

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Дікань Л. В.  
Свириденко О. Д.*

**КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

**Конспект лекцій**

Укладачі:

к.е.н., проф. Дікань Л.В., ст. викладач Свириденко О.Д.

Відповідальний за випуск

зав. кафедри контролю і аудиту Дікань Л.В.

**Харків. Вид. ХНЕУ, 2008**

УДК 657.6(042.4)

ББК 65.053я73

Рецензент – кандидат економічних наук, доцент, зав. кафедри обліку в бюджетних та фінансово-кредитних установах Тютюнник П. С.

Затверджено на засіданні кафедри контролю та аудиту.

Протокол №7 від 06.03.2008 р.

**Авторський колектив:**

кандидат економічних наук, професор, зав. кафедри контролю і аудиту Дікань Л. В. (1 – 3 теми)

ст. викладач кафедри контролю і аудиту Свириденко О. Д. (4 – 5 теми)

Контроль у бюджетних установах. Конспект лекцій. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 92 с. (Укр. мов.)

Розглянуто теоретичні засади організації проведення ревізії та контролю бюджетної установи. Досліджено сутність організації планування ревізії в бюджетних установах. Розкрито методичні засади дослідження діяльності бюджетної установи в розрізі основних об'єктів контролю. Наведено сутність та зміст узагальнення результатів ревізії як останнього етапу здійснення контролю бюджетної установи. Розкрито особливості здійснення ревізії бюджетної установи в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Рекомендовано для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей у ВНЗ, фахівців у галузі контролю і ревізії.

**УДК 657.6(042.4)**

**ББК 65.053я73**

© Харківський національний економічний університет, 2008

© Дікань Л. В., Свириденко О. Д., 2008

## Вступ

Основою функціонування будь-якої держави є бюджет, який становить невід'ємну частину ринкових відносин і одночасно концентрований вияв державної політики. Державний бюджет фактично забезпечує існування держави, розвиток її економіки та культури, соціальний захист населення тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність дієвого й ефективного контролю за коштами державного бюджету. Водночас однією з основних статей витрачання коштів державного бюджету є витрати на утримання бюджетних установ. Отже, в умовах сьогодення контроль у бюджетних установах набуває великого значення.

Контроль у бюджетних установах – це система заходів, що здійснюються уповноваженими органами і спрямовані на забезпечення законності дій посадових осіб бюджетної установи щодо використання бюджетних коштів, державного та комунального майна.

Зазначене зумовлює необхідність підготовки фахівців для розмаїття контролюючих органів, уповноважених на здійснення контрольних дій у бюджетних установах, та належного теоретичного підґрунтя для їх підготовки.

Таким чином, **метою даного конспекту лекцій** є сприяння поглибленому вивченню та засвоєнню теоретичних основ контролю в бюджетних установах, а також практичних вмінь і навичок методики здійснення контролю в бюджетних установах.

**Завданнями даного конспекту лекцій** можна вважати:

надання теоретичних знань з навчальної дисципліни «Контроль у бюджетних установах» та сприяння їх більш легкому й глибокому засвоєнню;

формування практичних вмінь та навичок з методики здійснення контролю в бюджетних установах;

надання навичок застосування теоретичних знань для вирішення конкретних практичних завдань щодо здійснення контролю в бюджетних установах;

широке оволодіння системними знаннями з конкретних форм організації контролю в бюджетних установах.

**Реалізація завдань** забезпечує:

оволодіння глибокими теоретичними знаннями з приводу контролю установ бюджетної сфери;

оволодіння методиками проведення ревізії в бюджетних установах;  
розвиток творчого мислення та індивідуальних здібностей студентів  
у вирішенні практичних завдань;

прищеплення студентам навичок самостійної роботи;

Даний конспект лекцій побудовано відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Контроль у бюджетних установах», яка складена за вимогами кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах та узгоджена зі структурою змісту навчальної дисципліни, рекомендованою Європейською кредитно-трансфертною системою (ECTS).

# **Модуль 1. Організаційні засади контролю у бюджетних установах**

## **Тема 1. Організація проведення ревізії та контролю бюджетної установи**

### **1. Бюджетна установа як основний суб'єкт господарювання у бюджетній сфері**

**Бюджетна установа** – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів [1].

Фінансування цього суб'єкта з бюджету робить його підконтрольним органам ДКРС, проте це ще не дає відповіді на запитання, на підставі чого і як треба оцінювати дії чи бездіяльність посадових осіб бюджетної установи у використанні її активів. Для цього потрібно знати статус її коштів та майна, а це можна зробити лише через розуміння поняття власності.

Поняття власності – це економічна категорія, за допомогою якої характеризуються відносини між людьми та їх колективами у процесі виробничої діяльності з приводу привласнення матеріальних благ.

Зміст економічних відносин власності становлять володіння, користування й розпорядження матеріальними благами. Володіння – закріплення матеріальних благ за конкретними власниками (індивідами та колективами), фактичне утримання речі у сфері господарювання цих осіб.

Користування – вилучення з речей їхніх корисних властивостей, які надають можливість задовольнити відповідні потреби індивіда чи колективу.

Розпорядження – визначення власником юридичної або фактичної долі речі.

Водночас право власності забезпечує власнику відповідну поведінку оточуючих осіб і тим самим надає змогу володіти, користуватися й розпоряджатися належним йому майном.

Усі інші особи – не власники – мають утримуватися від вчинення будь-яких дій, які перешкоджають власнику здійснювати належне йому суб'єктивне право на свій розсуд і у своїх інтересах.

Власником майна і коштів, що використовуються в діяльності бюджетної установи, є не безпосередньо бюджетна установа (в особі органу управління чи трудового колективу), а держава в особі Верховної Ради України, або адміністративно-територіальна одиниця в особі обласної, районної, міської, селищної чи сільської ради, або територіальна громада села, селища, міста чи району.

Таким чином, бюджетна установа щодо наявних у неї коштів і майна, зокрема бюджетного фінансування й залучених власних доходів, завжди ними володіє і користується, однак не завжди розпоряджається. Це передбачає закріплення повноважень керівника бюджетної установи щодо права управління коштами та майном у положеннях про устанovu чи організацію і є важливою вихідною точкою для здійснення у бюджетній установі державного фінансового контролю.

З огляду на це в процесі підготовки до ревізії чи перевірки або безпосередньо на початку контрольних дій потрібно ознайомитися з повноваженнями посадових осіб бюджетної установи з управління коштами і майном, після чого проаналізувати наявні розпорядчі документи (накази, розпорядження тощо), що тією чи іншою мірою стосуються обігу фінансових, матеріальних та нематеріальних активів, з метою виявлення протиправних дій розпорядника бюджетних коштів.

Такими діями можуть бути рішення про відчуження майна без згоди відповідного міністерства, надання майна у безоплатне користування, перерахування бюджетних коштів на депозитні рахунки в банки, кредитування бюджетними коштами суб'єктів підприємницької діяльності, перерахування бюджетних коштів на рахунки профспілкової організації тощо.

## **2. Поняття контролю в бюджетній установі, його завдання та принципи**

Будь-який вид управління не може існувати без контролю, через те що управління не може існувати без перевірки виконання встановлених вимог, без уявлення, відчуття фактичного стану об'єктів управління.

Призначення контролю як однієї з важливих функцій управління – вивчати та виявляти фактичний стан справ у різних сферах господарського життя, щоб об'єктивно відображати дійсність, перевіряти виконання прийнятих рішень, виявляти відповідність діяльності підприємства та посадових осіб інтересам власника, держави, суспільства.

Контроль надає інформацію про те, які процеси відбуваються в суспільстві, допомагає виробити найбільш доцільні рішення загальних і специфічних питань розвитку економіки, надає можливість вирішувати наступне: чи правильно прийняті рішення, чи своєчасно вони втілені в життя, наскільки ефективні [15, с. 15 – 16].

**Контроль у бюджетних установах** – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою.

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу зовнішній контроль фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою – стосовно контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом [2].

**Завданнями контролю в бюджетних установах є перевірка:**

дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

дотримання соціальних гарантій працівників;

дотримання платіжної дисципліни;

недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання «брудних» грошей;

недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів;

недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування;

дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель;

недопущення нецільового і неефективного використання майна державної та комунальної власності;

недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду.

Принципи контролю в бюджетних установах:

**принцип незалежності** – органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного й ефективного виконання завдань;

**принцип об'єктивності та неупередженості** – органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;

**принцип повноти** – охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю й відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;

**принцип єдності** – єдність забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;

**принцип обґрунтованості** – результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;

**принцип публічності** – органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів;

**принцип відповідальності** – кожний орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність.

### 3. **Методи контрольно-ревізійної роботи в бюджетних установах**

**Метод контролю** в бюджетних установах є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і специфічних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність та економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Метод характеризується використанням загальнонаукових та специфічних прийомів [23, с. 27].

До загальнонаукових прийомів належать: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний огляд, функціонально-вартісний аналіз.

На практиці в контрольно-ревізійній роботі використовують специфічні прийоми контролю, які об'єднуються в групи (рис. 1.1).



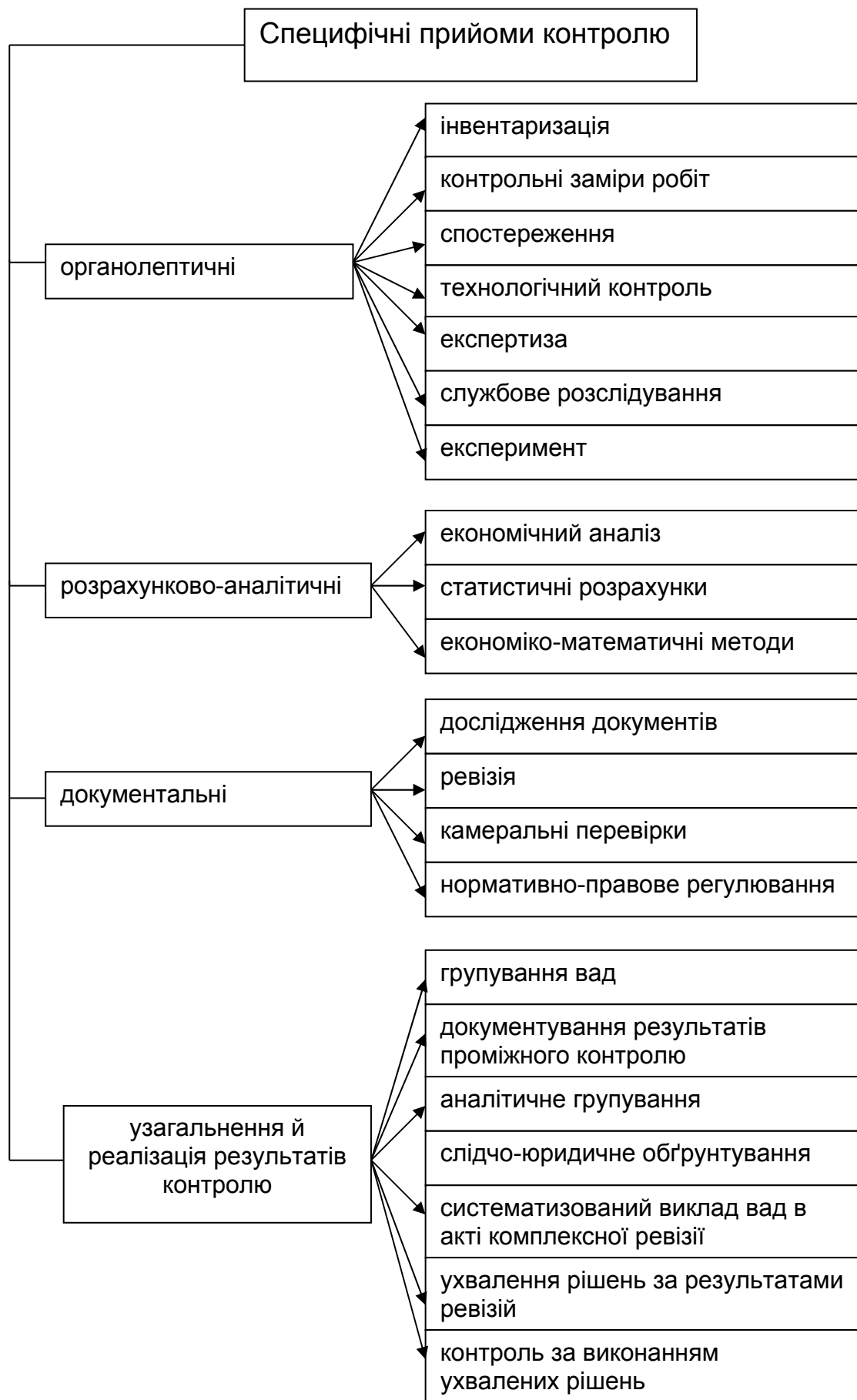


Рис. 1.1. Специфічні прийоми контролю

Отже, метод ревізії включає в себе сукупність взаємопов'язаних прийомів контролю фінансово-господарської діяльності установ та збереження цінностей на його об'єктах.

#### **4. Етапи ревізії бюджетних установ**

Ревізійний процес – це ряд послідовних етапів (стадій) дослідження, що містить підготовку до ревізії, співставлення її програми, планування й організацію інвентаризацій та контрольної роботи на об'єкті ревізії, перевірку стану підприємства, документальну перевірку операцій і облікових даних.

Проведення ревізії в окремій бюджетній установі – це багаторівневий та складний процес, що проходить ряд етапів, які наведені на рис. 1.2.

Державний фінансовий контроль реалізується ДКРС через проведення державного фінансового аудиту та інспектування.

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

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

Результати ревізії оголошуються й обговорюються в колективі суб'єкта господарювання, після чого обов'язково вживаються відповідні заходи (приймаються рішення, що дає змогу повсюдно забезпечити дієвість ревізії).

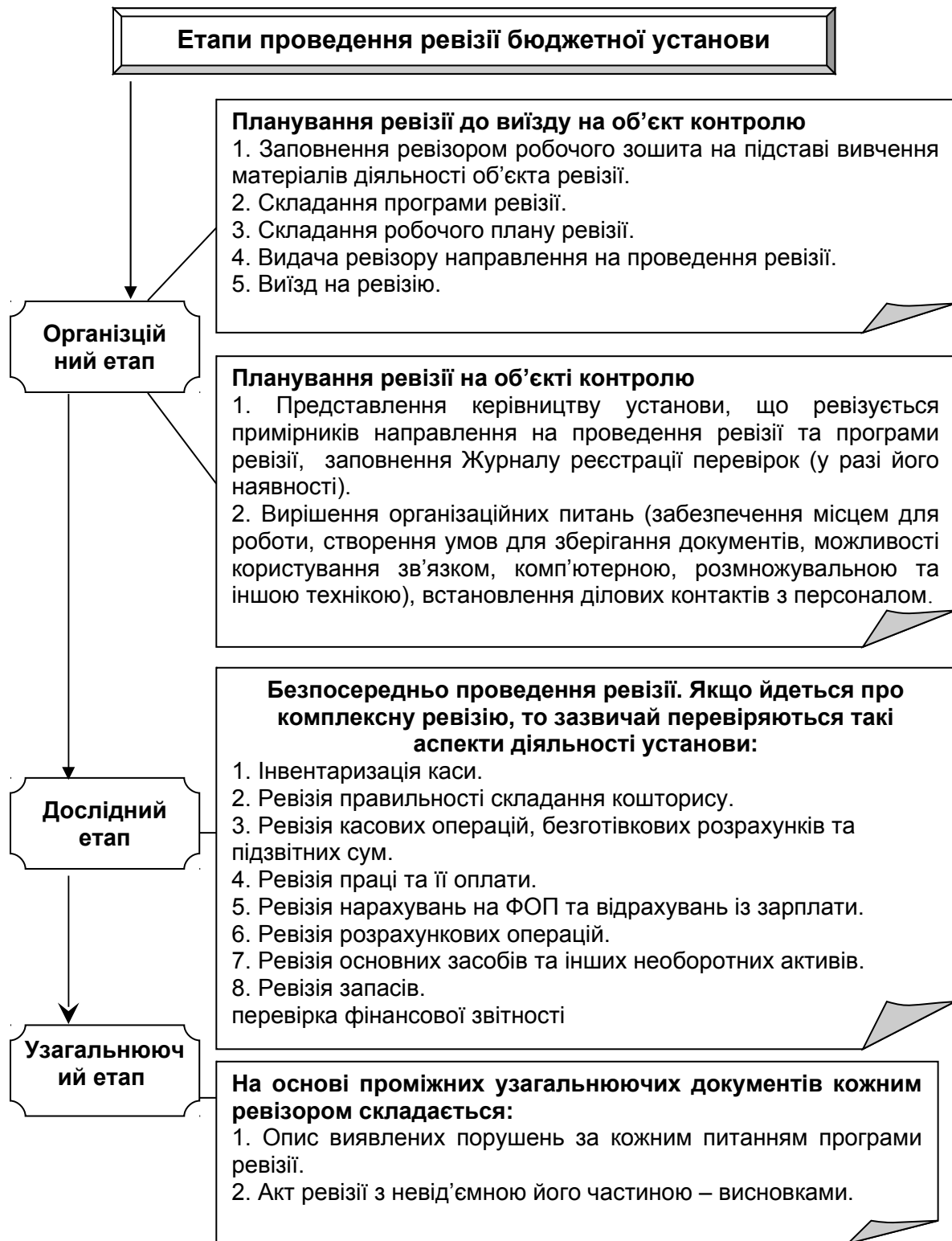


Рис. 1.2. **Етапи проведення ревізії бюджетної установи**

## 5. Нові форми контролю в діяльності ДКРС України

Нові форми державного фінансового контролю в діяльності ДКРС України подані на рис. 1.3.

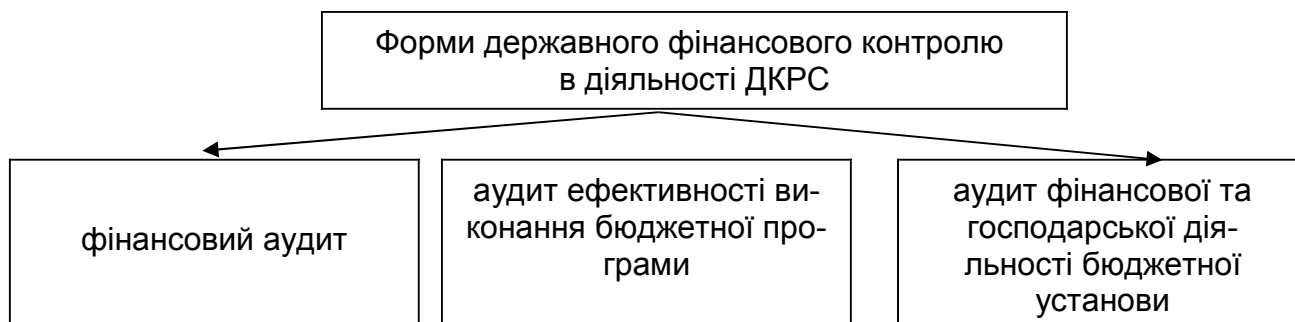


Рис. 1.3. **Форми державного фінансового контролю в діяльності ДКРС**

**Фінансовий аудит** – це форма наступного контролю, що можливо здійснювати протягом бюджетного року шляхом аналізу даних фінансових звітів про використання бюджетних засобів, даних бухгалтерського обліку та інших документів. У випадку виявлення негативних тенденцій чи недоліків аудитор повинен вжити заходів для виправлення помилок, для відшкодування збитків, завданих установі та коригування звітності в межах бюджетного року. Після завершення бюджетного року ревізор має засвідчити, що фінансова звітність відповідала реальному стану справ в установі та є достовірною чи навпаки.

**Фінансовий аудит використання бюджетних засобів** дозволяє:

- 1) здійснити контроль за використанням бюджетних засобів суцільним порядком щорічно;
- 2) посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних засобів;
- 3) зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних коректив у межах бюджетного року;
- 4) забезпечити впевненість зовнішніх користувачів у вірогідності інформації про використання бюджетних засобів і публічність її оповіщення.

**Аудит ефективності виконання бюджетної програми** – це форма контролю, яка є сукупністю дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої

публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, установлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

**Метою аудиту** є визначення відповідності досягнутих у ході виконання програми результатів запланованим цілям та ефективності бюджетного впливу на розв'язання відповідних проблем.

Визначено, що **аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи** (далі – фінансово-господарський аудит) Постановою КМУ від 31 грудня 2004 року №1777 – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності [3].

Тут же зазначено, що 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 такі дії:

1) проведення протягом року (без виходу на об'єкт) моніторингу фінансової звітності бюджетної установи;

2) проведення в разі виявлення моніторингом ризикових операцій перевірки використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності;

3) вивчення організації системи внутрішнього фінансового контролю;

4) підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень за результатами моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки;

5) відстеження усунення керівництвом бюджетної установи недоліків і порушень, виявлених моніторингом її фінансової звітності та/або перевіркою;

6) оцінку достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступеня дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та повноти врахування пропозицій, внесених у ході фінансово-господарського аудиту.

## **Тема 2. Планування контролю та ревізії бюджетних установ**

### **1. Мета, принципи та зміст планування ревізії бюджетної установи**

Планування ревізійного процесу – це складний етап контрольно-ревізійної роботи, який є одним із засобів наукової організації діяльності ревізора. Тільки грамотне планування дозволяє визначити чіткий порядок та послідовність перевірки кожної здійсненої операції, а також отримати очікувані результати ревізії.

**Ревізорське планування** – це найбільш раціональний шлях проведення ревізії, що забезпечує його внутрішню наукову організацію, і в цьому розумінні становить метод організації ревізійного процесу.

**Мета планування ревізії** бюджетної установи – визначення її стратегії та тактики, складання загального плану ревізійної перевірки, розробка ревізійної програми.

#### **Принципи планування:**

1) комплексність – передбачає взаємозв'язок та узгодженість усіх етапів планування;

2) безперервність – поєднання завдань групи ревізорів та ув'язка етапів перевірок за термінами й суміжними об'єктами контролю;

3) оптимальність – передбачає вибір оптимального варіанта загального плану та програми ревізії на підставі визначених критеріїв.

Планування в ревізії повинно бути гнучким та мобільним. Якби план, складений на початку ревізії, залишався незмінним і ревізор не коригував би його в міру виявлення фактів порушень та зловживань, ревізія в багатьох випадках не була б вдалою. Іноді план, навіть ретельно продуманий, необхідно перебудувувати після перевірки окремих питань.

**Принципи та зміст планування контрольно-ревізійної роботи:** відповідно плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи ДКРС її підрозділи складають квартальні плани роботи. Основні напрями розроблено щодо реалізації державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту та інспектування.

Підставами формування планів роботи є забезпечення принципу періодичності в організації контролю за використанням коштів бюджетни-

ми установами, обсяги бюджетних коштів та можливості служби для проведення планових виїзних ревізій (далі – ревізій).

При складанні планів роботи передбачається рівномірне навантаження працівників служби за критеріями: загальний плановий фонд робочого часу та розрахункові терміни проведення однієї ревізії.

Загальний плановий (річний) фонд робочого часу визначається як результат множення штатної чисельності ревізорів на 220 робочих днів. При визначенні загального планового фонду робочого часу на квартал застосовується норматив: на I та IV квартали – по 60 днів, на II та III квартали – по 50 днів відповідно.

Після розрахування фонду робочого часу для проведення ревізії визначається кількість об'єктів контролю, яку можливо охопити контролем.

За певною пріоритетністю окреслено першочерговість формування планів, до них:

по-перше, вносять об'єкти контролю, перелік яких надає ГоловКРУ за централізованими завданнями;

по-друге, вносять бюджетні установи, які фінансуються з бюджетів районів і міст за умов узгодженості з облдержадміністраціями ревізій виконання бюджетів;

по-третє, за зверненням правоохоронних органів, органів влади, громадян;

по-четверте, решта часу розподіляється на відібрані об'єкти за власною ініціативою. Основним критерієм відбору служить сума бюджетних коштів, виділених на утримання установ, на виконання державних програм, наданих у вигляді бюджетних позик, дотацій, субсидій, інших бюджетних асигнувань, а також коштів у вигляді пільг, що залишаються у суб'єкта господарювання, але обсягом не менше 17,0 тис. грн. на один об'єкт.

З метою достовірного та оперативного складання планів роботи кожен галузевий відділ формує базу даних підконтрольних об'єктів з інформацією про обсяги отриманих бюджетних коштів у розрізі бюджетів, період та дату останньої перевірки, коротко про виявлені фінансові порушення і стан їх усунення. Необхідно щоквартально забезпечувати наповнення й супроводження зазначеної бази за рахунок обміну інформацією з органами державного казначейства, ДПА, внесення звітних даних про результати контрольних заходів, здійснених ревізорами відділу.

Кількість, склад ревізорів та строки проведення ревізії визначаються керівником підрозділу служби з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної її тривалості (30 робочих днів для планової та 15 – для позапланової).

Продовження строку проведення ревізії понад визначену тривалість можливе лише за рішенням суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів для планової ревізії та 5 – для позапланової.

Планові ревізії проводяться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, затверджених у встановленому порядку, позапланові ревізії – за наявності підстав, визначених Законом.

Отримавши централізоване завдання на проведення ревізії на окремому об'єкті з тематичних питань, ревізору необхідно запланувати якомога ширше коло питань за власною ініціативою. Ревізор зможе повніше ревізувати операції з бюджетними коштами за певний період і оптимізувати свій робочий час не виходячи повторно на цей же об'єкт. Тобто при отриманні позапланового завдання виникає можливість скористатися готовим матеріалом.

Якісне, ретельне планування дає можливість уникнути дріб'язковості в роботі, ґрунтовніше підготуватися до процесу ревізії, раціонально розподілити трудові ресурси, досягти максимальної ефективності від проведених ревізійних дій. Планування ревізії ревізори здійснюють в основному в два етапи.

Перший етап включає в себе планування ревізії до ознайомлення з бюджетною установою, що перевіряється.

Другий етап – це планування ревізії після ознайомлення з бюджетною установою, що перевіряється.

Порядок проведення перевірок і ревізії Державною контрольно-ревізійною службою регламентується Інструкцією про порядок проведення ревізій Державною контрольно-ревізійною службою в Україні [11].

## **2. Планування ревізії до ознайомлення з бюджетною установою, що перевіряється**

Перший етап – збір і накопичення матеріалів по підприємствах, що підлягають ревізії. Маючи затверджений річний план ревізії, керівник ревізійної служби попередньо закріплює підприємства, що будуть підлягати ревізії, за штатними ревізорами. Рекомендується наступний порядок



підготовки до проведення ревізії. Знаючи підприємства, які підлягатимуть ревізії протягом поточного року, ревізор на кожне підприємство заводить робочий зошит, у який заносить дані, необхідні для проведення ревізії. На практиці до робочого зошита ревізори записують:

- загальні дані про підприємство, що ревізується;
- дані про виконання рекомендацій та вказівок за раніше проведеними ревізіями, перевітками та інвентаризаціями;
- основні показники господарської діяльності підприємства;
- інформацію про стан обліку, зберігання та витрачання грошових коштів;
- інформацію про стан розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями та підрядниками;
- отримання й використання кредитів банку;
- стан обліку, зберігання та використання запасів;
- дотримання порядку зберігання та експлуатації техніки, ефективності використання транспортного парку;
- стан нормування й витрачання фонду заробітної плати та розрахунків з працівниками;
- формування й розподіл доходів підприємства;
- стан обліку, звітності та внутрішньогосподарського контролю;
- дотримання положень Статуту підприємства;
- інші дані про підприємство, що буде ревізуватися.

Потім ревізор збирає всі необхідні матеріали, а саме: акт попередньої ревізії, пропозиції і рішення за її результатами та відомості про їх виконання; бізнес-плани підприємства (або контрольні цифри до них) на період, що підлягає ревізії, і відомості про виконання цих планів на окремі звітні дати; звітність підприємства за період, що підлягає ревізії (квартальна, річна), рішення (висновки) вищої організації за останнім річним звітом підприємства і відомості про його виконання; накази керівника контрольно-ревізійного органу щодо діяльності підприємства за період, який підлягає ревізії; листування контрольного органу з підприємством і доповідні записки спеціалістів контрольно-ревізійного органу, які відвідали підприємство в службовому відрядженні протягом цього періоду.

Вивчаючи ці матеріали, контролер ще до виїзду на ревізію буде знати "слабкі місця" підприємства, галузі чи ділянки роботи, які потребу-

ють негайного ретельного вивчення, щоб надати підприємству, що ревізується, оперативну або інструктивну допомогу.

Маючи затверджений квартальний план контрольно-ревізійної роботи, керівник підрозділу ревізійної служби закріплює об'єкти контролю, що будуть підлягати ревізії, за штатними ревізорами.

Службова особа органу служби (або ревізор), яка буде проводити планову ревізію, повідомляє об'єкту контролю про дати її початку та закінчення. Планова ревізія розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту контролю повідомлення.

У ході підготовки до ревізії ревізорами складається у двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції служби. Програма затверджується керівником органу служби чи його заступником.

Під час проведення ревізії для повноти дослідження питань ревізорами можуть вноситися за письмовим погодженням з керівником органу служби чи його заступником зміни до програми ревізії.

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

Також до початку кожної ревізії, участь у якій бере більше ніж дві особи (ревізори, залучені спеціалісти), складається робочий план ревізії.

На проведення ревізії органом служби на кожну посадову особу служби оформляється у двох примірниках направлення встановленого Головкиру зразка. Форма направлення має відповідати Наказу Головкиру України від 18.01.2006р. №16 "Про затвердження форми направлення".

*Направлення на перевірку повинно містити:*

назву органу ДКРС, який його видав;

номер і дату видачі;

посаду, прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, яку направлено для проведення контрольного заходу;

форму контрольного заходу (ревізія, аудит, зустрічна звірка), його мету;

повну назву об'єкта контролю, в якого проводитиметься контрольний захід;

період, який підлягає контролю (в разі проведення ревізії, аудиту);

дату початку та закінчення заходу;  
підставу для виконання контрольного заходу;  
обов'язковий реквізит “Направлення дійсне при пред’явленні службового посвідчення”;  
номер та дату повідомлення об’єкта контролю про початок проведення планового контрольного заходу;  
підпис керівника (заступника керівника) контрольно-ревізійного органу і печатку.

Перед початком ревізії посадові особи служби повинні під розписку на примірнику органу служби видати керівнику об’єкта контролю чи його заступнику направлення.

Якщо керівник об’єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

У разі продовження строку планової ревізії в межах визначеної Законом тривалості посадові особи служби зобов’язані пред’явити керівнику об’єкта контролю чи його заступнику направлення з продовженим строком проведення ревізії.

### **3. Планування ревізії після ознайомлення з бюджетною установою, що перевіряється**

Другий етап організації проведення ревізії починається з моменту отримання ревізором наказу на її проведення на конкретному підприємстві.

Посадові особи служби (ревізори) при представленні керівнику об’єкта контролю або особі, яка його заміщує, повинні пред’явити направлення на проведення ревізії, службове посвідчення контролера-ревізора, програму ревізії; слід акцентувати увагу на тому, що ревізується не лише бухгалтерія, а й фінансово-господарська діяльність усього об’єкта контролю.

У момент прибуття на об’єкт керівник ревізійної групи (бригади) пред’являє керівникові підприємства, організації, установи посвідчення на право проведення ревізії або перевірки. Посвідчення є разовим і не може бути використане перевіряючими при проведенні контролю на інших об’єктах. Потім відбувається ознайомлення з умовами функціонування підприємства. Керівник підприємства знайомить членів ревізійної

бригади з посадовими і матеріально відповідальними особами, а також віддає розпорядження проінформувати трудовий колектив про початок ревізії.

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

Форму Журналу реєстрації перевірок затверджено законодавчо, при цьому передбачено, що:

ведення журналу здійснюється на добровільних засадах;

мета ведення журналу – недопущення несанкціонованих перевірок;

у випадку наявності в установі територіально відокремлених філій, представництв та інших підрозділів у кожному з них ведеться окремий журнал;

журнал не підлягає вилученню, крім випадків, передбачених законодавством;

журнал прошивається і завіряється печаткою та підписом керівника.

Відмова особи, що здійснює перевірку, від підпису в Журналі є формальною підставою для недопущення його керівником установи до проведення ревізії.

Паралельно із пред'явленням повноважень адміністрації підприємства керівник ревізійної групи організує проведення раптової ревізії каси.

Перевіряючі повинні бути забезпечені відповідними умовами роботи. Їм надається місце для роботи, можливість користуватися засобами зв'язку й копіювальною технікою.

Однією з перших процедур контролю є проведення інвентаризації матеріальних цінностей, тому що у випадку зволікання матеріально відповідальні особи зможуть привести у відповідність фактичні залишки предметів праці, що перебувають у підзвіті, з даними складського і бухгалтерського обліку.

У разі необхідності чи підтвердження факту усунення недоліків у роботі, відмічених попередньою ревізією, ревізорами разом з керівником, спеціалістами та головним бухгалтером проводиться обстеження об'єкта контролю. Після ознайомлення з веденням обліку і звітності ревізор фіксує у посадових та матеріально відповідальних осіб документи, складає їх опис. Це робиться з метою попередження можливої заміни й підробки

документів. У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю або недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від органу служби обставин, що унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою служби складається акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю в тому ж порядку, що й акт ревізії (не пізніше ніж 5 робочих днів), одним із вищеназваних способів. За таких обставин ревізія не вважається проведеною і орган служби має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року. На підставі акта про відсутність бухгалтерського обліку орган служби пред'являє письмові вимоги об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує про це орган управління об'єкта контролю. Керівник об'єкта контролю повинен забезпечити поновлення бухгалтерського обліку в строк не більше двох місяців з дати надіслання органом служби відповідної вимоги. Посадовим особам служби (ревізорам) забороняється брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.

Відповідно до програми ревізії і результатів обстеження кожен учасник ревізії складає робочий план із зазначенням переліку основних питань.

Програма ревізії уточнюється на місці з урахуванням проведеного обстеження, інвентаризації і результатів аналізу основних показників підприємства та його підрозділів. Зокрема, можуть бути уточнені терміни, обсяги, способи і напрями ревізії. Ці зміни знаходять відображення в робочому плані кожного виконавця. В плані перераховуються окремі її етапи в хронологічному порядку із зазначенням строків виконання кожного з них. Такий графік допомагає ревізору завчасно розрахувати час з метою найбільш ефективного його використання, а також запобігти нерозгляду будь-якого питання програми.

Робочий план потрібен для чіткого розподілу функцій між учасниками ревізійної бригади і встановлення термінів кожного окремого завдання з метою вчасного завершення ревізії.

## Модуль 2. Методика контролю діяльності бюджетної установи

### Тема 3. Дослідження діяльності бюджетної установи

#### 1. Перевірка кошторисів та планів асигнувань як найважливіших документів бюджетної установи

Кошторис бюджетної установи є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

**Мета перевірки кошторису** – виявлення фактів незаконного отримання та нецільового використання бюджетних коштів.

Кошторис має два складники:

загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій;

спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій [19, с. 218].

Послідовність перевірки кошторису бюджетної установи складається з декількох етапів (рис. 3.1).

Передусім треба встановити, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік і перевірити його відповідність вимогам [«Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228.](#)

Зокрема потрібно визначити:

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

чи відповідає сума надходжень із загального фонду бюджету, зазначена в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної до головного розпорядника чи розпорядника нижчого рівня

Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим чи місцевим фінансовим органом;

чи підтверджена дохідна частина спеціального фонду кошторису розрахунками доходів за всіма їх джерелами;

чи врахована у видатковій частині кошторису об'єктивна потреба в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту, які встановлено для бюджетної установи (кількості класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і визначених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді;

чи забезпечено першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи (видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень, культурні заходи тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат і відсутності заборгованості);

чи обґрунтовано показники видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації;

чи правильно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які здійснюються за рахунок власних надходжень (повинні плануватися в такій послідовності: за визначеною метою, на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду).

Водночас під час перевірки правильності складання і затвердження кошторису необхідно перевірити:

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

чи увідповіднено чисельність працівників установи визначеному фонду оплати праці, а інші видатки – до інших установлених асигнувань таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.



**Рис. 3.1. Послідовність перевірки кошторису бюджетної установи**

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

У цій частині методами контролю необхідно дослідити, чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Для цього потрібно перевірити:

а) чи не допущено порушень під час взяття бюджетних зобов'язань: взяття бюджетних зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань;

взяття бюджетних зобов'язань більше обсягів встановлених бюджетних асигнувань;

взяття бюджетних зобов'язань без належних повноважень;

нереєстрація, неповна або несвоєчасна реєстрація фактично взятих бюджетних зобов'язань;

б) чи не допускається нецільове використання бюджетних коштів:



витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет;

витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису;

витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції;

витрачання бюджетних коштів не у відповідності з нормами, встановленими [Бюджетним кодексом](#) щодо відповідності напрямку видатків рівню бюджету;

в) чи не має випадків невиконання вимог законодавства щодо зарахування доходів:

несвоєчасне та неповне зарахування доходів до спеціального фонду кошторису;

надходження коштів до спеціального фонду кошторису з джерел, не визначених законом про Державний бюджет України, чи рішенням про місцевий бюджет або нормативно-правовими актами, що регламентують законні джерела позабюджетних доходів бюджетних установ;

акумуляування доходів державного та місцевих бюджетів на рахунках установи, що є органом стягнення платежів до бюджетів;

г) чи не допускається порушень порядку проведення операцій з бюджетними коштами:

невиконання вимог законодавства щодо повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі;

невиконання вимог законодавства щодо застосування тендерних процедур у закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;

недотримання граничних норм витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів і комп'ютерів;

неповернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року;

розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою Державного казначейства України), якщо інше не передбачено законом;

проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджету з порушенням законодавства;

недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань;

д) чи не допускаються інші бюджетні правопорушення на стадії виконання кошторису бюджетної установи:

здійснення бюджетною установою запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позички юридичним і фізичним особам;

отримання коштів фінансування і здійснення впродовж бюджетного періоду видатків на своє утримання одночасно з різних бюджетів, якщо інше не передбачено законом;

використання коштів на утримання інших бюджетних установ, які фінансуються з бюджетів інших рівнів;

створення будь-яких позабюджетних фондів;

зарахування відновлених сум видатків загального фонду на спеціальний фонд кошторису;

недотримання вимог щодо використання коштів з резервного фонду бюджету.

На етапі перевірки правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетної установи необхідно:

пересвідчитися в наявності об'єктивної потреби в перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи;

перевірити, чи внесено попередньо відповідні зміни до річного розкладу асигнувань бюджету, помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та бюджетного розпису з урахуванням особливостей спеціального фонду;

проаналізувати, чи затверджено зміни до кошторису і плану асигнувань уповноваженими на це особами;

перевірити, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Кінцевим етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка достовірності даних, внесених у звіт про його виконання.

Зокрема, потрібно перевірити, чи дотримано розпорядником бюджетних коштів терміну подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у цій звітності, даним бухгалтерського обліку.

## **2. Ревізія касових та банківських операцій**

Бюджетна установа поряд з іншими суб'єктами господарювання здійснює розрахунки за своїми зобов'язаннями і в безготівковій, і в готівковій формі. Зазначене відповідає Положенню про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженому Правлінням Національного банку України від 15.12.2004р. №637 [13, с. 8 – 25].

Готівкою передусім проводяться розрахунки з працівниками під час виплати заробітної плати, премій, допомог, стипендій, пенсій, а також під час видачі коштів на господарські витрати та відрядження.

**Головна мета ревізії коштів у касі** полягає у виявленні фактів недостач і незаконного привласнення коштів.

**Основними завданнями ревізії касових операцій** є дослідження:

1) забезпечення умов збереження готівки та інших цінностей у касі та їх доставки з банку;

2) дотримання правил документального оформлення операцій з руху готівки;

3) своєчасності та повноти оприбуткування готівки, отриманої з банку та від інших юридичних і фізичних осіб;

4) використання готівки за цільовим призначенням;

5) дотримання ліміту готівки в касі, умов видачі її на поточні потреби та інші цілі;

6) дотримання правил зберігання касових документів;

7) стану обліку касових операцій, ведення касової книги, книг аналітичного обліку інших цінностей, які зберігаються в касі.

Усі готівкові кошти й цінні папери в бюджетних установах мають зберігатися у вогнетривких металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикає й опечатує касир. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються також у нього. Касиру забороняється залишати ключі в домовлених місцях, передавати стороннім особам або виготовляти невраховані дублікати.

Щоб запобігти розкраданню та привласненню грошей, керівник установи, призначаючи нових осіб на роботу, пов'язану з веденням касових операцій, отриманням, видачею та зберіганням готівки, матеріальних цінностей, повинен звернутися до органів внутрішніх справ для отримання інформації про кандидатів на ці посади.

До такої роботи не залучають осіб:

- 1) які раніше притягалися до кримінальної відповідальності або рішенням суду були позбавлені права займатися зазначеними видами діяльності;
- 2) яким винесено обвинувачення у вчиненні злочину;
- 3) які мають хронічні психічні захворювання;
- 4) які постійно порушують громадський порядок;
- 5) які зловживають спиртними напоями або вживають наркотики без призначення лікаря.

**Джерелом ревізії касових операцій є:**

1) первинні документи:

- прибуткові й видаткові касові ордери;
- квитанції на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- корінці чекових книжок;
- розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальних допомог, компенсацій, відрядних, стипендій та інших виплат;
- трудові угоди на виконання й оплату певних робіт;
- акти інвентаризації готівки в касі;
- чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей готівкою та накладні на отримані цінності й надані послуги;
- договори про матеріальну відповідальність з особами, на яких покладено ведення операцій з готівкою;

2) облікові реєстри:

- журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, відомостей;
  - касові книги;
  - звіти касира;
  - меморіальні ордери і відомості до них за рахунками обліку коштів;
  - обліковий реєстр з позабалансового рахунку 08 «Бланки суворого обліку»;
  - книга «Журнал-головна»;
- 3) звітні документи.

Перш ніж почати ревізію касових операцій ревізор має уважно вивчити нормативні документи, що регламентують порядок ведення

касових операцій, збереження готівки в касі, та ознайомитися зі списком осіб, які відповідають за порушення цього порядку.

Після прибуття в установу ревізійної групи чи окремого ревізора на їхню (його) вимогу керівником установи видається наказ про створення з числа її працівників інвентаризаційної комісії.

Найважливіша умова ревізії каси – раптовість її проведення. Для цього під час **інвентаризації**, з якої, власне, першого ж дня й починається ревізія, каса опечатується [14, с. 195].

Касир оформляє грошовий звіт за поточний день (чи останні 2 – 3 дні). До нього додаються первинні касові документи за підписом касира та головного бухгалтера. Таким чином починається інвентаризація каси.

Наявні в касі кошти звіряються з їхнім залишком за касовою книгою й іншими обліковими регістрами. Зберігати в касі готівку, яка не належить цій установі, заборонено.

Перевіряючи касову книгу, ревізор з'ясовує, чи своєчасно касир провадить у ній записи за операціями, що існували на момент ревізії, чи пронумерована та прошнурована касова книга, чи скріплена вона сургучною печаткою за підписами керівника і головного бухгалтера.

За наявності в установі кількох структурних підрозділів інвентаризація готівки провадиться в кожній касі або у підзвітних осіб, які займаються збором виручки або виплатою заробітної плати.

Якщо на момент ревізії гроші перебувають не лише в касі, а й у касирів-інкасаторів, то в цьому разі провадиться одночасна інвентаризація готівки і в цих осіб. За відсутності такої можливості всі місця зберігання готівкових коштів опечатуються, а перевірка здійснюється послідовно.

Перевіряється наявність договорів касирів, касирів-роздавачів та інших осіб, на яких покладено ведення операцій з готівки, про повну матеріальну відповідальність. До початку інвентаризації каси кожен касир повинен дати на ім'я керівника ревізійної групи розписку про здачу до бухгалтерії останнього звіту про надходження та витрату коштів на день проведення інвентаризації.

Усі документи, пред'явлені комісії, за якими не здано звіт касира, мають бути завізовані членами комісії за підписом, датою та часом їх пред'явлення. Після цього касир у присутності членів комісії робить записи в касовій книзі й складає останній касовий звіт, що разом із виправданими документами підлягає здачі до бухгалтерії. За наявності платіжних відомостей, за якими не повністю проведено виплати, повинен

ставитися прочерк у графі «розписка в одержанні» і до звіту має вноситися сума фактично проведених виплат, тобто відомості закриваються.

Після складання звіту касир пред'являє наявну готівку та цінні папери і в присутності членів комісії перераховує гроші покупцю, а цінні папери – за номінальною вартістю й номерами. Залишок пред'явленої готівки та цінних паперів звіряється комісією із залишками в касовій книзі й касовому звіті на момент інвентаризації. Результати інвентаризації записуються до акта інвентаризації.

Інвентаризація каси полягає в перевірці:

фактичної наявності готівки в національній (гривні) та іноземній валютах;

цінних паперів (акцій, облігацій, депозитних сертифікатів);

грошових документів (векселів, лімітованих чекових книжок, акредитивів, талонів на паливно-мастильні матеріали тощо);

бланків суворого обліку (санаторно-курортні путівки, незаповнені бланки векселів, довіреності тощо).

У разі виявлення розбіжностей між фактичною наявністю та даними касової книги ревізор повинен отримати письмові пояснення від касира й головного бухгалтера про причини наявних відхилень.

Якщо виявлено недостачу готівки, ставиться питання про негайне її відшкодування до каси і на відшкодовану суму випикується прибутковий касовий ордер.

У разі виявлення лишків грошей або цінних паперів їх негайно оприбутковують по касі з подальшим з'ясуванням причин їх виникнення.

Після інвентаризації ревізор починає **ревізію касових операцій**, що має провадитися суцільним методом перевірки касових документів і за надходженнями, і за видатками щодо правильності їх оформлення (наявність підписів про отримання, заповнення реквізитів, підписів керівника і головного бухгалтера, номера документа та дати здійснення операції, номера кореспондентського рахунку тощо) й законності здійснення.

Ревізію касових операцій доцільно починати з перевірки дотримання порядку ведення касових операцій.

Потрібно встановити коло посадових осіб, які мають право підписувати касові документи. Касові документи підписують: прибуткові – головний (старший) бухгалтер, видаткові – розпорядник бюджетних коштів чи особи, які ним на те уповноважені, головний (старший) бухгалтер і касир.

Ревізією касових операцій перевіряється рух готівки, здійснюється суцільний арифметичний підрахунок усіх сум і перевіряється залишок готівки на кінець кожного звітного періоду.

Під час перевірки касової дисципліни треба сконцентрувати увагу на виявленні випадків використання грошей не за цільовим призначенням (наприклад, на господарські потреби із сум, отриманих на виплату заробітної плати), використання касової виручки понад установлені норми, на своєчасність повернення до банку невикористаних коштів. Цільове призначення коштів, які установа отримує з банку, зазначається нею в заповненні грошового чека встановленої форми і не повинно суперечити чинному законодавству України.

Практика ревізій має чимало прикладів неповного або несвоєчасного оприбуткування в касу готівки, отриманої з банку та від інших юридичних і фізичних осіб. Тому треба звіряти записи в касовій книзі із записами у виписках з бюджетного (казначейського) рахунку.

Результативною може бути перевірка правильності реєстрації грошових чеків. Після щомісячного підрахунку кількості виписаних чеків і їх сум треба звірити ці дані з відповідними даними за касовими звітами та в разі виявлення розбіжностей з'ясувати їх причини.

Під час перевірки доцільно простежити, чи не передав керівник свого права першого підпису іншій особі, виявити факти видачі грошей за ордерами чи платіжними відомостями, підписаними лише головним бухгалтером.

Правильність ведення касової документації перевіряється шляхом перегляду і прибуткових, і видаткових документів. Звертається увага на правильність та повноту заповнення реквізитів у цих документах. Прибуткові і видаткові касові документи перевіряються суцільним методом. На всіх корінцях чеків, за якими було отримано гроші, з метою недопущення їх подвійного обліку ревізору треба робити відповідні позначки.

Під час проведення ревізії касових операцій обов'язково вивчаються матеріали попередніх ревізій, наявність актів раптових інвентаризацій кас, що повинні провадитися комісією бюджетної установи, акти передачі касової готівки на період відпустки касира та наявність наказу про це в установі.

Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування готівки в касі здійснюється зіставленням сум і дат прибуткових касових ордерів:

на отримання готівки з банку із записами в касовій книзі, меморіальних ордерах №1, 2, 3 та з корінцями чеків у чекових книжках за всіма відкритими у банках (органах казначейства) рахунками, зокрема й за валютними, облік яких має вестися окремо, а також із відповідними записами у банківських виписках;

на оприбуткування виручки із записами в касовій книзі, меморіальних ордерах №1, 4 – 10, 13 – 15 та датами й сумами, проставленими в документах на реалізацію продукції готівкою, основних фондів та інших матеріальних цінностей;

на сплату комунальних послуг із записами в касовій книзі, меморіальних ордерах №1, 4 – 8, 14 – 15 та документами про надходження коштів від платних послуг тощо.

Перевірка дотримання ліміту залишку готівки в касі та граничних норм витрачання готівкових коштів містить:

наявність доведеного банком ліміту залишку готівки в касі;

правильність складання заявки-розрахунку ліміту залишку готівки;

наявність дозволу банку на витрачання коштів на виплату зарплати та інші потреби з виручки;

дотримання встановлених граничних норм використання готівки на поточні потреби;

дотримання граничних норм витрачання готівкових коштів на закупівлю сільськогосподарської продукції від населення.

Перевірка витрачання готівки здійснюється зіставленням записів у касовій книзі й касовому звіті з доданими видатковими касовими документами (видаткові касові ордери, платіжні відомості на виплату заробітної плати, допомог, відпускних, відомості на виплату підзвітних сум, депонованої заробітної плати).

Під час перевірки видачі підзвітних сум потрібно звірити достовірність віднесення вказаних сум до підзвіту згідно з меморіальним ордером №8 за кожною особою, підстави для видачі, наявність авансових звітів про використання готівки на відрядження, господарські потреби, придбання матеріальних цінностей тощо з доданими і належно оформленими первинними документами (квитки, накладні, чеки, рахунки, квитанції, акти закупівель, квитанції на закупівлю сільськогосподарської продукції від населення тощо). Таким чином, встановлюється відповідність сум готівки, списаної у видаток по касі.



Видача готівки до підзвіту на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, провадиться в межах сум, що можуть надаватися особам, які відбувають у відрядження, на такі цілі. Невитрачена готівка, видана у підзвіт, має бути повернена до каси установи не пізніше: за відрядженнями – упродовж трьох робочих днів після повернення з відрядження; на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім брухту, – впродовж десяти робочих днів з дня видачі готівки під звіт; на всі інші виробничі (господарські) потреби – наступного робочого дня після видачі готівки під звіт. Законність списання грошей з каси на виплату заробітної плати та інші виплати за платіжними відомостями перевіряється зіставленням сум і дат у касовій книзі, касовому звіті, видаткових касових ордерах із доданими відомостями на виплату зарплати, відпускних, депонованої зарплати, а також з особовими рахунками з нарахування зарплати або розрахунково-платіжними відомостями, лікарняними листками, книгою обліку депонованих сум, заявами та іншими документами з підписами осіб, які отримали кошти.

Шляхом підрахунку підсумків у розрахунково-платіжних відомостях за графами і рядками виявляються факти завищення підсумку в графі розрахунково-платіжної відомості «до видачі», і таким чином, безпідставне списання з каси та привласнення готівки.

Треба також звірити дані видаткових касових ордерів зі списання у видаток сум готівки, яку було здано до банку за квитанціями, з даними виписок та меморіальних ордерів №1 – 3.

Під час списання сум на виплату зарплати особам нештатного складу за видатковими ордерами або платіжними відомостями треба зіставити суми та підписи осіб у платіжних документах із підписами й сумами у трудових угодах, а також пересвідчитися, чи справді виконано оплачені роботи та отримано вказаними особами зазначені кошти.

Перевірка відповідності сум в облікових регістрах містить:

звіряння сум, відображених у відомості та меморіальному ордері №1 за дебетом рахунку 301 «Каса в національній валюті», із даними меморіальних ордерів №2, 3 кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та іншими меморіальними ордерами;

звіряння підсумкових сум відомості, меморіального ордера №1 із даними книги «Журнал-головна»;

звіряння відповідності сальдових залишків на рахунках 301 «Каса в національній валюті» із даними книги «Журнал-головна» та відповідними рядками балансу.

Порушеннями правильності оформлення касових документів вважаються:

відсутність підписів керівника, або головного бухгалтера, чи уповноважених ними осіб;

відсутність доручення чи неправильно оформлене доручення у виплаті третій особі (на видатковому касовому ордері зазначаються найменування, номер, дата і місце видачі документа, що засвідчує особу фактичного одержувача грошей);

невідповідність суми касового видаткового ордера сумі, дозволеної керівником установи за заявою, незрозумілість підпису, відсутність знака погашення документів;

наявність при касовому ордері фіктивних документів.

Фіктивний документ необхідно негайно вилучити, залишивши його копію чи розписку про вилучення. Документи, підписані особою, якій не надано таких повноважень, під час перевірки можуть бути підписані уповноваженими особами; при цьому треба перевірити дійсність видачі готівки та її законність. У разі відмови уповноважених осіб або касирів від підписання касових документів потрібно ретельно перевірити підстави для такої операції, оскільки відсутність підписів або наявність підписів не уповноважених на це осіб може свідчити про здійснення операцій, що суперечать чинному законодавству. Документи, в яких немає підпису касира, можуть бути ним підписані.

Випадки, коли на документі немає підпису одержувача грошей, або коли немає доручення, або коли є доручення, але оформлене з порушеннями, треба уважно їх вивчити.

Платіжні відомості на виплату зарплати, премій, стипендій тощо перевіряються в такому порядку:

відповідність платіжних відомостей розрахунковим відомостям або карткам нарахування усіх видів оплати праці, стипендій тощо;

правильність підсумків і наявність підсумків прописом;

наявність на відомостях підписів уповноважених осіб та працівників, які склали й перевірили відомість;

наявність підписів одержувачів грошей;

правильність депонування сум і ведення їх обліку в книзі депонентів;  
встановлення випадків присвоєння невиключених сум або коштів,  
не оприбуткованих у касу;

видача грошей особам, які не мали належним чином оформлених  
відносин з установою.

Одночасно перевіряється дотримання касової дисципліни щодо  
здійснення розрахунків через касу за операціями, які мають оплачувати-  
ся безготівково, та щодо відповідності залишку касової наявності на  
перше число місяця залишку за балансом [23, с. 61].

Оскільки ревізії встановлюють випадки, коли по касі списано готівку  
за оплаченими раніше і зданими до архіву документами, то треба звіряти  
платіжні відомості з табелями обліку робочого часу й перевіряти познач-  
ки про погашення касових документів.

Особливу увагу треба приділити правильності ведення накопичу-  
вальної відомості під час опрацювання авансових звітів за поточний  
місяць, правильності заповнення касових ордерів, а також видачі грошей  
із каси підзвітним особам.

Важливою ділянкою ревізії касових операцій є перевірка прави-  
льності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Такий  
контроль проводиться впродовж усієї ревізії під час перевірки первинних  
касових документів і звітів касира, де зазначається кореспонденція раху-  
нків, тобто з'ясовується, на які рахунки фактично віднесено та необхідно  
було віднести оприбутковані або видані з каси кошти.

Ревізору необхідно звернути особливу увагу на цю роботу, бо  
внаслідок допущених тут «помилочок» провадяться записи на рахунки, що  
дають змогу списувати суми, які потім привласнюються. Ревізор повинен  
зіставити суми, позначені за дебетом рахунку «Каса», із записами з  
кредиту кореспондуючих рахунків у відповідних меморіальних ордерах, а  
операції, відображені з кредиту цього рахунку, – з кореспондуючими  
рахунками з дебету у відомостях, меморіальних ордерах, книзі «Журнал-  
голова», а також у фінансовій звітності.

Черговим етапом контрольної заходу в бюджетних установах є  
ревізія банківських операцій.

Для зберігання коштів і проведення безготівкових розрахунків бю-  
джетні установи відкривають в установах уповноважених банків поточні,  
депозитні або інші рахунки.

Поточні рахунки – рахунки, які відповідно до чинного законодавства України можуть відкриватися бюджетним установам в установах уповноважених банків для зберігання грошових коштів і здійснення видатків, передбачених їх кошторисами.

На зазначені рахунки зараховується сума коштів, яка фактично надійшла на ім'я бюджетної установи (зокрема кошти, що вносяться на відновлення касових видатків).

Щодо депозитних рахунків, то це рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства та установах банків за коштами, отриманими бюджетними установами на тимчасове зберігання і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням [23, с. 63].

Списання коштів з рахунків бюджетної установи на оплату видатків, і готівкою, і шляхом безготівкової оплати, проводиться у суворій відповідності до затвердженого кошторису.

З рахунків установи можуть бути списані кошти, операції з якими не передбачено кошторисами, лише в разі:

безспірною списання коштів у випадках, установлених чинним законодавством України, у тому числі за рішенням суду, арбітражного суду та за виконавчими написами нотаріусів;

помилкового або надмірного надходження коштів на ім'я установи;

перерахування коштів розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або підвідомчим установам згідно з нормативно-правовими актами, наказами, розпорядженнями розпорядників бюджетних коштів вищого рівня, якщо це не суперечить чинному законодавству.

**Основним завданням ревізії банківських операцій є дослідження:**

1) достовірності, законності і своєчасності операцій, відображених за рахунками в банку;

2) дотримання вимог щодо використання коштів суворо за цільовим призначенням;

3) своєчасності надходження й перерахування коштів за розрахунками з постачальниками і підрядниками, покупцями та замовниками, бюджетом, банками за позиками, працівниками з розрахунків із заробітної плати;

4) дотримання правил і форм безготівкових розрахунків.

**Джерелами ревізії операцій на рахунках банку є:**

виписки банку з відповідних рахунків (субрахунків) з додатками, що є підставою для проведення прибутково-видаткових операцій;

копії платіжних доручень, доручень-вимог, заяв на виставлення акредитива, книжки грошових і розрахункових чеків тощо;

книги аналітичного обліку інших грошових коштів;

облікові реєстри за рахунками 31 «Розрахунки в банках», 33 «Інші кошти», книга «Журнал-головна», Баланс.

Під час ревізії операцій за рахунками коштів у банку необхідно ретельно перевіряти взаємопов'язані первинні документи з однорідних операцій. Для цього треба зіставляти дані записів бухгалтерського обліку, товарно-транспортні документи, журнал реєстрації дорожніх листів тощо.

Ревізія операцій за рахунками в установі банку починається з перевірки наявності всіх виписок банку за кожним особовим рахунком установи і відповідності зазначених у них даних даним бухгалтерського обліку – книги «Журнал-головна». Виписки підбираються за хронологічною послідовністю для того, щоб перевірити, чи правильно перенесено залишки з попередньої виписки до наступної.

Не менш важливо пересвідчитися у правильності відображення в обліку сум оборотів за дебетом і кредитом поточного рахунку. За умови, якщо бухгалтерські проведення за банківськими операціями складено правильно, розбіжностей між залишками коштів і сумами оборотів за даними бухгалтерського обліку не може бути.

Якщо є розбіжності, то ревізор уважно їх розглядає, щоб переконатися в тому, чи були зловживання працівників бухгалтерії.

Одне з найважливіших і обов'язкових завдань ревізії операцій на рахунках в установі банку – перевірка достовірності виписок, які банк видає установі за кожним її рахунком, наявності штампів і підписів працівників установи банку на документах, що додаються.

Ревізор перевіряє наявність усіх додатків до виписок, що засвідчують здійснення тієї чи іншої операції (платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, квитанції та ін.).

У разі відсутності додатків, які підтверджують здійснені операції, або якщо у виписках є виправлення, підчищення, ревізор зобов'язаний звірити ці суми з копіями всіх документів в установі банку.

Ураховуючи те, що всі банківські установи в Україні перейшли на комп'ютерну систему обліку і банківські виписки видаються клієнтам за

кожний день здійснення операцій, необхідно звірити вхідні та вихідні залишки не лише за виписками, а й за датами здійснення попередніх операцій. Це дає змогу виявити знищені банківські виписки за конкретний день, за якими провадяться дві операції – надходження коштів і перерахування їх різним організаціям у рахунок оплати (робіт, послуг), які за даними бухгалтерського обліку не оприбутковуються і не перебувають у залишках під час проведення інвентаризації.

Ревізор повинен звірити номери корінців грошових чеків з банківськими виписками, пам'ятаючи про те, що три останні цифри номера чека заносяться до виписки, а вже потім перевірити отримання й повноту оприбуткування грошових коштів за касовою книгою. Якщо у банківській виписці відсутній номер корінця чека, а сам чек у чековій книзі відображено як зіпсований, то це свідчить про можливі зловживання. У такому разі необхідно провести зустрічну перевірку в установі банку за цією операцією.

Якщо виникають розбіжності між аналітичним і синтетичним обліками за операціями з поточним рахунком, то необхідно, аж до звірення з книгою «Журнал-головна», переконатися в правильності складання меморіальних ордерів №2, 3 до поточного рахунку. Перевіряється кореспонденція рахунків та визначення сум оборотів.

У виписці банку є лише цифрові дані, тому ревизорові важливо знати побудову та код умовних цифрових позначок змісту операцій. Необхідно пам'ятати, що на особових рахунках, відкритих у банку, записи у дебеті означають зменшення (витрату) коштів, а у кредиті – збільшення (надходження) коштів.

Наприклад, код 1 у дебеті виписки свідчить про списання коштів з рахунку на підставі платіжного доручення, а в кредиті – зарахування на цей рахунок згідно з доданою до виписки копією платіжного доручення. Код 2 відображає зміст записів у виписці аналогічно до коду 1, але підставою для записів є платіжні вимоги-доручення.

За цими кодами суцільним методом перевіряють надходження грошей на рахунок банківської установи.

Після порівняння виписок банку з доданими до них первинними документами, встановлення правильності підрахунків сум оборотів, початкового і кінцевого сальдо ревизору необхідно перевірити сутність господарських операцій, а саме законність надходження або списання коштів з рахунку установи. З цією метою, крім взаємного звіряння (порі-

вняння сум за відповідними документами), потрібно пересвідчитися в реальності тієї чи іншої операції.

Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що трапляються випадки, коли установи перераховують гроші: за придбані товари, які насправді не надійшли на склад або надійшли, але не того асортименту, що зазначено в документах; за придбання матеріальних цінностей з віднесенням у дебет рахунків з обліку витрат, а фактично отримані цінності відображено в обліку з дебету «Матеріали» і кредиту «Розрахунки з підзвітними особами».

Особливо ретельно повинні перевірятися оплачені лімітованими чеками залізничні накладні, рахунки та квитанції інших організацій і установ. Трапляється, що оплачені розрахунковими чеками документи знову додаються до авансових звітів підзвітних осіб і вдруге оплачуються.

За іншими рахунками, відкритими в банку, перевіряють насамперед використання коштів за цільовим призначенням.

### **3. Ревізія оплати праці в бюджетній установі**

Ревізія операцій з нарахування зарплати та її виплати є однією з найважливіших частин державного фінансового контролю у бюджетній установі. Зумовлено це тим, що видатки на оплату праці в кошторисах бюджетних установ мають найбільшу питому вагу і сягають 70 – 80% загальних видатків на утримання цих установ.

#### **Метою ревізії нарахування заробітної плати є:**

- 1) перевірка дотримання штатного розкладу в установі;
- 2) вивчення організації нормування праці, використання робочого часу;
- 3) оцінка системи оплати праці та її відповідність умовам праці;
- 4) перевірка правильності та своєчасності розрахунків з працівниками, а також цільового використання коштів, що призначені на оплату праці.

#### **Завданням ревізії оплати праці є перевірка:**

- обґрунтованості асигнувань на заробітну працю;
- дотримання штатної дисципліни;
- дотримання трудової дисципліни;
- обґрунтованості встановлення надбавок і доплат;
- правильності розрахунку середнього заробітку;

дотримання порядку нарахування і сплати обов'язкових платежів.

**Джерелом інформації для цієї ревізії є такі документи:**

штатний розклад;

накази про рух особового складу;

колективний договір, трудові угоди;

особові картки працівників;

табелі обліку відпрацьованого часу;

листи непрацездатності;

розрахунково-платіжні відомості;

реєстри депонованої зарплати;

меморіальний ордер №5;

рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці»;

форми фінансової і статистичної звітності.

Ревізію витрачання коштів на оплату праці в бюджетних установах необхідно розпочинати з перевірки обґрунтованості затвердження асигнувань на заробітну плату працівників бюджетних установ, для чого слід ретельно перевірити правильність планування виробничих показників (за мережею, штатами і контингентом), а також застосування норм та нормативів у розрахунках. Планування фонду оплати праці щодо кожної категорії персоналу здійснюється відповідно до специфіки діяльності установи [23, с. 98 – 102].

У процесі перевірки щодо правильності планування видатків на оплату праці необхідно проаналізувати, чи дотримано вимоги [Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. №228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»](#) стосовно наявності розрахунків сум видатків, внесених до кошторисів, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за економічною класифікацією.

Ураховуючи те, що законами України про державний бюджет передбачено, що видатки на заробітну плату працівників бюджетних установ, а також нарахування на неї є захищеними статтями бюджету, під час перевірки виконання кошторисних призначень бюджетної установи за КЕКВ 1110, 1120 треба проаналізувати, чи не відверталися кошти, надані на оплату праці, за іншими напрямками і, навпаки, чи не здійснювалась оплата праці за рахунок інших кодів економічної класифікації видатків.



Необхідно також установити, чи не здійснюється планування та виплата заробітної плати за рахунок коштів загального фонду кошторису працівникам підрозділу бюджетної установи, які утримуються винятково за рахунок спеціальних коштів.

Поряд із зазначеним базовою нормою в перевірці правильності визначення фонду оплати праці є система оплати праці, запроваджена в бюджетних установах.

Мається на увазі, що посадові оклади працівників бюджетних установ досить часто залежать від кваліфікаційного та освітнього рівня.

Наприклад, загальною особливістю у формуванні посадових окладів працівників освіти є те, що відповідно до [Наказу Міністерства освіти від 20.08.1993р. №310 «Про затвердження Типового положення про атестацію педагогічних працівників України»](#) педагогічний персонал раз на п'ять років підлягає атестації, за підсумками якої встановлюється кваліфікаційна категорія та відповідний посадовий оклад (ставка заробітної плати) в межах схеми посадових окладів.

Тому під час перевірки правильності встановлення посадових окладів необхідно перевірити наявність підтвердного документа про присвоєння відповідної категорії (якщо це передбачено системою оплати праці), а також відповідність посадового окладу встановленій кваліфікаційній категорії.

Перевірку нарахування заробітної плати здійснюють у певній послідовності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Організація перевірки нарахування заробітної плати

Етап проведення ревізії	Зміст	Джерела інформації
1	2	3
1. Перевірка фактичної кількості працівників	Знайомство з працівниками, порівняння трудових книжок з фактичною наявністю працюючих	Трудові книжки
2. Перевірка обґрунтованості встановлених окла-	Звірення штатного розкладу з нормативною базою	Типовий штатний розклад

дів		
3. Перевірка об- ґрунтованості встановлених доплат	Звірення штатного розкладу з нормативною базою	Типовий штат- ний розклад
4. Перевірка об- ґрунтованості	Звірення штатного розкладу з нормативною базою	Типовий штат- ний

1	2	3
встановлених надбавок		розклад
5. Ревізія розрахунків за відпустками	Перевірка обґрунтованості терміну відпустки, правильності розрахунку відпускних	Розрахункові листи, нормативна база
6. Ревізія фактично виданої заробітної плати	Звірення суми за останньою колонкою розрахунково-платіжної відомості «до видачі на руки» з видатковими касовими ордерами	Штатний розклад

Наступним етапом ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка дотримання штатної дисципліни. Передусім рекомендується здійснити зіставлення фактичного штату працівників зі штатним розкладом, тобто перевірити, чи не допускається утримання посад, не передбачених штатним розкладом.

Як відомо, штатним розкладом визначається чисельність працівників, перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією.

Однак для виконання окремих робіт на короткий час бюджетна установа може залучати осіб, які не перебувають у штаті установи. Такі працівники належать до нештатного складу.

За виявлення таких працівників необхідно встановити:

чим обумовлено утримання нештатних працівників;

чи не виконували вони обов'язки (роботу) штатних працівників, яким за неї здійснено оплату праці;

чи укладено з працівниками нештатного складу трудові угоди;

за рахунок яких джерел проведено оплату праці нештатних працівників (за рахунок коштів загального чи спеціального фонду кошторису);

чи дотримано порядку (розцінок) оплати праці в бюджетній сфері;

чи фактично виконано оплачену за нештатним складом роботу;

чи справді ці нештатні працівники отримали зазначені за касою суми оплати праці.

Черговим етапом ревізії є перевірка дотримання трудової дисципліни. Для цього вивчають розподіл обов'язків працівників і їх фактичне завантаження роботою.

Треба звернути увагу на ефективність використання робочого часу. Спочатку зіставляють фактично відпрацьований час з плановим. Уважно

перевіряють табель обліку відпрацьованого часу. Найчастішими порушеннями обліку є табелювання робочих днів за період тимчасової непрацездатності або за період неявок на роботу без поважних причин.

Перевіряючи правильність нарахування погодинної заробітної плати, до уваги беруть дані про фактично відпрацьований час і систему встановлених ставок. Можна виявити такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи, завищення окладу, а також внесення в робочі дні періоду, за який треба було б нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності.

Ще одним етапом ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка правильності встановлення працівникам надбавок і доплат. Для цього вивчаються питання:

- чи були підстави для встановлення надбавок та доплат;
- чи правильно визначено розміри й суми надбавок і доплат;
- чи були законні джерела для виплати надбавок і доплат.

Необхідно звернути увагу, чи дотримано розміри підвищення посадових окладів працівників, які мають почесні (на 20 – 40%) чи спортивні звання (на 10 – 20%) та науковий ступінь кандидата або доктора наук (відповідно на 15 і 25%). Потрібно мати на увазі, що за наявності двох або більше однотипних звань посадові оклади працівникам підвищуються за одним (вищим) званням [19, с. 381].

Перевіркою потрібно також установити, чи не завищено доплати, які встановлюються в розмірі до 50% посадового окладу відсутніх працівників або за вакантною посадою, за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, за суміщення професій (посад), за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт. Водночас зазначені види доплат не встановлюються керівникам бюджетних установ та їхнім заступникам.

Необхідно перевірити, чи не завищено доплати за роботу в нічний час, які встановлюються в розмірі до 40% годинної тарифної ставки (посадового окладу), якщо вищий розмір не визначено законодавством, за кожну годину роботи з 10 години вечора до 6 години ранку.

Також перевірці підлягає питання щодо встановлення надбавок за високі досягнення у праці, за виконання особливо важливої роботи (на термін її виконання), за складність, напруженість у роботі, розмір яких не повинен перевищувати 50% посадового окладу для одного працівника.

Правильність призначення і виплати допомоги з тимчасової непрацездатності визначається на підставі Постанови КМУ від 11.07.2001р. №807 «Про обчислення розміру допомоги з тимчасової непрацездатності» та Постанови КМУ від 06.05.2001р. №439 «Про затвердження Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації» зі змінами.

Контроль обґрунтованості нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності допускає вивчення документів, що свідчать про хворобу працівника. Ревізори перевіряють наявність листків про тимчасову непрацездатність і порівнюють строки хвороби конкретних працівників зі строками нарахування допомоги. Перевіряється також, чи не нараховувалася одночасно з допомогою з тимчасової непрацездатності заробітна плата. Наявність таких фактів свідчить про погану організацію внутрішнього контролю над процедурою нарахування заробітної плати.

Обґрунтованість нарахування заробітної плати працівникам за час чергової відпустки контролюється за допомогою вивчення розпорядничих документів про надання відпустки конкретним особам, оцінок відділу кадрів в особистих картках працівника.

Перевірку питання щодо законності і правильності розрахунку середнього заробітку для оплати відпусток, компенсації за невикористану відпустку, вихідної допомоги при звільненні працівників тощо здійснюють на підставі Постанови КМУ від 08.02.1995р. №100 та Порядку розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженим Постановою КМУ від 26.09.2001 №1266.

#### **4. Ревізія розрахунків установи з бюджетом і державними фондами за податками та платежами**

**Мета ревізії розрахунків установи з бюджетом і державними цільовими фондами** – перевірка своєчасності та повноти утримань податків і платежів, а також перерахування їх до бюджету.

**До головних завдань перевірки розрахунків з бюджетом** можна віднести такі напрями контролю:

1) перевірка правильності визначення оподаткованої маси й величини отриманого внаслідок розрахунку податкового платежу;

2) контроль своєчасності надання в органи державного управління податкових декларацій (супутньої або документації, що заміняє декларацію) й перерахування платежу через установу банку;

3) перевірка повноти перерахування в бюджет належних податкових зборів і платежів;

4) стягнення виявленої недоїмки з одночасним застосуванням штрафних санкцій, виявлення порушень податкового законодавства й контроль виконання порушниками прийнятих контролюючими органами рішень.

Протягом усієї тематичної перевірки розрахунку податку на прибуток і його сплати в бюджет ревізори повинні стежити, щоб усі операції підприємства, прийняті до уваги при визначенні оподаткованої маси, відбувалися на законній підставі з урахуванням організаційної форми господарювання й діючої нормативної бази.

Для цього, насамперед, ревізори уважно вивчають статутні документи, щоб з'ясувати види діяльності, якими дозволено займатися установі. У ході подальшого проведення тематичної перевірки ревізійні працівники постійно звертають увагу на відповідність здійснюваних установою операцій із закріпленими в статуті видами діяльності. Отримані в результаті нестатутної діяльності суми підлягають обов'язковому перерахуванню в дохід бюджету.

Працівники контролюючих органів детально вивчають правильність оформлення первинної й договірної документації, що підтверджують законність (обґрунтованість) здійснення окремих операцій. Формальна перевірка документів дає змогу розкривати незаконні операції внаслідок виявлення виправлень у документації, відсутності обов'язкових реквізитів (печатки, підписів посадових осіб, дати й т. п.).

Поряд з перевіркою правильності оформлення документації ревізор зобов'язаний перевірити наявність усієї необхідної документації, що обґрунтовує кожну операцію. Бувають випадки, коли договір укладений на одну суму, а реальна величина угоди перевищує договірні умови. У цьому випадку необхідно переконатися в наявності доповнень до основного договору й зробити взаємну перевірку договірної та первинної документації (рахунки-фактури, накладні, акти про виконання робіт або надання послуг). Виконана ревізорами робота дозволяє оцінювати законність здійснення операцій, які враховуються при визначенні оподаткованої маси.

Сутність, перевірки наявності й правильного оформлення документації полягає в підтвердженні обґрунтованості включення (невключення) окремих операцій до складу валових доходів або валових витрат.

Правильність визначення оподаткованої маси при розрахунку податку на прибуток багато в чому залежить від використовуваної посадовими особами підприємства методики формування даного показника. Ревізорам необхідно звертати увагу на організацію податкового обліку в бухгалтерії підприємства. Перевіряється, чи в кожному випадку виникнення валових витрат і валових доходів використовуються рахунки 18 "Валові витрати" й 48 "Валові доходи". Якщо рахунки 18 і 48 не використовуються, варто з'ясувати, яким саме чином формуються дані про величину оподаткованого прибутку.

Вивчення інформації про залишки на рахунку 20 "Виробничі запаси" є обов'язковим питанням перевірки розрахунків підприємства за податком на прибуток. Тут перевіряється правильність визначення приросту або збитку балансової вартості матеріальних цінностей, тому що деякі підприємства не враховують або спотворюють ці дані, щоб знизити суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в державний бюджет України.

Перевіряючі можуть піддати контролю вірогідність сум витрат на ремонт основних коштів, включених підприємством до складу валових витрат. Підприємство має право відносити на валові витрати не більше ніж 10% від вартості основних коштів на початок звітного податкового, періоду.

Після того як ревізор переконався у вірогідності інформації про понесені підприємством валові витрати й отримані ним валові доходи, варто перевірити правильність розрахунку самого податку на прибуток. Проводиться самостійний розрахунок із застосуванням діючої на момент нарахування ставки податку до суми оподаткованої маси, перевіреної раніше. Отриманий результат порівнюється з величиною податку, нарахованого працівниками бухгалтерії підприємства. Джерелами контролю в цьому випадку є журнал №3 (розділ 2), декларація на податок на прибуток підприємства.

Своєчасність надання податкової звітності й перерахування податку на прибуток є черговим питанням перевірки розрахунків підприємства за даним напрямом. Строки сплати податкових платежів і документального повідомлення органів державного управління встановлюю-

ться в спеціальних інструктивних матеріалах. Про те, наскільки підприємство витримує відповідні строки, можна перевірити на підставі дати платіжного доручення, що підтверджує перерахування податку до бюджету.

Здійснення своєчасних перерахувань до бюджету – ще не повний гарант коректності розрахунків, що перевіряються. Це пояснюється тим, що не виключається можливість неповної сплати підприємством належного платежу. Така ситуація визнається контролюючими органами порушенням податкового законодавства і спричинює накладення штрафних санкцій, як і у випадку простроченої подачі в банк платіжного доручення або несвоєчасного подання податкової декларації. Повнота перерахування податку перевіряється у відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом або в журналі №1 (К-т рахунку 31 "Рахунки в банках"), дані яких зіставляються з належною до перерахування суми податку.

Але в певній ситуації неповне перерахування належних податків до держбюджету не є порушенням, тому що в попередніх звітних періодах могла мати місце виплата, що перевищує необхідну суму податку. Посадовим особам підприємства необхідно документально підтвердити факт переплати, а ревізор зобов'язаний перевірити відповідність суми переплати попереднього періоду величині недоплаченого податку в проміжку часу, що перевіряється.

Розрахунки підприємства на податок на додану вартість займають важливе місце в межах розглянутої тематики. Щоб упевнитися в законності здійснення операцій, пов'язаних із ПДВ, ревізоріві потрібно буде виконати певний обсяг контрольних дій і виявити глибокі професійні знання з даної теми.

На самому початку перевірки необхідно з'ясувати, чи було зареєстроване підприємство як платник податку на додану вартість. Підтвердженням реєстрації в органі державного управління є відповідне свідоцтво. Потім має сенс порівняти дату реєстрації (одержання свідоцтва) з датою початку фінансово-господарської діяльності. Таке порівняння спрямоване на виявлення незаконного включення окремих сум до складу податкового кредиту. Це пов'язано з тим, що, не маючи свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість, підприємство не має права включати суму сплаченого ПДВ у податковий кредит. Тому ревізори починають перевірку саме зі з'ясування цього питання.



З огляду на роль податку на додану вартість у формуванні державного бюджету законодавчо затверджені додаткові реєстри обліку покликані підсилити контроль розрахунків на податок на додану вартість.

Ревізори перевіряють наявність на підприємстві книги придбань і книги продаж, а також їхню реєстрацію в податковій адміністрації. Також контролю піддається послідовність нумерації вищезгаданих книг, які, крім цього, повинні бути обов'язково прошнуровані.

Наступним кроком є взаємна перевірка книги придбань або книги продаж і податкових накладних стосовно відповідності величини ПДВ в обох документах. Можливе виявлення випадків, коли за деякими операціями, відображеними в книзі придбань, відсутні податкові накладні або вони не містять усіх реквізитів. У таких випадках підприємство не мало підстав включати відповідні суми податку на додану вартість у податковий кредит звітного періоду, що перевіряється.

Не слід виключати загальну перевірку законності операцій, здійснюваних підприємством. Перевіряючи договірні документи, які є підставою для операцій з продажу або придбання чого-небудь, необхідно перевірити правильність і повноту їхнього оформлення, зіставити кількісні та якісні параметри в договорах, супровідних і податкових документах. У деяких випадках доцільно проконтролювати факт здійснення операції, наприклад, вивчити складську документацію й транспортні документи за обраними ревізором операціями. Якщо певні операції визнаються в процесі перевірки необґрунтованими, автоматично ставиться під сумнів обґрунтованість включення сум податку на додану вартість за даними операціями в податковий кредит або податкові зобов'язання.

Окремим напрямом перевірки розрахунків підприємства за податком на додану вартість є контроль своєчасності включення сум податку в розрахунок величини податкового кредиту або визначення розміру податкових зобов'язань. У цьому випадку ревізор керується Законом України "Про податок на додану вартість", де зазначено, що датою виникнення податкових зобов'язань (кредиту) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого раніше відбулася яка-небудь подія:

1. Дата зарахування (перерахування) коштів на банківський рахунок як оплата товарів (робіт, послуг), предметів продажу, а у випадку продажу за готівку – дата оприбуткування (витрати) грошей у касі.

2. Дата відвантаження (одержання) товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що підтверджує факт виконання робіт (послуг).

Як джерела контролю своєчасності віднесення ПДВ до відповідного податковою періоду можуть бути використані: книги продажів і придбань, журнали-ордери й відомості за рахунками 30 й 31, журнал 3, аналітичні відомості за рахунками 36, 37, 63, 64, дані за дебетом рахунку 37(1) і кредитом рахунку 68(1) (авансові платежі).

Вибірково виконується арифметична перевірка правильності вирахування податку на додану вартість, що полягає у виконанні найпростіших розрахунків. До продажної вартості товарів застосовується ставка 20% (вартість товару  $\times 0,2$ ). Якщо величина ПДВ наводиться як складова загальної суми операції, потрібно помножити підсумкову суму продажу (поставки) на 0,1666. Можна сказати, що паралельно з арифметичною перевіркою тут має місце застосування нормативної перевірки.

Коли вірогідність даних про розміри податкового кредиту й податкових зобов'язань не викликає сумнівів, перевіряючий може перейти до перевірки правильності визначення ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет. При наявності перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями визначається сума належної з бюджету компенсації (відшкодування). Отримана сума порівнюється з даними декларації.

Члени ревізійної групи зобов'язані звернути увагу на обґрунтованість застосування нульової ставки, а також здійснення операцій, які не є об'єктом оподаткування за податком на додану вартість.

Своєчасність і повнота перерахування податку на додану вартість контролюється аналогічно перевірці розрахунків за податком на прибуток.

Ревізія розрахунків бюджетних установ з органами соціального страхування є важливим напрямом ревізійної роботи. Її **мета** – контроль за правильністю, повнотою та своєчасністю здійснених відрахувань на соціальне страхування за всіма видами оплати праці за відповідний звітний період і перевірка своєчасності перерахування внесків і законності використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування.

Утримання до цільових фондів здійснюється за ставками, які наведено в табл. 3.2.

Відрахування на соціальне страхування проводяться щомісяця за всіма видами оплати праці та премій, крім тих, що зазначені в Переліку видів заохочень, премій та інших виплат, на які не нараховуються страхові внески. Розподіл між Пенсійним фондом і Фондом соціального

страхування України визначається відповідними законодавчими або нормативними актами.

Таблиця 3.2

**Нарахування та утримання з заробітної плати на 2008 р.**

Податок, збір	Ставка, %	
	нарахування	утримання
Податок з доходів фізичних осіб	X	15
Пенсійний фонд	33,2	2
Пенсійні внески на заробітну плату інвалідів	4	2
Внески на страхування від непрацездатності	1,5	якщо з/п < 633 грн. – 0,5%
		якщо > 633 грн. – 1%
Внески на страхування від безробіття	1,3	0,5
Внески на страхування від нещасного випадку на виробництві	за встановленим тарифом	X
Внески на страхування від нещасного випадку на виробництві для бюджетних установ	0,2	X

Законодавчими актами України передбачено соціальне страхування працівників підприємств. Внески до Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування належать до загальнодержавних обов'язкових платежів. Тарифи обов'язкових внесків на державне страхування в Україні для підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності й господарювання, виду діяльності та галузевої належності, об'єднань громадян, громадян-підприємців (за найманих працівників) установлюються Верховною Радою України у відсотках до фонду оплати праці, як штатних працівників, так і тих, які не перебувають у штаті підприємства.

**5. Перевірка розрахунків бюджетної установи з дебіторами та кредиторами**

Важливу ділянку контролю в бюджетних установах становить ревізія розрахункових та кредитних операцій, від яких неабиякою мірою залежить успіх функціонування установи і які виражаються через широке коло взаємовідносин з фізичними та юридичними особами.

**Завданнями ревізії розрахункових і кредитних операцій є встановлення:**

законності здійснення і списання операцій за розрахунками з дебіторами та кредиторами;

своєчасності й повноти розрахунків із бюджетом, кредиторами і дебіторами;

дотримання умов договорів поставок і підряду, повноти та своєчасності пред'явлення претензій за порушення договірних зобов'язань;

обґрунтованості отримання, правильності використання і своєчасності погашення кредитів;

достовірності облікових та звітних даних про наявність і зміни сум дебіторської й кредиторської заборгованостей;

дотримання певних правил інвентаризації розрахунків [5].

Для успішного вирішення цих завдань рекомендується дотримуватися визначеної методики ревізії розрахунків з дебіторами та кредиторами:

перевірка розрахунків з дебіторами і кредиторами;

перевірка операцій з підзвітними сумами;

перевірка розрахунків з постачальниками та підрядниками;

перевірка розрахунків з бюджетом, органами соціального страхування та іншими дебіторами і кредиторами;

перевірка кредитних операцій.

Під час ревізії підзвітних сум перевіряють:

законність і доцільність використання підзвітних сум;

дотримання порядку видачі авансів;

своєчасність і правильність звітності підзвітних осіб.

**Джерелами ревізії операцій із підзвітними сумами є авансові звіти та додані до них підтвердні документи – накази, рахунки, чеки, акти, посвідчення тощо, а також субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» книги «Журнал-головна» та відповідні меморіальні ордери.**

Починаючи ревізію, необхідно ознайомитися із затвердженим керівником установи списком підзвітних осіб, де зазначено, кому і на що видаються підзвітні суми. Потрібно пам'ятати, що суми під звіт видаються з каси установи на оплату видатків, що неможливо або недоцільно проводити шляхом безготівкових розрахунків, і тільки працівникам, які працюють у цій установі. Суми видаються за розпорядженням керівника установи. Підзвітні суми мають цільове призначення й можуть витратитися винятково на цілі, на які вони видані згідно з кодами бюджетної класифікації видатків. Видача сум під звіт працівникам, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється. Підзвітні особи звітують про витрачання отриманих сум авансовим звітом і відповідають за збереження й використання підзвітних сум.

Умови видачі коштів під звіт і порядок здачі підзвітними особами авансових звітів визначено постановою Правління Національного банку України.

За дебетом субрахунку 362 і кредитом субрахунків рахунків 30, 31, 32 відображають суми, видані або перераховані під звіт. За кредитом субрахунку 362 – використані суми авансів і повернуті залишки підзвітних сум. При цьому дебетуються субрахунки рахунків 22, 23, 30, 31, 32, 80, 81, 82.

Залишок за субрахунком 362 може бути і дебетовим, і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

Наступним кроком ревізії розрахунків з підзвітними особами є звіряння даних аналітичного обліку за субрахунком 362 з даними каси, що дає змогу визначити, як дотримувався порядок видачі сум на операційні та господарські витрати. При цьому документи вивчають стосовно наявності фактів:

- видачі авансів неуповноваженим (нештатним) працівникам установи;

- видачі авансу понад установлені норми або особам, які своєчасно не розрахувалися за попередній аванс;

- порушення термінів закриття розрахунків за кожним авансом зокрема;

- передачі авансу однією підзвітною особою іншій;

- порушення правил оформлення авансових документів і затвердження авансових звітів керівником установи.

Невід'ємною частиною ревізії підзвітних сум є перевірка витрат коштів на службові відрядження, які повинні здійснюватися згідно з відповідною Постановою уряду [«Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон»](#). Ця перевірка починається з визначення на підставі наказів і позначок у посвідченнях заданих і фактичних термінів відрядження: в межах України – до 30 календарних днів, за кордон – 60 календарних днів. Таким чином визначають правильність оплати добових.

Перевіряючи оплату проїзду, а також проживання в готелі, керуються вимогами законодавства, що оплата проводиться в розмірі фактичних видатків, але тільки за подання підтвердних документів і в межах установлених граничних сум витрат [12].

За наявності таких документів відшкодовуються витрати:

на побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чищення), але не більш як 10% норм добових для країни, куди відряджається працівник;

на бронювання місця в готелях у розмірах не більш як 50% вартості місця на добу;

за користування постільними речами в поїзді;

на комісійні в разі обміну валюти.

Щоб запобігти зловживанням у використанні готівки на закупівлю товарно-матеріальних цінностей, не рекомендується матеріально відповідальним особам, які безпосередньо займаються оприбуткуванням і реалізацією товарно-матеріальних цінностей, придбавати їх за готівку.

Перевіряючи авансові звіти із використання підзвітних сум на господарські витрати, ревізор має визначити законність і доцільність таких витрат.

Інколи до авансових звітів додають фіктивні рахунки, копії чеків та інших документів. Як свідчить практика ревізійної роботи, досить часто трапляються випадки, коли за рахунок підзвітних сум здійснюється закупівля запасних частин, лакофарбових та інших товарно-матеріальних цінностей із корисливою метою.

Пристаючи до ревізії розрахунків з дебіторами і кредиторами, ревізор повинен виходити з того, що оборотні активи установи у формі дебіторської заборгованості – це вимоги установи до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошових коштів, товарів, робіт і послуг. Усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт і послуг, з покупцями, замовниками та іншими дебіторами (які є державни-

ми чи приватними підприємствами, організаціями) оформляються угодами.

Угоди можуть укладатися установами винятково в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Витрати за угодами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, здійснюватися не можуть.

Потрібно зазначити, що угоди, незалежно від того, в якій формі їх укладено (усній чи письмовій), реєструються в Книзі обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань, форма та порядок ведення якої затверджені наказом Державного казначейства України.

Книга обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету. З метою недопущення укладання угод, що перевищують бюджетні асигнування, затверджені кошторисом установи, у Книзі реєструється кожна укладена угода, в тому числі довгострокові угоди попередніх років, що передбачають оплату бюджетними коштами в поточному році. Угоди, не проплачені в поточному році, переносять у Книгу обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань наступного року.

Розрахунки з юридичними і фізичними особами (крім розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги здійснюють після їх отримання. Попередня оплата установою дозволяється у випадках, визначених чинним законодавством України. Зокрема, на даний час такі винятки регламентовані Порядком укладання угод щодо надання послуг (виконання робіт) і придбання матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання, оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів, затвердженим [Наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998р. №83](#).

Для обліку розрахунків з покупцями і замовниками призначений рахунок 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Для обліку розрахунків з іншими дебіторами установи призначений рахунок 36 «Розрахунки з різними дебіторами», який розподіляється на субрахунки:

- 361 «Розрахунки в порядку планових платежів»;
- 362 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;
- 364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Різновидом розрахунків з дебіторами є розрахунки за плановими платежами, тобто розрахунки, коли умовами угоди передбачено оплату

товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного перерахування коштів у певні терміни і в установлених розмірах незалежно від отриманих товарів.

Такі розрахунки проводять не за фактичним відвантаженням товарів (на підставі рахунків, рахунків-фактур надання матеріальних цінностей), а шляхом періодичного перерахування коштів у терміни і розмірах, передбачених угодою та в межах планових асигнувань. Суму кожного планового платежу і терміни перерахування встановлюють на місяць або квартал, виходячи з періодичності платежів та обсягу поставки (закупівлі) за домовленістю або за фактичною поставкою за минулий період.

Щомісяця постачальник і покупець звіряють стан своїх розрахунків на підставі фактично отриманих матеріальних цінностей та проведених проплат і здійснюють перерахунок. Заключні (уточнені) розрахунки доцільно проводити в останній платіж місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальною.

З огляду на зазначене під час ревізії розрахунків передусім належить з'ясувати правильність відображення за статтями балансу відповідних залишків заборгованості. Для цього треба порівняти залишки за кожним видом розрахунків на початок ревізійного періоду, відображені в реєстрах аналітичного обліку, із залишками відповідних статей балансу, перевіряючи кожний вид розрахунків. Потрібно з'ясувати:

причини утворення дебіторської та кредиторської заборгованості і з чиєї вини вона виникла;

реальність погашення (наявність листів, актів звіряння, розрахунків, де дебітори визнають свою заборгованість, суми вільних залишків коштів у кредитора);

дотримання термінів позовної давності і заходи, що вживалися для її погашення;

дотримання вимог проведення інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Треба звернути увагу на своєчасність проведення інвентаризації розрахунків. Установи-кредитори повинні направити своїм боржникам виписки з особових рахунків про розміри їхньої заборгованості. Боржники у 10-денний термін мають підтвердити заборгованість або повідомити про свою незгоду.

Термін позовної давності за сумами заборгованості становить 3 роки. Після його закінчення заборгованість підлягає списанню.



До розрахунків з дебіторами установи належать розрахунки за відшкодуванням завданих збитків, тобто розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді недостач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що згідно з чинним законодавством України належать утриманню з посадових осіб, винних у порушенні витрачання коштів на службові відраджень, та інші призначені до утримання суми.

Для обліку таких розрахунків передбачено субрахунок 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків».

Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до [Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням \(псуванням\), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей»](#) і [постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення \(псування\) матеріальних цінностей»](#) зі змінами та доповненнями. Відповідно до цього Порядку зі стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Виявлені недостачі і крадіжки відносять на рахунок винних осіб у сумі, визначеній в акті перевірки або за результатами інвентаризації та за довідками слідчих органів.

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться у довільній формі за кожною винною особою із зазначенням прізвища, імені та по батькові, посади, дати виникнення недостачі та її суми.

## **6. Ревізія основних засобів та інших необоротних активів бюджетної установи**

**Основні засоби** — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі, або надання в оренду іншим особам, чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік).

**Завданнями ревізії операцій з основними засобами є перевірка:**

- 1) ефективного їх використання та збереження;
- 2) правильності документального оформлення надходження, переміщення та використання;
- 3) правильності нарахування і використання амортизації;
- 4) своєчасності та повноти віднесення амортизації до витрат підприємства;
- 5) правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації не цілком амортизованих об'єктів;
- 6) правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного та зайвого обладнання.

**Джерелами інформації є:**

- 1) акти приймання-передачі засобів (форма №03-1);
- 2) накладні на внутрішнє переміщення основних засобів (форма №03-2);
- 3) інвентарні картки обліку: для будинків та споруд за формою №ОС-6, для машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю за формою №03-7;
- 4) описи інвентарних карток з обліку основних засобів (форма №03-10);
- 5) акти про ліквідацію основних засобів (форми №03-4 та №03-4А для автотранспорту);
- 6) інвентарні списки основних засобів за місцем їхнього розташування та експлуатації (форма №03-13);
- 7) картки переміщення основних засобів за їхніми видами та групами (форма № 03-12);
- 8) акти інвентаризації та відомості звіряння за результатами інвентаризації основних засобів;
- 9) кошториси та плани капітального ремонту основних засобів за період, що перевіряється;
- 10) дефектні акти на капітальні ремонти;
- 11) таблиці для здійснення розрахунків амортизації та зносу основних засобів.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291 для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових

комплексів, які віднесені до складу основних засобів, призначено рахунком 10 „Основні засоби”.

Рахунок 10 „Основні засоби” має такі субрахунки:

101 „Земельні ділянки”;

102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”;

103 „Будинки та споруди”;

104 „Машини та обладнання”;

105 „Транспортні засоби”;

106 „Інструменти, прилади та інвентар”;

107 „Робоча та продуктивна худоба”;

108 „Багаторічні насадження”;

109 „Інші основні засоби”.

До основних засобів належать матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких становить понад 1 рік.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”.

За дебетом рахунку 10 „Основні засоби” відображаються надходження основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, за кредитом – вибуття. Інформація про суму зносу узагальнюється на рахунку 131 „Знос основних засобів”.

Аналітичний облік основних засобів ведеться окремо за кожним об’єктом.

Приймання та списання основних засобів здійснюється за допомогою акту приймання – списання, в якому зазначається джерело прибуття або причина вибуття об’єкту, вартість, за якою відбувається прибуття чи списання.

Інвентаризацію основних засобів та нематеріальних активів здійснюють на підставі Інструкції №69 від 11.08.94 р. [8].

Програму перевірки основних засобів як правило представляють у такій послідовності (рис. 3.2).

Перевіряється наявність вартісних об’єктів у місцях експлуатації, укладання договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження основних засобів, наявність договорів і достовірності підписів відповідальних осіб, строки проведення інвентаризації, терміни й кількість інвентаризацій відповідно

до нормативних актів, а також ведення інвентарних карток за всіма видами основних засобів.

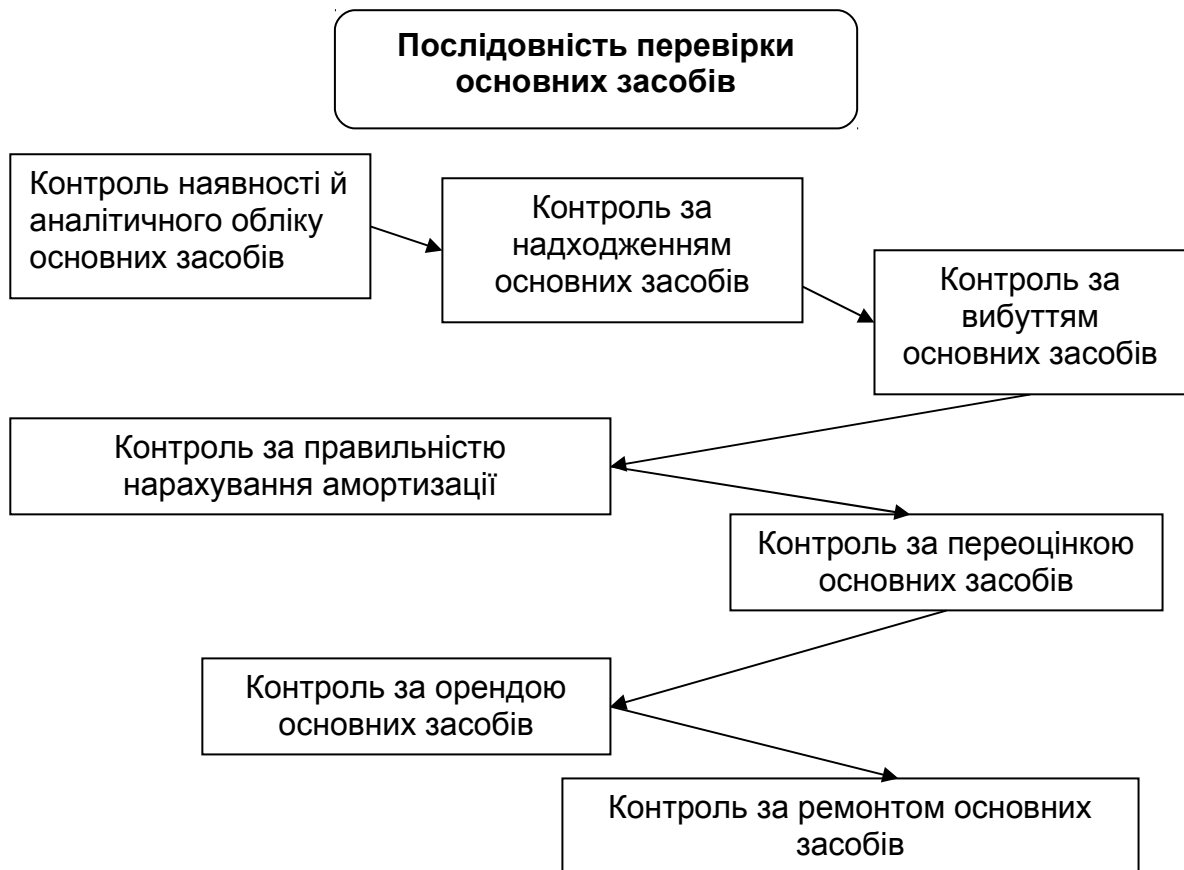


Рис. 3.2. Послідовність перевірки основних засобів

Для порівняння опису інвентарних карток з інвентарним списком і фактичною наявністю ревізор повинен ознайомитись з такими документами: накази керівника, договори про матеріальну відповідальність; список осіб, відповідальних за збереження; зразки підписів, правильність віднесення засобів до основних, перевірка вартості й строків корисного використання об'єктів.

1. Контроль за надходженням основних засобів.

Візуально порівнюються пред'явлені документи з типовими бланками, а також перевіряються наявність усіх необхідних реквізитів, правильність формування первісної вартості об'єктів основних засобів, порядок формування первісної вартості відповідно до нормативних актів, дотримання господарського законодавства щодо внесення вкладів до статутного капіталу у вигляді основних засобів, дотримання законодавства при купівлі основних засобів та безкоштовному отриманні основних засобів, правильність оприбуткування основних засобів і

достовірність звітності, правильність оприбуткування основних засобів, сплати податків, достовірності звітності, дотримання законодавства щодо введення в експлуатацію основних засобів після завершення будівництва, правильність відображення в бухобліку операцій щодо будівництва основних засобів (господарський і підрядний способи), достовірність фінансової звітності.

## 2. Контроль за вибуттям основних засобів.

Здійснюється перевірка дотримання законодавства при вибутті основних засобів, при внесенні до статутного капіталу інших організацій, перевірка дотримання законодавства щодо продажу основних засобів, дотримання законодавства при ліквідації основних засобів.

Ревізор повинен перевірити наступні документи: акти приймання-передачі, інвентарні картки, договори, договори засновників, рахунки, акти вибуття, журнал-ордер 13, акти ліквідації.

Перевіряються правильність оформлення вибуття, достовірність звітності, наявності дозволу керівника, правильності списання й відображення прибутку, достовірність звітності, обґрунтованість ліквідації основних засобів, правильність визначення результатів ліквідації.

## 3. Контроль за правильністю нарахування амортизації.

Перевіряються періодичність нарахування зносу, амортизаційних відрахувань, розрахунки амортизації, акти приймання, інвентарні картки, облікова політика.

## 4. Контроль за переоцінкою основних засобів.

Відбувається перевірка правильності визначення ринкових цін і правильності бухгалтерських проводок.

Перевіряються правильність обліку переоцінки, документальне підтвердження ринкових цін. Також ревізор повинен ознайомитись з наступними документами: розрахунок переоцінки, журнал ордер 13.

## 5. Контроль за орендою основних засобів.

Здійснюється перевірка відповідності законодавству поточної оренди основних засобів, укладення договорів оренди, відповідності законодавству обліку фінансової оренди, наявності договорів і підписів обох сторін, правильності оформлення документів.

## 6. Контроль за ремонтом основних засобів.

Перевіряється правильність списання затрат на ремонт, правильність оформлення ремонтних операцій, відповідність обсягу виконаних

робіт фактичній сумі списання. Ретельному аналізу підлягає: облікова політика, кошторис ремонтних робіт, журнал-ордер №10

У процесі перевірки правильності проведення інвентаризації, визначення її результатів і відображення їх в обліку слід з'ясувати: чи є наказ керівника про проведення інвентаризації, чи встановлений наказом об'єм, порядок і терміни проведення інвентаризації відповідно до методичних рекомендацій щодо інвентаризації майна і фінансових зобов'язань; чи проведена інвентаризація в повному об'ємі або її проведення обмежене перевіркою матеріальних цінностей; чи проводиться інвентаризація взаєморозрахунків між організаціями; чи правильно оформлені й затверджені результати інвентаризації; чи правильно і своєчасно відображені результати інвентаризації в обліку; чи дотримується порядок регулювання інвентаризаційних різниць; чи здійснюється бюджетною установою контроль за віднесенням і стягненням недостач з винних осіб та за проходженням справ у слідчих органах.

Для обліку інших необоротних матеріальних активів, що не ввійшли до рахунку 10 і за якими застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку, призначено рахунок 11 „Інші необоротні матеріальні активи”.

За дебетом субрахунків рахунку 11 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 „Кошти, розрахунки та інші активи” або 6 „Поточні зобов'язання” відображається вартість придбаних інших необоротних матеріальних активів. Одночасно робиться запис за дебетом відповідного субрахунку класу 8 „Витрати” і кредитом субрахунку 401 „Фонд у необоротних активах за їх видами”.

За кредитом субрахунків рахунку 11 і дебетом субрахунків 401 „Фонд у необоротних активах за їх видами”, 132 „Знос інших необоротних матеріальних активів” здійснюється запис сум вибуття інших необоротних матеріальних активів.

Під час ревізії перевіряється, чи правильно включені відповідні витрати підприємства до нематеріальних активів і чи правильно вони оцінені.

**Нематеріальні активи** – це активи, що не мають фізичної та (або) матеріальної форми, використовуються у процесі господарської та адміністративної діяльності більше року.

Вони обліковуються на рахунку 12 „Нематеріальні активи" з розподілом на субрахунки: 121 „Авторські та суміжні з ними права", 122 „Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 122 „Інші нематеріальні активи" обліковуються інші нематеріальні активи з розподілом за такими групами:

1) права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2) права користування майном (право користування земельною ділянкою, будівлею, на оренду приміщень тощо);

3) права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

4) права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

5) інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

За дебетом субрахунків рахунку 12 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 „Кошти, розрахунки та інші активи" або 6 „Поточні зобов'язання" відображається вартість придбаних нематеріальних активів. Одночасно робиться запис за дебетом відповідних субрахунків класу 8 "Витрати" і кредитом субрахунку 401 „Фонд у необоротних активах за їх видами".

За кредитом субрахунків рахунку 12 і дебетом субрахунків 401 „Фонд у необоротних активах за їх видами", 133 „Знос нематеріальних активів" записуються суми вибуття нематеріальних активів.

Ревізор повинен перевірити, чи достовірно визначено вартість придбаного нематеріального активу і яку економічну вигоду від реалізації або використання його має підприємство.

Особливої уваги потребує обґрунтованість визначення терміну корисного використання нематеріального активу, тобто ревізор повинен визначити, чи не обліковується об'єкт після закінчення строку свого корисного використання.

Важливо також перевірити правильність нарахування амортизації на нематеріальні активи [23, с. 124 – 126].

Під час інвентаризації основних засобів слід керуватися Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від

16.07.1999 р. №996-ХГУ та Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. №69 (зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 5.12.1997 р. №268).

Кожному об'єкту в описі дають повну характеристику з посиланням на його інвентарний номер.

Якщо при надходженні основних засобів не було технічних паспортів, то заводять паспорти з докладною характеристикою об'єкта.

У бухгалтерії підприємства слід зберігати технічну та проектну документацію будинків. Під час інвентаризації користуються й виправданими документами, які послужили підставою для їхнього оприбуткування.

Якщо такої документації немає, то слід звернутися до первинних прибуткових документів. В окремих випадках ознайомлюються з попередніми інвентаризаційними описами, іноді опитують людей для підтвердження, що певний предмет використовується довгий час.

До інвентаризації технічно складних інвентарних об'єктів залучають фахівців-експертів для з'ясування технічного стану.

При інвентаризації основних засобів установлюється, коли і за чиїм розпорядженням споруджено невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації, за рахунок яких джерел списано затрати на їх спорудження, з відображенням цих відомостей у протоколі засідання інвентаризаційної комісії.

При інвентаризації незавершеного капітального будівництва чи ремонту в інвентаризаційних описах зазначаються найменування заділу, стадія та ступінь його готовності, кількість або обсяг робіт.

Стосовно збудованих об'єктів, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняті, і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також завершених, але з якихось причин не введених у дію об'єктів, в окремих інвентаризаційних актах зазначають причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів. Зайві предмети й ті, які не використовуються, записують в окремий опис.

Установлюють факти надмірностей у придбанні дорогих меблів, килимів, телевізорів та інших не потрібних для службових цілей предметів або незаконного придбання меблів для квартир окремих працівників. З



осіб, які незаконно користуються такими предметами, вимагають оплати їх вартості.

На орендовані основні засоби складають окремих опис із посиланням на документи, які підтверджують прийняття відповідних об'єктів у оренду, та вказують строк оренди. Один примірник опису до складання річного звіту надсилається орендодавцю. У такому ж порядку проводиться інвентаризація земельних ділянок, які перебувають у власності підприємства.

Виявлені, але не обліковані об'єкти, або за якими вказано неправильні дані, комісія заносить до опису із зазначенням правильних даних та технічних показників на ці об'єкти.

Однотипні предмети, що обліковуються в типовій інвентаризаційній картці групового обліку, в опис вносяться за найменуваннями й кількістю.

На непридатні предмети складається окремих опис із зазначенням у ньому часу введення в експлуатацію й причин, внаслідок яких вони стали непридатними.

Основні засоби, які на момент інвентаризації перебувають за межами підприємства, інвентаризуються до моменту тимчасового їх вибуття.

У всіх випадках при інвентаризації основних засобів поряд із перевіркою їх фактичної наявності встановлюється ступінь зносу, відповідно коригуються записи на рахунку необоротних активів.

Під час ревізії необхідно перевірити повноту й своєчасність проведення інвентаризації основних засобів і правильність виведення її результатів та відображення в бухгалтерському обліку.

Кожного року, але не раніше 1 жовтня, перед складанням річної звітності проводиться інвентаризація всіх статей балансу, зокрема, майна, машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, робочої худоби, багаторічних насаджень тощо.

Інвентаризацію будинків, споруд та інших об'єктів нерухомості можна проводити один раз на три роки, бібліотечних фондів — не менше одного разу на п'ять років.

Необхідно звертати увагу на якість оформлення інвентаризаційних описів, тому що трапляються випадки формального проведення інвентаризації, коли дані про об'єкти, їх наявність і технічний стан переносяться в опис із інвентарних карток або торішніх інвентаризаційних описів.

На об'єкти, які підлягають реалізації (передачі) або списанню, складаються окремі інвентаризаційні описи.

Повноту інвентаризації визначають зіставленням даних інвентаризаційних описів з показниками аналітичного обліку.

На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації, зокрема, результатів інвентаризації основних засобів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, ревізор робить висновок про якість інвентаризації й вносить пропозиції щодо вдосконалення її методики.

## **7. Ревізія запасів бюджетної установи**

### **Основними завданнями ревізії операцій із запасами є:**

перевірка фактичної наявності запасів (за згодою замовника) та організації складського господарства, стану збереження запасів;

перевірка дотримання лімітів при списанні запасів;

перевірка організації контролю за зберіганням, використанням, погашенням довіреностей;

перевірка організації обліку заготівлі, придбання, повноти оприбуткування запасів за наявності документів, які підтверджують їх придбання;

перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при придбанні та правильності оформлення надходження та відпуску запасів;

визначення правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво й реалізацію продукції;

перевірка дотримання підприємством податкового законодавства за операціями, пов'язаними із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг).

Предметом ревізії операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю і рухом виробничих запасів, МШП, браку у виробництві, напівфабрикатів, готової продукції, товарів, витратами виробництва, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

### **Джерелами інформації для ревізії операцій з запасами є:**

- 1) наказ про облікову політику бюджетної установи;
- 2) первинні документи з обліку необоротних активів;

- 3) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів;
- 4) акти та довідки попередніх ревізій;
- 5) звітність.

Ревізію операцій з товарно-матеріальними цінностями необхідно розпочинати з їх інвентаризації, яка проводиться в місцях їх зберігання та розміщення, після прибуття на об'єкт контролю.

У ході перевірки фінансової діяльності бюджетної установи необхідно ретельно перевірити збереження і правильність використання не тільки грошових, а й матеріальних цінностей: інвентарю, устаткування, матеріалів. Для цього потрібно з'ясувати, чи проводиться інвентаризація матеріальних цінностей у встановлені терміни, коли була проведена остання інвентаризація, чи виділені посадовці, відповідальні за збереження цих цінностей, чи правильно ці цінності списуються у витрати. Перевірку фактичних залишків матеріальних цінностей ревізор проводить відповідно до діючої інструкції з інвентаризації за участю інвентаризаційної комісії, що призначається наказом керівника установи, що перевіряється. Перевірка фактичних залишків майна і матеріальних цінностей повинна бути проведена по можливості раптово. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа, з якою укладений договір матеріальної відповідальності, дає розписку стосовно того, що документів, які відносяться до приходу або витрати ТМЦ, зданих у бухгалтерію і що ніяких не оприбуткованих або не списаних у витрати матеріальних цінностей, у них немає [15, с. 437].

Якщо встановлені надлишки або недостача, матеріально відповідальна особа представляє письмове пояснення. При перевірці збереження матеріальних цінностей важливе місце займає перевірка повноти їх оприбуткування, правильності й обґрунтованості списання у витрати. Рух матеріалів оформлюється відомістю руху ТМЦ.

Малоцінними та швидкозношуваними предметами вважаються предмети, що використовуються протягом не більше 1 року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше 1 року. Для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів передбачено рахунок 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети“.

Придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається за дебетом рахунку 22 і кредитом відповідного субрахунку класу 3 „Кошти, розрахунки та інші активи“ та 6 „Поточні зобов'язання“.

Одночасно робиться другий запис за дебетом відповідного субрахунку класу 8 „Витрати” і кредитом субрахунку 411 „Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами”.

Вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається за кредитом рахунку 22 і дебетом субрахунку 411 "Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами”.

Оцінка МШП в Управлінні освіти відбувається за фактичною вартістю.

Для контролю наявності малоцінних і швидкозношуваних предметів має проводитись їх інвентаризація.

Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їх місцезнаходженням і за матеріально відповідальними особами.

Результати інвентаризації за кожним видом матеріальних цінностей фіксуються в інвентаризаційних описах та порівняльних відомостях, що складаються окремо за місцями знаходження або зберігання цінностей, посадовцями, відповідальними за збереження.

## **8. Перевірка фінансової звітності бюджетної установи**

Перевірка бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетної установи здійснюються, зазвичай, під час проведення ревізії виконання кошторису та/або тематичної перевірки. У зв'язку з цим до програми і робочого плану ревізії бюджетної установи доцільно вносити окремим пунктом питання перевірки бухгалтерського обліку й фінансової звітності та відображати її результати в окремому розділі акта. Стан бухгалтерського обліку треба перевіряти на всіх етапах ревізії, тобто в перевірці кожного без винятку питання ревізії накопичувати й узагальнювати виявлені вади.

Перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах рекомендується проводити у такому порядку:

1) ознайомлення з організацією бухгалтерського обліку, а саме з:  
організаційною формою ведення бухгалтерського обліку;

формою бухгалтерського обліку як певною системою реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням установлених єдиних засад і з урахуванням особливостей діяльності та технології опрацювання облікових даних в установі; системою рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

системою та формами внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій; колом працівників, яким відповідним чином надано право підписання бухгалтерських документів; правилами документообігу і технологією обробки облікової інформації;

положенням про бухгалтерію (бухгалтерську службу), посадовими обов'язками кожного працівника бухгалтерії;

заходами щодо забезпечення збереження опрацьованих бухгалтерією документів і запобігання несанкціонованому внесенню змін до них;

2) ознайомлення з послідовністю відображення на рахунках бухгалтерського обліку основних господарських операцій і порівняння з установленою методологією облікових операцій;

3) перевірка правильності, своєчасності й повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку здійснених господарських операцій (за кожним питанням ревізії чи перевірки) шляхом звіряння між даними аналітичного і синтетичного обліку (за даними меморіальних ордерів, головної книги та фінансової звітності): вступних залишків (сальдо), оборотів і вихідних залишків (сальдо);

4) звіряння між узагальненими даними книги «Журнал-головна» та показниками фінансової звітності;

5) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризацій, правильності визначення розмірів збитків від недостач, розкрадань, знищення (псування) майна;

6) перевірка реальності дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасності і повноти проведення інвентаризацій розрахунків, підстав для списання з балансів дебіторської та кредиторської заборгованості, вжиття заходів до осіб, винних у простроченні термінів позовної давності дебіторської заборгованості.

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, перевірка бухгалтерського обліку бюджетної установи повинна підтвердити (підтвердити частково або не підтвердити) повноту й достовірність інформації, відображеної в регістрах її бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.

Порядок подання фінансової звітності (надалі – Порядок) затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Пунктом 2 цього Порядку встановлено, що фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їхню вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством іншим органам і користувачам, зокрема органам державної статистики; щодо використання бюджетних асигнувань, отриманих з державного бюджету, – органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів і фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій.

Відповідно до п. 3 Порядку, терміни подання фінансової звітності встановлює міністерство або інший орган виконавчої влади, до сфери управління якого належать підприємства або органи місцевого самоврядування, що здійснюють управління майном підприємств комунальної власності.

Пунктом 5 Порядку терміни подання фінансової звітності (крім зведеної і консолідованої) встановлено не пізніше 25 числа, що настає за звітним кварталом, а річної – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Установи та організації (п. 6 Порядку), основна діяльність яких фінансується за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів, подають погоджену з органами Державного казначейства фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать.

Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів Державному казначейству та Рахунковій палаті щокварталу не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, і щороку не пізніше 1 березня наступного за звітним року (п. 7 Порядку).

Форми та інструкції про порядок складання місячних і квартальних, а також річних звітів установами й організаціями, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів, щороку затверджує Державне казначейство України.

Ревізору доцільно перевірити, щоб у довідці про рух коштів фінансування з бюджету було відображено операції про виділені кошти з бюджету та кошти, які відносять на збільшення або зменшення фінансування, а саме: дооцінка матеріалів; оприбуткування надлишків матеріалів; курсова різниця; списання дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Після того як ревізор упевниться у наявності всіх форм звітності, треба перевірити тотожність звітних даних на початок року (періоду) з показниками головної книги. Якщо ці залишки не збігаються (наприклад, у передачі або прийнятті частини або цілих установ), у пояснювальній записці до звіту мають бути наведені причини розбіжностей.

Касові видатки по установі визначають за формулою:

$$31 + \Phi - 32 = KB,$$

де 31 – залишок коштів на початок звітного періоду;

$\Phi$  – отримане фінансування;

32 – залишок коштів на кінець звітного періоду;

KB – касові видатки за звітний період.

Аналогічно визначається розмір касових видатків за кожною статтею.

Для перевірки узгодженості фактичних витрат, показаних у формі 2, з даними головної книги, треба також враховувати дебетові та кредитові залишки на рахунках бухгалтерського обліку на початок і кінець звітного періоду.

Під час аналізу відхилення проведених установою витрат треба мати на увазі:

якщо фактичні витрати перевищують кошторисні призначення, це свідчить про невжиття з боку керівника установи необхідних заходів щодо відповідності видатків до бюджетних асигнувань (кошторисних призначень). Якщо перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями призвело до виникнення або збільшення зобов'язань, то це бюджетне правопорушення. Однак у кожному окремому випадку таких відхилень треба з'ясувати причини і чинники, що вплинули на них;

якщо фактичні видатки менші за кошторисні призначення, це може свідчити про економне та раціональне використання бюджетних коштів. Проте таке відхилення може також свідчити про планування зайвих аси-

гнувань (наприклад, на медикаменти, харчування, придбання м'якого інвентарю та обмундирування тощо). Економія фактичних видатків може бути пов'язана також з невиконанням плану щодо розвитку чи утримання мережі, штатів і контингенту, непроведенням видатків, які негативно впливають на діяльність установи;

якщо фактичні видатки перевищують касові, це може свідчити про погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок звітного періоду, або про утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду. Крім того, за статтями видатків на харчування, медикаменти, капітальний ремонт, придбання обладнання, м'якого інвентарю (інших видатків, пов'язаних безпосередньо з виробничими запасами) перевищення фактичних видатків над касовими може утворитися внаслідок списання у звітному періоді майна, яке було придбано раніше;

якщо фактичні видатки менші за касові, це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок звітного періоду, або про утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду;

якщо касові видатки перевищують кошторисні призначення, це може свідчити про порушення кошторисної дисципліни та/або нецільове використання бюджетних коштів, або (як мінімум) зайве отримання чи відволікання бюджетних коштів. У таких випадках необхідно з'ясувати, за рахунок яких статей видатків проведено такі витрати, як це вплинуло на діяльність установи, якість обслуговування населення, підопічних, учнів тощо;

якщо касові видатки менші кошторисних призначень, це може свідчити про завищення кошторисних призначень, а також про порушення фінансової дисципліни, оскільки в умовах недостатнього фінансування повинні передусім проводитися видатки на соціальні потреби, розрахунки за енергоносії, як цього вимагають нормативно-правові акти України.

## **Тема 4. Узагальнення результатів ревізії бюджетної установи**

### **1. Документування контрольних заходів та їх результатів**



**Метою документування контрольних заходів і їх результатів** є надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, у тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної й обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей та нематеріальних активів, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також про обставини допущення, встановлення та розміри фінансових порушень [16, с. 101].

**Предметом документування контрольних заходів та їх результатів** є фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій, проведених об'єктами контролю з порушеннями законодавства з фінансових питань, і контрольних заходів, за допомогою яких їх було встановлено.

**Узагальнюючі документи можна поділити на дві групи:**

- 1) проміжні (ті, що узагальнюють окремі контрольні заходи);
- 2) підсумкові (ті, що відображають результати проведеної ревізії в цілому).

Проміжні узагальнюючі документи класифікуються залежно від контрольних заходів, що застосовуються під час ревізії.

На основі проміжних узагальнюючих документів складаються підсумкові узагальнюючі документи. Це, в першу чергу, акт ревізії, протокол про бюджетні правопорушення а також додатки до них: розрахунки, схеми, проміжні акти ревізії, акти обстежень, довідки, записки, графіки тощо.

**Акт ревізії** — це двосторонній документ, у якому знаходять відображення наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, а також роботи фінансових органів щодо складання й виконання бюджету, наведено перелік фактів виявлених порушень і додаткових резервів збільшення доходів та скорочення витрат.

Матеріали ревізії, які передають до слідчих органів, мають містити:

- лист, у якому викладено суть порушень, зловживань, зазначено закони, які порушено, розмір заподіяних збитків, названо винних осіб;
- перший примірник акта ревізії;
- договір про повну матеріальну відповідальність;
- оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийняті правоохоронними органами;

пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань;

висновки ревізорів з поясненнями службових осіб за наявності їх заперечень щодо акта;

документи, подані матеріально відповідальною особою, але не прийняті ревізором або бухгалтерією, з поясненням про неприйняття при здаванні звіту (документи підчищені).

У справах КРУ, КРВ залишають другий та третій примірники акта ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації щодо виявлених порушень чи зловживань, копії основних документів, які це підтверджують. Додатки до заяви мають бути пронумеровані (кожний лист зокрема) і зшиті. До заяви слід додати перелік (опис) прикладених документів із зазначенням їхньої назви. Якщо до заяви додаються не оригінали, а копії, вони мають бути належним чином засвідчені.

## **2. Вимоги до оформлення результатів ревізії**

У загальному вигляді вимоги, які пред'являються до складання ревізорських документів, можна сформулювати так:

а) відповідність ревізорського документа тому нормативному акту, яким передбачено його складання, як за назвою та формою, так і за змістом;

б) логічність, стислість і зрозумілість ревізорського документа. Всі питання в документі повинні викладатися послідовно, так, щоб кожне нове речення впливало з попереднього або було логічно пов'язане з ним, щоб не зустрічались несподівані документи, висновки, які не відповідають тексту. В документі необхідно уникати зайвих слів;

в) чіткість тексту та однозначність суджень забезпечать одноманітність розуміння змісту документа;

г) грамотність і культура оформлення ревізорського документа

Акт ревізії складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку органу служби, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складання (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Акт ревізії обов'язково має складатися зі вступної та констатуючої частин.

У вступній частині зазначаються: підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку й закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб служби та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю в період, що підлягав ревізії.

У констатуючій частині наводиться інформація про результати ревізії в розрізі 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.

Констатуюча частина акта ревізії повинна відповідати таким вимогам:

**а) об'єктивність і обґрунтованість інформації.**

Відображені в акті факти мають бути результатом ретельно проведеної перевірки, забезпечувати правомірність висновків про невідповідність чинному законодавству здійснених посадовими і матеріально відповідальними особами об'єкта контролю фінансових операцій та інших фінансово-господарських дій.

За кожним виявленим ревізійними діями фактом порушення в акті ревізії необхідно:

1) зазначити дані про метод ревізійних дій за ступенем охоплення первинних документів (суцільний, вибірковий) із зазначенням основних видів перевірених документів;

2) чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів; спосіб його вчинення; період фінансово-господарської діяльності, до якого це порушення належить. Посилання на підзаконні акти наводяться лише у випадках, якщо законом відповідна норма не встановлена;

3) зазначити первинний документ бухгалтерського обліку, бухгалтерські проведення відображення відповідних операцій у регістрах і облікових документах та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Після викладення в акті (довідці) кожного факту порушення слід зазначити, які документи (належно засвідчені їх копії) додаються на підтвердження цього факту;

4) оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і фінансово-економічних показників за даними об'єкта контролю та фактичними даними, встановленими під час ревізії (перевірки); навести розрахунки розміру наслідків порушень (суми зайво виплаченої зарплати, заниження бази оподаткування тощо). Зазначені розрахунки можуть бути внесені до акта ревізії (довідки перевірки) або наведені в складі додатків до нього;

**б) повнота, комплексність і системність викладу в акті (довідці) всіх суттєвих обставин, які стосуються справи.**

Кожний установлений факт порушення потрібно всебічно перевірити для повного з'ясування його суті.

Виявлені в процесі ревізії порушення повинні бути згруповані за ознаками їх однорідності. Такими ознаками, зокрема, можуть виступати: конкретна норма закону чи підзаконного акта; період вчинення порушень; вид фінансово-господарської операції; посадова особа, яка вчинила порушення.

Особливу увагу слід приділити документуванню порушення, тому що опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на такі запитання:

1) яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано (необхідно зазначити повну назву документа, його дату і номер, статтю чи пункт, які порушено);

2) хто і коли порушив фінансово-правову норму (яка посадова чи матеріально відповідальна особа об'єкта контролю своїм рішенням, вказівкою тощо порушила законодавство чи своєю бездіяльністю його не виконала; хто і коли підписав документи з порушеннями);

3) яким чином виявлено порушення (стисло зазначити прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення – зустрічною перевіркою документів, нормативною перевіркою, техніко-економічним розрахунком, обстеженням, інвентаризацією, контрольним обміром виконаних робіт, опитуванням, контрольним запуском силовини і матеріалів у виробництво тощо);

4) які обставини сприяли вчиненню порушень (зазначити за необхідності дотримання періодичності проведення відомчих ревізій, перевірок або інвентаризацій, стан ведення бухгалтерського обліку, реагування керівництва об'єкта контролю на подання контролюючих і правоохоронних органів щодо порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками, тощо);

5) як відображено в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарську операцію, проведenu з порушенням (зазначити бухгалтерські проведення, записи в складському обліку та хто з посадових чи матеріально відповідальних осіб і коли їх зробив);

6) які наслідки допущеного порушення в кількісному та/або сумовому виразі;

7) що пояснила з приводу порушення посадова чи матеріально відповідальна особа; висновки з цих пояснень (заперечень);

8) хто, скільки і як відшкодував збитки під час ревізії (перевірки);

9) які заходи вжито під час ревізії (перевірки) для усунення наслідків і причин порушення.

### **в) чіткість, лаконічність і доступність викладу.**

При складанні акта (довідки зустрічного звіряння) необхідно дотримуватись правильного опису виявлених порушень. Точність, зрозумілість викладу унеможливають виникнення заперечень та зауважень до акта ревізії.

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

Примірники акта візуються посадовою особою служби на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення й підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (діловодну службу) з відміткою на примірнику акта органу служби про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в органі служби, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії і в разі погодження з викладеними в ньому фактами підписати отримані примірники акта. У

разі наявності заперечень щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

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

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

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

Після аналізу правильності обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) орган служби дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу служби або його заступником.

Необхідно звернути увагу на те, що розгляд заперечень (зауважень) здійснює працівник, який не брав участі у проведенні даної ревізії та обіймає рівнозначну або вищу посаду у відповідному відділі КРУ. За рішенням начальника КРУ може призначатись працівник іншого галузевого відділу із залученням, у разі необхідності, працівників юридичних служб, або колегіально, тобто робочою групою у складі працівників різних відділів КРУ, які готують висновок за встановленою формою, затвердженою наказом ГоловкиРУ від 18.01.2006 р. №18.

З метою усунення зазначених недоліків та покращення якості ревізійних матеріалів необхідно:

викладені в акті ревізії порушення підтверджувати тільки справжніми документами або належно оформленими виписками з цих документів, а також їх копіями;

неправильне зберігання майна, техніки, незадовільний стан будівель, території підприємства підтверджувати фотознімками, підписаними відповідними робітниками підприємства, що ревізується;

до актів ревізій додавати протизаконні розпорядження, записки на протизаконний відпуск та отримання запасів;

щоб довідки, які характеризують ділянку, що перевіряється, підписували керівники підприємств і ті особи, у підпорядкуванні яких знаходяться джерела, що стали підставою для складання довідки;

порушення, які не можна підтвердити документами, підтверджувати проміжним актом;

щоденно обробляти, формулювати та записувати виявлені факти порушень, недоліків і зловживань;

в акті ревізії вказувати способи виявлення недостач, лишків, псування та безгосподарності, а також думки відповідальних за порушення осіб, а у висновках – точку зору ревізора з цих фактів;

в актах більш чітко класифікувати причини виявлених порушень та вказати осіб, які відповідають за це;

застосовувати друковані форми (бланки), що сприяє більш повному й точному дотриманню порядку проведення ревізій (друковані тексти роз'яснюють права й обов'язки різних осіб, які беруть участь у ревізії, дають можливість дотримуватися послідовності ревізорських дій), спрощує і прискорює процес ревізії.

### **3. Форми реалізації результатів ревізії та контроль їх виконання**

При аналізі та оцінці похідних документів важливо переконатися в тому, що відомості, які в них містяться, підтверджені документально. Відсутність деяких оригіналів документів для пояснення зацікавлених осіб ускладнює розгляд матеріалів ревізії. В цьому випадку потрібно вимагати їх доповнення, а при необхідності повертати матеріали ревізії для дооформлення ревізору. Коли в матеріалах ревізії є дані лише про незначні господарські порушення, за якими можуть бути приховані зловживання, і якщо висновки ревізора викликають сумнів, то бажано провести

додаткову ревізію, а потім виносити рішення за її матеріалами. При розгляді матеріалів ревізії необхідно встановити, чи залучались у будь-якій формі до участі в ревізії особи, службова діяльність яких ревізувалась, чи володіють ревізори тими чи іншими спеціальними якостями, чи були використані всі необхідні матеріали, чи не перевищували ревізори своїх повноважень [15, с. 489].

При аналізі та оцінці висновків і пропозицій ревізора необхідно встановити правильність складання ревізором висновків, їх достовірність, об'єктивність та обґрунтованість.

Об'єктивність висновків гарантується незацікавленістю ревізора в результатах ревізії, а також правом зацікавлених осіб бути присутніми при здійсненні ревізії й давати пояснення ревізору.

Обґрунтованість висновків ревізора вивчається щодо правильності отриманих ревізором вихідних даних для ревізії, повноти застосування методики дослідження, правильності посилання ревізора на існуюче положення при визначенні тих чи інших фактів. У випадку неспівпадання висновків ревізора і матеріалів ревізії необхідно з'ясувати причини. Для перевірки обґрунтованості висновків ревізії велике значення мають додані до акта пояснення зацікавлених та інших осіб. Необхідно, перш за все, встановити, чи за всіма фактами порушень і зловживань, що були виявлені ревізією, отримано пояснення, які потім детально аналізуються, з'ясовується, чи погоджуються зацікавлені особи з висновками ревізора, чим вони пояснюють факти порушень та зловживань. Якщо зацікавлені особи оскаржують висновки ревізора, то потрібно детально вивчити їх скарги, в яких можуть міститись зауваження щодо правильності проведеної ревізії. Якщо висновок ревізора наданий не за всіма поясненнями або він не достатньо чіткий, від ревізора вимагаються додаткові висновки.

Завершальний етап ревізії – реалізація її матеріалів. Від цього безпосередньо залежить ефективність ревізій, які проводяться. Ревізія може виявити значні порушення та зловживання з боку керівників підприємств, інших посадових і матеріально відповідальних осіб або незначні порушення та упущення в господарській діяльності. Залежно від характеру виявлених фактів застосовується наступна форма реалізації ревізійних матеріалів:

- 1) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди ревізорами в ході ревізії;



2) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення ревізії органом, який призначив ревізію.

Обидві форми тісно взаємопов'язані й доповнюють одна одну.

Усуватись виявлені в ході ревізії порушення і відшкодуватись заподіяна підприємству шкода можуть такими шляхами:

а) при виявленні зловживань ревізор передає матеріали ревізії в прокуратуру;

б) при виявленні дебіторської заборгованості або недостач ревізор через керівництво підприємства, що ревізується, або прокурора звертається з позовом до суду;

в) у ході виявлення господарських порушень ревізор інформує про них керівника підприємства, що ревізується, і в процесі ревізії дає обов'язкові для нього вказівки про усунення встановлених порушень, повідомляючи одночасно про це керівника, який призначив ревізію;

г) у кінці ревізії ревізор складає проект наказу керівника підприємства про усунення виявлених ревізією порушень та відшкодування заподіяної шкоди, який додається до матеріалів ревізії і є обов'язковим до виконання для всіх працівників підприємства;

д) результати ревізії ревізор доповідає колективу підприємства, на якому проведено ревізію (рис. 4.1).

Головним у діяльності ревізорів є складання заходів щодо усунення виявлених недоліків. Неправильно повідомляти керівників підприємств, що ревізуються, про виявлені недоліки лише в момент підписання акта. Їх необхідно інформувати про виявлені порушення постійно [15, с. 493].

Ревізор має право в ході ревізії давати керівникам підприємств, що ревізуються, обов'язкові для них вказівки про усунення порушень, які мають місце, одночасно інформуючи про це керівника, який призначив ревізію.

У ході ревізії він також може ставити питання про звільнення від роботи осіб, у яких на підставі перевірених документів встановлено значні недостачі, лишки тощо; пред'являти до таких осіб вимоги про відшкодування завданої ними шкоди; передавати проміжні акти ревізії слідчим органам; рекомендувати керівнику підприємства усунути в господарській діяльності або в обліку окремі недоліки, які обумовили або можуть викликати невиробничі втрати, псування активів, розкрадання тощо.

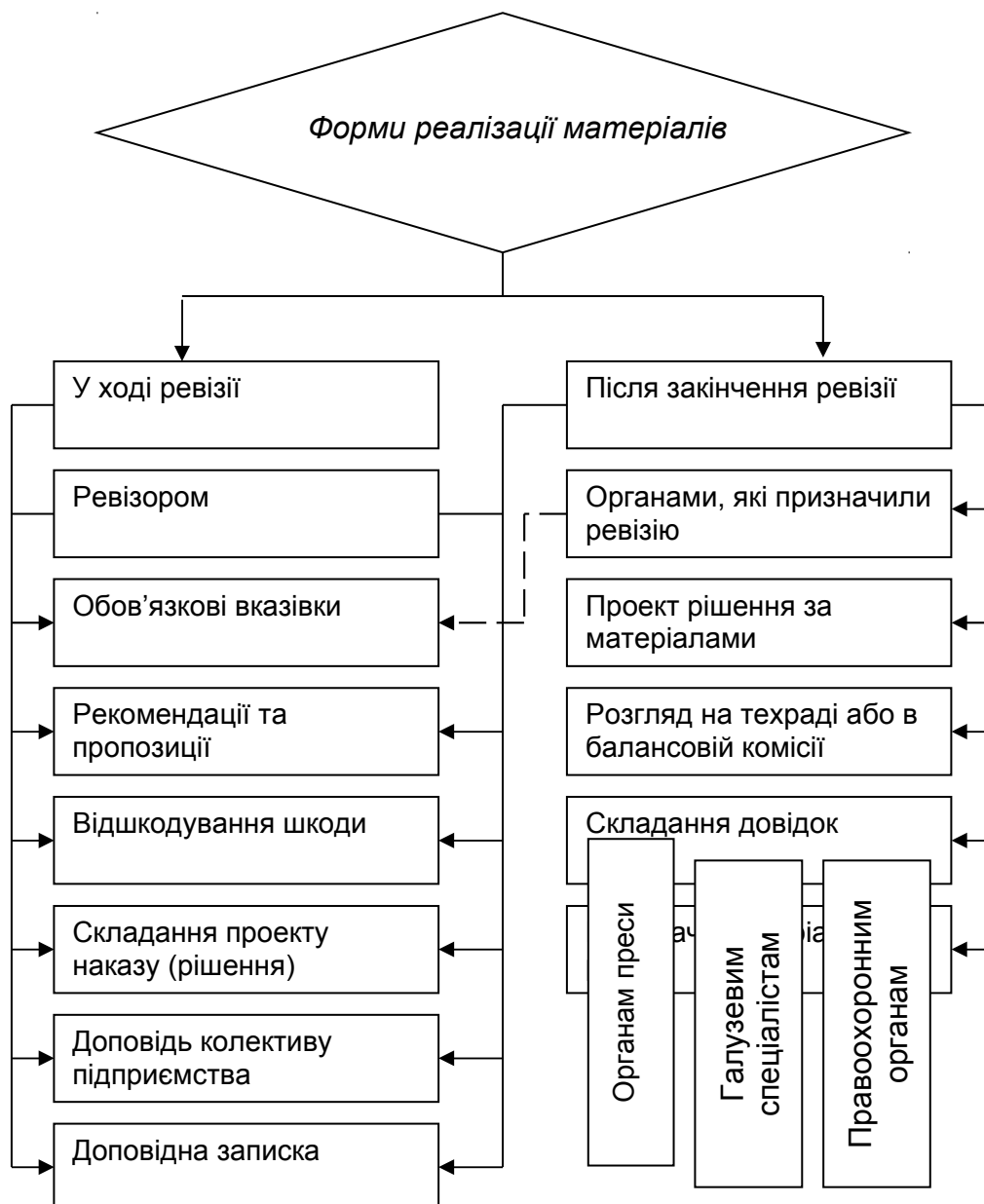


Рис. 4.1. **Форми реалізації матеріалів ревізії**

Описуючи в акті ревізії виявлені зловживання, слід зазначати, які з них усунені в ході ревізії.

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

У тих випадках, коли вжитими в період ревізії (перевірки) заходами не забезпечено повне усунення виявлених нею порушень, ревізуючі готують і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби направляють керівництву перевірено-

го об'єкта **вимогу щодо усунення виявлених порушень** і вживання в установленому чинним законодавством порядку заходів щодо повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної та матеріальної відповідальності.

Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом служби у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування. Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний орган служби з поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень. У разі виявлення порушень законів та інших нормативно-правових актів інформуються органи управління об'єкта контролю й за необхідності відповідні органи державної влади та органи місцевого самоврядування. При проведенні ревізії на підставі звернення правоохоронних органів, а також коли ревізією, проведеною з інших підстав, виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, матеріали таких ревізій передаються до правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють орган служби протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення. У разі, коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, орган служби ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб. За результатами проведеної ревізії в межах наданих прав органи служби 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 й використання

активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без установлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

При закінченні ревізії ревізор повинен скласти проект наказу директора підприємства (рішення правління товариства) про усунення виявлених ревізією недоліків і повне стягнення завданої підприємству шкоди. Документи з реалізації матеріалів повинні мати конкретний характер, у них слід чітко зазначити винних у допущених порушеннях і зловживаннях, заходи, прийняті щодо їх усунення, розмір шкоди, яка підлягає стягненню з винної особи, строки її погашення та особи, відповідальні за виконання наказу (рішення).

Ревізор у переліку обов'язкових вказівок, що направляються керівнику перевіреного підприємства, встановлює термін подання інформації про хід виконання рекомендацій. Матеріали ревізії контролюються до повного відшкодування виявлених збитків та перерахування до бюджету або до державних цільових фондів донарахованих платежів, а також стягнення заподіяної шкоди.

Не пізніше ніж через 1 місяць після закінчення ревізії, підприємство подає до контрольно-ревізійного відділу довідку про усунення виявлених порушень. Достовірність цієї інформації перевіряється одним із членів ревізійної бригади.

## **Тема 5. Ревізія бюджетної установи в умовах застосування комп'ютерних технологій**

### **1. Загальні положення застосування комп'ютерних технологій при проведенні ревізії бюджетної установи**

Застосування комп'ютерної техніки при проведенні ревізії має беззаперечні переваги, тому що дозволяє:

1) зменшити кількість даних, що обробляються вручну. Наприклад, запаси обліковуються в натуральному та вартісному вираженні. Зв'язок між цими вимірниками досить простий, тобто кількісні характеристики запасів є основними, а вартісні – виробничими. Окрім того, облікові реєстри містять багато інформації щодо проміжних та кінцевих підсумків. Перевірку таких підсумків можна легко здійснити за допомогою комп'ютера. В результаті у ревізора вивільняється час для більш ретельної перевірки документів;

2) за допомогою використання комп'ютерної техніки економити час на виконання нескладних, але стомлюючих одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;

3) в автоматичному порядку здійснити перевірку тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності;

4) зберігати і багаторазово використовувати отримані дані;

5) здійснювати попередню оцінку результатів робіт шляхом отримання не всіх результатів обробки інформації, а тільки відхилень.

Практичне використання комп'ютерної техніки в діяльності ревизорів може мати місце в наступних випадках (рис. 5.1).

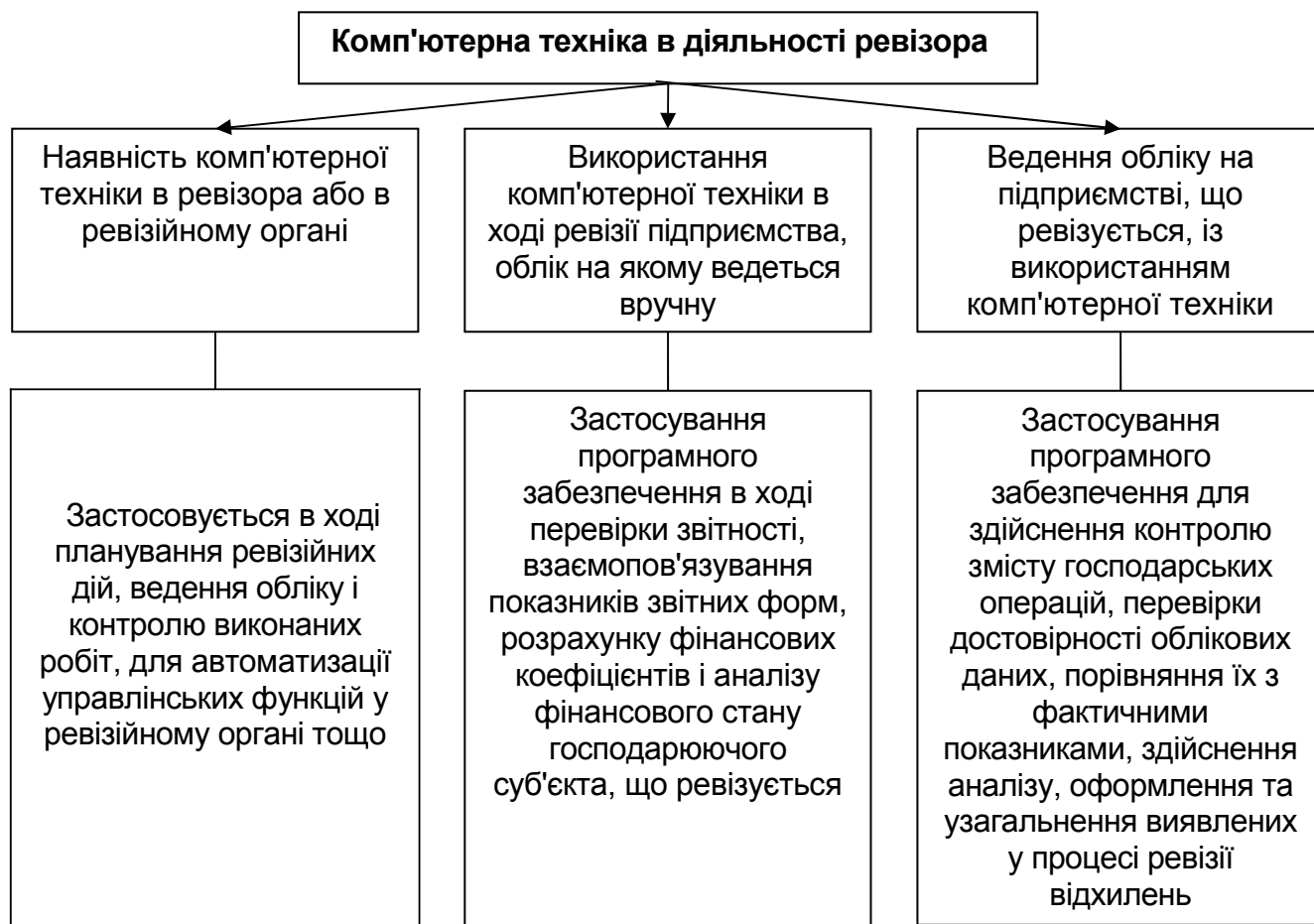
Комп'ютерна техніка, що знаходиться в ревізійному органі, має велике значення в організації його роботи, дозволяє значно спростити його діяльність. У ході планування використовується інформація тривалого застосування, яку легко отримати, обробити й використати за допомогою комп'ютерів, що дають можливість зберігати великі масиви даних, здійснювати пошук інформації за заданими критеріями, систематизувати показники, легко змінювати вхідні дані тощо.

Для ефективної організації роботи ревизора необхідно створити автоматизоване робоче місце, яке передбачає наявність:

комп'ютера;

програмного забезпечення проведення ревізії;

довідкової бази нормативних документів;  
 бухгалтерських програм, що найчастіше застосовуються  
 господарюючими суб'єктами;  
 набору автоматизованих прийомів контролю.



**Рис. 5.1. Комп'ютерна техніка в діяльності ревізора**

У ході проведення ревізій можна використовувати довідкову нормативну базу в електронному варіанті, яка зберігається на комп'ютері або компакт-диску і містить усі діючі нормативні акти та роз'яснення.

На сьогодні програмне забезпечення в діяльності ревізорів представлено двома основними групами:

- 1) пакетами прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення;
- 2) спеціальними інформаційними системами контролю.

Група пакетів прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення включає широкий набір готових універсальних

програм, з якими повинен вміти працювати ревізор. За функціональним призначенням і застосуванням їх у ревізії виділяють наступні підгрупи:

- текстові процесори;
- табличні процесори;
- правові бази даних і довідники;
- спеціалізовані статистичні пакети загального призначення;
- бухгалтерські програми та їх окремі модулі;
- програми фінансового аналізу та їх окремі модулі;
- програми електронного документообігу;
- системи підтримки прийняття рішень та експертні системи.

## **2. Організація ревізії в бюджетних установах, що ведуть комп'ютеризований облік**

При проведенні ревізії в умовах комп'ютерної обробки даних зберігається її мета та основні елементи методології. Але середовище комп'ютерної обробки інформації суттєво впливає на процес вивчення ревізором системи обліку і засобів внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта. Характерними змінами для цих систем у випадку застосування технічних засобів є:

- 1) можливість використання електронних первинних документів поряд з традиційними паперовими документами;
- 2) зберігання нормативно-довідкових показників у пам'яті комп'ютера;
- 3) застосування форми обліку, що орієнтована не на традиційне ручне ведення обліку, а на прогресивні методи формування вихідної інформації та забезпечення її достовірності;
- 4) поєднання синтетичного обліку з аналітичним;
- 5) поєднання систематичного обліку з хронологічним;
- 6) підвищення оперативності і зручності використання облікової та звітної інформації [15, с. 436].

Бухгалтерські програми, що використовуються об'єктом контролю, з точки зору ревізії, повинні відповідати наступним вимогам:

- 1) простота введення проводок до журналу господарських операцій;
- 2) багаторівневий аналітичний облік;

- 3) можливість складання довільних звітів та аналітичних відомостей як за проводками, так і за оборотами;
- 4) здійснення ручного й автоматизованого заповнення податкової та фінансової звітності;
- 5) формування бланків довільної форми, алгоритмів розрахунків;
- 6) зберігання й довільне налагодження ведення обліку і складання звітності за минулі періоди;
- 7) ведення бухгалтерії на різних робочих місцях;
- 8) одночасне ведення бухгалтерії кількох підприємств на одному комп'ютері;
- 9) наявність текстового редактора;
- 10) сумісність з іншими бухгалтерськими програмами.

Установа, що перевіряється, зобов'язана надати ревізорам необхідний доступ до системи комп'ютерної обробки інформації. Разом з тим ревізору замість безпосереднього доступу до комп'ютерної системи можуть надаватися всі необхідні роздруковані матеріали на паперових носіях [15, с. 437].

При цьому для ефективного проведення перевірки, ревізор повинен знати, як отримати та обробити дані, що зберігаються на електронних носіях інформації.

Це означає, що робота в середовищі комп'ютерної обробки інформації господарюючих суб'єктів вимагає від ревізора додаткових знань і навичок. Ревізор повинен розумітися на технічному, програмному забезпеченні комп'ютерної техніки, а також на системах обробки економічної інформації.

При вивченні організаційної форми обробки даних ревізору слід установити, чи обробляє дані сам суб'єкт, що ревізує, чи це за договором робить третя сторона. В першому випадку ревізор повинен підготувати схему організації комп'ютерної системи обліку та обробки даних.

При описі організації системи комп'ютерної обробки облікових даних мають висвітлюватись наступні питання:

форма бухгалтерського обліку. Як додаток доцільно описати послідовність обробки облікової інформації, форми первинних облікових документів, зведених реєстрів бухгалтерського обліку, вихідних форм, що використовуються;

розділи та ділянки обліку, що функціонують у середовищі комп'ютерної обробки даних;



коротка характеристика програмного забезпечення комп'ютерної обробки даних;

обробка і передача даних. У пакетному режимі база даних бухгалтерського обліку оброблюється (оновлюється) в міру накопичення введеної інформації. За наявності структурних підрозділів накопичена за певний період інформація може передаватися в режимі реального часу, якщо є мережевий зв'язок, або на магнітних носіях (дискетах);

технічне забезпечення – рекомендується оформити у вигляді схеми, що складається з окремих блоків технологічного процесу обробки даних;

забезпечення архівування та зберігання даних [15, с. 438].

При проведенні комплексної ревізії в умовах застосування комп'ютерів для обробки облікової інформації до складу ревізійної комісії рекомендується включати спеціаліста з технології комп'ютерної обробки економічної інформації. Це необхідно для виявлення "слабких" місць у програмі з контрольних позицій, можливих помилок, для виявлення викривлень у програмі з метою здійснення зловживань тощо.

Основні напрями взаємодії ревізора і консультанта з комп'ютерної обробки даних включають:

оцінку законності придбання та ліцензійності бухгалтерського програмного забезпечення, яке функціонує в системі комп'ютерної обробки даних суб'єкта господарювання, що ревізується;

оцінку надійності системи комп'ютерної обробки інформації в цілому;

перевірку правильності та надійності алгоритмів розрахунків, що використовуються суб'єктом господарювання;

формування необхідних ревізору реєстрів аналітичного та синтетичного обліку і звітності з застосуванням програмного забезпечення [15, с. 441].

У ході перевірки ревізору слід вивчити та оцінити систему документообігу об'єкта, що ревізується, порядок формування, реєстрації, зберігання, обробки документів і трансформації первинних даних у систему записів на бухгалтерських рахунках.

За допомогою комп'ютерної техніки проводяться складні розрахунки щодо прогнозування ймовірності нераціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, недостач, розкрадань, зловживань, приписок невиконаних робіт. Це дає можливість зосереджу-

вати увагу ревізорів на тих ділянках, де є наявні ознаки, що свідчать про можливі негативні явища, тому комп'ютери широко застосовуються для діагностики відхилень від нормального режиму роботи в діяльності підприємства, що ревізується.

### **3. Організація ревізії із застосуванням комп'ютерної техніки в бюджетних установах, що ведуть бухгалтерський облік вручну**

При ручній обробці інформації дані про об'єкти ревізії відображаються в первинних документах та облікових регістрах. При цьому папір є основою для фіксації даних, а інформація, що зафіксована в документах, сприймається візуально. Ревізор може її перевірити без будь-якого розшифрування.

Так, при перевірці касових операцій в умовах паперового обліку ревізор проводить суцільну перевірку. Для цього, зокрема, дані виписок банку, корінці чекових книжок, первинних касових документів порівнюються із записами в касових звітах і в касових регістрах за рахунком "Каса"; залишки на кінець попереднього періоду за касовими звітами порівнюються із залишками на початок наступного, касові документи – з документами і звітами матеріально відповідальних осіб тощо. При традиційному обліку ревізору необхідно вручну перевіряти підсумки безлічі розрахунково-платіжних відомостей, порівнювати первинні документи з нарахування заробітної плати з розрахунковими відомостями. Для виявлення можливих порушень ревізор складає різні групувальні таблиці, на що витрачає багато часу.

Це порушує питання про можливість застосування комп'ютерної техніки і програмного забезпечення для полегшення роботи ревізора в умовах ведення бухгалтерського обліку вручну.

Маючи портативний комп'ютер і відповідне програмне забезпечення, яке містить правильні алгоритми розрахунку необхідних показників, ревізором вводиться вхідна інформація і одержується результативне значення. Порівняння суми, одержаної ревізором, з сумою, що відображена в обліку господарюючого суб'єкта, дозволяє визначити правильність розрахунків, які здійснюються бухгалтером.

Застосування програмного забезпечення для перевірки правильності здійснених розрахунків може мати місце в ході ревізії операцій з

обліку амортизації основних засобів, формування первісної вартості запасів, списання сум транспортно-заготівельних витрат, визначення торгової націнки, розрахунків з оплати праці, визначення сум податків і податкових платежів тощо.

Окремі можливості надаються ревізору стосовно застосування програмного забезпечення при перевірці звітності і взаємозв'язків показників звітних форм.

Перевірка формування показників фінансової, податкової та іншої звітності вимагає значних затрат часу і зосередженості, тому полегшити й спростити роботу ревізора можна шляхом введення інформації до комп'ютера ревізора і формування звітних показників з використанням спеціального програмного забезпечення (наприклад, програм фінансового аналізу та їх окремих модулів).

Отримана ревізором звітність порівнюється зі звітністю, складеною бухгалтером підприємства, що ревізується. Одночасно при формуванні звітності ревізором здійснюється перевірка взаємозв'язків звітних показників.

#### **4. Ризики, пов'язані із застосуванням комп'ютерних технологій контролерами-ревізорами**

При наявності безумовних переваг використання комп'ютерної техніки в ревізійній роботі виникають додаткові чинники, що спричиняють ризик контролю. Вони пов'язані з технічними аспектами, особливостями побудови системи обробки інформації, організацією обліку та контролю при використанні інформаційних систем обліку, кваліфікацією самого контролера тощо. Також необхідно пам'ятати, що застосування програмного забезпечення господарюючим суб'єктом значно впливає на ризик появи відхилень в обліку, причому за різних умов ризик може підвищуватись або знижуватись.

Знизити ризик контролю дозволяє:

- 1) застосування ліцензійних систем автоматизації обліку;
- 2) використання сучасного програмного забезпечення;
- 3) застосування єдиного середовища комп'ютерної обробки даних у межах господарюючого суб'єкта, включаючи філії, підрозділи, представництва та ін.;

- 4) функціонування спеціальної системи контролю програмного забезпечення;
- 5) наявність можливого поглиблення деяких видів контролю за рахунок застосування спеціально розроблених програм;
- 6) кваліфіковане визначення інформаційної політики керівництвом господарюючого суб'єкта;
- 7) розробка довгострокових планів та стратегій розвитку системи комп'ютерної обробки даних і т. д.

## **Контрольні питання для самодіагностики**

1. Бюджетна система України.
2. Розпорядники бюджетних коштів, їх функції.
3. Органи, відповідальні за виконання державного бюджету.
4. Суть казначейської системи виконання бюджетів.
5. Складання проектів кошторисів у бюджетних установах.
6. Основні вимоги до виконання кошторисів.
7. Порядок розгляду і затвердження кошторисів.
8. Контроль за надходженням платежів до загального державного бюджету.
9. Поняття бюджетної установи та нормативно-правові акти, що регулюють діяльність в бюджетних установах.
10. Поняття контролю в бюджетних установах.
11. Мета та завдання контролю в бюджетних установах.
12. Фінансовий аудит використання бюджетних засобів.
13. Аудит ефективності виконання бюджетної програми.
14. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи.
15. Складання календарного графіка проведення ревізій.
16. Планування ревізії до виїзду на підконтрольний об'єкт.
17. Складання програми ревізії.
18. Складання робочого плану на проведення ревізії.
19. Організація проведення ревізії на об'єкті контролю.
20. Методика перевірки кошторису та плану асигнувань бюджетної установи.
21. Ревізії касових операцій та ревізії коштів на рахунках.
22. Ревізія правильності нарахування та виплати заробітної плати.

23. Перевірка доцільності встановлення та виплати надбавок і доплат.
24. Ревізія розрахунку відпусток.
25. Ревізія розрахунків за лікарняними листами.
26. Ревізія підзвітних сум.
27. Перевірка розрахунків за нарахуваннями на ФОП та утриманням внесків у Пенсійний фонд.
28. Перевірка розрахунків за нарахуванням на ФОП та утриманням внесків до Фонду соціального страхування на випадок безробіття.
29. Перевірка розрахунків за нарахуванням на ФОП внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.
30. Перевірка розрахунків за нарахуванням на ФОП внесків до Фонду страхування від нещасних випадків.
31. Перевірка розрахунку та сплати податку з доходів фізичних осіб працівників бюджетних установ.
32. Методика ревізії розрахунків бюджетної установи з дебіторами та кредиторами.
33. Методика здійснення перевірки основних засобів та нематеріальних активів у бюджетних установах.
34. Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації необоротних активів.
35. Методика здійснення перевірки наявності, правильності оцінки та обліку запасів.
36. Склад і призначення фінансової звітності бюджетних установ.
37. Класифікація документів, що узагальнюють результати ревізії бюджетної установи.
38. Документи, які необхідні для підтвердження виявлених правопорушень.
39. Підходи до аналізу та оцінки виявлених під час ревізії бюджетної установи порушень.
40. Контроль виконання прийнятих за результатами ревізії рішень.
41. Переваги, що надає застосування в ревізії комп'ютерних технологій.
42. Вимоги до комп'ютерних програм, що використовуються бюджетною установою.
43. Організація ревізії в бюджетних установах, що ведуть комп'ютеризований облік.

# Рекомендована література

## Основна

1. Конституція України. – К.: Вища школа, 1996. – 36 с.
2. Бюджетний кодекс України. – Харків: Право, 2005. – 164 с.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення (зі змінами та доповненнями) // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Т. 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 18 – 19.
4. Кодекс законів про працю України // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Т. 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 20 – 24.
5. Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.93 р. №2939-XII // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
6. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996 – XIV // Бухгалтерський облік і аудит, 1999. №6. – С. 9 – 13.
7. Інструкція о служебных командировках в пределах Украины и за границу от 13.03.98 г. №59 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2005. – №7(127). – С. 4 – 13.
8. Інструкція по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, ТМЦ, денежных средств, документов и расчетов от 11.08.94 г. №69 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – №101(763). – С. 42 – 46.
9. Інструкція про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів від 26.11.99 р. №107 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга” – 2004.
10. Інструкція про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами державної контрольно-ревізійної служби: Затв. наказом Головкиру України 03.07.98 р. №130 і зареєст. у Мін'юсті України 27.11.98 р. за №757/3197 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Т. 2. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 258 – 263.
11. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні: Затв. наказом Головкиру України 03.10.97 р. №121 і зареєстр. у Мін'юсті України 24.10.97 р. за

№497/2301 // Довідник працівника ДКРС. Т. 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 65.

12. Методические рекомендации по проверке командировочных расходов, утвержденные приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 21.03.2000 г. №24 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.

13. Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине от 15.12.2004 г. №637 // Налоги и бухгалтерский учет, 2005. – №9(776). С. 8 – 25.

14. Дікань Л. В. Контроль і ревізія. – К.: Вид. ЦНЛ, 2004. – 248 с.

15. Контроль і ревізія: Підруч. для студентів вузів спец. "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

16. Понікаров В. Д. Ревізія підприємств. Навч. посібник. Ч. 2. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2000. – 116 с.

17. Чечетов М. В. Бюджетний менеджмент: Навч. посібник. Ч.1 / М. В. Чечетов, Н. Ф. Чечетова, А. Ю. Бережна – Харків: ВД „ІНЖЕК”, 2004. – 560 с.

18. Чечетов М. В. Бюджетний менеджмент: Навч. посібник. Ч. 2 / М. В. Чечетов, Н. Ф. Чечетова, А. Ю. Бережна – Харків: ВД „ІНЖЕК”, 2004. – 448 с.

## **Додаткова**

19. Германчук П. К. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах / П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, М. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук. – К.: АВТ, 2004. – 424 с.

20. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит. Навчально– методичний посібник. – К: ТОВ „НІОС”, 1998. – 224 с.

21. Романів Є. М. Контроль і ревізія. Нормативно-практичні матеріали. Навч. посібник. – 2 – е вид., перероб. і доп. / Є. М. Романів, Р. Л. Хомяк, А. С. Мороз, М. В. Корягін. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформ.-вид. центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інститут післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2002. – 320 с.

22. Сухарева Л. А. Контроль и ревизия: Практикум Учеб. пособие. / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 204 с.

23. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 3 – е вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.

24. <http://www.liga.net>

## Зміст

	<b>Стор.</b>
Вступ	3
<b>Модуль 1. Організаційні засади контролю в бюджетних установах</b>	<b>5</b>
Тема 1 . Організація проведення ревізії та контролю бюджетної установи	5
Тема 2. Планування контролю та ревізії бюджетних установ	14
<b>Модуль 2. Методика контролю діяльності бюджетної установи</b>	<b>22</b>
Тема 3. Дослідження діяльності бюджетної установи	22
Тема 4. Узагальнення результатів ревізії бюджетної установи.	72
Тема 5. Ревізія бюджетної установи в умовах застосування комп'ютерних технологій	84
Контрольні питання для самодіагностики	91
Рекомендована література	94



НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Дікань Лариса Василівна  
Свириденко Ольга Дмитрівна

**КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Конспект лекцій  
для студентів спеціалізації “Контроль і ревізія”  
напряму підготовки „Облік і аудит”

Відповідальний за випуск

**Дікань Л. В.**

Редактор

**Ляшенко Т.О.**

Коректор

План 2008 р. Поз. №14 -К.

Підп. до друку

Формат 60 x 90 1/16. Папір Multicopy. Друк Riso.

Ум.-друк. арк.

Обл.-вид. арк. Тираж прим. Зам. №

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи*

**Дк №481 від 13.06.2001 р.**