приймальні квитанції для юридичних осіб за формою № ПК-1, для фізичних № ПК-2.

Сільськогосподарські товаровиробники молодняку ВРХ підвищених вагових кондицій, що належать до порід, типів і помісей м'ясного напряму продуктивності, під час продажу такого поголів'я подають переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям довідку про його належність до м'ясних порід, типів і помісей, видану управлінням сільського господарства і продовольства райдержадміністрації.

14.4. Перевірка обліку виробничої діяльності в тваринництві

На початку ревізії доцільно з'ясувати наявність у складі основних засобів тваринницьких приміщень, дворів та інших комунікації та здійснити інвентаризацію поголів'я. При цьому доцільно з'ясувати не лише фактичну наявність поголів'я, а й своєчасність переведення ремонтного молодняку в основне стадо, інших тварин у старші вікові групи, оприбуткування приплоду тощо. Специфікою інвентаризації у тваринництві є строки її проведення: інвентаризацію молодняку тварин, худоби на

відгодівлі, кролів, звірів, піддослідних тварин та птиці проводять щомісяця, дорослих продуктивних тварин, робочої худоби – не рідше 1 разу на квартал. Заборонено призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника 2 роки поспіль.

Інвентаризацію тварин здійснюють за статево-віковими групами відповідно до назви аналітичних рахунків, відкритих до синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» 107 «Тварини» (у частині робочих і продуктивних тварин) та 21 «Поточні біологічні активи». Дані обліку про наявність поголів'я беруть із звіту про рух худоби та птиці, який складають до проведення перерахунку тварин, або з книги руху худоби і птиці на фермі з урахуванням документів, не зареєстрованих у цій книзі на день перевірки. Якщо інвентаризацію проводять у строки, близькі до звітного періоду, можна використовувати дані статистичної звітності (ф. № 24). В усіх випадках потрібно зробити звірку з аналітичним обліком до рахунків 10 і 21 у Журналі-ордері № 9 с.г. та відомості до нього або у відповідних машинограмах з урахуванням первинних документів, які ще не проведені в бухгалтерському обліку.

Порівнюючи фактичне поголів'я із даними обліку, виявляють лишки чи недостачу тварин; про причини цього матеріально відповідальні особи повинні дати письмові пояснення. При цьому доцільне проведення поглибленої документальної перевірки руху тварин для виявлення причин лишків чи недостач. Одночасно необхідно з'ясувати, чи правильно відображено в обліку виявлені недостачі тварин, чи віднесено на винних осіб нарахування для відшкодування матеріального збитку відповідно до наказу (рішення) адміністрації підприємства, чи оприбутковані виявлені лишки тварин.

Ревізори мають ретельно перевірити матеріали інвентаризації, звертаючи особливу увагу на якість її оформлення та відповідність даних, зазначених в інвентаризаційних описах, даним рахунків бухгалтерського обліку, а також правильність врегулювання інвентаризаційних різниць та відшкодування

збитку відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.

Своєчасність і повноту оприбуткування закуплених тварин перевіряють шляхом зіставлення рахунків-фактур, приймальних актів, договорів, товарно-транспортних накладних, племінних і ветеринарних свідоцтв із звітами про рух худоби і птиці, записами в реєстрах аналітичного та зоотехнічного обліку, а також документами, в яких оформлені наступні операції зі зважування, годівлі й переміщення закуплених тварин. Одночасно встановлюють законність і доцільність їх купівлі. При цьому перевіряють наявність планів формування стада, рознарядок-замовлень, договорів, забезпеченість кормами; вивчають продуктивність куплених тварин, вік маточного поголів'я, обґрунтованість цін за прейскурантами, договорами (замовленнями). Доцільними є зустрічні перевірки у постачальників тварин.

Правильність оприбуткування тварин, закуплених у населення, перевіряють на підставі приймально-розрахункових відомостей на велику рогату худобу, прийняту від населення для наступного продажу державі (ф. № 95-а і 95-б), зіставленням їх із відомостями зважування тварин, звітами про рух худоби і птиці, аналітичним обліком, відомостями витрати кормів, платіжними документами. Крім того, для встановлення достовірності проведених операцій доцільно відібрати пояснення осіб, які зазначені у приймально-розрахункових відомостях як такі, що продали худобу. Варто мати на увазі, що оплату за тварин проводять з урахуванням їх живої маси (за мінусом 3 % знижки на кишково-шлунковий тракт), вгодованості та закупівельних цін.

Під час ревізії оприбуткування приросту живої маси тварин, насамперед з'ясовують порядок зважування худоби (в які строки зважують, суцільним чи вибірковим способом, чи зважують тварин при їх надходженні та вибутті). Детально вивчають відомості зважування тварин (ф. № 98), правильність оформлення документів (наявність необхідних підписів, повнота заповнення інших реквізитів, правильність підсумків і розрахунків приросту живої маси однієї голови), звертають увагу на підчистки, виправлення.

Необхідно провести також перевірку і таких бухгалтерських документів: розрахунків визначення приросту живої маси (ф. № 98а), звітів про рух худоби і птиці на фермі (ф. № 102), Журналу-ордера № 9 с.г. чи інших реєстрів аналітичного обліку до рахунку, дані якого зіставити із записами у журналах зоотехнічного обліку, статистичною звітністю (ф. № 24), а також із розрахунками з оплати праці тваринниками за приріст живої маси. У разі виявлення розбіжностей в записах у різних документах та реєстрах треба відібрати письмові пояснення у відповідних осіб, стисло викласти їх сутність в акті й додати їх до акта ревізії.

Одним з дієвих методів є контрольні зважування тварин.

Перевіряючи операції з обліку падежу тварин, спочатку виявляють їх реальність. Для цього детально вивчають акти на вибуття худоби і птиці (ф. № 100), повноту заповнення реквізитів, наявність підписів відповідальних осіб. Зустрічною перевіркою у заготівельних підприємствах виявляють достовірність даних актів на вибуття тварин, які, у свою чергу, звіряються з даними книги обліку руху худоби і птиці (ф. № 34), звітами про рух худоби і птиці (ф. № 102), реєстрами аналітичного обліку (Журнал-ордер № 9 с. г.), формою звітності № 24, а також із журналами для реєстрації хворих тварин (ф. № 1-вет), ветеринарною звітністю, протоколами чи актами розтину трупів. За журналом реєстрації хворих тварин перевіряють, яке проводилося лікування та причини падежу. Зіставленням живої маси за актом ф. № 100 і відомістю останнього зважування перевіряють, чи не знижено масу падежу, особливо коли він стався з вини матеріально відповідальної особи, яка повинна відшкодувати матеріальний збиток.

Акти на вибуття тварин, які мають інвентарні номери, доцільно вибірково зіставляти з актами на оприбуткування приплоду. У такий спосіб можна виявити факти падежу не оприбуткованого молодняку. Доцільно чисельність голів падежу порівнювати з кількістю оприбуткованого хутра за відповідний період. При такому зіставленні також можна встановити факти

приховування падежу і неоприбуткування приплоду тварин. Відомі випадки, коли падіж приховували фіктивною реалізацією загиблих тварин операторам машинного доїння, свинаркам, яким потім компенсували витрати нарахуванням оплати праці за одержаний приплід і 100-відсоткове збереження поголів'я. Іноді падіж приховують оформленням актів на забій тварин. З метою виявлення таких фактів доцільно перевірити за прибутковими і видатковими документами, на які цілі була використана м'ясопродукція. Якщо м'ясо списано на годівлю птиці, сторожових собак, то такі операції потрібно відносити не до забою, а до падежу тварин.

Надалі ревізори підраховують загальну кількість падежу та його вартість за обревізований період, тобто визначають суму втрат господарства, з'ясовують причину падежу, виявляють осіб, винних у загибелі тварин, і ставлять вимоги про відшкодування ними матеріального збитку, якщо відповідні суми не були відшкодовані або відшкодовані не в повному обсязі. Особливу увагу звертають на випадки забою тварин малою живою масою: наприклад, молодняку великої рогатої худоби масою до 50, свиней – до 20–25 кг. Правильність оприбуткування виходу м'яса від забою тварин визначають зіставленням даних, зазначених у накладних ф. № 87, актах на вибуття тварин ф. № 100 з нормами його виходу відповідно до категорії вгодованості.

Якщо в господарстві проводять індивідуальне зважування тварин, то їх живу масу можна встановити за відомістю зважування тварин ф. № 98 за даними останнього зважування. При груповому зважуванні можна орієнтуватися на середню масу за групою тварин, з якої їх відбирали для забою. Доцільно звернути увагу на причини забою. Так само перевіряють достовірність даних про оприбуткування молока, яєць, вовни та іншої продукції.

14.5. Перевірка обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

Тварини на вирощуванні та відгодівлі належать до запасів підприємства. Потрібно зважати, що облік тварин, які перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, що вибракувана з основного стада, й тварин, прийнятих від населення для реалізації, здійснюється відповідно до Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі, затвердженої наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15.01.97 № 7.

Перевірці підлягає ф. № 34 «Книга обліку руху тварин і птиці», в якій систематизуються показники первинних документів з надходження і вибуття тварин та правильність записів про здійснені господарські операції, а також Журналу-ордеру № 9 с.г. Оскільки ця книга є підставою для складання щомісячного Звіту про рух тварин і птиці на фермі, доцільно звірити дані про наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їх надходження і вибуття (голів і живої маси) за видами у кожній обліковій групі.

Перевірці також підлягає правильність і своєчасність документального відображення операцій з надходження і вибуття тварин і птиці, звірів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада, тварин, прийнятих від населення для реалізації, згідно з П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати», 7 «Основні засоби».

Потрібно з’ясувати, чи забезпечено в Журналі-ордері № 9 с.г. повноту накопичення даних про наявність та рух поголів’я за місяць та наростаючим підсумком з початку року за видами тварин за обліковими групами в розрізі ферм. Доцільною також буде звірка даних за кожним видом даних Оборотної відомості № 9а с.г. за рахунком 21 «Поточні біологічні активи» з Журналом-ордером № 9 с.г. та рознесення до Головної книги кредиту цього рахунку в кореспонденції з іншими рахунками.

Необхідно також дослідити правильність перенесення підсумкових даних аналітичного обліку щодо наявності і руху робочої і продуктивної худоби з рахунку 107 «Тварини» до розділу «Аналітичні дані до рахунків 10, 11, 12, 15, 18» Журналу-ордеру № 13 с.г.

Особлива увага має бути приділена стану збереження тварин, що, звичайно, перевіряється під час інвентаризації.

Разом з тим підлягає дослідженню питання достовірності обчислення фактичної вартості тварин при їх надходженні і вибутті. Так, придбані за плату тварини мають зараховуватися на баланс за первісною вартістю, яка включає такі фактичні витрати: суми, що сплачуються постачальникові згідно з договором, за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням тварин. Стосовно тварин, які вирощені безпосередньо в господарстві, первісною вартістю приплоду і приросту живої маси тварин є собівартість їх вирощування (утримання).

Під час перевірки витрачання кормів на годівлю тварин варто користуватись затвердженим раціоном з урахуванням щоденних змін кількості поголів'я тварин.

14.6. Перевірка обліку виробничої діяльності в рослинництві

Успішному розвитку землеробства значною мірою сприяє обґрунтоване планування виробничої програми та складання технологічних карт. При перевірці цього питання насамперед з'ясовують, чи розроблено заходи щодо поліпшення сільськогосподарських угідь та залучення нових земель, підвищення родючості ґрунтів. Особливо ретельно перевіряють правильність визначення обсягів робіт, норм і розцінок, закладених у плані. Виявляють, чи враховано можливості забезпечення кожної культури органічними і мінеральними добривами, переходу на

сівбу високоврожайними сортами та гібридами, освоєння найефективніших сівозмін, впровадження прогресивних технологій вирощування культур, проведення меліоративних робіт та ін.

Після цього аналізують виконання виробничої програми підприємством в цілому і в розрізі бригад, ланок, орендних підрозділів тощо, виявляють кількісний вплив факторів на валове виробництво продукції, з'ясовують причини зниження врожайності, скорочення посівних площ під окремі культури тощо. Разом з тим слід переконатися в достовірності облікової інформації.

Важливо перевірити достовірність даних про посівні площі, дотримання науково обґрунтованих сівозмін та правил чергування культур, зокрема, на зрошуваних і осушених землях. З цією метою загальний обсяг робіт, виконаних при сівбі, наприклад, зернових, на основі облікових листів трактористів-машиністів (ф. № 67) порівнюють із посівною площею в заключному звіті (ф. № 4-сг) та в акті на витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119). У кожному випадку розбіжностей необхідно з'ясувати причину, якою поряд з іншими, може бути приписка обсягу робіт на посівних площах.

Під час проведення інвентаризації потрібно враховувати, що інвентаризаційні описи багаторічних насаджень складаються за ф. № 163 в розрізі видів, призначення і місця розташування (для кожного року посадки кожному сорту виділяють окремий рядок) із зазначенням площі (га) або довжини (погонних метрів), довжини і ширини (для лісопосадок).

Необхідно також забезпечити дієвий контроль за повнотою і своєчасністю оприбуткування вирощеного врожаю, на що, у першу чергу, повинен бути спрямований внутрішньогосподарський контроль. Він охоплює усі процеси, пов'язані з доставкою вирощеного врожаю на токи і в комори, зважуванням, зберіганням, сушінням, очищенням, обліком тощо. Важливе значення має контроль достовірності даних про масу намолоченого і доставленого на тік зерна. Внаслідок відсутності точного обліку його кількості у документах на відправку зерна від комбайнів на тік тут іноді можливі розбіжності. Із цією метою доцільно по

кожному талону контролювати відхилення маси кожної партії доставленого зерна від середньої маси по господарству за той же день. Аналогічно аналізують дані реєстрів для обліку врожаю зерна.

Для зіставлення використовують дані умовної бункерної маси (ф. № 77) і фактичної маси бункерів (ф. № 78). Випадки недовезення зерна на тік по окремих рейсах виявляють порівнянням кількості талонів водіїв автомобілів у комбайнерів із кількістю талонів комбайнера у водіїв та із записаними в реєстрі ф. № 78, який веде вагар. При використанні реєстрів необхідно звіряти повноту, достовірність та ідентичність записів у них (ф. № 77, 77а, 78). Причини відсутності будь-яких талонів чи невідповідність записів у реєстрах необхідно з'ясувати з водіями, комбайнерами, вагарями.

Згідно з Інструкцією з обліку продукції та матеріалів у сільськогосподарських підприємствах, затвердженою наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 15.07.80 № 269-1 (Інструкція 269), при перевезенні зерна обов'язково має бути зважена тара за кожним рейсом. На практиці цього не дотримуються, а зважують тару лише на початку дня. Тому у кожному наступному рейсі облікові дані про масу тари збільшують на масу спаленого палива, а дані про масу зерна автоматично зменшують на таку ж кількість проти фактично перевезеного. У результаті створюються невраховані лишки зерна на току (якщо воно доставлене на тік), а отже, передумови для зловживань. Виявивши випадки неправильного зважування тари, можна виявити масу неоприбуткованого зерна. З цією метою за кожним автомобілем на кожний день встановлюють різницю між масою (кількістю) палива в паливному баку до початку роботи і на кінець дня з урахуванням заправок протягом дня.

Для перевірки достовірності списання втрат зерна необхідно визначити середній відсоток його вологості та засміченості до і після переробки. При цьому доцільним є залучення відповідних спеціалістів, які визначають вологість електровологомірами, а засміченість – розподілом зразка на фракції та визначенням їх

питомої ваги. Різницю у вологості і засміченості зерна до й після переробки приймають за допустиму норму списання його на усушку і непридатні для використання відходи. Одержану середню норму множать на загальний валовий збір у первинній бункерній масі цієї партії і розраховують масу зерна, яке підлягає списанню. При наступному контролі перевіряють: стан ведення талонів і реєстрів, правильність та якість їх заповнення; факти суміщення посад комірника, завідувача током і вагаря однією особою; наявність аналізів якості зерна (вологість і засміченість); використання вологомірів, виконання своїх функцій інспекторами з якості; дотримання правил зважування тари і зерна.

Оприбуткування цукрових буряків, овочів, картоплі та іншої продукції рослинництва починають із перевірки щоденників надходження сільськогосподарської продукції, накладних та інших первинних документів. Для виявлення повноти і своєчасності її оприбуткування проводять зустрічну звірку документів з нарахування оплати праці при збиранні врожаю: з обліковими листами трактористів-машиністів, праці і виконаних робіт, дорожніми листами трактора та вантажного автомобіля тощо. При ревізії під час збирання врожаю доцільно провести інвентаризацію продукції. Перед збиранням врожаю мають бути проведені контрольні обмолоти по кожному полю, акти яких необхідно зіставити з фактичними даними про збір урожаю.

Певні особливості має контроль оприбуткування кормів. Найточніше масу заготовленого сіна і соломи можна визначити зважуванням на автомобільних вагах перед закладанням на зберігання. У скиртах масу цих кормів визначають за об’ємом скирти та масою кормів в 1 $м^3$. Сіно і солому оприбутковують у два етапи: на першому (через 5–10 днів після закінчення скиртування) множенням об’єму скирти на нормативну масу сіна чи соломи в 1 $м^3$ визначають їх масу; на другому етапі (через 1,5–2 міс.) комісія повинна повторно визначити об’єм скирт і фактичну масу 1 $м^3$ соломи і сіна. Фактичну їх масу встановлюють вибірковим зважуванням однієї скирти або її частини (завдовжки не менше ніж 4–5 м) кожного типу сіна чи соломи.

Дані обмірювання кожної скирти як на попередньому, так і на заключному етапі оприбуткування записують в акти приймання кормів. При цьому різниця у масі повинна бути зафіксована в обліку.

Масу сінажу визначають не раніш ніж через 10–15, а силосу – через 20 днів, але не пізніше 1 місяця після закінчення закладання, на основі їх даних об'єму і нормативної маси сінажу та силосу в 1 м^3. Масу коренебульбоплодів, вивезених з поля до місця зберігання чи використання, визначають тільки зважуванням, а масу залишків землі і листя – вибірковим зважуванням кількох партій коренебульбоплодів до та після очищення, про що комісія складає спеціальний акт, в якому уточнює валовий збір коренебульбоплодів, вивезених із поля, а також закладених у бурти.

Зелену масу однорічних і багаторічних трав, кукурудзи та інших сільськогосподарських культур обов'язково зважують при відправленні до місця закладання на силос чи сінаж, а також згодовуванні тваринам. Цю операцію фіксують у Реєстрі приймання кормів вагарем, а кількість зеленої маси визначає агрономічна або зоотехнічна служба господарства укісним чи розрахунковим методом.

Згідно з Інструкцією 269 продукцію зернових культур, скошених у молочній і молочно-восковій стиглості, не враховують ні у валовому зборі зерна, ні при визначенні урожайності зернових культур.

Усі грубі та соковиті корми передають на зберігання завідуючим фермами, фуражирам або іншим матеріально відповідальним особам. При цьому у двох примірниках складають описи скирт, траншей, буртів, схеми їх розміщення на території господарства; перший примірник залишають у бухгалтерії, а другий – передають матеріально відповідальним особам.

Під час ревізії необхідно звертати увагу на достовірність даних, зазначених в облікових документах про оприбуткування кормів з розмірами скирт, траншей та правильність застосування нормативної питомої ваги 1 м^3 кормів. Для цього проводять

інвентаризації, порівнюють дані різних документів бухгалтерського і оперативно-статистичного обліку та звітності.

Якщо грубі і соковиті корми не зважували, а оприбутковували за актом ф. № 92 на основі даних вимірів, то повноту їх обліку визначають на основі повторних обмірів і зіставляють з обсягом, вказаним у подорожніх листах трактористів-машиністів на збирання й транспортування, нарядах з нарахування оплати праці механізаторам та іншим працівникам.

Важливе значення у вирішенні проблеми продовольчого забезпечення має скорочення втрат сільськогосподарської продукції, особливо на стадії її збирання й доведення до споживачів, тому контролери уважно перевіряють стан збереження продукції, дотримання відповідних умов і правил зберігання.

Під час перевірки роботи з насінництва з'ясовують, чи дотримуються на підприємстві вимоги щодо норм сортової чистоти, вологості тощо, враховуючи те, що основні показники якості насіння нормуються державними стандартами і залежно від цього поділяються на класи. Вологість насіння не повинна перевищувати: пшениці, жита, ячменю, гречки, вівса, гороху, кормових бобів, сочевиці – 14 %, проса – 13,5, вики ярої – 15, квасолі – 16. Для перевірки цих показників використовують дані первинних документів та шнурової книги обліку насіння. Кожна партія, засипана у насіннєві фонди, має бути оформлена актом апробації та посвідченням про його кондиційність. У шнуровій книзі обліку насіння перевіряють достовірність записів про його надходження, зберігання, використання та якість, звіряючи їх із даними первинних документів, на основі яких зроблено записи. При цьому проводять вибіркову інвентаризацію, лабораторні аналізи, контрольний огляд насінного матеріалу.

Значну увагу доцільно приділяти питанням заготівлі та використання добрив, перевіряючи при цьому стан виконання плану вивезення гною, способи його зберігання, оскільки від них залежить розмір втрат органічних речовин і азоту.

Достовірність інформації про кількість внесених добрив та своєчасність їх списання перевіряють зіставленням даних актів

про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, а також пестицидів (ф. № 118), облікових листів тракториста-машиніста, дорожніх листів трактора, вантажного автомобіля, накопичувальних відомостей обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а), роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38), звітів про використання добрив (ф. № 9-сг, № 96-сг) і даних аналітичного обліку. Якщо добрива вносяться агрохімічними організаціями, реальність обсягів робіт, відображених в актах здачі-приймання виконаних робіт по хімізації (ф. № 18 а/хім), установлюють зустрічними перевірками документів (облікових листів трактористів-машиністів тощо) у цих організаціях, контрольними обмірами робіт та визначенням якості їх виконання.

Уважно потрібно поставитися до перевірки реальності незавершеного виробництва (витрати під урожай майбутніх років). Дані на аналітичних рахунках незавершеного виробництва порівнюють з інвентаризаційними матеріалами, первинними документами, нормативами списання матеріальних цінностей, технологічними картами, використовуючи прийоми зустрічної й арифметичної перевірки документів. Щодо багаторічних трав, необхідно переконатися, чи списана відповідна частина витрат з сівби цих культур на витрати врожаю поточного року.

При обліку витрат і виходу продукції рослинництва у статті «Матеріальні витрати» за елементом «Насіння і садівний матеріал» відображають витрати на насіння і садівний матеріал власного виробництва і куповані. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, вантажно-розвантажувальні роботи тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на відповідні культури та майбутню готову продукцію за відповідними статтями витрат.

Контрольні питання

1. Напрями перевірки діяльності сільськогосподарських підприємств.
2. Особливості перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.
3. Контроль правильності відображення у бухгалтерському обліку земельних ділянок та операцій з ними.
4. Контроль правильності відображення у бухгалтерському обліку орендних операцій.
5. Контроль цільового використання земельних ділянок.
6. Перевірка відображення у бухгалтерському обліку операцій з акумуляції та використання коштів, які перераховуються сільськогосподарським товаровиробником, платником податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів власного виробництва.
7. Перевірка обліку використання дотацій сільгоспвиробниками.
8. Перевірка використання бюджетних коштів, що надаються сільськогосподарським виробникам за проданий ними молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій.
9. Особливості перевірки виробничої діяльності у тваринництві.
10. Перевірка обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі.
11. Особливості перевірки обліку виробничої діяльності у рослинництві.

РОЗДІЛ 15
ПЕРЕВІРКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

15.1. Перевірка бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ

Здійснення державного фінансового контролю за станом і достовірністю бухгалтерського обліку бюджетних установ згідно зі ст. 2 Закону України від 26.01.2012 № 5463-VI «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» віднесено до головних завдань органів державного фінансового контролю.

Метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової та бюджетної звітності бюджетних установ є:

- оцінка стану організації бухгалтерського обліку, додержання методології обліку, своєчасності, повноти і достовірності відображення в обліку і звітності господарських операцій;
- формування 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 у процесі виконання бюджету;
- встановлення фактів неефективних та не за цільовим призначенням проведених витрат бюджетних коштів та запобігання їх у подальшому;
- оцінка стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- оцінка відповідності взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- попередження викривлень даних обліку та звітності.

Об'єктами перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності є первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові регістри, меморіальні ордери, книга «Журнал-головна», касові книги, матеріали інвентаризацій, фінансова звітність бюджетної установи, а також розпорядні документи керівництва бюджетної установи, органу її управління з питань організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Стан бухгалтерського обліку і фінансової звітності перевіряється на всіх етапах перевірки, під час дослідження кожного питання накопичуються виявлені недоліки для наступного узагальнення та прийняття рішень.

Дослідження бухгалтерського обліку в бюджетній установі починається з перевірки його організації. Згідно із ст. 8 Закону України від 16.07.99 № 996-XIV «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні» відповідність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво бюджетною установою відповідно до законодавства та установчих документів. Як правило, відповідальність за ведення бухгалтерського обліку закріплюється статутом (положенням) бюджетної установи.

Ведення бухгалтерського обліку, контроль за виконанням кошторису бюджетної установи та складання звітності покладено на бухгалтерію. Зазвичай великі бюджетні установи мають окремі самостійні бухгалтерії, усі інші обслуговуються у централізованих бухгалтеріях.

Основними регістрами бухгалтерського обліку бюджетної установи є меморіальні ордери, застосування яких передбачено наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання», затвердженого наказом від 31.12.2013 № 1203

Міністерства фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, та затвердженого наказом від 29.07.2017 № 604 Міністерства фінансів України Порядку складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору».

Крім того, необхідно враховувати НПСБОДС та ряд нормативних документів, що регулюють складання та подання фінансової та бюджетної звітності, «Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307, Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну України від 24.01.2012 № 44 (редакція 24.05.2019) та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015 № 11.

Перевіряючому потрібно ознайомитись із внутрішніми розпорядними документами бюджетної установи (наказами, розпорядженнями, положеннями про відділи, посадовими інструкціями, правилами тощо) з метою встановлення:

- основних видів господарських операцій, що здійснюються установою, яка перевіряється;
- осіб, які беруть участь у документуванні господарських операцій;
- осіб, які мають право приймати рішення, пов'язані із здійсненням таких операцій;
- осіб, на яких покладено функції контролю за здійсненням операцій.

Необхідно також перевірити, чи передавав керівник бюджетної установи належним чином оформлене наказом (розпорядженням) своє право підписання бухгалтерських документів іншим особам із зазначенням їх посад і прізвищ, а також конкретних видів господарських операцій, з яких працівники установи мають право першого та другого підпису. Особливої

актуальності це питання набуває у випадку встановлення незаконного або нецільового використання бюджетних коштів, яке здійснене за розпорядним підписом особи, що не є керівником установи.

Потрібно також перевірити, чи затверджений керівником бюджетної установи графік документообороту, в якому мають бути зазначені терміни створення або одержання від інших підприємств та організацій документів, прийняття їх до обліку, передачі в обробку та до архіву. Графік документообороту повинен бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, які виконуються кожним підрозділом установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту в установі покладається на головного бухгалтера і є обов'язковим до виконання усіма підрозділами і службами установи.

Обов'язковою є перевірка наявності в бюджетній установі розроблених посадових інструкцій кожного працівника бухгалтерії та положення про бухгалтерію. Бухгалтерська служба бюджетних установ здійснює свою діяльність відповідно до *Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи*, затвердженого постановою КМУ від 26.01.2011 № 59 (редакція 17.04.2015). При цьому необхідно встановити всі господарські операції, закріплені у посадових обов'язках за працівниками бухгалтерії, і виявити господарські операції, відповідальність за ведення яких не покладено на конкретних працівників, внаслідок чого такі операції залишаються поза обліком або ведуться з порушенням встановленого порядку.

Важливою є перевірка додержання Конституції України щодо державної мови. Усі первинні документи, облікові регістри і бухгалтерська звітність повинні складатися українською мовою, а документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати автентичний переклад української.

Також перевіряються заходи бюджетної установи щодо забезпечення збереження опрацьованих бухгалтерських документів та запобігання непомітному несанкціонованому внесенню змін до них. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. Терміни зберігання таких документів у архіві установи визначаються Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Відповідальність за збереження документів несе головний бухгалтер установи.

Наступним етапом перевірки бухгалтерського обліку бюджетної установи є контроль правильності, своєчасності і повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку здійснених господарських операцій шляхом звіряння даних аналітичного і синтетичного обліку стосовно вхідних, вихідних залишків та оборотів. Водночас звіряються дані первинних документів із записами в меморіальних ордерах, дані меморіальних ордерів – з книгою «Журнал-головна», дані меморіальних ордерів – з показниками фінансової звітності, дані книги «Журнал-головна» – з показниками фінансової звітності. Шляхом підбиття підсумків за кожним рахунком (субрахунком) за даними книги «Журнал-головна» та зіставлення одержаних сум з показниками фінансової звітності потрібно впевнитись, що фінансова звітність бюджетної установи містить усю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на їх основі. Крім того, доцільно вибірково (у разі виявлення розбіжностей – суцільним методом) звірити аналогічні показники фінансової звітності різних форм між собою.

Перевіряючи фінансову звітність бюджетних установ, необхідно впевнитись у наявності всіх форм звітності. Після цього варто перевірити тотожність звітних даних на початок року (періоду) з показниками книги «Журнал-головна». Якщо ці залишки не збігаються, у пояснювальній записці до звіту мають бути наведені причини розбіжностей.

15.2. Перевірка внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ

Система внутрішнього контролю бюджетної установи містить усі процедури і методи, які не дозволяють виконати операцію з порушенням затверджених стандартів, забезпечує збереження майна, точність і надійність даних бухгалтерського обліку та своєчасне надання керівнику достовірної інформації для прийняття рішень.

Основною складовою системи внутрішнього контролю є внутрішній фінансовий контроль. Під *внутрішнім фінансовим контролем* розуміють систему організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Оцінка ефективності внутрішнього контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю.

Основними завданнями дослідження внутрішнього контролю бюджетної установи є:

- вивчення обґрунтованості прийнятої облікової політики;
- перевірка дотримання обмежень під час прийняття на роботу обліково-фінансових працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- визначення обґрунтованості і повноти розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, встановлення стану дотримання ними положень посадових інструкцій;
- дослідження додержання правил щодо прийняття рішень і підписання документів;
- встановлення дотримання термінів і правил інвентаризації, бухгалтерських звірок, передання справ та інших процедур внутрішнього фінансового контролю;

- розробка пропозицій з метою вдосконалення системи внутрішнього фінансового контролю.

Основними критеріями оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю є:

- наявність контрольного підрозділу у структурі суб'єкта господарювання або відповідної посади у штатному розписі, внутрішніх нормативних документів, які регулюють здійснення внутрішнього фінансового контролю, закріплення відповідальних за його здійснення осіб та визначення для них кола обов'язків, які повинні передбачати повноту і компетентність контрольних заходів;
- дієвість внутрішнього фінансового контролю, в тому числі щодо недопущення, вчасного виявлення і виправлення відхилень від встановлених правових норм або перешкоджання виникненню таких відхилень, визначення резервів для підвищення ефективності функціонування досліджуваних процесів діяльності;
- ефективність механізму інформування керівництва суб'єкта господарювання про результати внутрішнього фінансового контролю, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення досліджених процесів діяльності та своєчасності адекватного зворотного реагування;
- стан практичного впровадження результатів внутрішнього фінансового контролю.

За підсумками дослідження стану внутрішнього фінансового контролю визначається рівень ефективності та дієвості функціональної системи внутрішнього фінансового контролю щодо попередження та недопущення в подальшому правопорушень.

Контрольні питання

1. Мета і завдання перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ.
2. Перевірка організації бухгалтерського обліку бюджетних установ.
3. Контроль правильності, своєчасності і повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій.
4. Перевірка професійної відповідності працівників бухгалтерії своїм посадам.
5. Перевірка стану організації архівування облікової інформації.
6. Контроль стану первинного обліку.
7. Перевірка фінансової звітності бюджетних установ.
8. Перевірка стану внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ.
9. Оцінка ефективності внутрішнього контролю бюджетних установ.
10. Заходи, що вживають у разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо організації бухгалтерського обліку та внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (зі змінами).

2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами).

3. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами).

4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 № 8073-X (зі змінами).

5. Кодекс законів про працю України: Кодекс України від 10.12.1971 № 322-VIII.

6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами).

7. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (у редакції Закону України від 14.09.2006 № 140-XV).

8. Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.96 № 315/96-ВР.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV.

10. Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV.

11. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 23.10.1999 № 1105-XIV.

12. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 24.05.2001 № 2452-III.

13. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 02.03.2000 № 1533-III.

14. Про здійснення державних закупівель: Закон України від 01.06.2010 № 2289-VI.

15. Про Положення про Державну казначейську службу України: Указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 (зі змінами і доповненнями).

16. Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 № 584/2011.

17. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: Указ Президента України від 23.04.2011 № 499/2011.

18. Про Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 08.04.2011 № 446/2011.

19. 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: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.

20. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 (зі змінами).

21. Про економію державних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 943 (із змінами і доповненнями).

22. Про затвердження Порядку безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 26.03.2003 № 386.

23. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17.03. 2011 № 255.

24. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 21.

25. Про затвердження Порядку опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів: постанова Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 № 1028 (зі змінами).

26. Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (зі змінами).

27. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 № 1163.

28. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 (зі змінами і доповненнями).

29. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів Україні № 550 (зі змінами).

30. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекціє; територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 (із змінами).

31. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 (зі змінами).

32. Про затвердження Порядку проведення перевірки робочими групами центр; них органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 30.06.2 № 886 (із змінами).

33. Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм: постанова Кабінету Міністрів України від 31.01.2007 № 106 (зі змінами).

34. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228.

35. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку державному секторі на 2007–2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України № 34 (зі змінами і доповненнями).

36. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1234.

37. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби: постанова Кабінету Міністрів України від 21.09.2011 № 981.

38. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (із змінами, внесеними згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України № 1347-р від 22.10.2008, № 1601-р від 23.12.2009, № 968-р від 07.09.2011).

39. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України в 14.01.2011 № 11 (зі змінами і доповненнями).

40. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетні програм (Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольні ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми): наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 15.12.2005 № 444.

41. Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку: постанова Правління Національного банку України від 09.02.2005 № 32.

42. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національні валюті: постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22 (зі змінами).

43. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333.

44. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217.

45. Про затвердження положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова Правління Національного банку України від 15.12.200 № 637 (зі змінами).

46. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та її підрозділи: наказ Міністерства фінансів України від 03.10.2011 № 1236.

47. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938.

48. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками га операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2011 № 1223.

49. Про затвердження Порядку складання протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми протоколу про порушення бюджетного законодавства: наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 № 1370.

50. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69 (зі змінами).

51. Про затвердження зразка Направлення для посадових осіб органів Державної тисової інспекції України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, зустрічної звірки: наказ Міністерства фінансів України від 25.09.2012 № 1027.

52. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: наказ Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90 (зі змінами і доповненнями).

53. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.08.2008 № 300 (зі змінами і доповненнями).

54. Про затвердження Методичних рекомендацій (Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів): наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 13.03.2007 № 50 (зі змінами і доповненнями).

55. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення Державною контрольно-ревізійною службою ревізій використання коштів на будівництво: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України 27.02.2009 № 39 (зі змінами і доповненнями).

56. Про затвердження Методичних рекомендації з проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджет них установ: наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 19.12.2005 № 451 (зі змінами, внесеними наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 27.01.2006 № 31).

57. Про затвердження Методичних рекомендацій (Методичні рекомендації реалізації матеріалів ревізії за окремими видами порушень): наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 03.03.2008 № 113.

58. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України: наказ Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90.

59. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та перевірок платників податкового, валютного та іншого законодавства: наказ Державної податкової адміністрації України від 27.05.2008 № 355 (зі змінами).

60. Про затвердження Положення про планування контрольно-ревізійної Держфінінспекцією України та її територіальними органами: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 26.10.2005 № 319 (зі змінами, внесеними наказом Держфінінспекції України від 14.02.2012 № 59).

61. Про затвердження Порядку оформлення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні матеріалів про адміністративні правопорушення: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 12.03.2009 № 52 (зі змінами і доповненнями).

62. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних пере з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства: наказ Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 № 984.

63. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль з; триманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами: наказ Державної податкової адміністрації України 24.12.2010 № 1003.

64. Про затвердження Примірної програми ревізії бюджетної установи: наказ Державної фінансової інспекції України від 14.10.2011 № 14.

65. Про затвердження Примірної програми та Примірного робочого плану: наказ державної фінансової інспекції України від 06.02.2012 № 45 (зі змінами і доповненнями).

66. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247.

67. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»: постанова Колегії Рахункової палати раїни від 27.12.2004 № 28-6.

68. Про затвердження Стратегії (Стратегія розвитку Державної контрольно-ревізій-служби на період до 2015 року): наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 06.03.2009 № 46.

69. Про затвердження Тимчасових методичних рекомендацій з проведення ревізій місцевих бюджетів: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 01.2009 № 6.

70. Про затвердження форм журналів та форми Робочого плану на проведення ревізії: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 10.05.2006 № 152.

71. Регламент Рахункової палати: наказ голови Рахункової палати від 19.07.2002 (зі змінами і доповненнями).

72. Про регулювання містобудівної діяльності: Закон України від 17.02.2011 № 3038-VI (3038-17).

73. Про освіту: Закон України від 23.05.1991 № 1060-XII.

74. Про вищу освіту: Закон України від 17.01.2002 № 2984-III.

75. Про загальну середню освіту: Закон України від 13.05.1999 р. № 651-XIV.

76. Про позашкільну освіту: Закон України від 22.06.2000 № 1841-III.

77. Про професійно-технічну освіту: Закон України від 10.02.1998 № 103/98-ВР.

78. Основи законодавства про культуру: Закон України від 14.02.1992 № 2117-XII.

79. Про фізичну культуру і спорт: Закон України від 24.12.1993 № 3808-XII.

80. Основи законодавства про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 № 2801-XII.

81. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 13.12.1991 № 1977-XII.

82. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.

83. Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти: постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 № 1138.

84. Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228.

85. Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон: постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 № 663.

86. Про затвердження типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830.

87. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116.

88. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100.

89. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова НБУ від 15.12.2004 № 637.

90. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: наказ Держкомстату України від 13.01.2004 № 5.

91. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 № 451.

92. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні: наказ Державного казначейства, Головного контрольно-ревізійного управління України від 14.12.2004 № 215/338.

93. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки України: наказ ГоловКРУ України, МВС України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 25.10.2006 № 1166/13040.

94. Про затвердження Положення про єдиний казначейський рахунок: наказ Державного казначейства від 26.06.2002 № 122.

95. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ: наказ Державного казначейства від 08.12.2000 № 125.

96. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: наказ Державного казначейства від 06.10.2000 № 100.

97. Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ: наказ Державного казначейства від 17.07.2000 № 64.

98. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних

господарських операцій бюджетних установ: наказ Державного казначейства від 10.07.2000 № 61.

99. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Державного казначейства від 10.12.1999 № 114.

100. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90.

101. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. и др. Аудит / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2003. 558 с.

102. Артамонова Л. Г. Совершенствование методов

103. Артемов Н. М. , Ашмарина Е. М., Ячменев Г. Г. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации. М.: Профобразование, 2004. 628 с.

104. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш; пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.

105. Аудит эффективности проектов, программ, изобретений и открытий. Новометрия, квалиметрия и сертификация продукции и производства / Б. А. Минин, В. Б. Радин, В. В. Серебряков [и др.]. М.: Экономика, 2008. 366 с.

106. Афанасьев М. П., Кривогов И. В. Модернизация государственных финансов. М.: ГУ ВШЭ, 2008. 439 с.

107. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: підручник. К.: МАУП, 2004. 440 с.

108. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.

109. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. 256 с.

110. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. К.: Вища школа, 1994. 364 с.

111. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю. К.: Влад і Влада, 1996. 320 с.

112. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: підручник. 2-е вид. К.: Акад. оригінал. ідей України, 2006.

113. Бровкина Н. Д. Основы финансового контроля. М.: Магистр, 2007. 382 с.

114. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2003. 288 с.

115. Податковий контроль: підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. К.: Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.

116. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2010. № 50–51. Ст. 572.

117. Васильева М. В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом. URL: http://www.smartcat.ru/RegionEconomic/Portfolio.shtml

118. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики/ Минск: Книжный Дом, 2005. 480 с.

119. Грачева Е. Ю., Толстопятенко Г. П., Рыжкова Е. А. Финансовый контроль. М.: Камерон, 2004. 272 с.

120. Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І. та ін. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. К.: НВП «АВТ», 2004. 424 с.

121. Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль: курс лекций. М.: Проспект, 2005. 272 с.

122. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл]. К.: ЦУЛ, 2009. 424 с.

123. Данилевский Ю. А., Овсянников Л. Н. Государство и финансовый контроль. М.: Финпол, 2003. 247 с.

124. Двуреченских В.А. Проблемы теории и методологии внешнего аудита бюджета. Начала государственного аудита. М.: Финансовый контроль, 2006. 256 с.

125. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / Є. М. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін.; за ред. Є. В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 319 с.

126. Державний фінансовий контроль: підручник / С. О. Булгакова, В. Г. Барановська, Л. В. Єрмошенко та ін. ; за ред. А. А. Мазаракі. К.: Київ. нац. торг.-екон. у-т, 2007. 303 с. (Інтегральний навчально-атестаційний комплекс).

127. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В.Державний аудит: навч. посіб. / за ред. проф. Л. В. Дікань. К.: Знання, 2011. 503 с.

128. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. К.: Знання, 2010. 395 с.

129. Довідник державного фінансового інспектора та аудитора. / П. П. Андрєєв, С. В. Врублевська, С. В. Калюга, В. В. Костюшко, І. О. Лютий, Р. А. Михайлич, О. А. Сохнич, О. О. Чечуліна, С. П. Чорнуцький. К.: Громадська організація «Комітет сприяння боротьбі з економічною злочинністю і корупцією», 2012. 224 с.

130. Дрозд І. К., Шевчук В. О. .Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.

131. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль: підручник. 2-ге вид., перероб. та допов. Чернівці: Прут, 2008. 624 с.

132. Зубакин С. И. Бюджетный контроль. М.: Дело, 2010. 400 с.

133. Жуков В. А., Опенышев С. П. Государственный финансовый контроль. М.: Прогресс, 1999. 385 с.

134. Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие / Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников ; под ред. С. И. Гайджаржи. М.: КНОРУС, 2007. 328 с.

135. Іванова І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку. К.: Академкнига, 2010. 168 с.

136. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні URL: http://www.niss.gov.ua/Monitor/ Desember/04.htm

137. Козырин А. Н. Финансовый контроль, финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. 400 с.

138. Криницький І. Є. Моніторинг як метод фінансового контролю URL: http//intkonf.org/kand-yurid-n-krinitskiy-ie-monitoring

139. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль: учеб. пособие. М.: КноРус, 2007. 520 с.

140. Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України / К. О. Ващенко, П.В. Пашко, С.В. Онишко, О.А. Шевчук та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 518 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 107). Особистий внесок – п. 2.1 «Фіскальна політика як структуроформуючий елемент і продукт фіскального простору» с. 54–65, п. 2.8 «Інститут податкового контролю як прикмета ролі держави в інституціональному забезпеченні соціально-економічного розвитку» с. 161–175.

141. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. К.: Знання України, 2006. 280 с.

142. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755–VI.

143. Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки / Н. П. Мацелюх, О. А. Шевчук, І. А. Максименко та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 361 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 107).

144. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. М.: KPMG; Контакт, 1993. 496 с.

145. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: учебник. М.: ИД ФКБ-ПРЕСС, 2002. 320 с.

146. Финансовый контроль: учеб. пособие / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко, Е. А. Рыжкова. М.: Камерон, 2004. 190 с.

147. Чумакова І. Ю., Шульга Н. В. Державний фінансовий контроль: підручник / за заг. ред. О. А. Петрик. К.: КНЕУ, 2013. 412 с.

148. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: навч. посіб. / за заг. ред. Є. В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. 216 с.

149. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. Київ: УБС НБУ, 2013. 431 с.

150. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. К.: Київ, УБС НБУ, 2014. 418 с.

151. Шевчук О. А. Природа фінансового контролю. *Фінансовий простір*: міжнародний науково-практичний журнал [Електронне наукове фахове видання]. 2015. № 2 (18). С. 233–239.

152. Шевчук О. А. Податковий контроль як елемент фінансової політики держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2015. № 18 (том 1). С. 290–295.

153. Шевчук О. А. Актуальні питання методичного забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю. *Вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2015. № 2. С. 61–68.

154. Шевчук О. А. Детермінанти організації державного фінансового контролю. *Вісник Української академії банківської справи.* 2015. № 1(38). С. 54–64.

155. Шевчук О. А. Державний податковий контроль як інструмент регулювання економіки. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2015. № 1(30). С. 205–213.

156. Шевчук О. А. Стан формування системи державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*: журнал». 2015. № 22. С. 13–20.

157. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 65).

158. Шевчук О. А. Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 345 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 88).

159. Шевчук О. А., Мацелюх Н. П., Максименко І. А. Основи економічної теорії навчальний посібник: для студентів вищих навчальних закладів освіти. К.: Київ, ВЦ «Кафедра», 2017. 219 с.

160. Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: науч.-метод. пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. 240 с.

161. Shevchuk Oleg A.FORMATION OF THE PUBLIC FINANCIAL CONTROL SYSTEM. *Науковий вісник Полісся*. 2017. № 1 (9). Частина 1. С. 113–118. Shevchuk Oleg A., Shevchuk Oksana V. Three-level model of organizing state financial control. *Науковий вісник Полісся.* 2017. № 3 (11). Частина 1. С. 68–75.

162. Shevchuk O., Selezen P., Lekar S. Legislative Definition of Permanent Establishment in Ukraine and its Features. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*. 2019. № 22 (4).

163. Shevchuk O., Martynenko V. An integrated approach to assessing the level of fiscal policy decentralization. Investment Management and Financial Innovations. 2020. Volume 17. Issue 1. P. 49–63.

Періодичні видання

- «Баланс-бюджет»
- «Бізнес-бухгалтерія»
- «Бухгалтерський облік і аудит»
- «Вісник податкової служби України»
- «Все про бухгалтерський облік»
- «Фінанси України»
- «Фінансовий контроль»

Інтернет-ресурси

- Рахункова палата України URL: www.ac-vada.gov.ua
- Національний банк України. URL :www.bank.qov.ua
- Кабінет Міністрів України. URL www.kmu.qov.ua
- Міністерство фінансів України. URL: www.minfin.qov.ua
- Верховна Рада України. URL: www.rada.qov.ua
- Фонд державного майна України. URL: www.spti.qov.ua
- Державна фіскальна служба України. URL: URL www.sfs.gov.ua
- Державне інформаційне агентство України. URL: www.news.dipan.com.ua
- Экономика: журнал. Украины. URL: www.eu 2001.narod.ru
- Урядовий кур’єр: газета. URL: www.uamedia.visti.net/uk
- Баланс: бухгалтерський тижневик. URL: www.balance.dp.ua
- Бізнес: газета. URL: www.business.ua

ДОДАТКИ

Додаток А

СХВАЛЕНО

Методологічною радою Держфінінспекції України
Протокол засідання від 17.06.2014 № 3
Голова Методологічної ради Держфінінспекції України
_____Г.Р. Берадзе

«Дорожня карта» державного фінансового інспектора з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації її матеріалів

1. Підготовка до проведення ревізії

1.1. Аналіз ризиків та підстав, відповідно до яких заплановано проведення ревізії

1.2. Аналіз **нормативної бази з питань діяльності об'єкта контролю**

1.3. Аналіз **матеріалів контрольних** заходів, проведених в попередніх періодах

1.4. Аналіз **інформації** про ймовірні порушення, отриманої від **правоохоронних органів, громадян, юридичних осіб, зі ЗМІ**

1.5. Аналіз **доручень Верховної Ради, Президента, Уряду, правоохоронних органів**

1.6. Аналіз **інформації, отриманої від податкових органів**, в т.ч. щодо контрагентів об'єкта контролю

угода між ГоловКРУ і ДПА від 12.06.2003

1.7. Направлення повідомлення про проведення планової ревізії за 10 календарних днів до її початку, а також **інформування правоохоронного органу** про початок проведення ревізії

п. 8. Порядку № 550**

1.8. Складання програми та робочого плану, визначення складу ревізійної групи, підготовка **направлень** на проведення ревізії

пп. 7 та 11 Порядку № 550**. Примірні програми ревізії (накази ДФІ України від 14.03.2014 № 80, форма робочого плану ревізії (наказ ДФІ України від 28.05.2013 № 122)

Продовження додатка А

2. Проведення ревізії

2.1. Вручення керівництву об'єкта контролю в перший день проведення ревізії **направлень, програми ревізії** та здійснення **відмітки в журналі реєстрації перевірок** об'єкта контролю (у разі її надання)

пп. 7, 12 та 14 Порядку № 550**

2.2. У разі наявності фактів, які унеможливлюють чи перешкоджають проведенню ревізії**, інформування керівництва органу ДФІ про наявність таких фактів** для прийняття рішення

п. 23 Порядку № 550**

2.3. У разі недопуску, ненадання документів, наявності інших обставин, що унеможливлюють чи перешкоджають проведенню ревізії, **складання акта про неможливість проведення ревізії** із зазначенням відповідних причин. У разі усунення таких обставин **розгляд питання щодо доцільності завершення ревізії.** Інформування органу управління**. Складання адмінпротоколу** за перешкоджання у проведенні ревізії за статтею 164-2 КУпАП. **Інформування правоохоронного органу** про такі факти для вжиття заходів

п. 23 Порядку № 550**

2.4. Перевірка діяльності об'єкта контролю відповідно до питань програми ревізії та робочого плану**. Прийняття** в установленому порядку рішення щодо способу перевірки питань програми ревізії (суцільний чи вибірковий) з урахуванням вимог щодо перевірки визначених операцій виключно суцільним способом

2.5. Періодичне заслуховування керівників ревізійних груп керівними працівниками органів ДФІ України протягом всього строку інспектування про поточні (проміжні) результати проведення ревізії з наданням схем

п. 1 наказу ДФІ України від 01.04.2013 № 83

2.6. У разі відсутності бухобліку **складання акта** із зазначенням такого факту.
Складання адмінпротоколу про відсутність бухобліку за статтею 164-2 КУпАП.
Направлення **вимоги** об'єкту контролю **щодо поновлення обліку** в 2-місячний строк.
Інформування правоохоронного органу та органу управління для вжиття заходів.
У разі непоновлення обліку в установлений строк **складання адмінпротоколу** за перешкоджання за статтею 164-2 КУпАП.
Повторне інформування органу управління

пп. 23, 24, 25 Порядку № 550**

2.7. Надання об'єкту контролю вимоги про проведення інвентаризації.
У разі відмови **складання акта із зазначенням такого факту та звернення до суду щодо забезпечення проведення інвентаризації,** а до ухвалення такого рішення – **опечатування** в установленому порядку **кас, касових приміщень, складів та архівів.**
Складання адмінпротоколу про перешкоджання проведенню ревізії за статтею 164-2 КУпАП

постанова КМУ від 26.07.2006 № 1028***

2.8. За наявності передбачених законодавством обставин **на підставі рішення суду – вилучення оригіналів документів,** які свідчать про порушення, до закінчення ревізії

пп. 10 п. 6 (п. 6.10) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*, п. 20 Порядку № 550**

2.9. У разі необхідності **отримання письмових пояснень** від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, а також **інформації** від інших осіб відповідно до Закону

пп. 9 п. 6 (пп. 6.9) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*;
п. 18 Порядку № 550**

2.10. У разі необхідності здійснення **зустрічних звірок, контрольних обмірів, залучення спеціалістів та експертів, направлення запитів.** У разі необхідності проведення значної кількості зустрічних звірок та за наявності інших, передбачених законодавством підстав **зупинення ревізії**

пп. 13 п. 6 (п. 6.12) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*;
пп. 16, 22 Порядку № 550**

2.11. У разі необхідності продовження термінів проведення ревізії **ініціювання відповідного питання перед керівництвом органу ДФІ** (у разі подовження в межах визначеної Законом тривалості) **або звернення до суду** (у разі подовження понад визначену Законом тривалість, але не більше ніж на 15 робочих днів)

п. 9 Порядку № 550**

У разі необхідності звернення до юридичної служби для отримання юридичних консультацій з проблемних питань по пунктах 2.1–2.11.

3. Документування результатів ревізії

3.1. Документування ревізії **в розрізі кожного питання програми**. Відображення **способу проведення перевірки** (суцільний, вибірковий).
У випадку вибіркового способу відображення конкретного періоду чи операцій, щодо яких проводиться перевірка

3.2. Наведення **висновку про наявність чи відсутність порушень** з кожного питання, визначення **винних осіб**

п. 21 Порядку № 550**

3.3. У разі виявлення порушень **долучення до матеріалів ревізії копій документів**, які свідчать про такі порушення

3.4. Визначення наявності та **суми збитків**

3.5. Подання проєкту акта на **узгодження керівництву галузевого підрозділу** не пізніше, ніж за 3 робочі дні до закінчення ревізії. **Оформлення** першого та другого розділу **Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії** не пізніше ніж за 3 робочі дні до закінчення ревізії, другого розділу – не пізніше останнього дня проведення ревізії

пп. 1.1, 1.3 наказу ГоловКРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього

3.6. У разі наявності неузгодженостей у позиціях посадових осіб, уповноважених на розгляд та погодження проєкту акта, винесення питання кваліфікації виявлених порушень законодавства на розгляд Робочої групи з розгляду спірних питань з метою отримання відповідних рекомендацій

наказ ДФІ України від 22.05.2014 № 161

У разі необхідності звернення до юридичної служби для отримання юридичних консультацій з проблемних питань по пунктах 3.1–3.6.

Продовження додатка А

4. Підписання акта ревізії

4.1. Підписання, **реєстрація акта ревізії та направлення** протягом 5 робочих днів після закінчення ревізії його 1-го і 3-го примірників **об'єкту контролю** для підписання

п. 39 Порядку № 550**

4.2. Направлення об'єкту контролю 2-го примірника **акта ревізії** не пізніше наступного робочого дня після надходження підписаних об'єктом контролю примірників акта

п. 41 Порядку № 550**

4.3. У разі ненадходження підписаних об'єктом контролю примірників акта протягом 3 робочих днів після їх отримання об'єктом контролю **складання акта про відмову від підпису**

п. 40 Порядку № 550**

4.4. У разі надходження заперечень (зауважень) до акта ревізії **надання** в установленому порядку об'єкту контролю **висновку на них** в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) в установленому порядку

п. 43 Порядку № 550**

У разі необхідності звернення до юридичної служби для отримання юридичних консультацій з проблемних питань по пунктах 4.1–4.4.

5. Реалізація матеріалів ревізії

5.1. Оформлення третього розділу **Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії не пізніше наступного робочого дня після підписання об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а у разі надходження заперечення (зауважень) – не пізніше наступного робочого дня після направлення висновку на них**

п. 1.3 наказу ГоловКРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього

5.2. Складання протоколів про адміністративні правопорушення за ст. 164-2, 164-12, 164-14, 163-12, 166-6 КУпАП

ст. 38, 234-1 та 255 КУпАП

5.3. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: попередження за неналежне виконання бюджетного законодавства; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів

ст. 117 Бюджетного кодексу України

5.4. Направлення **об'єкту контролю письмових вимог** щодо усунення виявлених ревізією порушень, **ініціювання питання про відповідність займаній посаді** винних у вчиненні порушень осіб та **пред'явлення цивільних позовів** до винних осіб у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

пп. 46, 49 Порядку № 550**

5.5. Інформування органів управління про результати ревізії, **ініціювання питання про відповідність займаній посаді** винних осіб (в тому числі керівників об'єктів контролю), **пред'явлення цивільних позовів** до винних осіб, а також **надання пропозицій щодо внесення змін до актів законодавства** у відповідній сфері та актів об'єкта контролю (його органу управління) – у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

пп. 47, 49 Порядку № 550**, пп. 1, 2 розпорядження КМУ від 19.01.2011 № 148-р, п. 2 постанови КМУ від 29.11.2006 № 1673

5.6. У разі виявлення фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства, **інформування податкових органів** про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.7. У разі виявлення порушень законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, **інформування Держфінмоніторингу України** про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.8. У разі виявлення порушень законодавства у сфері ліцензування **інформування органів ліцензування** про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.9. У разі необхідності **інформування** для реагування **інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування** про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

Продовження додатка А

5.10. У разі якщо ревізія проводилася за зверненням правоохоронного органу, та у випадках виявлення порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, **передача матеріалів ревізії правоохоронним органам** у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

абзац перший п. 48 Порядку № 550**, лист ДФІ України від 25.01.2012 № 25-18/110

5.11. У разі виявлення порушень, за які не передбачена кримінальна відповідальність або які не містять ознак корупційних діянь, **інформування правоохоронних органів про результати ревізії** у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

абзац третій п. 48 Порядку № 550**

5.12. За наявності підстав **направлення термінових донесень** (для територіальних органів ДФІ) за результатами ревізії у п'ятнадцятиденний термін з дня підписання акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 5 Порядку, затвердженого наказом ДФІ України від 11.01.2012 № 11

5.13. Здійснення постійного контролю письмових вимог органу ДФІ про усунення порушень (до повного усунення порушень).

У разі їх невиконання протягом встановленого у вимозі строку**:**
1) направлення об'єкту контролю **нагадування** щодо усунення порушень;
2) інформування органу управління про невжиття об'єктом контролю заходів щодо усунення виявлених порушень**;**
3) ініціювання перед юридичною службою органу ДФІ **питання про звернення до суду** щодо спонукання до виконання вимог стосовно усунення порушень 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

пп. 50, 52 Порядку № 550**

У разі необхідності звернення до юридичної служби для отримання юридичних консультацій з проблемних питань по пунктах 5.1–5.13.

6. Формування ревізійної справи

6.1. Формування справи за матеріалами ревізії не пізніше 3 робочих днів після підписання об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 1 Порядку, затвердженого наказом ДФІ України від 07.09.2012 № 295

6.2. Оформлення четвертого розділу **Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії не пізніше 3-х робочих днів після підписання** об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 1.3 наказу ГоловКРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього

6.3. Заповнення інформаційної карти про результати ревізії протягом 6 робочих днів після завершення ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) – протягом 3 робочих днів після надання висновку на них

п. 1.3 наказу ГоловКРУ від 14.03.2006 № 93

* Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи – Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президента України від 23.04.2011 № 499/2011; Положення про державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 03.10.2011 № 1236;

** Порядок № 550 – Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550;

*** Постанова КМУ від 26.07.2006 № 1028 – Порядок опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 № 1028.

Додаток Б

_____
(бланк Офісу фінконтролю)

_____ № _____ На № _____ від _____

Керівнику _____
_____
(посада, повна назва суб'єкта господарювання)

_____
(прізвище, ініціали)

_____
(поштова адреса)

ПОВІДОМЛЕННЯ

Про проведення аудиту
діяльності суб'єктів господарювання

_____
(Офіс фінансового контролю чи його міжрегіональний територіальний орган)

повідомляє, що відповідно до п. 1.2.6.1 Плану проведення заходів державного фінансового контролю на IV квартал 2020 року та п. 4 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 25.03.2006 № 361, з 06.11.2020 по 01.02.2021 буде проведено державний фінансовий аудит діяльності_____
(назва суб'єкта господарювання)

за період з 01.01.2016 року по 01.10.2020.

Відповідальними особами за проведення аудиту будуть _____.
(ПІБ, посади)

Керуючись стст. 10, 11 Закону України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (зі змінами та доповненнями), просимо визначити посадових осіб, з якими можна вирішувати питання, пов'язані з проведенням аудиту, зокрема щодо своєчасного надання працівникам _____
(Офіс фінансового контролю чи його міжрегіональний територіальний орган)

відповідних бухгалтерських, фінансових, облікових документів та регістрів, звітності, робочих місць та можливості користуватися зв'язком, копіювальною технікою, іншими послугами для проведення аудиту у встановлені терміни.

Начальник Офісу фінконтролю
(його міжрегіонального територіального органу) _____

Додаток В

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Держаудитслужби
05.04.2019 № 105

ДОРОЖНЯ КАРТА

державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, який проводиться Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами

ВІДБІР ТЕМИ ТА ОБ'ЄКТА АУДИТУ

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку та погодженим з міністром Кабінету Міністрів України планом заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному вебсайті Держаудитслужби *п. 7 Порядку 698*[3], *Порядок планування*[1], *Інструкція з планування*[2]

Загальна тривалість проведення аудиту становить не більш ніж 90 робочих днів *п. 10 Порядку № 698****

I ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ

1. Попереднє вивчення об'єкта аудиту *п. 4 та п. 6 Порядку № 698****

Збір інформації для дослідження, аналізу та оцінки діяльності об'єкта аудиту, зокрема щодо формування (складення, розгляд, затвердження) виконання місцевого бюджету та виконання інших завдань аудиту *п. 3, п. 6 Порядку № 698*[3]

1) за письмовим запитом органу Держаудитслужби

2) державними аудиторами за місцезнаходженням об'єкта аудиту

На кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленим Держаудитслужбою зразком, яке підписує керівник органу Держаудитслужби *п. 8 Порядку № 698*[3], *наказ № 45*

Державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день виходу за місцезнаходженням об'єкта аудиту *п. 9 Порядку № 698*[3]

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливлюють) проведенню аудиту, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в трьох примірниках акт про неможливість проведення аудиту. На другому та третьому примірниках акта, які залишаються в органі Держаудитслужби, зазначаються реквізити поштового відправлення, яке долучається до матеріалів аудиту *п. 13 Порядку № 698*[3]

Виконання видаткової частини бюджету [9]

Виконання дохідної частини бюджету [10]

Міжбюджетні розрахунки [11]

Оцінка стану фінансової дисципліни [12]

Інше (відповідно до завдань аудиту)

2. Розроблення робочого плану аудиту *п. 4 Порядку № 698*[3]

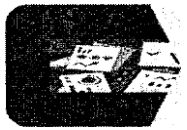
Робочий план аудиту розробляє і підписує керівник аудиту за встановленою Держаудитслужбою формою та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або одному з його заступників
п. 4 Порядку № 698[3]

3. Складення та затвердження програми аудиту *п. 4 Порядку № 698*[3]

Програму аудиту складає і підписує керівник аудиту за встановленою Держаудитслужбою формою по одному примірнику для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику
п. 4 Порядку № 698[3]

Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту одним з таких способів: особисто під підпис керівнику, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту; через структурний підрозділ об'єкта аудиту; рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення
п. 13 Порядку № 698[3]

*Програма аудиту може бути доповнена та/або уточнена в установленому порядку



II ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

4. Проведення аудиторських процедур та формування і оформлення аудиторських доказів *п. 4 Порядку № 698*[3]

Проведення аудиту на підставі зібраних даних відповідно до програми аудиту, зокрема проведення аудиторських процедур для підтвердження гіпотез аудиту, та отримання аудиторських доказів*
п. 2 Порядку № 698[3]

Збір інформації в учасника аудиту під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів
п.6 Порядку № 698[3]

1) за письмовим запитом органу Держаудитслужби

2) державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту

На кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Держаудитслужбою зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби
п. 8 Порядку № 698[3]

Результати збору інформації відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту *п. 6 Порядку № 698*[3]

Документування проведення аудиту в розрізі завдань аудиту здійснюється в паперовій формі

Виконання видаткової частини бюджету [9]	Виконання дохідної частини бюджету [10]	Міжбюджетні розрахунки [11]	Оцінка стану фінансової дисципліни [12]	Інше (відповідно до завдань аудиту)

Строк проведення аудиту у разі необхідності може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби або його заступника з одночасним внесенням в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю. При цьому загальна тривалість аудиту становить не більш ніж 90 робочих днів
п. 12 Порядку № 698[3]

5. Підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій *п. 4 Порядку № 698[3]*

Група державних аудиторів готує висновки, пропозиції та рекомендації за результатами проведення аудиту, зокрема за результатами дослідження гіпотез аудиту та отриманих аудиторських доказів

п. 2 та п. 4 Порядку № 698[3]

Керівник аудиту формує аудиторські висновки, пропозиції та рекомендації для включення до проєкту звіту за встановленою структурою та відповідно до стандарту (методики) [5]

III ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ЗВІТУВАННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

6. Оформлення проєкту звіту про результати аудиту *п. 4 Порядку № 698[3]*

Керівник аудиту відповідно до стандарту (методики) [5] ***формує проєкт звіту****

п. 15 Порядку № 698[3]

Керівник аудиту подає проєкт звіту об'єкту аудиту для ознайомлення *не пізніше ніж за один робочий день* ***до завершення визначеного в направленні строку проведення аудиту з урахуванням продовження або скорочення такого строку***

п. 15 Порядку № 698[3]

супровідний лист до проєкту звіту з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проєктом звіту

проєкт звіту

п. 17 Порядку № 698[3]

особисто під підпис керівнику, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту;
рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення

п. 13 Порядку № 698[3]

7. Узгодження проєкту звіту про результати аудиту *п. 4 Порядку № 698[3]*

Керівник та визначені **ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту** та державними аудиторами обговорюють і узгоджують проєкт звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проєкту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проєктом звіту *п. 17 Порядку № 698[3]*

8. Підписання протоколу узгодження *п. 4 Порядку № 698[3]*

Керівник аудиту та керівник об'єкта аудиту підписують у день узгодження проєкту звіту протокол узгодження за встановленою формою по одному примірнику для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту

п. 4 Порядку № 698[3]

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проєкту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з відповідною позначкою в ньому

п. 19 Порядку № 698[3]

У разі відмови керівника об'єкта аудиту від узгодження проєкту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту складає акт про відмову підписувати звіт та робить відповідний запис у протоколі узгодження

п. 20 Порядку № 698[3]

Керівник аудиту готує інформацію про відмову підписувати звіт та подає на підпис керівникові органу Держаудитслужби для інформування керівником Держаудитслужби міністра Кабінету Міністрів України, а також інші зацікавлені органи

п. 20 Порядку № 698[3]

9. Формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту *п. 4 Порядку № 698[3]*

Керівник аудиту упродовж трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту

п. 21 Порядку № 698[3]

Керівник аудиту упродовж трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає примірник звіту об'єкту аудиту одним із способів, визначених в пункті 13 *Порядку № 698,* та супровідний лист до нього із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті

п. 24 Порядку № 698[3]

10. Інформування про результати аудиту *п. 28 та п. 29 Порядку № 698[3]*

Керівник аудиту готує інформацію (проєкт листа) про результати аудиту керівнику Держаудитслужби для інформування міністра Кабінету Міністрів України та прийняття рішення про таке інформування Кабінет Міністрів України, інших заінтересованих органів та громадськості

п. 28 Порядку № 698[3]

Звіт про результати аудиту оприлюднюється з дотриманням термінів та у встановленому порядку на офіційному вебсайті Держаудитслужби

п. 29 Порядку № 698[3]; Порядок № 39[7]



IV ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ

ПРОВЕДЕННЯ МОНІТОРИНГУ ВИКОНАННЯ ПОДАНИХ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ ПРОПОЗИЦІЙ ТА РЕКОМЕНДАЦІЙ І РЕЗУЛЬТАТІВ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

11. Орган Держаудитслужби, який проводив аудит, здійснює моніторинг стану врахування і результатів впровадження пропозицій та рекомендацій *п. 26 та п. 27 Порядку № 698[3]*

Керівник Держаудитслужби щомісяця інформує міністра Кабінету Міністрів України про стан врахування і результати впровадження об'єктом аудиту пропозицій та рекомендацій і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськість *п. 28 Порядку № 698[3]*

Керівник аудиту/працівник структурного підрозділу органу Держаудитслужби, що проводив аудит, готує інформацію (проєкт листа) про стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту керівництву органу Держаудитслужби для інформування в установленому порядку міністра Кабінету Міністрів України

п. 28 Порядку № 698[3]



ФОРМУВАННЯ СПРАВИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ[8]

[1] Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955.

[2] Інструкція з планування діяльності органів державного фінансового контролю, затверджена наказом Держаудитслужби від 26 жовтня 2005 року № 319.

[3] Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року № 698 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 04.07.2018 № 578).

[4] Наказ Держаудитслужби від 1 серпня 2016 року № 45 «Про затвердження зразка направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, зустрічної звірки».

[5] Стандарт (методика) проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів затверджується Держаудитслужбою.

[6] Наказ Держаудитслужби від 12 лютого 2019 року № 39 «Про затвердження зразка направлення для посадових осіб Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів на проведення збору інформації та втрату чинності наказу Державної аудиторської служби України від 6 вересня 2017 року № 185».

[7] Наказ Держаудитслужби від 20 лютого 2017 року № 39 «Про затвердження порядку оприлюднення результатів проведених Держаудитслужбою, її офісами та їх управліннями в областях державних фінансових аудитів».

[8] Наказ ГоловКРУ від 6 жовтня 2008 р. № 360 «Про упорядкування формування справ за матеріалами державних фінансових аудитів».

[9] *Довідково.* При дослідженні проблем у виконанні видаткової частини бюджету доцільно:

– проаналізувати дотримання законодавства при складанні та виконанні паспортів бюджетних програм, пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду;

– визначити, чи існували можливості спрямовування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;

– визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджетів та проаналізувати напрями їх використання у наступному бюджетному році;

– проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, в тому числі і небюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

– здійснити аналіз забезпечення призначень за захищеними видатками місцевих бюджетів;

– проаналізувати питання оптимізації мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг (утримування малокомплектних навчальних закладів, понадліжкового фонду у стаціонарах), наявність здійснення видатків на збільшення додаткових ставок/штатних одиниць у закладах бюджетної сфери, додаткової кількості класів у закладах освіти, понадпланових годин навчальних планів тощо;

– дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

[10] *Довідково.* Під час дослідження проблем при виконанні дохідної частини бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

– визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень;

– визначити, чи правильно включено склад доходів місцевих бюджетів, тобто чи не включались до доходів бюджетів надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав;

– оцінити вплив пільг, наданих органами місцевого самоврядування суб'єктам господарювання зі сплати податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджетів; дослідити, як визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання. Дослідити наявність фактів списання за рішеннями органів місцевого самоврядування недоїмок з податків та зборів у частині, що належить бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;

– визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;

– дослідити цільове використання комунального майна переданого, в оренду, та його збереження;

– проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад у разі здійснення відчуження;

– дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків з оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність встановлених ставок орендної плати комерційним розцінкам;

– проаналізувати практику встановлення місцевими органами самоврядування в межах законодавства додаткових зборів, відповідність ставок діючих податків та зборів визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;

– визначити інші фактори, що впливають на формування дохідної частини місцевого бюджету.

[11] *Довідково*. При дослідженні міжбюджетних розрахунків:

– проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з державного бюджету та бюджетів інших рівнів, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

– провести аналіз видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел.

[12] *Довідково*. Під час оцінки стану фінансової та бюджетної дисципліни здійснюється:

– визначення за результатами проведених органами державного фінансового контролю заходів державного фінансового контролю обсягів незаконного, нецільового використання бюджетних коштів, аналіз стану відшкодування встановлених порушень;

– опрацювання зведених даних органів Державної фіскальної служби України щодо донарахувань до місцевих бюджетів, органів Державного казначейства щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та їх причини тощо.

В.о. начальника
Управління нормативно-методологічного забезпечення
процесу державного фінансового контролю
29.03.2019

Додаток Д

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Держаудитслужби
05.04.2019 № 105

ДОРОЖНЯ КАРТА
державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який проводиться Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами

ВІДБІР ТЕМИ ТА ОБ'ЄКТА АУДИТУ

Відбір об'єкта аудиту, планування діяльності та погодження з міністром Кабінету Міністрів України в установленому порядку *п. 7 Порядку 1017*[3]*, Порядок планування*[1]*, Інструкція з планування*[2]

Загальна тривалість проведення аудиту становить не більш ніж 120 робочих днів *п. 10 Порядку № 1017*[3] *698****

I ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ

1. Попереднє вивчення об'єкта аудиту *п. 4 Порядку № 1017*

Збір інформації для дослідження, аналізу та оцінки діяльності об'єкта аудиту, зокрема щодо планування та виконання бюджетних програм, досягнення результативних показників, та виконання інших завдань аудиту *п. 6 Порядку № 1017*[3]

- за письмовим запитом органу Держаудитслужби
- державними аудиторами за місцезнаходженням об'єкта аудиту

На кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленим Держаудитслужбою зразком, яке підписує керівник органу Держаудитслужби *п. 8 Порядку № 1017*[3]*, наказ № 45*,

Державні аудитори видають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день виходу за місцезнаходженням об'єкта аудиту *п. 9 Порядку № 1017*[3]

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливлюють) проведенню аудиту, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує у двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту та долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту *п. 13 Порядку № 1017*[3]

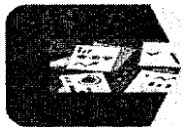
2. Розроблення робочого плану аудиту *п. 4 Порядку № 1017[3]*

План аудиту розробляється та затверджується за встановленою Держаудитслужбою формою *п. 5 Порядку № 1017[3]*

3. Складення та затвердження програми аудиту *п. 4 Порядку № 1017[3]*

Керівник аудиту складає програму аудиту за встановленою Держаудитслужбою формою в одному примірнику для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику
п. 4 Порядку № 1017[3]

Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту одним з таких способів:
особисто під підпис керівникові, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
через структурний підрозділ об'єкта аудиту;
рекомендованим поштовим відправленням про вручення;
в електронній формі в установленому законодавством порядку
п. 14 Порядку № 1017[3]



II ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

4. Проведення аудиторських процедур та формування і оформлення аудиторських доказів *п. 4 Порядку № 1017[3]*

Проведення аудиту на підставі зібраних даних відповідно до програми аудиту, зокрема проведення аудиторських процедур для підтвердження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів
п. 2 Порядку № 1017[3]

Збір інформації в учасника аудиту під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів
п.6 Порядку № 1017[3]

- за письмовим запитом органу Держаудитслужби
- державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту

На кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Держаудитслужбою зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби
п. 8 Порядку № 1017[3], наказ № 39[6]

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливлюють) проведенню аудиту та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту та долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту
п. 13, 14 Порядку № 1017[3]

Результати збору інформації відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту *п. 6 Порядку № 1017[3]*

Документування проведення аудиту в розрізі завдань аудиту, зокрема питань програми аудиту в паперовій формі
п. 4 Порядку № 1017[3]

Під час проведення аудиту можуть залучатись на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій
п. 15 Порядку № 1017[3]

Строк проведення аудиту у разі необхідності може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби або його заступника з одночасним внесенням в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю. При цьому загальна тривалість аудиту становить не більш ніж 120 робочих днів
п. 12 Порядку № 1017[3]

5. Підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій *п. 4 Порядку № 1017³*

Група державних аудиторів готує висновки, пропозиції та рекомендації за результатами проведення аудиту, зокрема за результатами дослідження гіпотез аудиту та отриманих аудиторських доказів

п. 2 та п. 4 Порядку № 1017³

Керівник аудиту формує аудиторські висновки, пропозиції та рекомендації для включення до проєкту звіту за встановленою структурою та відповідно до вимог Держаудитслужби

п. 5 Порядку № 1017³

III ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ — ЗВІТУВАННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

6. Оформлення проєкту звіту про результати аудиту *п. 4 Порядку № 1017³*

Керівник аудиту відповідно до Методики формує проєкт звіту

п. 17 Порядку № 1017³

Керівник аудиту подає проєкт звіту об'єкту аудиту для ознайомлення **не пізніше ніж за один робочий день** до завершення визначеного в направленні строку проведення аудиту з урахуванням продовження або скорочення такого строку

п. 17 Порядку № 1017³

супровідний лист до проєкту звіту з зазначенням строку обговорення і узгодження проєкту звіту

проєкт звіту

п. 19 Порядку № 1017³

особисто під підпис керівникові, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту;
рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;
в електронній формі в установленому законодавством порядку

п. 14 Порядку № 1017³

7. Узгодження проєкту звіту про результати аудиту *п. 4 Порядку № 1017³*

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та державними аудиторами обговорюють і узгоджують проєкт звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проєкту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проєктом звіту

п. 19 Порядку № 1017³

Під час обговорення та узгодження проєкту звіту державні аудитори мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проєкту звіту фактів

п. 20 Порядку № 1017³

8. Підписання протоколу узгодження *п. 4 Порядку № 1017³*

Керівник аудиту та керівник об'єкта аудиту підписують у день узгодження проєкту звіту протокол узгодження по одному примірнику для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту

п. 21 Порядку № 1017³

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проєкту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з відповідною позначкою в ньому

п. 22 Порядку № 1017³

У разі відмови керівника об'єкта аудиту від узгодження проєкту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту **складає акт про відмову підписувати звіт** та робить відповідний запис у протоколі узгодження

п. 23 Порядку № 1017³

Керівник аудиту готує інформацію про відмову підписувати звіт та/або підписання протоколу узгодження та подає на підпис керівнику органу Держаудитслужби для прийняття рішення щодо інформування керівником Держаудитслужби міністра Кабінету Міністрів України

п. 23 Порядку № 1017³

9. Формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту *п. 4 Порядку № 1017[3]*

Керівник аудиту упродовж трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту

п. 24 Порядку № 1017[3]

Керівник аудиту упродовж трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає примірник звіту об'єкту аудиту одним із способів, визначених в пункті 14 *Порядку № 1017,* підписаний керівником органу Держаудитслужби, та супровідний лист до нього із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті

п. 25 та 26 Порядку № 1017[3]

10. Інформування про результати аудиту *п. 29 та п. 30 Порядку № 1017[3]*

Керівник аудиту готує інформацію (проєкт листа) про результати аудиту керівнику Держаудитслужби для інформування міністра Кабінету Міністрів України

п. 29 Порядку № 1017[3]

Звіт про результати аудиту оприлюднюється з дотриманням термінів та у встановленому порядку на офіційному вебсайті Держаудитслужби

п. 30 Порядку № 1017[3]; Порядок № 39 оприлюднення[7]



IV ЕТАП ПРОЦЕСУ АУДИТУ

ПРОВЕДЕННЯ МОНІТОРИНГУ ВИКОНАННЯ ПОДАНИХ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ ПРОПОЗИЦІЙ ТА РЕКОМЕНДАЦІЙ І РЕЗУЛЬТАТІВ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

11. Орган Держаудитслужби, який проводив аудит, здійснює моніторинг стану врахування і результатів впровадження пропозицій та рекомендацій *п. 28 Порядку № 1017[3]*

Керівник Держаудитслужби інформує міністра Кабінету Міністрів України про стан врахування і результати впровадження об'єктом аудиту пропозицій та рекомендацій і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськість *п. 29 Порядку № 1017[3]*

Керівник аудиту/працівник структурного підрозділу органу Держаудитслужби, що проводив аудит, готує інформацію (проєкт листа) про стан врахування і результату впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту керівництву органу Держаудитслужби для інформування в установленому порядку міністра Кабінету Міністрів України

п. 5 та п. 29 Порядку № 1017[3]



ФОРМУВАННЯ СПРАВИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ[8]

---

[1] Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955.

[2] Інструкція з планування діяльності органів державного фінансового контролю, затверджена наказом Держаудитслужби від 26 жовтня 2005 року № 319.

[3] Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 року № 743).

[4] Наказ Держаудитслужби від 1 серпня 2016 року № 45 «Про затвердження зразка направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, зустрічної звірки».

[5] Стандарт (методика) проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм затверджується наказом Держаудитслужби.

[6] Наказ Держаудитслужби від 12 лютого 2019 року № 39 «Про затвердження зразка направлення для посадових осіб Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів на проведення збору інформації та втрату чинності наказу Державної аудиторської служби України від 6 вересня 2017 року № 185».

[7] Наказ Держаудитслужби від 20 лютого 2017 року № 39 «Про затвердження порядку оприлюднення результатів проведених Держаудитслужбою, її офісами та їх управліннями в областях державних фінансових аудитів».

[8] Наказ ГоловКРУ від 6 жовтня 2008 року № 360 «Про упорядкування формування справ за матеріалами державних фінансових аудитів».

В.о. начальника
Управління нормативно-методологічного забезпечення
процесу державного фінансового контролю
29.03.2019

Додаток Е

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____

(посада, прізвище, ім’я, по батькові керівника

_____

чи заступника керівника відповідного органу

_____

Офісу фінконтролю)

“_____”_____20____року

Програма
проведення державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання
в _____ за 20____рік

№ пор.	Елементи аудиторської процедури	Конкретна мета	Обсяг (кількість тестів, зразків, період тощо)	Робочий документ, що складається	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора
1	2	3	4	5	6	7	8

Додаток Ж

П Р О Т О К О Л
розгляду звіту про результати державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

_____

за 20____ рік

Ми, що нижче підписалися _____
_____,
(ПІБ та посада повноважного представника суб'єкта господарювання)

розглянули та обговорили проєкт аудиторського звіту діяльності суб'єктів господарювання_____
_____ за 200__ рік.
(назва установи)

До аудиторського звіту: *зауважень немає / зауваження є* (непотрібне закреслити).

Зауваження повноважного представника суб'єкта господарювання до аудиторського звіту, які не враховані державним аудитором:

_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____

_____	_____
(посада працівника органу Офісу фінконтролю – державного аудитора)	(посада працівника суб'єкта господарювання)
підпис	підпис
_____	_____
(ініціали, прізвище)	(ініціали, прізвище)
"_____"_____20____р.	"_____"_____20____р.

Додаток З

Приблизний перелік записів, які роблять в актах

Під час встановлення порушень в акті роблять запис:

• *“Ревізією правильності встановлення пільг щодо плати за навчання окремим категоріям учнів (студентів) встановлено, що на підставі наказів по Школі за підписом директора ПІБ у період з 01.01.20__ по 01.01.20__ учням, які є дітьми працівників Школи, встановлювалися пільги на оплату навчання в розмірі 100 %, чим порушено п. 2 ст. 26 Закону України „Про позашкільну освіту” від 22.06.2000 №1841-III.*

Зазначене порушення призвело до недоотримання (втрати) Школою доходів від плати за навчання на загальну суму ___ грн.

Пояснення директора ПІБ у Додатку № _ до акта.”

• *“Ревізією правильності призначення, нарахування батьківської плати та надання пільг встановлено, що учню Школи ПІБ на підставі наказу директора Школи ПІБ встановлено 100-відсоткову пільгу в оплаті вартості навчання як дитині з багатодітної сім’ї. При цьому керівництвом Школи не враховано те, що у травні 20__ року одній дитині з родини ПІБ вже виповнилося 18 років, а згідно з розпорядженням Шевченківської районної державної адміністрації від 18.09.15 “Про встановлення пільг з батьківської плати в школах естетичного виховання” багатодітною є сім’я, що має трьох і більше дітей віком до 18 років.*

Як наслідок, Школою у період з _._.__ по _._.__ недоотримано батьківської плати на загальну суму ____ гривень.

Згідно з посадовими обов’язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта.”

• *“Ревізією правильності, повноти та своєчасності нарахування орендної плати, проведеною вибірковим методом за період з _._.__ по _._.___, встановлено, що Установою з порушенням п. 12 Методики розрахунку орендної плати державне майно та пропорції її розподілу, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 № 786, експертна вартість приміщень на момент укладання договору не коригувалася на індекс інфляції, внаслідок чого установою в період з 01.01.20__ по 01.01.20__ втрачено доходів від надання приміщень в оренду на загальну суму __ гривень.*

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта."

• *"Ревізією правильності, повноти та своєчасності нарахування орендної плати, проведеною вибірковим методом за період з 01.01.20___ по 01.01.20__, встановлено, що Установою з порушенням п. 18 Методики розрахунку орендної плати за майно територіальної громади м. Києва, яке передається в оренду, затвердженої рішенням Київради від 28.09.2016 № 34/9, та умов договорів розмір орендної плат щомісячно не коригувався на індекс інфляції, внаслідок чого Установою в період з 01.01.20__ по 01.01.20__ втрачено доходів від надання приміщень в оренду на загальну суму ___ гривень.*

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта."

Наявність фактів неперерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету.

У разі встановлення порушень при складанні кошторису, перевірці обґрунтованості потреби в бюджетних асигнуваннях, доходів спеціального фонду кошторису за усіма джерелами його наповнення в акті робиться запис:

• *"Ревізією з питань правильності складання кошторису за КЕКВ 2270 „Оплата комунальних послуг та енергоносіїв" встановлено, що при визначенні потреби в бюджетних асигнування за КЕКВ 2270 на ___ – ___ роки враховано витрати комунальних послуг та енергоносіїв, спожитих орендарями Установи, видатки на покриття яких планувались по спеціальному фонду кошторису на відповідні роки. Зазначене призвело до завищення кошторисних призначень по загальному фонду в ___ році на суму ____ грн, в ___ році – на __ грн, в ___ році – на ___ грн, в ___ році – на ___ грн, чим порушено п. 20 та п. 46 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 (надалі – Порядок № 228).*

Розрахунки до кошторисів складено на ___ – ___ роки заступником директора з економічних питань (прізвище та ініціали)."

• *"Ревізією обґрунтованості потреби в бюджетних асигнуваннях за загальним та спеціальним фондами кошторисів на ___ та ___ роки за всіма кодами економічної класифікації встановлено,*

що з порушенням п. 20, п. 29 Порядку № 228 при визначенні потреби в бюджетних асигнуваннях на ___ та ___ роки за КЕКВ 2271 „Оплата теплопостачання" не враховано дебіторську заборгованість, яка виникла перед АЕК „Київенерго" станом на _._.___ в сумі ___ грн та станом на _._.___ – ___ гривень.

Внаслідок зазначеного в кошторисі на ___ рік завищено бюджетні асигнування за КЕКВ 2271 „Оплата теплопостачання" на загальну суму __ гривень.

Розрахунки до кошторисів на ___ та ___ роки складені заступником начальника з економічних питань (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку № _ до акта."

• "Ревізією правильності визначення потреби в бюджетних коштах на оплату комунальних послуг та енергоносіїв встановлено, що з порушенням вимог п. 2 ст. 51 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, п. 22 Порядку № 228 внаслідок завищення Установою планового споживання тепла в натуральних одиницях на __ Г/кал зайво затверджено на ___ рік за рахунок коштів загального фонду бюджету асигнувань на оплату теплопостачання на суму __ гривень.

Розрахунок до кошторису на ___ рік складений головним бухгалтером (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку № _ до акта."

• "Ревізією обґрунтованості потреби в бюджетних асигнуваннях та фактичного виконання кошторису встановлено, що з порушенням п. 6 ст. 78 (п. 2 ст. 51) Бюджетного кодексу України, п. 8 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV та п. 1 абз. 1 та п.2 9 Порядку № 228 за рахунок коштів, передбачених на утримання Установи за загальним фондом кошторису на ___–___ роки за КЕКВ 2270 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв" Установою сплачено комунальні послуги, спожиті іншими установами (організаціями), а саме (Назва організації) на загальну суму __ грн, що призвело до незаконних видатків на цю суму.

Порушення виявлено шляхом звірки даних казначейських виписок, платіжних доручень, записів на субрахунку 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами", доданих рахунків та договорів на оплату комунальних послуг.

Порушення допущено з вини колишнього директора (прізвище та ініціали) та головного бухгалтера (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку №_ до акта."

• *"Ревізією обґрунтованості потреби в бюджетних асигнуваннях, проведеною шляхом зіставлення даних розрахунків за КЕКВ 2240 «Оплата послуг», наданих до кошторисів з оборотними відомостями та меморіальними ордерами № 4 "Накопичувальна відомість за розрахунками з різними дебіторами", № 13 "Накопичувальна відомість витрачання матеріалів", встановлено, що до складу витрат на утримання автотранспорту включено розрахунки витрат на утримання автомобілів, які не рахуються на балансі Установи (ГАЗ 31029 та Опель-Омега), що підтверджено проведеною в ході ревізії інвентаризацією основних засобів.*

Зазначене порушення призвело до зайвого отримання та використання бюджетних коштів за період з ____ по ____ у сумі __ грн (КЕКВ 2240 «Оплата послуг» – __ грн) та завищення потреби у бюджетних асигнуваннях у періоді з ___ по ____ у сумі __ грн, що є порушенням вимог п. 6 ст. 7 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, п. 20, п. 22 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228.

Відповідне порушення допущено з вини заступника головного бухгалтера з економічних питань (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку № _ до акта."

• *"Ревізією обґрунтованості потреби в бюджетних асигнуваннях за загальним та спеціальним фондами кошторисів на ___ – ___ роки за всіма кодами економічної класифікації встановлено, що з порушенням п. 20, п. 43 Порядку № 228 при визначенні потреби в бюджетних асигнуваннях на ___ рік за КЕКВ 2271 „Оплата теплопостачання" заплановано проведення видатків на погашення позики в сумі ___ грн, тоді як згідно з наданими до ревізії документів станом на _._.___ у бухгалтерському обліку установи зобов'язання щодо одержаних позик відсутні.*

Внаслідок зазначеного порушення завищено потребу в бюджетних асигнуваннях по загальному фонду кошторису на ___ рік на суму ____ гривень.

Розрахунки до кошторисів складено на ___ – ___ роки заступником директора з економічних питань (прізвище та ініціали).

Під час встановлення порушень відповідності використання бюджетних коштів на цілі, які передбачені кошторисом, в акті робиться запис:

• *"Установою з порушенням п. 8 ст. 7, ст. 51 Бюджетного кодексу України, п. 5 Порядку № 228 у ___ – ___ роках кошти в загальній сумі __ грн передбачено за КПКВ 6541030 "Фундаментальні дослідження наукових установ" перераховано за матеріали на поточний ремонт стелі та світильників, хоча дані витрати передбачались за КПКВ 6541040 "Прикладні розробки у сфері розвитку галузей економіки", що призвело до нецільового використання бюджетних коштів на загальну суму __ гривень.*

Зазначене порушення виникло з вини директора Установи (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку №_ до акта."

Під час встановлення порушень дотримання вимог першочергового фінансування установи за захищеними статтями видатків, а також дотримання заборони збільшення бюджетних призначень на оплату праці працівників установи за рахунок зменшення інших видатків, збільшення капітальних видатків за рахунок зменшення бюджетних призначень на поточні видатки (окрім випадків першочергової потреби капітальних видатків на ліквідацію аварійності приміщень, основних засобів та ін). в акті робиться запис:

• *"З порушенням вимог п. 2 ст. 51 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, ст.65 Закону України "Про Державний бюджет України на 2018 рік", п.1 ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV, п. 46 Порядку № 228 Установою здійснено преміювання працівників за рахунок внесених змін до плану асигнувань (збільшено асигнування з оплати праці за __ ___ року за рахунок зменшення асигнувань за цими видатками за серпень поточного року), а не за рахунок фонду економії заробітної плати на суму ___ гривень*

Зазначене порушення виникло з вини директора Установи (прізвище та ініціали). Пояснення у Додатку №_ до акта."

У разі встановлення порушень при перевірці відповідності взятих установами і організаціями зобов'язань на здійснення видатків або платежів бюджетним асигнуванням в акті робиться запис:

• *"Ревізією встановлено, що з порушенням п.49 Порядку № 228 у ___ році Установою взято зобов'язань по спеціальному фонду (форма № 4-1м) на загальну суму __ грн, що на __ грн більше за затверджені кошторисом видатки, на __ грн обсяг власних надходжень з урахуванням залишку коштів на початок року та на __ грн касові видатки по спеціальному фонду, внаслідок чого на кінець року, порівняно з початком, кредиторська заборгованість зросла на загальну суму __ тис. гривень.*

Зазначене порушення виникло з вини директора ПІБ та головного бухгалтера ПІБ. Пояснення у Додатку № _ до акта."

• *"Ревізією фактичного виконання кошторису шляхом вивчення казначейських операцій Установи за період з 01.01.17 по 01.02.18 встановлено, що кредиторська заборгованість на загальну суму __ тис. грн (КЕКВ 2271 - __ тис. грн, КЕКВ 2272 – __ тис. грн) була погашена в лютому 2017 року за рахунок коштів місцевого бюджету (КВКВ 130107 КЕКВ 2271-__ тис. грн, КЕКВ 2272– __ тис. гр.), виділених на наступний бюджетний період (2017 рік), що в результаті призвело до порушення вимог п. 5 Порядку № 228, п. 6 ст. 51 Бюджетного кодексу України від 08.07.10 № 2456-VI та ст. 68 Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік».*

Враховуючи зазначене, зобов'язання за коштами місцевого бюджету на загальну суму __ тис. грн, взяте Установою без відповідних бюджетних асигнувань, відносять до небюджетного зобов'язання (небюджетної кредиторської заборгованості). При цьому розпорядником нижчого рівня понад бюджетні асигнування здійснено фактичні видатки на суму __ тис. гривень.

Зазначене порушення виникло з вини директора ПІБ та головного бухгалтера ПІБ. Пояснення у Додатку № _ до акта."

Перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ.

Додаток И

Ведення касових операцій
Розрахунки з підзвітними особами

Під час перевірки цього питання потрібно з'ясувати:

• правильність визначення відповідальних осіб за ведення касових операцій.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією визначення відповідальних осіб за ведення касових операцій встановлено, що з бухгалтером-касиром не укладено договір про повну матеріальну відповідальність, чим порушено п. 4.7 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148 (надалі – Положення № 148), Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ від 02.04.2014 № 372 (надалі – Порядок № 372). Також під час відпустки касира його обов'язки тимчасово виконував інший працівник бухгалтерії – ПІБ. При цьому не складено акти прийому-передачі матеріальних цінностей в касі та не укладено договір про повну матеріальну відповідальність з працівником, який тимчасово виконував обов'язки касира, чим порушено вимоги п. 4.8 Положення № 148.

Відповідальною особою за вказане порушення є головний лікар Установи ПІБ. Пояснення в Додатку №___ до акта»;

• перевірити правильність ведення касових документів.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією касових операцій встановлено, що Установа одночасно веде дві касові книги: окремо за коштами загального та спеціального фондів бюджету, чим порушено п. 4.2 Положення № 148, де зазначено, що кожне підприємство, що має касу, повинно вести одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Ведення одночасно двох і більше касових книг (окремо за коштами загального чи спеціального фонду бюджету, окремо за кожною бюджетною програмою тощо) не допускається.

Вказане порушення допущене з вини головного бухгалтера ПІБ. Пояснення в Додатку №___ до акта».

«Крім того, встановлено, що у прибуткових та видаткових касових ордерах протягом всього ревізійного періоду виявлені виправлення та підчистки, чим порушено п. 4.5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Міністерством фінансів України від 24.05.1995 № 88 (надалі – Положення № 88) та п. 3.10 Положення № 148, оскільки в документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, навіть якщо вони засвідчені підписами відповідальних осіб.

Відповідальною особою за вказане порушення є бухгалтер-касир ПІБ. Пояснення в Додатку №__ до акта»;

• правильність організації фактичного контролю за збереженням коштів.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«З порушенням п. 15 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 (надалі – Положення № 879), п. 4.10 Положення № 148 Установою не проводилися щоквартальні інвентаризації грошових коштів. Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. Необхідно відмітити, що, відповідно до вищезазначених нормативних актів, головний бухгалтер разом із керівниками відповідних підрозділів та служб зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризацій. Пояснення керівника Установи ПІБ та головного бухгалтера ПІБ в Додатку №__ до акта»;

• дотримання ліміту готівки в касі.

У разі встановленні порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання ліміту залишку готівки в касі виявлено, що Установою впродовж ревізійного періоду перевищено встановлений ліміт залишку готівки в касі, чим порушено п. 2.8 Положення № 148 та п. 2.3 Порядку № 372. Порушення виявлено шляхом порівняння записів про фактичні залишки готівки за касовою книгою з установленим лімітом каси за кожен день незалежно від того, здійснювалися у цей день обороти по касі чи ні. Накопичувальна відомість дат, за які встановлено перевищення ліміту, в Додатку №___ до акта.

Відповідальною за вказане порушення є бухгалтер-касир ПІБ. Пояснення в Додатку №___ до акта»;

• дотримання законодавства щодо своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, а також зарахування виданих з каси об'єкта контролю коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства, та на рахунки в установах банків.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією своєчасності та повноти оприбуткування коштів, що надійшли до каси установи у вигляді благодійної допомоги з 01.01.20__ по 01.08.20__, зіставленням прибуткових касових ордерів з квитанціями до них та з касовою книгою встановлено 32 випадки невідповідності між датами, зазначеними в квитанціях до прибуткових касових ордерів та в прибуткових касових ордерах, що призвело до несвоєчасного оприбуткування готівки на загальну суму __ грн, чим порушено п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV, п. 2.6, п. 3.3 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. Зокрема, квитанція до прибуткового касового ордера № 235777 про надходження благодійної допомоги від ПІБ в сумі __ грн виписана 11.06.20__, тоді як прибутковий касовий ордер – 14.06.20__.

Прибуткові касові ордери підписані головним бухгалтером та бухгалтером-касиром ПІБ.

Згідно з поясненням головного бухгалтера ПІБ причиною невідповідності дат, зазначених у квитанціях до прибуткових касових ордерів та в прибуткових касових ордерах є те, що не завжди у розпорядженні бухгалтерії знаходиться машина, необхідна, щоб відвезти гроші в банк. Пояснення в Додатку №___ до акта.»

«Ревізією своєчасності оприбуткування коштів (пенсій хворих), отриманих в поштовому відділенні №_ м. Києва, встановлені випадки несвоєчасного оприбуткування коштів до каси Установи, що є порушенням п. 5 ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», п. 2.6 Положення № 148 та п. 20 наказу МОЗ від 17.10.1986 № 1371 «Об утверждении инструкции по приему, учету, хранению и выдаче вещей, денег, денежных документов и ценностей, принадлежащих больным, находящимся в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения».

Порушення виявлено шляхом звірки казначейських виписок, записів у чеках на отримання готівки та даних касової книги.

Згідно з поясненням відповідальної особи бухгалтера-касира ПІБ, порушення допущено у зв'язку з нагальною потребою закупівлі бензину, ліквідації аварійних ситуацій та інше. Пояснення в Додатку №___ до акта»;

• дотримання законодавства в ході списання готівки з каси відповідно до видаткових касових документів.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання законодавства в ході списання готівки з каси відповідно до видаткових касових документів, встановлено, що з порушенням ст. 7 Бюджетного кодексу України, п. 5 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228, Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету від 12.03.2012 № 333 бухгалтером-касиром ПІБ кошти, які надійшли до каси Установи від працівників за санаторно-курортні путівки та повернені при звільненні працівника зайво виплачені відпускні (прибуткові касові ордери № 80 від 23.03.20__, № 81 від 10.04.20__, № 82 від 11.04.20__, № 83 від 05.06.20__), видано в підзвіт на господарські потреби в сумі __ грн (видаткові касові ордери № 473, № 474 від 27.03.20__, № 476, № 477 від 14.04.20__, № 479 від 08.06.20__) та за рахунок коштів, які надійшли від матеріально-відповідальних осіб за виявлену при інвентаризації товарно-матеріальних цінностей нестачу (прибуткові касові ордери № 76, № 77 від 04.08.20__), видано заробітну плату в сумі __ грн (видатковий касовий ордер № 468 від 05.08.20__).

Видаткові касові ордери підписані головним лікарем ПІБ, головним бухгалтером ПІБ та працівниками Установи, які одержали дані кошти.

Згідно з поясненням головного лікаря ПІБ при підписанні видаткових касових ордерів головний бухгалтер не повідомив про джерела надходження коштів. Головний бухгалтер випадки нецільового використання бюджетних коштів пояснила помилкою. Пояснення в Додатку №___ до акта.

Відповідні операції в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» за березень, квітень, червень 20__ року щодо надходження коштів за дебетом рахунку 2211 «Готівка у національній валюті», кредитом рахунків 6416 «Розрахунки за страхуванням», 6511 «Розрахунки із заробітної плати», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» щодо видачі коштів – за дебетом 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6511 «Розрахунки із заробітної плати», кредитом 2211 «Готівка у національній валюті».

Зазначене порушення призвело до нецільового використання бюджетних коштів на загальну суму __гривень».

«Ревізією дотримання законодавства в ході списання готівки з каси Установи, відповідно до видаткових касових документів, встановлені порушення Положення № 148, а саме:

– з порушенням п. 3.5 Положення № 148 протягом періоду, що перевірявся, в чотирьох видаткових касових ордерах не записано найменування документа, що посвідчує особу, його номер, ким і коли виданий, а саме: у видаткових касових ордерах від 20.06.__ №52 на суму __ грн, від 25.06.__ № 58 на суму __ грн, від 28.06.__ № 63 на суму ___ грн. та від 30.09.__ № 76 на суму __ грн;

– з порушенням п. 3.6 Положення № 148 протягом періоду, що перевірявся, при видачі готівки за довіреністю в платіжних відомостях не робився напис «за довіреністю»;

– з порушенням п. 3.6 Положення № 148 у платіжній відомості № 118 зі строками виплати з 04–08.08.2017 заробітна плата молодших медичних сестер, зазначених у відомості, – ПІБ1, ПІБ2, ПІБ3, була видана іншим особам, без довіреностей. У своїх поясненнях вказані молодші медичні сестри підтверджують отримання грошей іншими особами, без надання їм довіреностей. Пояснення молодших медичних сестер в Додатку № _, _, _ до акта;

– з порушенням п. 3.8 Положення № 148 протягом періоду, що перевірявся, в платіжних відомостях на видачу заробітної плати не проставлялись номери видаткових касових ордерів;

– з порушенням п. 3.12 Положення № 148 протягом періоду, що перевірявся, на доданих до касових ордерів документах на штампах «оплачено» не зазначалась дата (число, місяць, рік);

– з порушенням п. 3.7 Положення № 148 на титульних сторінках 17 платіжних відомостей №№ 394–401, 509–517 не зазначені строки видачі готівки, сума готівки, в 2-х платіжних відомостях № 408а, 409 відсутній дозвільний підпис керівника на видачу зарплати;

– з порушенням п. 4.8 Положення № 148 за 5-ма банківськими чеками готівку отримувала заступник головного бухгалтера ПІБ та за 2-ма чеками провідний економіст ПІБ без письмового наказу керівника на тимчасове виконання обов'язків касира та укладення договору про матеріальну відповідальність»;

• дотримання законодавства щодо відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання законодавства щодо відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів, встановлено, що з порушенням стст. 7, 119 Бюджетного кодексу України, п. 49 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, в квітні 20__ року, березні, квітні та червні 20__ року видатки спеціального фонду кошторису Установи на господарські потреби проведено за рахунок надходжень до загального фонду в 20__році на суму __ грн, в 20__році – на __гривень.

Відповідні операції з витрачання коштів відображено в меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами» за квітень 20__ року, березень, квітень та червень 20__ року.

Згідно з поясненням головного бухгалтера ПІБ, з вини якої допущене зазначене вище порушення, проведені в квітні 20__ року, березні, квітні та червні 200_ року видатки помилково були віднесені на видатки спеціального фонду замість загального. Пояснення в Додатку №___ до акта.

Зазначене порушення призвело до нецільового використання бюджетних коштів на загальну суму __гривень».

«Ревізією обґрунтованості відшкодування витрат на відрядження, проведеною шляхом зіставлення даних касової книги,

авансових звітів, видаткових касових ордерів (з прикладеними до них документами), встановлено безпідставні витрати на загальну суму __ грн у вигляді оплати залізничних квитків ПІБ, особі, яка мешкає в м. Одесі та працювала в Установі за трудовою угодою. Оплату проведено на підставі службової записки від заступника головного лікаря з медичної частини та письмових заяв ПІБ за письмовим погодженням головного лікаря, а саме:

– згідно з видатковими касовими ордерами від 12.05.20__ № 285 на суму __ грн, 01.06.20__ № 334 на суму __ грн та 09.07.20__ № 402 на суму __ грн (за підписами головного лікаря та головного бухгалтера) сплачені дорожні витрати за проїзд з м. Одеси до м. Києва та у зворотному напрямку, тоді як умовами трудової угоди від 31.05.20__ на виконання робіт з лабораторних досліджень з біопсії нирки, укладеної між головним лікарем (Замовник) та лікарем – лаборантом ПІБ (Виконавець), з терміном дії угоди з 31.05.20__ по 10.06.20__, не передбачено оплату проїзду виконавцю.

Відповідно до п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV головним бухгалтером установи не забезпечено контроль за операціями з підзвітними особами. Пояснення головного бухгалтера в Додатку №__ до акта.

У період ревізії безпідставні витрати на дорожні роз'їзди відшкодовані в повному обсязі шляхом внесення до каси суми в розмірі __ грн. Копія квитанції до прибуткового ордеру від 23.09.2018 № 436 в Додатку №___ до акта.

Внаслідок допущених порушень у формі «Звіт про використання загального фонду кошторису установи» касові і фактичні видатки за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження» завищено в 20__ році на __ грн, що є порушенням п. 1.2 Порядку складання річних фінансових звітів за 20__ рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевого бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 09.01.2007 № 1 та п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму __ гривень».

«Ревізією правильності відшкодування витрат на оплату праці працівникам за час перебування їх у відрядженні, проведеною шляхом зіставлення наказів «Про відрядження», авансових звітів, посвідчень на відрядження, табелів обліку використання робочого часу та розрахунково-платіжних відомостей, встановлено, що працівникам Установи, які протягом ревізійного періоду перебували у відряджені, заробітна плата за кожен день перебування у відрядженні нараховувалась як за повний робочий день, що є порушенням п. 1.2 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100, п. 8 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та вимог Загальних положень наказу Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 «Про затвердження інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» (далі – Інструкція № 59), і призвело до недоотримання коштів фізичними особами у 20__ році на суму __грн (у тому числі нарахування до державних цільових фондів – __ грн) та матеріальної шкоди, а саме: зайвого витрачання бюджетних коштів на оплату праці у 200_році за загальним фондом Установи за КЕКВ 2111 «Заробітна плата» – у сумі__ грн (у тому числі зайво перераховано до фондів__ грн). Перерахування заробітної плати під час відрядження у Додатку №___до акта. Пояснення заступника головного бухгалтера ПІБ в Додатку №___ до акта.

Під час ревізії порушення усунуто в повному обсязі шляхом проведення перерахунку заробітної плати працівникам Установи та проведено коригування нарахувань до фондів__ грн. Завірені копії розрахункових листів та бухгалтерські довідки за фондом у Додатку №___ до акта».

«Ревізією правильності та достовірності відшкодування витрат на відрядження, проведеною шляхом зіставлення наданих посвідчень на відрядження та авансових звітів, касових книг, казначейських документів та наказів «Про відрядження», встановлено, що протягом періоду з 01.01.20__ по 01.06.20__ на підставі наказів, підписаних головним лікарем Установи, з порушенням п. 2 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, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, загальних положень Інструкції № 59 та п. 6.12 Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ від 02.04.2014 № 372, було проведено відшкодування добових витрат особам, що не працюють в Установі, а брали участь у проведенні медичних досліджень.

Таке порушення призвело до матеріальної шкоди за рахунок видатків на відрядження за спеціальним фондом Установи за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження» в загальній сумі __ грн, у тому числі в розрізі років: у 2016 році – __ грн., у 20__ році – __ грн та у 20__ році – __ гривень.

Операції з нарахування витрат на відрядження в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» за квітень та липень 20__ року, липень та жовтень 20__ року, квітень 20__ року за дебетом субрахунку 8115 «Інші витрати», кредитом субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами».

Відповідна операція призвела до недостовірності даних у формі «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами» за 20__, 20__ роки та I квартал 20__ року, зокрема завищено касові та фактичні видатки на __ грн, чим порушено вимоги ст. 3 частини 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV.

На письмово поставлене питання щодо виплати вищезазначеним особам добових головний бухгалтер пояснила: «що добові були нараховані помилково». Пояснення в Додатку №___ до акта».

«В ході ревізії достовірності та обґрунтованості здійснення витрат на відрядження, проведеної шляхом зіставлення наказів на відрядження та прикладених первинних документів за 20__ – 20__ роки, встановлено, що Установою з порушенням п. 1.3, 1.6 Інструкції № 59 проведено відшкодування працівникам витрат, пов'язаних з пересувними роботами без підтверджувальних документів, що призвело до незаконних видатків на загальну суму __ грн.

Накопичувальна відомість сум, незаконно виплачених працівникам, в Додатку №__до акту.

Відповідальною особою за вищевказане порушення є бухгалтер-касир ПІБ, пояснення якої в Додатку №___ до акту»;

• своєчасність звітування про використання коштів, виданих в підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу.

Перевірка операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби та на рахунках в установах банків

Під час перевірки цього питання потрібно:

• перевірити дотримання законодавства при відкритті об'єктом контролю рахунків в органах Державної казначейської служби і установах банків у періоді, що підлягав ревізії;

• перевірити дотримання законодавства в ході списання коштів з рахунків, у тому числі цільове спрямування коштів, списаних з рахунків відповідно до затверджених асигнувань, а також наявність документів, які підтверджують відповідні операції.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією законності списання коштів з рахунків, у тому числі щодо їх цільового використання, встановлено, що, відповідно до платіжних доручень від 26.10.20__ № 274 на суму __ грн, від 28.10.20__ № 284 на суму __ грн, Установою перераховано кошти на рахунок «Назва підприємства» за капітальний ремонт автомобіля на виконання умов договору від 07.10._ капітальні видатки на суму __ грн частково проведено за рахунок цільових коштів, передбачених, згідно з розпорядженням КМДА від 04.06.2016 № 970, на «підготовку до зими» за КЕКВ 3132 «Капітальний ремонт інших об'єктів» на суму __ грн, чим порушено ст. 7 Бюджетного кодексу України, п. 5 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228.

Нецільове використання коштів на суму __ грн допущено з вини директора Установи ПІБ та головного бухгалтера ПІБ. Пояснення директора ПІБ у Додатку №___ до акта.

Відповідну операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду» за жовтень 20__ року щодо перерахування коштів за дебетом рахунку 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами», за кредитом рахунку 2311 «Поточні рахунки в банку», щодо списання коштів на фактичні видатки в меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» – за дебетом 8013 «Матеріальні витрати» та за кредитом 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Внаслідок допущеного порушення в формі № 2-м «Звіт про використання загального фонду бюджетної установи» за 20__рік внесено наступні недостовірні дані: за КЕКВ 3132 «Капітальний ремонт інших об'єктів» завищено касові та фактичні видатки на суму __ грн, чим порушено п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

• дослідити дотримання граничних сум витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання граничних сум витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів, проведеною за період з 01.04.20__ по 01.08.20__, встановлено порушення постанови Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 № 332 «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які отримуються за рахунок державного або місцевого бюджетів» (надалі – Постанова № 332), а саме: у вересні 20__ року за накладною від 24.09.20__ № 9 за кошти загального фонду придбано шафу книжкову для паперів вартістю 1 410,0 грн, що перевищує встановлені граничні норми (700,00 грн) на 710,00 гривень.

Відповідну операцію в бухгалтерському обліку відображено в меморіальному ордері №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду» за вересень 20__ року за дебетом рахунку 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами», кредитом рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки».

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму 710,00 гривень.

Перерахування коштів проведено за рахунком-фактурою від 24.09.20__ року з дозволу керівника Установи ПІБ. Пояснення керівника ПІБ, копія рахунку-фактури та прибутковий касовий ордер про відшкодування коштів у Додатку №____ до акта»;

• перевірити дотримання законодавства при здійсненні операцій із зарахування коштів на рахунки.

«Ревізією виписок банку, їх хронології, наявності відповідних додатків, що засвідчують достовірність здійснення банківських операцій за період з 01.01.2016 по 01.08.2018, встановлено порушення п. 6.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. А саме: головним бухгалтером ПІБ не забезпечено зберігання первинних документів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, оскільки виписки з розрахункового рахунку пред'явлені не в повному обсязі (відсутня казначейська виписка за рахунком (номер рахунку), відкритого в УДКС Деснянського району м. Києва за 04.08.2016).

Пояснення головного бухгалтера ПІБ у Додатку №___ до акта».

Додаток Л

Повнота оприбуткування, стан збереження та використання оборотних та необоротних активів

Під час здійснення ревізії повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних (безкоштовно отриманих) нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей потрібно дослідити:

• бухгалтерські облікові регістри: меморіальні ордери № 4 «Накопичувальна відомість по розрахунках з іншими дебіторами», № 6 «Накопичувана відомість по розрахунках з іншими кредиторами», № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» форма № 438 (бюджет), № 10 «Накопичувана відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» форма № 439 (бюджет), № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» форма № 396 (бюджет), відомості нарахування зносу на основні засоби форма № 03-12 (бюджет);

• первинні документи: накладні, рахунки-фактури, накладні про внутрішнє переміщення, комерційні акти, акти прийняття-передачі основних засобів ф. № ОЗ-1, акт про списання основних засобів ф. № ОЗ-3, акт про списання автотранспортних засобів № ОЗ-4, акт списання ф. № 3-2 та акти довільної форми, інвентарні картки обліку необоротних активів типової форми №№ 03-6 (бюджет) та 03-8 (бюджет) тощо;

• договори купівлі-продажу, договори про матеріальну відповідальність, накази, дозволи, розпорядження тощо.

У ході ревізії цього питання обов'язково перевіряється:

• укладення договорів про матеріальну відповідальність та стан закріплення всіх оборотних та необоротних активів за матеріально відповідальними особами;

• дотримання об'єктом контролю періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;

• стан збереження необоротних активів та запасів;

«У ході ревізії організації фактичного контролю за збереженням необоротних активів, відповідно до наказу директора від___ № __, проведено вибіркову інвентаризацію наявності необоротних активів у 9 матеріально відповідальних осіб станом на 01.11.20__.

За результатами інвентаризації встановлено лишки основних засобів та запасів у матеріально-відповідальної особи в кількості 14 одиниць загальною вартістю ____ грн, які за даними бухгалтерського обліку Установи не обліковуються, а саме: 3 цегляні гаражі, 2 фундаменти телескопів, огорожа навколо будинку, 2 погреби, 4 альтанки, пожежний резервуар, склад для кисневих балонів.

У своєму поясненні відповідальний за облік провідний бухгалтер зазначила, що перелічені матеріальні цінності не були поставлені на облік помилково.

Крім того, під час інвентаризації було встановлено, що з порушенням п. 6.22 Положення з інвентаризації активів та зобов'язань № 879 інвентарні номери проставлені не на всіх основних засобах. В ході ревізії порушення усунуто».

«Проведеною вибірковою інвентаризацією в Установі встановлено, що у відділенні рентгенодіагностики обліковується апарат УЗІ «Loqin-100». З порушенням НПСБОДС № 121 «Основні засоби» в інвентарній картці не зазначені дата й номер акта введення необоротних активів в експлуатацію, заводський номер, не записана коротка індивідуальна характеристика об'єкта. Згідно з записом в інвентарній картці № 26 в 2015 році було нараховано 100-відсотковий знос апарату УЗІ «Loqin-100» в сумі 86 399,0 грн. Однак з порушенням вимог п. 1.10 Положення з інвентаризації активів та зобов'язань № 879 та п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, згідно з даними бухгалтерського обліку, станом на 01.04.2018 апарат обліковується на балансі з залишковою вартістю 86399,0 грн, що призвело до завищення вартості активів Установи на вищезазначену суму.

Відповідальний за вищезазначене порушення бухгалтер з обліку основних засобів.

Пояснень з приводу порушення винною особою не надано.

Під час ревізії комісією Установи переоцінено вищезазначений апарат та бухгалтерськими проводками зменшено вартість активів на суму__ грн»;

• своєчасність, повноту та правильність оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів;

«Ревізією своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно отриманих) необоротних активів та запасів встановлено, що з порушенням вимог п. 1 ст. 3, п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», п. 2.5 НПСБОДС № 121 «Основні засоби» за даними бухгалтерського обліку вартість матеріальних цінностей на загальну суму 21846,0 грн не було оприбутковано.

Відповідне порушення призвело до заниження вартості активів на суму 21846,0 грн в рядку 120 форми звітності «Баланс» за 2015–2016 роки балансової вартості активів (основних засобів, запасів), чим порушено п. 1.2 Порядків складання річних фінансових звітів установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, затверджених наказами Державного казначейства України від 28.12.2005 №246 за 2005 рік, від 09.01.2007 № 1 за 2006 рік, від 04.04.2007 № 81 за 2007 рік.

В ході ревізії комісією Установи проведено оцінку вартості зазначених матеріальних цінностей та оприбутковано їх у бухгалтерському обліку на загальну суму 21846,0 грн».

Так, ревізією повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно отриманих) необоротних активів за період, що перевіряється, за даними до ревізії документами встановлено, що з порушенням п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, НПСБОДС № 121 «Основні засоби» у бухгалтерському обліку не оприбутковано на субрахунок 1018 «Інші основні засоби» документацію на проєктування та технічний аудит модульного індивідуального теплового пункту вартістю 4625,0 грн та на субрахунок 1216 «Інші нематеріальні активи» документи, які засвідчують право здійснення Установою медичної діяльності, а саме: ліцензію на провадження медичної практики (серія №_),

отриману в квітні 2015 року, вартістю __ грн, а також ліцензію на придбання, збереження, перевезення, знищення психотропних речовин і прекурсорів (серія №__), отриману в жовтні 2015 року, вартістю __ гривень.

Порушення допущено з вини головного бухгалтера Іванова П.П., який звільнився з займаної посади з _._.200_ згідно з наказом установи від _._.200_ №_.

Зазначені порушення призвели до заниження в обліку вартості активів на загальну суму __ гривень.

В період ревізії оприбутковано необоротні активи на суму__ гривень».

«Ревізією правильності оприбуткування та віднесення на видатки сум за придбані товари, роботи та послуги встановлено, що з порушенням п. 5 ст. 56 Бюджетного кодексу України, пп. 1,5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та п. 2.2 Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого наказом МФУ від 24.05.1995 № 88 на видатки установи віднесено вартість виготовленої літератури без одночасного оприбуткування у бухгалтерському обліку на загальну суму ___ тис. грн.

Відповідне порушення призвело до заниження у рядку 150 форми звітності Баланс за 9 місяців 20__ на вищезазначену суму, що є порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV.

Вищезазначене порушення допущено з вини головного бухгалтера, яка пояснила цей факт тим, що облік вівся вручну без відображення у бухгалтерському обліку та після отримання акта виконаних робіт витрати списувались на затрати.

Під час ревізії проведено інвентаризацію, що підтвердила в наявності літературу, яка бухгалтерською довідкою взята на облік».

«Ревізією своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно отриманих) необоротних активів та запасів за наявними на об'єкті контролю документами встановлено, що з порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та наказу «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в

державному секторі та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» від 31.12.2013 № 1203 (із змінами) облік основних засобів (комп'ютерної техніки) ведеться на субрахунку 1515 «Запасні частини» замість субрахунків 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» та 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Зазначене порушення допущено з вини провідного бухгалтера, яка пояснила цей факт тим, що субрахунок 1515 «Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання» при оприбуткуванні комп'ютерної та оргтехніки був застосований помилково. Крім того, версія програми «Бест-Про», засобами якої ведеться облік в Установі, є застарілою та її технічні можливості не дозволяють додавати в план рахунків нові рахунки та субрахунки.

В ході ревізії дане порушення усунуто шляхом здійснення виправної проводки на загальну суму____ гривень».

«Ревізією правильності оприбуткування придбаних оборотних активів встановлено, що за період з грудня 2015 року по лютий 2017 року оприбутковано у бухгалтерському обліку Установи в меморіальному ордері № 6 «Накопичувана відомість за розрахунками з іншими кредиторами» малоцінні та швидкозношувані предмети, господарські матеріали, канцелярське приладдя, паливо, запасні частини за грошовою оцінкою з сумами податку на додану вартість на загальну суму __ грн (у т.ч. ПДВ __ грн.), чим порушено п. 50 Інструкції з обліку запасів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125.

Ревізією встановлено, що, відповідно до даних актів на списання, станом на 28.02.2017 списано вищезазначених матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів на суму ___ грн (у т.ч. ПДВ __ грн), залишок складає в загальній сумі __ грн (ПДВ __ грн), а саме: за субрахунком № 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – __ грн. (ПДВ – __ грн), що призвело до завищення балансової вартості оборотних активів станом на 28.02.2017 на суму __ грн, та з порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV.

В ході ревізії вартість матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів зменшено на суму ПДВ – __ гривень.

Порушення щодо недостовірного відображення вартості матеріалів допущено з вини головного бухгалтера.

Відповідно до наданого пояснення головного бухгалтера матеріали оприбутковувались з сумами податку на додану вартість для спрощення віднесення ПДВ на витрати за науково-дослідними темами»;

• дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів;

«Ревізією списання приладів, обладнання та основних засобів, які містять дорогоцінні метали, встановлено, що Установою в ревізійному періоді було списано срібновмісні відходи згідно з актом від__ №_ на суму__ грн. Кошти в сумі __ грн за вищезазначені відходи надійшли від ТОВ «Аргентум» на реєстраційний рахунок Установи. Однак з порушенням ст. 2 п. 18 Закону України «Про державний бюджет України на 2016 рік» кошти в сумі __ грн, тобто 50 відсотків від суми коштів, отриманих за продаж срібновмісних відходів, до державного бюджету через відділення Державної казначейської служби Дніпровського району м. Києва Установою перераховано не було.

Порушення допущено з вини головного бухгалтера. Пояснення не надано у зв'язку з тим, що відповідальна особа перебуває у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами.

Кошти в сумі __ грн перераховано Установою до державного бюджету через відділення Державної казначейської служби Дніпровського району м. Києва».

«Ревізією дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів, проведеною за період з 01.01.2016 по 01.10.2017, методом звірки актів на списання з даними меморіального ордеру № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» та книги «Журнал-головна» встановлено:

Установою без відповідного дозволу власника майна (Головного управління комунальної власності м. Києва – при вартості за одиницю більше 6 000,0 грн) впродовж 2016–2017 років списано основних засобів у кількості 8 одиниць на загальну суму_____ гривень.

Зазначену операцію зі списання в бухгалтерському обліку відображено в лютому, вересні, грудні 2016 року та лютому

2017 року за меморіальним ордером № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів». Перелік основних засобів, списаних впродовж 2016–2017 років без дозволу Головного управління комунального власності м. Києва, надано у Додатку № _ до акта.

Відповідальна особа за ведення операцій зі списання необоротних активів – начальник матеріального відділу, згідно з поясненнями якої обладнання було списано відповідно до актів, що були затверджені Головним управлінням охорони здоров'я та медичного забезпечення, але помилково не узгоджено з Головним управлінням комунального майна.

Оформлення актів на списання здійснювала комісія, затверджена керівником Установи на чолі з головою – заступником керівника з технічних питань та комісія Головного управління охорони здоров'я та медичного забезпечення на чолі з головою-заступником начальника»;

• дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів;

• дотримання законодавства при проведенні індексацій, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів.

«Ревізією дотримання законодавства при проведенні індексацій, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів встановлено, що з порушенням п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та НПСБОДС № 121 «Основні засоби» в 2015 році в Установі не проведено індексацію балансової вартості основних засобів та інших необоротних активів, що призвело до заниження їх в обліку на суму __ тис. грн (розрахунок у Додатку № __ до акта).

Крім того, в Установі в 2015 році не проведено переоцінку балансової вартості основних засобів (станків), які обліковувались у бухгалтерському обліку із залишковою нульовою вартістю, чим порушено п. 1.10 вищезазначеного НПСБОДС 121 «Основні засоби».

В ході ревізії комісією Установи проведено переоцінку зазначених основних засобів та збільшено у бухгалтерському обліку їх балансову вартість на суму ___ тис. грн (акт переоцінки в Додатку № _ до акта).

Порушення щодо заниження в обліку вартості активів допущено з вини головного бухгалтера. Проте від пояснень вона відмовилась.

Відповідне порушення призвело до заниження у рядку 120 форми звітності «Баланс» за 2015 рік на вищезазначену суму, що є порушенням п. 1.2 Порядку 246 та п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV».

Додаток М

Перевірка транспортних послуг та утримання транспортних засобів

У ході ревізії цього питання обов'язково перевіряються:

- суми затверджених асигнувань на оплату транспортних послуг та утримання транспортних засобів;
- наявність власних, орендованих транспортних засобів, умови користування транспортними послугами сторонніх юридичних та фізичних осіб;
- наявність встановленого ліміту легкового автотранспорту на обслуговування об'єкта контролю та його дотримання;
- відповідність фактично знятих в ході ревізії показників спідометрів автомобілів з показниками подорожніх листів, а також наявність фактів зайвого списання пального у випадку розбіжностей відповідних даних.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«В ході ревізії, відповідно до наказу директора Установи від _._.20__ № _, станом на _._.20__ інвентаризаційною комісією проведено інвентаризацію наявності талонів на паливо (результати інвентаризації наявності талонів на паливо викладені у розділі «Ревізія ведення касових операцій»). Порушень не встановлено. Також здійснено звірку показників спідометра автомобілів, за результатами якої встановлено, що показник спідометра на автомобілі ГАЗ-33073, державний номер -----, який закріплений за матеріально відповідальною особою ПІБ, становив 21 113 км, при цьому, відповідно до останнього подорожнього листа від _._.20__ № _, на кінець робочого дня показник спідометра становив 21 131 км, що на 18 км більше ніж фактичні дані спідометра, показник спідометра на автомобілі ГАЗ-2752, державний номер -------, закріплений за матеріально відповідальною особою ПІБ, становив 24711 км, а відповідно до останнього подорожнього листа від _._.20__ № _ на кінець робочого дня показник спідометра становив 25029 км, що на 318 км більше, ніж фактичні дані спідометра.

Занесення недостовірних даних до подорожнього листа є порушенням п. 3 Інструкції про порядок застосування подорожнього листа службового легкового автомобіля та обліку транспортної

роботи, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 17.02.1998 № 74 (далі – Інструкція № 74), та п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, що призвело до безпідставного списання 336 л бензину А-95 на загальну суму __ гривень.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) у 20__ – 20__ роках (у тому числі у 20__ на суму __грн та у 20__ – __грн) за загальним фондом бюджету Установи на суму __ гривень.

Пояснення матеріально відповідальних осіб ПІБ та акт контрольної звірки спідометрів у Додатках № _ та № _ до акта».

Дотримання норм списання палива і мастильних матеріалів, шин, запасних частин

Наявність фактів використання легкових автомобілів у вихідні, святкові та інші неробочі дні; наявність фактів використання автомобілів не на виконання функцій об'єкта контролю.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Вибірковою ревізією (подорожніх листів, наказів на відрядження, посвідчень на відрядження) за період з 01.01.20__ по 01.07.20__, а саме: січень, лютий, березень, квітень, червень, серпень, вересень, жовтень 200_ року, встановлено факти порушення вимог п. 1 ст. 3, п. 8. ст. 9 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, п. 1 постанови Кабінету Міністрів України «Про впорядкування використання легкових автомобілів бюджетними установами та організаціями» від 04.06.2003 № 848. Зокрема, використання автотранспорту установи у вихідні та святкові дні здійснювалось посадовою особою ПІБ без відповідного дозволу керівника (вищої організації). Загальна кількість днів, в які автомобільний транспорт використовувався з порушенням, становить _ днів, на що витрачено паливно-мастильних матеріалів на загальну суму __ грн та віднесено на видатки за загальним (спеціальним) фондом установи.

Встановлене порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму __ гривень.

Порушення виникло з вини заступника директора Установи ПІБ. Під час ревізії порушення усунуто, кошти у сумі __ грн внесено в касу установи та перераховано у дохід бюджету.

Пояснення ПІБ та документи, що підтверджують факт усунення порушення, у Додатку № _ до акта».

Додаток Н

Перевірка проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Під час здійснення контролю за дотриманням законодавства щодо державних закупівель підлягають з'ясуванню такі питання:

• наявність рішення про утворення тендерного комітету, законність формування складу тендерного комітету та положення про тендерний комітет.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання законодавства в частині створення тендерного комітету, проведеною суцільним способом шляхом вивчення розпоряджень та наказів по Установі, встановлено, що наказом директора Установи ПІБ від 24.10.2018 №705-т членами тендерного комітету призначено чотирьох працівників Установи, чим порушено вимоги Закону України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII (далі – Закон № 922), яким визначено, що членами тендерного комітету є працівники замовника в кількості не менш ніж п'ять осіб. Згідно з поясненням директора Установи ПІБ зазначене порушення виникло у зв'язку з незнанням ним вимог законодавства. Пояснення у Додатку № __ до акта.

Також, відповідно до наказу директора Установи від 01.01.2018 № 17-з, право на підписання договорів мають лише директор установи ПІБ та заступник директора ПІБ. Наказом директора Установи ПІБ від 24.10.2018 №705-т головою тендерного комітету призначено начальника відділу кадрів, чим порушено вимоги Закону № 922, яким зазначено, що головою тендерного комітету може бути особа, яка має право на підписання договорів про закупівлю. Пояснення у Додатку № _ до акта».

• наявність підстав вибору процедур закупівлі.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією правильності вибору процедури закупівлі встановлено, що Установою для закупівлі стоматологічної установки вартістю 220 000,00 грн надіслано запити щодо цінових пропозицій чотирьом підприємствам, що є порушенням вимог п. 72 Закону № 922, яким визначено, що замовник може здійснювати закупівлю шляхом застосування процедури запиту цінових пропозицій (котирувань)

щодо товарів і послуг, для яких існує постійно діючий ринок, за умови, що вартість їх закупівлі не перевищує 200 тис. гривень.

Відповідальність за правильність визначення процедури закупівлі покладено на голову тендерного комітету ПІБ, згідно з поясненням якого обрану процедуру запиту цінових котирувань для більш швидкого придбання продукції. Внаслідок зазначеного Установою обмежено конкурентне середовище при проведенні процедури закупівлі. Пояснення у Додатку № _ до акта».

«З порушенням вимог п. 4 ст. 2 Закону № 922 Установою в 2016 році без проведення тендерних процедур були укладені договори на виконання ремонтних робіт на загальну суму 220,0 тис. гривень.

Порушення допущено з вини голови тендерного комітету ПІБ. Пояснення у Додатку № _ до акта»;

• відповідність тендерних пропозицій учасників вимогам тендерної документації та відповідність учасників кваліфікаційним вимогам.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією відповідності тендерних пропозицій учасників вимогам тендерної документації та відповідності учасників кваліфікаційним вимогам, проведеною вибірковим способом за період з 01.07.2018 по 01.11.2018, встановлено, що при проведенні відкритих торгів Установою на закупівлю лікарських засобів, учасником торгів (назва підприємства) у складі тендерної пропозиції не було надано в повному обсязі документального підтвердження про країну походження та назву виробника 154 найменувань лікарських засобів, а також не було надано детального опису їх технічних характеристик, сертифікатів відповідності, реєстраційних посвідчень МОЗ України та дозвіл на застосування, а також учасником (назва учасника) не надано затверджених у встановленому порядку копій штатного розпису, дипломів про вищу освіту працівників учасника, зайнятих у процесі виробництва медикаментів, що чітко вимагалося пп. 10, 14 тендерної документації, чим не дотримано пп. 4 п. 28 Закону № 922, яким визначено, що замовник зобов'язаний відхилити тендерну (кваліфікаційну) пропозицію у разі, коли учасник не відповідає установленим кваліфікаційним вимогам. Зазначене порушення виникло внаслідок дії (бездіяльності) голови тендерного комітету ПІБ, згідно з поясненням якого, зазначена пропозиція не

була відхилена у зв'язку з тим, що учасником запропоновано найнижчі ціни на медикаменти порівняно з іншими учасниками";

• оцінка тендерних пропозицій відповідно до визначених критеріїв та методики їх оцінки.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією дотримання порядку визначення переможця процедури закупівлі гамма-терапевтичного апарату, проведеною суцільним способом, встановлено, що п. 17 тендерної документації установи-замовника визначено основний критерій оцінки пропозиції – найнижча ціна за гамма-терапевтичний апарат, за умови однакових цін у різних учасників процедури закупівлі переможцем визначається учасник, який запропонує найкоротші терміни поставки обладнання. Проте при дослідженні наданих учасниками (назва підприємства 1), (назва підприємства 2), (назва підприємства 3) пропозицій, протоколу розкриття тендерних пропозицій від 12.11.2018 встановлено, що переможцем визнано підприємство (назва підприємства 1), яке надало пропозицію за зазначене обладнання вартістю 3 600 000,00 грн., та запропонувало доставку обладнання наступного дня після підписання договору. Проте вартість пропозиції, поданої підприємством (назва підприємства 2), складає 3 575 000,00 грн, що менше за пропозицію, подану підприємством (назва підприємства 1), на 25 000,00 грн, чим порушено вимоги п. 56 Закону № 922, яким передбачено, що замовник визначає переможця торгів серед учасників, тендерні пропозиції яких не були відхилені, на підставі критеріїв і методики оцінки тендерних пропозицій, зазначених у тендерній документації. Відповідальність за дотримання методики оцінки пропозицій учасників торгів покладено на заступника голови тендерного комітету ПІБ, згідно з поясненням якого підприємство (назва підприємства 1) дуже швидко могло поставити обладнання, внаслідок чого він і був обраний переможцем.

Внаслідок зазначеного порушення проведено незаконні видатки бюджетних коштів у сумі 25 000,00 гривень»;

• відповідність укладеного договору істотним умовам, зазначеним у тендерній документації.

При встановленні порушень в акті робиться запис:

«Ревізією відповідності укладених договорів умовам тендерної документації, проведеною суцільним способом, встановлено, що при

зіставленні тендерних пропозицій переможця підприємства (назва підприємства) та умов договору від 22.11.2018 № 45, укладеного з ним за результатами проведених відкритих торгів, положення, визначені в тендерній документації як істотні, мають розбіжності, а саме: в пропозиції зазначено: «доставка товарів буде проводитися транспортом та за рахунок постачальника впродовж 3 годин після надання заявки про доставку», проте умовами укладеного договору передбачено таке: «доставка товарів буде проводитися за рахунок покупця після проведення 100 %-ої попередньої оплати», чим порушено вимоги ст.__ Закону № 922, яким передбачено, що з учасником, тендерну пропозицію якого було акцептовано, замовник укладає договір про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації та умов акцептованої тендерної пропозиції, та вимоги ст. _ Закону № 922, яким визначено, що умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від умов тендерної (цінової) пропозиції учасника-переможця процедури закупівлі, крім випадків зменшення ціни тендерної пропозиції у порядку, передбаченому цим Положенням. Відповідальним за відповідність тендерних пропозицій та умов укладених договорів покладено на члена тендерного комітету ПІБ, згідно з поясненням якого така ситуація виникла через неуважність».

Додаток П

Перевірка діяльності бюджетних науково-дослідних організацій

Під час ревізії цього питання обов'язково перевіряється:

• наявність відповідно оформлених і затверджених замовлень, контрактів, угод, додатків та змін до них, технічних завдань, кошторисів, програм тощо.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією встановлено, що з порушенням вимог Типового положення з планування облік і калькулювання собівартості науково-дослідних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (далі – Положення № 830), при укладанні договорів з виконавцями НДДКР Установою не забезпечено складання відповідних розрахунків витрат за статтями калькуляцій кошторисної вартості робіт за кожним договором.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

• своєчасність складання і затвердження в установі єдиного кошторису доходів і видатків за КФК 040101 (КПКВ 6541030) для виконання державної програми за КФК 040101 "Фундаментальні дослідження наукових установ" (КПКВ 6541030);

• відповідність даних кошторису доходів та видатків загальній сумі кошторисів (калькуляцій) за кожною темою, що виконується у звітному періоді;

• правильність розрахунків собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією правильності розрахунків собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт встановлено, що у розрахунках собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, у тому числі які здійснюються співвиконавцями, склад витрат не відповідає Положенню № 830. Установою залучені співвиконавці до виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, які не передбачалися в технічному завданні на виконання робіт.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта".

«Ревізією правильності розрахунків собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт встановлено, що у розрахунках собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, у тому числі які здійснюються співвиконавцями, склад витрат не відповідає Положенню № 830. Установою залучені співвиконавці до виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, які не передбачалися в технічному завданні на виконання робіт.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

«*Ревізією правильності розрахунків собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт встановлено, що у складі витрат за субрахунками 811 «Видатки за спеціальними коштами» та 823 «Видатки на науково-дослідні роботи» відображено нарахування доходу за субрахунком 711 «Доходи за спеціальними коштами» на загальну суму__ грн, які не підтверджено документально.*

Зазначене є порушенням ст. 3 та ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 та призвело до завищення в обліку сум понесених витрат Установи.

Таким чином, на звітні дати у період з 01.01.20__ по 01.04.20__ дані фінансової звітності та бухгалтерського обліку не відображають достовірну інформацію стосовно залишку результату виконання кошторису за спеціальним фондом.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

• правильність розрахунків з підзвітними особами, що стосується витрат на відрядження, пов'язаних з виконанням науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією встановлено, що згідно з наказами по Установі працівники відряджалися на виконання робіт за договорами, термін дії яких закінчений та після документально оформленого виконання та передачі науково-технічної продукції Замовникам.

Так, згідно з наказами від__ №_ та від__ № _, працівники Установи направлені у відрядження на термін, відповідно, з__ по __ та з __ по __ на виконання договору від __ №_, тоді як термін його дії завершився _._.___ Додаткові угоди стосовно зміни терміну дії договору відсутні. Згідно з даними бухгалтерського обліку витрачено кошти за КПКВ 6541030 спеціального фонду як компенсація за перебування у відрядженні на суму ____гривень.

Аналогічно у 20 випадках, згідно з наказом директора Установи від ___ № __, в направлені працівники у відрядження до м. Івано-Франківськ у термін з __ по __ для виконання робіт за договором № __. Проте, як зазначено у акті від ___, науково-технічна продукція за цим договором виконана в повному обсязі та передана Замовнику. Згідно з даними бухгалтерського обліку на компенсацію працівникам за час перебування у їх відрядженні Установою витрачено кошти за КПКВ 6541030 спеціального фонду на суму ____гривень.

Зазначене вище є порушенням вимог Положення № 830, ст. 3 та ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 і призвело до завищення витрат Установи на суму ___ гривень.

Пояснення директора Установи додається. Додаток №___ до акта ревізії»;

• перевірка розрахунків із заробітної плати та нарахувань на неї.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією використання асигнувань за розрахунками з фізичними особами за цивільно-правовими договорами встановлено, що за період з __ по ___ Установою здійснювалися витрати бюджетних коштів на виплату грошових винагород за цивільно-правовими договорами від ___ № _ та від __ № _, які укладені з громадянином ПІБ (Виконавець).

Однак ревізією встановлено, що Установою укладені договори на виконання робіт, які, відповідно до п. 4 розпорядження вищої організації від _._.20__ №_, здійснювалися її структурними підрозділами (“…центральна бухгалтерія, фінансово-економічний відділ та відділ наукових та керівних кадрів…”) та розпорядчі документи вищої організації стосовно доручень здійснення таких витрат Установою відсутні.

Таким чином, Установою не підтверджено виконання умов договорів, що є порушенням п. 1 ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996 та призвело до незаконного нарахування та виплати заробітної плати на загальну суму _____гривень.

Вимога та пояснення головного економіста ПІБ додаються»;

«З порушенням п. 8 додатка до Порядку надання щорічної основної відпустки тривалістю до 56 календарних днів керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.1997 № 346, кандидатам наук, що займали посади наукових та молодших наукових співробітників, надавались щорічні відпустки тривалістю 42 календарних дні замість 28, що призвело до зайвого нарахування видатків Установи та витрат бюджетних коштів за 2018 рік на загальну суму ___ гривень.

Вимога та пояснення завідувача відділу кадрів ПІБ та бухгалтера ПІБ, з вини яких допущено порушення у Додатку № _ до акта»;

• перевірка розрахунків з різними дебіторами та кредиторами, реальність дебіторської і кредиторської заборгованості.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«З порушенням вимог п. 1 постанови Кабінету Міністрів України від 09.10.2006 № 1404 «Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за державні кошти» у бухгалтерському обліку Установи станом на 01.02.20__ обліковувалася дебіторська заборгованість за роботи терміном понад 6 місяців на суму ___ гривень.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

• перевірка операцій з основними засобами, малоцінними і швидкозношуваними предметами, деталями та вузлами, що містять дорогоцінні метали.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«З порушенням п. 1 ст. 3, п. 5 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від

16.07.1999 № 996, Положення № 830 у складі позабалансових рахунків обліковуються матеріальні цінності, що, відповідно до умов договорів від ___ № _ та від __ № _, передані (залишені) у власність Установи на загальну суму ___ гривень.

Вимога, пояснення бухгалтера ПІБ, голови інвентаризаційної комісії ПІБ, з вини яких допущено порушення, у Додатку № _ до акта».

«Організованою в ході ревізії вибірковою інвентаризацією встановлено у наявності науково-технічна продукція, яка залишилась після завершення господарських договорів на її створення та використовується у статутній діяльності Установи проте у бухгалтерському обліку не відображена.

Первинні документи (накладні, довіреності), які підтверджують факт передачі науково-технічної продукції замовнику до ревізії, не надано.

Вищезазначене є порушенням ст. 3, 9 Закону України від 16.07.1999 № 996, «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення № 830, НПСБОДС № 121 «Основні засоби» і призвело до заниження в обліку вартість нематеріальних активів на загальну суму ___ тис. гривень.

Пояснення головного бухгалтера ПІБ та голови інвентаризаційної комісії ПІБ у Додатку № _ до акта».

«Ревізією правильності списання витрат на виконання замовлення (у розрізі договорів) встановлено, що, відповідно до умов договору від _._.___ №__, на створення (передачу) науково-технічної продукції та кошторису вартості робіт витрати за статтею «Матеріали» передбачені в сумі __ грн, тоді як, згідно з даними матеріальних звітів, за зазначеним договором за 20__ рік до складу витрат за цим договору віднесено вартість матеріалів на загальну суму __ грн, що на ___ грн більше, ніж передбачено калькуляцією (кошторисом). Разом з тим документально оформлені зміни до калькуляції та погодження Замовника відсутні. Зустрічною звіркою не підтверджена кошторисна вартість договору за статтею «Матеріали» в загальній сумі____ гривень.

Потрібно зазначити, що зведена калькуляція кошторисної вартості НДДКР та звіт про виконання кошторису витрат за вищезазначеними договорами, наявність яких передбачена Методичними

рекомендаціями визначення кошторисної вартості НДДКР для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ), що затверджені наказом Міністерством освіти і науки України від 21.02.2006 № 119, у суб'єкта господарювання відсутні.

Також, згідно з умовами договору від _._.___ №__, на створення (передачу) науково-технічної продукції та кошторису вартості робіт витрати за статтею «Матеріали» передбачені в сумі___ грн, проте суб'єктом господарювання матеріальні цінності на виконання зазначеного договору не придбавалися та у складі витрат відсутні. Відповідно до бухгалтерських регістрів та первинних документів кошти, що отримані від Установи для виконання договору від _._.___ №__ в сумі ___ грн, витрачені на власні потреби.

Зустрічною звіркою не підтверджена вартість договору за статею «Матеріали» на загальну суму ___ грн, що призвело до зайвої оплати Установою вартості робіт та послуг суб'єкту господарювання.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

• аналіз виконання наукової-дослідних робіт за фундаментальними дослідженнями.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією наявності державної реєстрації науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт встановлено, що з порушенням вимог наказу Міністерства освіти і науки від 27.10.2008 № 977 «Про затвердження Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій» бюджетні роботи за № 321 не зареєстровані в Українському інституті науково-технічної та економічної інформації як фундаментальні та прикладні дослідження.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на (посада) ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта".

«Ревізією встановлено, що Установою не дотримано календарний план виконання робіт за договором від 10.12.2018 № 1, яким передбачено завершення першого та другого етапів робіт у січні 2018 р., які прийняті замовником та відображені в бухгалтерському обліку Установи у березні 2018 р. Крім того, відповідно до

даних картки обліку фактичних витрат Установою віднесено на видатки (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, витрати на службові відрядження та накладні витрати) на виконання цього договору у квітні-грудні 20__ на загальну суму __грн, тобто через півроку після передачі науково-технічної продукції замовнику.

Зазначене є порушенням вимог ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 та п. 39 Положення № 830, що призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму____ гривень.

Згідно з посадовими обов'язками контроль покладено на начальника ПВВ ПІБ. Пояснення у Додатку №____ до акта."

Наприклад:

– «…У розрахунках собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, у тому числі які здійснюються співвиконавцями, склад витрат не відповідає Типовому положенню з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. Установою залучені співвиконавці до виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, які не передбачалися в технічному завданні на виконання робіт…»;

– «…Передбачений Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (далі за текстом Положення № 830), облік фактичних витрат Установи на виконання науково-дослідних робіт не ведеться…»;

– «… З порушенням вимог Типового положення з планування обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830, при укладанні договорів з виконавцями НДДКР Установою не забезпечено складання відповідних розрахунків витрат за статтями калькуляцій кошторисної вартості робіт з кожного договору...»;

– «…Потрібно зазначити, що у складі витрат за субрахунком 811 «Видатки за спеціальними коштами» та 823 «Видатки на науково-дослідні роботи» відображено нарахування доходу за

субрахунком 711 «Доходи за спеціальними коштами» на загальну суму _____ грн, які не підтверджено документально.

Зазначене є порушенням ст. 3 та ст. 9 Закону України від 16.07.1999 № 996 „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та призвело до завищення в обліку сум понесених витрат Установи.

На звітні дати у період з 01.01.2017 по 01.04.2018 дані фінансової звітності та бухгалтерського обліку не відображають достовірну інформацію стосовно залишку результату виконання кошторису за спеціальним фондом».

А уразі усунення такого порушення під час ревізії, крім констатації факту порушення, робиться про це запис:

«...Відповідно до бухгалтерської довідки від ___ № ___ під час підписання акта ревізії відображено виправний запис на зменшення витрат спеціального фонду на суму ____ гривень.

Вимога та бухгалтерська довідка додається. Додаток №____ до акта ревізії…»;

– «…З порушенням вимог п. 21 Типового положення з планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (Положення № 830), Установою здійснені витрати на службові відрядження за напрямами та у обсягах, що не передбачені калькуляцією кошторисної вартості та технічним завданням за темою 321…»;

– «…Ревізією даних обліку витрат на проведення НДДКР встановлено, що з порушенням вимог п. 38 та п. 39 Типового положення з планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (Положення № 830), Установою включалися до собівартості НДДКР (№, назва) витрати на службові відрядження, здійснені після завершення терміну її дії…»;

– «… Установою не зазначалися у наказах про відрядження цільове призначення та мета, на яку видані підзвітні суми, тоді як п.__ Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ від 02.04.2014 № 372 (далі – Порядок № 372) передбачено, що підзвітні суми мають цільове призначення і повинні

витрачатися виключно з метою, на яку вони видані згідно з кодами бюджетної класифікації видатків.

Відсутні звіти підзвітних осіб про результати завдань та доручень.

Установою не забезпечено контроль за витрачанням коштів за призначенням...";

– «...Ревізією встановлено, що згідно з наказами по Установі працівники відряджалися на виконання робіт за договорами, термін дії яких закінчений та після документально оформленого виконання та передачі науково-технічної продукції Замовникам.

Так, згідно з наказами від __ № __ та від __ № __, працівники Установи, направлені у відрядження на термін, відповідно, з ____ по ___ та з ___ по ___ на виконання договору № ___, тоді як термін його дії завершився ___ р. Додаткові угоди стосовно зміни терміну дії договору відсутні. Згідно з даними бухгалтерського обліку витрачено кошти по КПКВ 6541030 спеціального фонду як компенсація за перебування у відрядженні на суму ___ гривень.

Аналогічно у 20 випадках, згідно з наказом директора Установи від ___ р. № ___, направлені працівники у відрядження до м. Івано-Франківська у термін з ___ р. по ___ р. для виконання робіт за договором № ___. Проте, як зазначено у акті від ___ р., науково-технічна продукція за цим договором виконана в повному обсязі та передана Замовнику. Згідно з даними бухгалтерського обліку на компенсацію працівникам за час перебування у їх відрядженні Установою витрачено кошти за КПКВ 6541030 спеціального фонду на суму ___ гривень.

Зазначене вище є порушенням вимог Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830, ст. 3 та ст. 9 Закону України від 16.07.1999 № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», і призвело до завищення витрат Установи на суму ___ гривень.

Пояснення директора Установи додається. Додаток № ___ до акта ревізії».

Додаток Р

Перевірка правильності виплат стипендій, допомог та інших соціальних гарантій

Під час перевірки цього питання необхідно:

• дослідити фінансування навчального закладу (наукової установи) за контингентом учнів (студентів), враховуючи потребу не тільки поточного року, а й заборгованість минулих років;

• перевірити наявність заборгованості із стипендії;

• перевірити правильність призначення і виплати стипендії.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Вибірковою ревізією правильності нарахування та виплати стипендій, проведеною шляхом звірки наказів на відрахування студентів, наказів на призначення стипендії з відомостями успішності студентів за 2015/2016 навчальний рік, встановлено, що студент ПІБ, відповідно до наказу від 11.07.2016 № 56/1, відрахований з 11.07.2016, але в серпні 2016 року йому зайво нараховано та сплачено стипендію в сумі ___ гривень.

Відповідно до посадової інструкції відповідальною за нарахування та виплату стипендії в ревізійному періоді була провідний бухгалтер ПІБ. Пояснення у Додатку № __ до акта»;

• перевірити дотримання законодавства щодо розрахунку розміру стипендії.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Вибірковою ревізією правильності встановлення розміру ординарної академічної стипендії залежно від змін прожиткового мінімуму в 2016, 2017 роках встановлено, що з порушенням п. 11 Порядку призначення і виплати стипендії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 № 882, та ст. 65 Закону України «Про Державний бюджет на 2016 рік» в жовтні 2016 року стипендія розраховувалась без урахування змін загального прожиткового мінімуму станом на 01.10.2016 в розмірі ___ грн, внаслідок чого студенти недоотримали передбаченої законодавством стипендії на суму ____ гривень.

Порушення допущено з вини головного бухгалтера ПІБ, якою не здійснювався достатній контроль за правильністю нарахування зазначених виплат. Пояснення у Додатку № __ до акта.

Внаслідок допущеного порушення у формі № 2д «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи» касові та фактичні видатки за КЕКВ 2720 «Стипендії» занижено на суму ____ грн, що є порушенням п. 1 ст. 3, п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV.

У період ревізії за меморіальним ордером № 5 за квітень 2018 року донараховано стипендію за 2016 рік в сумі ___ гривень".

«Ревізією правильності встановлення та нарахування стипендії учням за результатами семестрового контролю встановлено, що з порушенням п. 16 Порядку призначення і виплати стипендій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 № 882, за період з_ по _ 20__ року учням, які за результатами семестрового контролю мали 10–12 балів з кожного предмета за дванадцятибальною шкалою оцінювання, неправильно визначено розмір підвищеної академічної стипендії, а саме: неправильно проведено відрахування із стипендії в розмірі 20 % за харчування, що призвело до недонарахування стипендії учням на загальну суму ___ гривень.

Відповідно до посадової інструкції відповідальною за нарахування зазначених виплат в ревізійному періоді була провідний бухгалтер ПІБ. Пояснення у Додатку № __ до акта.

У період ревізії проведено відповідні донарахування стипендії».

«Ревізією дотримання законодавства щодо розрахунку розміру стипендії встановлено, що з порушенням вимог ст. 65 Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» за період з 01.10.2016 по 31.12.2016 неправильно розраховувався мінімальний розмір ординарної (звичайної) академічної стипендії від загального прожиткового мінімуму.

Так, внаслідок неврахування вимог Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік», в якому прожитковий мінімум на жовтень-грудень 2016 року встановлений у розмірі ____ грн, 59 студентам училища зайво нараховано та виплачено стипендій на загальну суму __ гривень.

Зазначене порушення виникло з вини бухгалтера І категорії ПІБ. Пояснення в Додатку №__ до акта.

Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) на суму ____ гривень.

Внаслідок допущеного порушення у формі № 2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» касові та фактичні видатки за КЕКВ 2720 «Стипендії» завищено в сумі ___ грн, що є порушенням п. 1 ст. 3, п. 1 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та п. 11, п. 27 Порядку призначення і виплати стипендії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 № 882.

У період ревізії кошти в сумі __ грн внесено до каси установи за прибутковим касовим ордером від 05.06.20__ № 123456 та перераховано до державного бюджету платіжним дорученням від 12.06.20__ № 123»;

• перевірити своєчасність та правильність проведення індексації стипендії.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією встановлено, що з порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, ст. 2, ст. 4 Закону України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-XI, п. 1-1, п. 2 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 № 1078, внаслідок непроведення установою індексації стипендії учнями недоотримано коштів за період з __ по __ в загальній сумі ____ гривень.

Відповідно до посадової інструкції відповідальною особою за ведення розрахунків із учнями з нарахування стипендії з _._.20__ та станом на момент завершення ревізії була бухгалтер ПІБ.

У період ревізії проведено донарахування стипендії у меморіальному ордері № 5-а за ___ 20__ року в сумі ___ грн. Виписка з меморіального ордеру № 5-а у Додатку _ до акта ревізії.

Внаслідок допущених порушень у формі № 2д «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи» за І півріччя 20__ року за КПКВ 6551110 за рахунок коштів державного бюджету

касові та фактичні видатки за КЕКВ 2720 занижено на суму ___ грн, що є порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV»;

• перевірити правильність призначення соціальних стипендій. Підставою для призначення таких стипендій є наявність у особи права на отримання державних пільг і гарантій, установлених законами для певних категорій.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією правильності нарахування та виплати студентам серед дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, встановлено, що з порушенням п. 6 Порядку призначення і виплати стипендії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 № 882, студенту ПІБ, який, відповідно до документів особистої справи, відноситься до дітей, позбавлених батьківського піклування, не донараховано та не виплачено за період з 01.09.2017 по 31.05.2018 коштів на загальну суму __ грн, у тому числі соціальної стипендії на суму ___ грн, компенсації за харчування на суму ____ грн, допомоги на придбання літератури на суму ____ грн та м'якого інвентарю на суму _____ гривень»;

• перевірити правильність нарахування та витрачання коштів на харчування дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківської опіки.

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією повноти відшкодування коштів на харчування дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківської опіки, проведеною шляхом зіставлення відомостей виплати компенсації з нормами грошової компенсації вартості продуктового набору та обіду, за період з __ по __, встановлено, що з порушенням ст. 13 постанови Кабінету Міністрів України від 05.04.94 № 226 «Про поліпшення виховання, навчання, соціального захисту та матеріального забезпечення дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування», п. 7 додатку 4 постанови Кабінету Міністрів України від 22.11.04 №1591 «Про затвердження норм харчування у навчальних та оздоровчих закладах» Установою не донараховано та не виплачено компенсації на харчування дітям на загальну суму ___ грн, в тому числі за 20__ рік у сумі ____ грн та за 20__ рік – ___ гривень.

Порушення допущено з вини головного бухгалтера ПІБ, якою не здійснювався достатній контроль за правильністю нарахування зазначених виплат. Пояснення у Додатку № __ до акта.

У період ревізії за меморіальним ордером № 18 за лютий 20__ року установою заборгованість за харчуванню у сумі _____ грн було поновлено.

Кошторисом на 20__ рік на придбання одягу дітям-сиротам за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» затверджені асигнування загального фонду у сумі ____ гривень. Отримано кошти на зазначені цілі та проведено видатки в обсягах, що відповідали затвердженому кошторису»;

• перевірити правильність нарахування коштів спрямованих на заходи, пов’язані з ліквідацією наслідків Чорнобильської катастрофи. Зокрема, правильність нарахування стипендії студентам, які відносяться до категорії постраждалих внаслідок аварії на ЧАЕС, та компенсації на харчування студентам.

Додаток С

Перевірка видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт

Під час перевірки цього питання потрібно:

• дослідити наявність проєктно-кошторисної документації об'єктів будівництва (обов'язково порядку повинні бути розроблені дефектний акт, у якому зазначаються фізичні обсяги робіт та кошторисна документація, а саме: локальні, об'єктні та зведені кошториси);

• провести аналіз договорів на будівництво (договірна ціна, форма розрахунків за виконані роботи, календарний графік виконання робіт);

• перевірити обсяг і стан фінансування будівництва (платіжні доручення, виписки казначейства, меморіальні ордери № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах державного казначейства», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», акти виконаних підрядних робіт ф. № КБ-2в, довідки про вартість виконаних підрядних робіт ф. № КБ-3);

• перевірити правильність визначення вартості будівництва (акти виконаних підрядних робіт ф. № КБ-2в, порівняльні відомості ф. М-29, матеріальні звіти ф. М-19, оборотні відомості за балансовим рахунком 205 «Будівельні матеріали»).

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Ревізією правильності застосування норм, коефіцієнтів та розцінок, відповідно до наданих актів виконаних підрядних робіт, встановлено завищення розцінки одиниці вартості виконаних робіт, розміри кошторисного прибутку, загальновиробничих витрат внаслідок невикористання понижуючих коефіцієнтів, що призвело до завищення вартості виконаних ремонтних робіт на загальну суму ___ гривень.

Акти виконаних робіт підписані зі сторони Установи директором Установи ПІБ та керівником підрядної організації ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

«Ревізією правильності застосування норм, коефіцієнтів та розцінок відповідно до наданих актів виконаних підрядних робіт встановлено зайве врахування машин і механізмів, які фактично не

використовувалися у процесі виконання робіт (крани мостові електричні вантажопідйомністю 32 т та крани на гусеничному ходу вантажопідйомністю 25 т), що призвело до завищення вартості виконаних робіт на суму ___ гривень.

Акти виконаних робіт підписані зі сторони Установи директором Установи ПІБ та керівником підрядної організації ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

«Ревізією правильності застосування норм та коефіцієнтів встановлено застосування невідповідної фактичному складу робіт розцінку, а саме: замість суцільного вирівнювання поверхонь стін на фарбування по підготовленій поверхні враховано роботи з обклеювання стін рулонними шпалерами з їх фарбуванням, що призвело до завищення вартості робіт на загальну суму ___ гривень.

Акти виконаних робіт підписані зі сторони Установи директором Установи ПІБ та керівником підрядної організації ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта».

«Під час проведення ревізії вибірково проведено правильність визначення вартості виконаних підрядних робіт за договорами підряду (від __, № _) за актами приймання виконаних підрядних робіт типової форми № КБ-2в (від __ № _). Встановлено, що до зазначених актів зайво включено витрати з переміщення матеріалів на загальну суму ___ гривень.

Акти виконаних робіт підписані зі сторони Установи директором Установи ПІБ та керівником підрядної організації ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта»;

• провести контрольні обміри виконаних робіт для встановлення відповідності їх фактичним обсягам, внесених в акти виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в).

У разі встановлення порушень в акті робиться запис:

«Проведеними вибірковими контрольними обмірами виконаних робіт зі знімання засклених віконних рам, установлення віконних блоків із металопластику встановлено, що обсяги фактично виконаних робіт не відповідають обсягам, зазначеним в актах типової форми № КБ-2в, що призвело до завищення вартості виконаних ремонтних робіт на загальну суму ___ гривень.

Акти виконаних робіт підписані зі сторони Установи директором Установи ПІБ та керівником підрядної організації ПІБ. Пояснення у Додатку №_ до акта».

«Проведеним вибірковим контрольним обміром виконаних робіт з капітального ремонту мережі ЦО, каналізації встановлено, що обсяги фактично виконаних робіт не відповідають обсягам, зазначеним в актах типової форми № КБ-2в, а саме: завищено обсяг фактично виконаних робіт із установлення каркасу підвісної стелі з пресованих алюмінієвих конструкцій на 7,0 м², що призвело до завищення вартості виконаних ремонтних робіт на загальну суму ___ гривень.

Зазначене призвело до порушення вказівок із застосування ресурсних елементних кошторисних норм на ремонтно-будівельні роботи ДБН Д.1.1-4-2000, п. 3.3.12, п. 3.1.18, п. 3.1.18.4 правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджених наказом Держбуду України від 27.08.2000 № 1».

Навчальне видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Шевчук Олег Анатолійович

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

Підручник

Відповідальний за випуск	*Д. Ф. Салахова*
Редактори	*І. Є. Врублевська,* *М. М. Грабарчук*
Коректор	*Н. М. Шамардак*
Форматування та комп'ютерна верстка	*О. В. Лисенко*

Здано до друку 07.04.2020. Формат 60 × 84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 25,0.
Тираж 500 примірників. Замовлення № 884.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016