

Редакція:

22.08.2017

10.10.2013



ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА ІНСПЕКЦІЯ УКРАЇНИ

НАКАЗ

Від 14 грудня 2011 року N 90

Про затвердження Методичних рекомендацій

(Витяг)

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказами Державної фінансової інспекції України
від 24 лютого 2012 року N 74,
від 29 травня 2013 року N 123,
від 10 жовтня 2013 року N 233,
від 2 липня 2014 року N 212

(Підпунктами 4, 5, 6 пункту 1 наказу Державної
фінансової інспекції України від 24 лютого 2012 року N
74 передбачено зміни до Методичних рекомендацій)

(Наказами Державної фінансової інспекції України від
29 березня 2012 року N 122, від 6 квітня 2012 року N 131,
від 20 вересня 2012 року N 312, від 16 жовтня 2012 року
N 337, від 24 листопада 2015 року N 280 передбачено
зміни до Методичних рекомендацій, затверджених
цим наказом)

(Пунктом 5 наказу Державної фінансової інспекції
України від 29 травня 2013 року N 123 передбачено
зміни до Методичних рекомендацій, затверджених
цим наказом)

Наказ втратив чинність
(згідно з наказом Державної аудиторської служби України
від 22 серпня 2017 року N 168)

З метою забезпечення єдиних підходів при підготовці до ревізії, її проведенні, оформленні результатів та реалізації матеріалів **наказую**:

1. Затвердити Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, що додаються.
2. Керівникам галузевих структурних підрозділів Держфінінспекції України, територіальних органів Держфінінспекції України в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі забезпечити вивчення та дотримання працівниками відповідних підрозділів положень Методичних рекомендацій, затверджених цим наказом.
3. Визнати таким, що втратив чинність, наказ ГоловКРУ від 28.04.2009 р. N 93 "Про затвердження Методичних рекомендацій" (зі змінами).
4. Визнати такими, що не застосовуються, Практичні рекомендації щодо проведення ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи (з окремих питань програми), затверджені протоколом засідання Методологічної ради ГоловКРУ від 04.08.2009 р. N 9.
5. Відділу організації документообігу Департаменту адміністративно-господарського забезпечення довести цей наказ до відома заступників Голови та керівників структурних підрозділів Держфінінспекції України, керівників контрольно-ревізійних управлінь в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі.
6. Контроль за виконанням наказу покласти на заступників Голови Держфінінспекції України відповідно до розподілу обов'язків.

Голова

П. Андрєєв

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Державної фінансової інспекції
України
14.12.2011 N 90

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України

(Витяг)

(У тексті Методичних рекомендацій слово "ревізор" у всіх відмінках та формах числа замінено словом "інспектор" у відповідному відмінку та формі числа згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24 лютого 2012 року N 74)

I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України (далі - Методичні рекомендації) розроблено відповідно до Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" (далі - Закон) та Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. N 550 (далі - Порядок проведення інспектування), з метою забезпечення єдиних підходів до підготовки до ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів.

(пункт 1 розділу I із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

2. Наведені у Методичних рекомендаціях терміни вживаються у значеннях, наведених у Законі та Порядку проведення інспектування.

3. Основні вимоги до оформлення результатів ревізії, порядку підписання акта ревізії та реалізації матеріалів визначені в Порядку проведення інспектування.

Методичні рекомендації деталізують загальні вимоги та особливості підготовки до проведення ревізії, проведення та оформлення її результатів і реалізації матеріалів ревізії в межах вимог, визначених Порядком проведення інспектування.

II. ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ

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

(абзац перший розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

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

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

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

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

Примітка. Відповідно до наказу ГоловкиРУ від 22.12.2009 р. N 310 програми, акти ревізій та перевірок державних закупівель прикріплюються до інформаційних карток, складених за їх результатами.

3. Опрацювати наявну в Держфінінспекції та її територіальних органах (далі - органи Держфінінспекції) інформацію, отриману від фінансових органів та органів Державної казначейської служби щодо використання об'єктом контролю бюджетних коштів, операцій на реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби, взятих зобов'язань, стану дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Проаналізувати звітність та оперативну інформацію щодо виконання бюджетів та єдиної мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів в частині, що стосується діяльності об'єкта контролю, отриманих від органів Державної казначейської служби.

Примітка. Інформація надається відповідно до Плану заходів щодо взаємодії Головного контрольно-ревізійного управління України з Державним казначейством України з питань надання звітності, оперативної інформації про виконання бюджетів та єдиної мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, затвердженого спільним наказом ГоловкиРУ та Державного казначейства України від 03.06.2011 р. N 131/147.

На територіальному рівні аналізується інформація, отримана від територіальних органів Державної казначейської служби відповідно до укладених угод на відповідному рівні чи на окремі запити територіальних органів Держфінінспекції.

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

Примітка. Інформація надається в рамках Угоди від 12.06.2003 р. про взаємний обмін інформацією між ГоловкиРУ та ДПА.

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

Примітка. Інформація надається на рівні Держфінінспекції відповідно до Угоди про обмін інформацією між Головним контрольно-ревізійним управлінням України та

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

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

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

Державної служби статистики України (www.ukrstat.gov.ua) щодо результатів визначення основного виду економічної діяльності підприємств, наявних статистичних даних стосовно цін і тарифів;

Міністерства економічного розвитку та торгівлі (www.me.gov.ua) щодо здійснення державних закупівель;

Центру адаптації державної служби до стандартів ЄС Національного агентства України з питань державної служби (www.center.gov.ua) щодо реєстру адміністративних послуг;

офіційному веб-сайті об'єкта контролю та його органу управління (за наявності).

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

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

9. На підставі проведеного аналізу інформації щодо діяльності об'єкта контролю керівник ревізійної групи визначається з питаннями програми ревізії, затратами трудових ресурсів, термінами, а також відбирає найбільш ризикові господарські операції об'єкта контролю, що заслуговують більш ретельної перевірки в ході проведення ревізії.

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

Якщо об'єкт контролю є бюджетною установою, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії бюджетної установи, затвердженої наказом Держфінінспекції від 14.10.2011 р. N 14.

Якщо об'єкт контролю є суб'єктом господарювання державного сектора економіки, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання державного сектора економіки, затвердженої наказом Держфінінспекції від 06.02.2012 N 45.

(абзац четвертий пункту 9 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

У разі проведення ревізії за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження, питання програми ревізії викладаються з урахуванням рішення суду (клопотання слідчого, прокурора).

(абзац п'ятий пункту 9 розділу II у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

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

Керівником ревізійної групи складається Робочий план за формою, встановленою наказом Держфінінспекції від 28.05.2013 N 122 "Про затвердження форм журналів та форми Робочого плану ревізії та внесення змін до деяких наказів Держфінінспекції України".

Робочий план складається і підписується керівником ревізійної групи та затверджується керівником (заступником керівника) структурного підрозділу органу Держфінінспекції (у разі якщо ревізія очолюється керівником структурного підрозділу органу Держфінінспекції, робочий план ревізії затверджується керівником відповідного органу Держфінінспекції чи його заступником).

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

(пункт 10 розділу II із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74, у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

11. Програма ревізії та робочий план за ініціативою керівника ревізійної групи можуть бути відкориговані в ході ревізії за результатами дослідження окремих документів об'єкта контролю.

Зокрема, при виході на об'єкт контролю необхідно проаналізувати матеріали контрольних заходів, проведених як органами Держфінінспекції (якщо це не було зроблено раніше), так і іншими контролюючими органами з питань, що належить до компетенції органів Держфінінспекції, за період, що підлягає ревізії. Опрацьовані матеріали можна використати для коригування програми чи робочого плану ревізії в частині виключення окремих питань ревізії, періодів, за який вони перевіряються, або ж врахувати відповідні матеріали при визначенні періодів вибіркового перевірок тощо.

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

III. ЗАГАЛЬНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ

1. Перед початком проведення планової ревізії керівник ревізійної групи готує повідомлення об'єкта контролю про проведення ревізії, яке підписується керівником органу Держфінінспекції чи його заступником.

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

Повідомлення щодо проведення позапланової ревізії не надсилається.

2. На проведення ревізії керівником ревізійної групи на кожну посадову особу Держфінінспекції та залученого спеціаліста виписується в двох примірниках направлення встановленого Міністерством фінансів України зразка, яке підписується керівником органу Держфінінспекції.

(пункт 2 розділу III із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Примітка: Форма направлення для працівників органів Держфінінспекції України затверджена наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2012 N 1027, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 10.10.2012 за N 1708/22020.

(примітка пункту 2 розділу III у редакції наказів Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74, від 29.05.2013 р. N 123)

3. При виході на об'єкт контролю керівник ревізійної групи надає керівнику об'єкта контролю чи його уповноваженому заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду) під розписку на примірниках органу Держфінінспекції та розписується в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю.

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

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

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

4.1. Документальна перевірка передбачає контроль за документами об'єкта контролю на предмет:

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

відповідності господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтвердними чи іншими документами, нормам, встановленим законодавством та внутрішніми

регламентами (документами) установи, прийнятими в межах законодавства, - перевірка за змістом.

Примітка. Основні вимоги до первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку, відображення господарських операцій, виправлення помилок у бухгалтерському обліку, зберігання документів встановлені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. N 88.

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

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

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

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

забезпечення збереження документів протягом встановленого періоду їх зберігання;

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

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

повноту перенесення інформації про господарські операції установи за певний період часу (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів у згрупованому виді до бухгалтерських звітів та фінансової звітності.

Рекомендації щодо перевірки відповідності господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтверджуючими чи іншими документами, законодавству та іншим визначеним у встановленому порядку вимогам (перевірка за змістом) наведено в розділі IV Методичних рекомендацій.

Примірні переліки обов'язкових для перевірки напрямів в ході ревізії бюджетної установи та суб'єкта господарювання (відповідно до типових питань програм) наведені у додатках 1 та 2 до Методичних рекомендацій.

4.2. Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і

матеріалів, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт тощо, які ініціюються посадовими особи Держфінінспекції та проводяться відповідними комісіями, призначеними наказом керівника бюджетної установи в присутності посадових осіб органів Держфінінспекції за участі матеріально-відповідальної особи, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт - також представника суб'єкта господарювання, яким виконувались роботи.

5. При проведенні ревізії пріоритетним є застосування суцільного способу перевірки питань програми ревізії.

Суцільним способом обов'язково перевіряються такі операції установи:

абзац третій пункту 5 розділу III виключено

(згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 10.10.2013 р. N 233)

абзац четвертий пункту 5 розділу III виключено

(згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 10.10.2013 р. N 233)

операції на рахунках в органах Державної казначейської служби;

(абзац п'ятий пункту 5 розділу III із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 02.07.2014 р. N 212)

відчуження та надання в оренду державного та комунального майна;

використання кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, інші капітальні видатки;

операції в межах здійснення спільної діяльності;

операції з провадження інвестиційної діяльності, в тому числі використання бюджетних коштів в межах реалізації інвестиційних проектів;

операції з цінними паперами;

оплата консалтингових та аудиторських послуг, страхування, представницьких заходів та реклами;

операції за договорами, укладеними з нерезидентами.

Під час ревізії видатків на капітальне будівництво (реконструкцію, ремонт, інші капітальні видатки) у виключних випадках (значний обсяг таких видатків, великий перелік об'єктів будівництва або реконструкції, ревізійний період більш як два роки тощо) може бути застосований вибіркового спосіб перевірки. Рішення про застосування у таких випадках вибіркового способу приймається керівником чи заступником керівника органу Держфінінспекції за результатами розгляду письмового подання керівника підрозділу, посадові особи якого проводять ревізію. Подання має містити чіткий перелік періодів діяльності та/чи операцій (документів) об'єкта контролю, що пропонується перевірити вибіркового способом (далі - вибірка), з наданням відповідних обґрунтувань.

Перевірка питань діяльності об'єкта контролю, що не включені до переліку, визначеного абзацами п'ятим - тринадцятим цього пункту Методичних рекомендацій, може здійснюватися вибіркового способом. Визначення вибірки здійснюється керівником ревізійної групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу Держфінінспекції (або іншим керівником вищого рівня органу Держфінінспекції) на підставі аналізу відомостей

про обсяг фінансових ресурсів об'єкта контролю, інформації та документів, отриманих від об'єкта контролю, органів влади, правоохоронних органів та інших суб'єктів, результатів попередньо проведених контрольних заходів та інших даних щодо діяльності об'єкта контролю. Визначення вибірки здійснюється до початку проведення ревізії.

За потреби під час проведення ревізії можуть бути внесені зміни до вибірки за процедурою, аналогічною до порядку прийняття рішення про застосування вибіркового способу перевірки відповідного питання.

(абзац чотирнадцятий та п'ятнадцятий пункту 5 розділу III із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 10.10.2013 р. N 233, замінено абзацами чотирнадцятим - шістнадцятим згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 02.07.2014 р. N 212, у зв'язку з цим абзац шістнадцятий вважати абзацом сімнадцятим)

У разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом необхідно забезпечити перевірку цього питання суцільним способом.

(розділ III доповнено новим пунктом 5 згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

6. Під час перевірки питань ревізії за наявності можливості доцільно здійснювати фотозйомку з метою відображення фактичного стану приміщень, певних матеріальних цінностей, фотофіксації наявності (відсутності) чи фактичного стану інших об'єктів, що перевіряються під час ревізії. При цьому необхідно забезпечити відображення на фото інформації про дату проведення зйомки.

(розділ III доповнено новим пунктом 6 згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123, у зв'язку з цим пункт 5 вважати пунктом 7)

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

IV. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ З ОКРЕМИХ ПИТАНЬ ПРОГРАМИ

Відповідні рекомендації наведено для питань Примірної програми ревізії бюджетної установи, затвердженої наказом Держфінінспекції від 14.10.2011 р. N 14.

1. Перевірка стану усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми ревізіями (перевірками)

1.1. В ході ревізії цього питання необхідно ознайомитись з матеріалами останньої планової ревізії, проведеної органами Держфінінспекції (державної контрольно-ревізійної служби), та проведених після неї органами Держфінінспекції (державної контрольно-ревізійної служби) інших контрольних заходів, а також з обов'язковими

вимогами щодо усунення виявлених цими контрольними заходами порушень (якщо це не було зроблено в ході підготовки до проведення ревізії).

Повнота виконання об'єктом контролю обов'язкових вимог органів Держфінінспекції (державної контрольно-ревізійної служби) перевіряється шляхом перевірки документів, що підтверджують факт усунення виявлених порушень (платіжні доручення, прибуткові касові ордери, особові рахунки працівників (в разі утримання із заробітної плати незаконно виплачених сум), прибуткові накладні, акти виконаних робіт та акти звірки з виконавцями робіт та послуг (у випадку відшкодування зайво використаних бюджетних коштів через завищені обсяги та вартість виконаних робіт (послуг) шляхом виконання частини обсягу робіт на безоплатній основі), платіжні відомості (у разі встановлених порушень щодо недоотримання фізичними особами належних виплат з оплати праці) тощо).

1.2. У випадку не забезпечення повного усунення виявлених попередніми ревізіями порушень відбираються письмові пояснення з цього питання у керівника, інших відповідальних осіб об'єкта контролю.

При встановленні фактів безпідставного невиконання вимог органів Держфінінспекції (державної контрольно-ревізійної служби) та за наявності законодавчо визначених підстав на керівника об'єкта контролю складається протокол про адміністративне правопорушення за статтею 164 2 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі - КУАП) за невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

2. Стан виконання функцій головного розпорядника бюджетних коштів

Відповідне питання Примірної програми ревізії бюджетної установи (пункти 2.1 - 2.4 цього розділу) перевіряється у головних розпорядників бюджетних коштів. При цьому частина цього питання, передбачена пунктом 2.3 цього розділу, перевіряється також у розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать інші розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня.

2.1. Формування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

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

Примітка. Основні положення про формування єдиної бази даних мережі розпорядників бюджетних коштів визначено наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 р. N 89, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10.06.2004 за N 716/9315 (діяв до 23.12.2011) та наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2011 N 1223, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.12.2011 за N 1401/20139 (діє з 23.12.2011). Вимоги щодо формування мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів визначені наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 N 938, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.09.2012 за N 1569/21881.

(примітка підпункту 2.1.1 пункту 2.1 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказами Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74, від 29.05.2013 р. N 123)

2.1.2. При перевірці цього питання слід враховувати наступне.

Всі розпорядники бюджетних коштів до початку бюджетного періоду визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів.

До мережі державного бюджету включаються головний розпорядник бюджетних коштів, розпорядники нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику та/або діяльність яких координується через нього, та одержувачі бюджетних коштів, які уповноважені головним розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти з державного бюджету.

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

Розпорядники нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів включаються до мережі головних розпорядників або розпорядників нижчого рівня, якщо вони отримують асигнування безпосередньо від них.

Підприємство (установа, організація) не може бути включено одночасно до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за однією бюджетною програмою.

Установа не може бути одночасно розпорядником коштів державного бюджету та їх одержувачем.

Бюджетна установа в особі її керівника не може бути одночасно головним розпорядником та розпорядником різних місцевих бюджетів.

2.1.3. В ході ревізії цього питання необхідно перевірити, чи не включені в мережу розпорядники коштів, які утримуються з бюджетів різних рівнів. При цьому необхідно врахувати, що відповідно до статті 85 Бюджетного кодексу України забороняється планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів цим Кодексом, а також здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки на функціонування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, крім випадків, коли такі видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату.

2.1.4. При перевірці включення до мережі одержувачів бюджетних коштів необхідно врахувати, що критеріями визначення одержувача для здійснення заходів бюджетної програми є:

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

виробничий потенціал і показники виробничої діяльності, науково-технічної бази (у разі потреби);

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

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

співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості;

застосування договірних умов.

Одержувачем не може бути суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яку визнано в установленому порядку банкрутом, стосовно якої порушено справу про банкрутство чи яка перебуває в стадії ліквідації.

Необхідно також враховувати, що виконавці робіт, які відповідно до укладених договорів виконують для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надають послуги, поставляють товари), не включаються до мережі.

Критерії та умови відбору одержувача, якому надається державна підтримка, визначаються у порядках використання бюджетних коштів.

2.2. Складання бюджетних запитів, обґрунтованість включених до них показників

2.2.1. При здійсненні контролю щодо порядку складання бюджетних запитів, обґрунтованості включених до них показників перевірці підлягають такі основні документи:

проекти зведених кошторисів, проекти кошторисів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня, розрахунки до загального та спеціального фонду проектів кошторисів;

звіти про виконання паспортів бюджетних програм за попередній та поточний планові періоди;

зведені звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів бюджету, зведені звіти про заборгованість, що формуються на основі відповідних звітів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня, наведених в пункті 5.1 цього розділу (відповідні звіти перевіряються як за попередній, так і поточний планові бюджетні періоди);

бюджетні запити за попередній та поточний планові періоди.

2.2.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

обґрунтованості показників бюджетного запиту щодо потреби в бюджетних призначеннях загального фонду бюджету та обсягу надходжень і видатків за спеціальним фондом бюджету;

врахування встановлених законодавством обмежень щодо планування видатків з бюджету та дотримання режиму економії;

повноти врахування пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо потреби їх в асигнуваннях за загальним та спеціальним фондами бюджету.

2.2.3. В ході ревізії цього питання слід враховувати, що у бюджетному запиті має міститися інформація стосовно проекту граничного обсягу видатків/надання кредитів головного розпорядника коштів бюджету на наступний бюджетний період (рік) у цілому за бюджетною програмою та за функціональною й економічною класифікаціями показників мережі, штатів і контингентів, що обслуговуються бюджетною установою.

***Примітка.** Основні вимоги щодо складання бюджетних запитів визначено статтею 35 Бюджетного кодексу України та постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. N 228 "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ".*

Головний розпорядник організовує та забезпечує складання бюджетного запиту на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на

наступні за плановим два бюджетні періоди і подає його Міністерству фінансів (місцевому фінансовому органу).

Міністерство фінансів розробляє і доводить до головних розпорядників коштів державного бюджету інструкції з підготовки бюджетних запитів. Згідно з типовою формою бюджетних запитів, визначеною Міністерством фінансів, місцеві фінансові органи з урахуванням особливостей складання проектів місцевих бюджетів розробляють і доводять до головних розпорядників коштів місцевих бюджетів інструкції з підготовки бюджетних запитів.

Інструкції з підготовки бюджетних запитів можуть запроваджувати організаційні, фінансові та інші обмеження, яких зобов'язані дотримуватися усі розпорядники бюджетних коштів у процесі підготовки бюджетних запитів.

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

Враховуючи зазначене, необхідно перевірити своєчасність складання головним розпорядником коштів бюджетного запиту та його подання Міністерству фінансів (місцевому фінансовому органу). Дослідити дотримання головним розпорядником коштів вимог інструкції з підготовки бюджетних запитів, а також відповідність складеного бюджетного запиту встановленій типовій формі.

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

Для перевірки достовірності показників проекту зведеного кошторису необхідно детально проаналізувати розрахунки до всіх проектів кошторисів головного розпорядника та всіх проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня. При цьому для перевірки питання обґрунтованості показників проектів кошторисів та розрахунків до них слід керуватися рекомендаціями, наведеними в пункті 5 цього розділу.

Перевірити повноту врахування головним розпорядником в бюджетному запиті пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо їх потреби в асигнуваннях. Для цього необхідно перевірити, чи враховано в проекті зведеного кошторису показники кошторисів всіх розпорядників коштів нижчого рівня.

2.2.5. При перевірці обґрунтованості даних бюджетного запиту також обов'язково досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за попередній рік, що передує плановому. Для цього аналізуються показники зведеної фінансової звітності за попередній період.

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

Порівняти дані запланованих в бюджетному запиті обсягів призначень із загального фонду бюджету з даними зведеної фінансової звітності щодо проведених касових видатків із загального фонду бюджету за попередній звітний період. При значному відхиленні зазначених

даних необхідно дослідити причини такої різниці та перевірити наявність для цього достатніх обґрунтувань і підстав нормативно-правового характеру.

Значне відхилення планових показників бюджетного запиту з даними зведеної фінансової звітності за результатами цього ж планового періоду також може свідчити про значні прорахунки в плануванні. Тому за наявності відповідних фактів необхідно детально розібратися з причинами таких розбіжностей та перевірити їх на дотримання законодавства в частині бюджетного планування.

Дослідити, чи дотримано головним розпорядником бюджетних коштів при плануванні в бюджетному запиті обсягу асигнувань, встановлених законодавством обмежень щодо заборони окремих видів видатків, а також чи забезпечено встановленого режиму економії коштів.

Примітка. В даному пункті передбачається, що достовірність зведеної фінансової звітності перевірена в ході ревізії питання "Складання бюджетної та фінансової, у тому числі зведеної, звітності та її достовірність", рекомендації щодо проведення якої наведено в пункті 14 цього розділу.

2.2.6. При перевірці цього питання обов'язково враховуються результати ревізії інших питань програми, а саме:

"Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм";

"Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису";

"Розгляд та затвердження проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів одержувачів, обґрунтованість затверджених у них показників. Дотримання порядку внесення змін до кошторисів".

Зокрема, в ході ревізії відповідних питань може бути встановлено завищення (заниження) в кошторисі головного розпорядника коштів потреби в асигнуваннях. При цьому слід мати на увазі, що неправильність розрахунків до кошторису спричинятиме недостовірність показників бюджетного запиту.

У випадку, коли ревізія здійснюється в централізованому порядку (ревізії проводяться як у головного розпорядника бюджетних коштів, так і в розпорядників коштів нижчого рівня), в ході перевірки достовірності бюджетного запиту необхідно використовувати результати контрольних заходів, проведених в розпорядників коштів нижчого рівня, на предмет обґрунтованості обсягів асигнувань в їх кошторисах. При цьому, враховуючи, що бюджетні запити формуються на основі проектів зведених кошторисів, виявлені факти завищення асигнувань в кошторисах розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня впливатимуть на достовірність бюджетного запиту, складеного головним розпорядником бюджетних коштів.

Встановлений факт недостовірності показників паспорту бюджетної програми також може вплинути на достовірність показників бюджетного запиту. Зокрема, наприклад, завищення показників продукту паспорта бюджетної програми призведе до завищення потреби в обсягах асигнувань та, як наслідок, - до завищення обсягу бюджетних призначень в бюджетному запиті.

2.3. Розгляд та затвердження проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів одержувачів, обґрунтованість затверджених у них показників. Дотримання порядку внесення змін до кошторисів

2.3.1. При здійсненні контролю відповідного питання перевірі підлягають такі основні документи:

бюджетний запит; лімітні довідки про бюджетні асигнування, доведені розпорядникам коштів нижчого рівня;

документи розпорядників коштів нижчого рівня - кошториси та розрахунки до них, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів та помісячні плани використання бюджетних коштів (для вищих навчальних закладів та наукових установ), штатні розписи;

довідки про внесення змін до кошторисів та планів асигнувань розпорядників коштів нижчого рівня;

звіти про виконання кошторисів та звіти про заборгованість розпорядників коштів нижчого рівня, наведені в пункті 5.1 цього розділу.

2.3.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

своєчасності розгляду та затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду розпорядників коштів нижчого рівня;

виконання головним розпорядником коштів функції щодо контролю за обґрунтованістю розрахунків потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету, а також розрахунків обсягу надходжень та видатків по спеціальному фонду кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня;

повноти врахування головним розпорядником коштів в кошторисах розпорядників коштів нижчого рівня пропозицій щодо потреби в обсягах асигнувань;

забезпечення дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня.

2.3.3. Під час перевірки цього питання необхідно дослідити своєчасність та правильність доведення головним розпорядником коштів для розпорядників коштів нижчого рівня граничних обсягів видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термінів подання проектів кошторисів, а також доведення за необхідності вказівок щодо їх складання; доведення розпорядникам нижчого рівня інших показників, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету у проектах кошторисів.

Перевірити дотримання головним розпорядником коштів встановлених термінів розгляду та затвердження проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня.

При цьому необхідно врахувати, що термін розгляду показників проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня встановлюється головними розпорядниками так, щоб проекти зведених кошторисів могли бути своєчасно оформлені як бюджетні запити.

Перевірити виконання головним розпорядником коштів функції щодо розгляду показників проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня на предмет законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів,

додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства.

При перевірці виконання головним розпорядником функції щодо розгляду показників проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня на предмет достовірності розрахунків необхідно керуватися рекомендаціями, наведеними в пункті 5 цього розділу.

Необхідно також врахувати, що головні розпорядники під час розгляду проектів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів зобов'язані:

забезпечити суворе виконання вимог законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на наступний рік;

додержуватися режиму економії, не допускати включення до кошторисів бюджетних асигнувань, не зумовлених потребою;

забезпечити в проектах кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів додержання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань та їх помісячного розподілу з урахуванням термінів проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних видатків бюджету та надання кредитів з бюджету протягом бюджетного періоду;

не допускати прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

Перевірити повноту врахування головним розпорядником коштів пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо забезпеченості асигнуваннями в їх кошторисах. За умови обмеженості граничних видатків з бюджету дослідити, чи пропорційно розподілено асигнування відповідно до заявленої розпорядниками коштів потреби з урахуванням затверджених в бюджеті призначень.

2.3.4. В ході ревізії необхідно перевірити, чи аналізувались головним розпорядником коштів звіти про виконання кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня та чи вживались у необхідних випадках заходи щодо внесення змін до їх кошторисів. Перевірити своєчасність та обґрунтованість реагування головним розпорядником коштів на пропозиції розпорядників коштів нижчого рівня щодо внесення змін до їх кошторисів.

При перевірці питання наявності підстав для внесення змін до кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня необхідно керуватися рекомендаціями, наведеними в пункті 5.6 цього розділу.

У випадку коли в мережі головного розпорядника коштів є одержувачі бюджетних коштів, перевіряється дотримання встановленого порядку розгляду та погодження таким розпорядником планів використання бюджетних коштів відповідних одержувачів. Перевірка обґрунтованості показників плану використання бюджетних коштів здійснюється аналогічно перевірці обґрунтованості показників кошторису.

2.4. Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання. Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм

Ревізія відповідного питання проводиться лише у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

2.4.1. При здійсненні контролю за правильністю складання і виконання паспортів бюджетних програм перевіріці підлягають такі основні документи:

паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорту бюджетної програми;

бюджетний запит, лімітна довідка про бюджетні асигнування, бюджетний розпис;

зведені звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів бюджету, що формуються на основі відповідних звітів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня, визначених в пункті 5.1 цього розділу;

інші документи, які підтверджують виконання результативних показників паспорту бюджетної програми.

2.4.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання законодавства при виконанні бюджетною установою напрямів (видів) діяльності відповідно до покладених на неї функцій та завдань із задоволення суспільних потреб, визначених у Положенні про діяльність установи;

дотримання встановленого порядку затвердження та внесення змін до паспорту бюджетної програми;

обґрунтованості результативних показників паспорту бюджетної програми; наявності в установи законодавчих підстав для реалізації паспорту бюджетної програми;

досягнення установою визначених в паспорті бюджетної програми мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик бюджетної програми.

2.4.3. В ході ревізії цього питання необхідно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку паспорта бюджетної програми. Перевірити дотримання своєчасності та порядку затвердження паспорта бюджетної програми, внесення змін до нього.

Примітка. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. N 1098.

(примітка підпункту 2.4.3 пункту 2.4 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

При цьому необхідно врахувати, що паспорти бюджетних програм складають усі головні розпорядники бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою, крім бюджетних програм з повернення кредитів до бюджету, бюджетних програм Пенсійного фонду України; бюджетних програм, які створюються протягом року за рахунок коштів резервного фонду бюджету; щодо відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів дізнання, досудового слідства, прокуратури і суду, відшкодування громадянину вартості конфіскованого та безхазяйного майна, стягнутого в дохід держави, відшкодування шкоди, завданої фізичній чи юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, їх посадових і службових осіб за загальнодержавними витратами.

(абзац другий підпункту 2.4.3 пункту 2.4 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

Паспорт бюджетної програми формується з використанням інформації, наведеної у бюджетному запиті головного розпорядника, з урахуванням бюджетних призначень, установлених законом про Державний бюджет України.

В ході ревізії цього питання необхідно перевірити дотримання головним розпорядником коштів вимог щодо забезпечення відповідності змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, бюджетному розпису, порядкам використання бюджетних коштів та Правилам складання паспортів.

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

При цьому достовірність окремих даних звіту щодо виконання паспорту бюджетної програми (наприклад показники затрат, обсяги проведених видатків, тощо) перевіряється шляхом порівняння з даними зведеної фінансової звітності.

Залежно від змісту результативних показників паспорта бюджетної програми досліджуються інші документи щодо діяльності головного розпорядника бюджетних коштів.

Достовірність звітних даних про виконання паспорта також може досліджуватись в ході перевірки інших питань програми ревізії. Наприклад, дотримання установою напрямів використання бюджетних коштів, затверджених в паспорті, досліджується в ході перевірки питання "Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків".

2.4.5. В ході перевірки своєчасності та обґрунтованості внесення змін до паспорта бюджетної програми необхідно врахувати, що відповідні зміни уносяться протягом бюджетного періоду шляхом затвердження їх у новій редакції в порядку, установленому для складання паспортів бюджетних програм, у разі:

прийняття змін до закону про Державний бюджет України, які призводять до зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм;

передачі бюджетних призначень від одного головного розпорядника до іншого;

передачі нерозподілених бюджетних призначень на визначену в законі про Державний бюджет України мету між головними розпорядниками;

перерозподілу видатків за бюджетними програмами у межах загального обсягу бюджетних призначень, передбачених головному розпоряднику;

прийняття відповідних рішень щодо внесення змін до чинних порядків використання бюджетних коштів, які призводять до зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм;

внесення змін до розпису державного бюджету, які призводять до зміни результативних показників бюджетної програми;

внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ, що призводять до зміни напрямів використання коштів, затверджених у паспорті бюджетної програми.

У разі зменшення або передачі бюджетних призначень, що призводять до скасування існуючої програми, відповідний головний розпорядник бюджетних коштів готує наказ про визнання

таким, що втратив чинність, наказу про затвердження відповідного паспорта бюджетної програми.

(підпункту 2.4.5 пункту 2.4 розділу IV у редакції наказу
Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

3. Виконання функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності. Затвердження та внесення змін до фінансових планів суб'єктів господарювання державного та комунального секторів економіки, які входять до сфери управління бюджетної установи

Підчас контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності перевіряється діяльність органів державної влади або місцевого самоврядування, які відповідно до законодавства виконують функції з управління об'єктами державної або комунальної власності (далі - суб'єкти управління).

Примітка. Компетенція суб'єктів управління щодо управління об'єктами державної власності визначена Господарським кодексом України, Законом України "Про управління об'єктами державної власності" та іншими актами законодавства. Компетенція суб'єктів управління щодо управління об'єктами комунальної власності визначена Господарським кодексом України, Законом України "Про місцеве самоврядування в Україні", актами органів місцевого самоврядування та іншими актами законодавства.

3.1. При здійсненні контролю відповідного питання перевірі підлягають такі основні документи:

фінансові плани суб'єктів господарювання державного (комунального) сектору економіки, які входять до сфери управління відповідного суб'єкта управління (далі - підприємства), пояснювальні записки до фінансових планів, зміни до фінансових планів та звіти про їх виконання;

статути (положення) підприємств;

стратегія розвитку та інвестиційний план підприємства на середньострокову перспективу (3 - 5 років);

звітність підприємств за плановий рік (або на останню звітну дату) та рік, що передує плановому, а саме: баланси, звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності; декларація з податку на прибуток;

контракти, укладені суб'єктами управління з керівниками підприємств;

документи щодо виконання суб'єктом управління своїх функцій під час використання підприємствами майна (зокрема, передачі в безоплатне користування, оренду, відчуження, списання з балансу основних фондів, узгодження договорів суб'єкта господарювання про спільну діяльність тощо);

акти суб'єкта управління щодо реалізації повноважень управління стосовно підприємства (накази, розпорядження, рішення органів місцевого самоврядування щодо управління об'єктами комунальної власності тощо).

3.2. При дослідженні питання виконання функцій з управління об'єктами державної власності перевіряється (у разі поширення відповідних норм законодавства на діяльність конкретного

суб'єкта господарювання):

дотримання суб'єктом управління вимог законодавства при затвердженні статуту (положення) підприємства, а також стан виконання суб'єктом управління своїх функцій щодо контролю за дотриманням вимог статуту (положення) під час діяльності підприємства;

відповідність контракту, укладеного з керівником підприємства, вимогам Типової форми контракту з керівником підприємства, що є у державній власності; виконання суб'єктом управління функцій щодо своєчасності внесення змін до укладеного контракту, а також контролю за виконанням його вимог;

***Примітка.** Вимоги щодо укладання контракту з керівником підприємства, що є у державній власності, визначені постановами Кабінету Міністрів України від 19.03.93 р. N 203 "Про застосування контрактної форми трудового договору з керівником підприємства, що є у державній власності" та від 02.08.95 р. N 597 "Про Типову форму контракту з керівником підприємства, що є у державній власності".*

чи затверджувалися прогнозно-стратегічні документи щодо діяльності підприємства (стратегії розвитку, річні фінансові та інвестиційні плани, а також інвестиційні плани на середньострокову перспективу), причини їх не затвердження; реалізація функцій суб'єкта управління щодо контролю за виконанням таких документів;

дотримання законодавства при розгляді та затвердженні суб'єктом управління фінансових планів підприємств, забезпечення контролю за станом їх виконання, внесення змін до планів;

виконання суб'єктом управління своїх функцій під час використання майна підприємств (зокрема, передачі в безоплатне користування, оренду, відчуження, списання з балансу основних фондів, виявлення майна, яке тимчасово не використовується та ін.), узгодження договорів підприємства про спільну діяльність, приведення у відповідність із законодавством установчих документів та внутрішніх положень підприємств, проведення інвентаризації майна підприємств;

забезпечення суб'єктом управління контролю за виконанням підприємствами вимог законодавства щодо відрахування ними до бюджету частини прибутку (доходу) або дивідендів;

стан виконання суб'єктом управління інших функцій та обов'язків, визначених нормативно-правовими актами, наказами суб'єкта управління.

3.3. В ході ревізії особлива увага приділяється питанню дотримання суб'єктом управління встановленого порядку затвердження та контролю за станом виконання фінансових планів підприємств.

***Примітка.** Вимоги щодо складання, затвердження та контролю за виконанням фінансових планів суб'єктів господарювання державного сектора економіки визначені Господарським кодексом України та наказом Міністерства економіки України від 21.06.2005 р. N 173 "Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі, та їх дочірніх підприємств", який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.07.2005 р. за N 729/11009.*

При перевірці цього питання слід враховувати, що фінансовий план державного комерційного та казенного підприємства, господарського товариства, у статутному

капіталі якого більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі, суб'єкта господарювання, засновником якого є Кабінет Міністрів України, складається на кожен наступний рік з поквартальною розбивкою і відображає очікувані фінансові результати в запланованому році.

В ході ревізії необхідно перевірити виконання суб'єктом управління функції контролю за своєчасністю складання підприємствами фінансових планів; дотримання встановлених законодавством строків та порядку розгляду і затвердження фінансових планів. Дослідити, чи дотримано при складанні фінансових планів встановленої законодавством форми такого плану.

***Примітка.** Відповідно до частин другої та четвертої статті 75 Господарського кодексу України фінансовий план підлягає затвердженню до 1 вересня року, що передує плановому: підприємств, що є суб'єктами природних монополій, та підприємств, плановий розрахунковий обсяг чистого прибутку яких перевищує 50 мільйонів гривень, - Кабінетом Міністрів України; інших підприємств - органами, до сфери управління яких вони входять. Форма та методичні рекомендації по розробці фінансового плану затверджуються центральним органом виконавчої влади з питань економіки.*

Перевірити виконання суб'єктом управління функції контролю за обґрунтованістю визначених у фінансових планах показників. При цьому необхідно врахувати, що фінансовий план підприємства повинен забезпечувати зростання фінансових результатів діяльності, отримання валового прибутку та чистого прибутку, розмір яких не може бути меншим, ніж прогностні та планові показники поточного року, розраховані на базі фактично досягнутих показників I кварталу поточного року та прогностних показників II, III і IV кварталів поточного року з урахуванням прогнозованого рівня інфляції.

Необхідно звернути увагу на обґрунтованість причин зменшення в фінансових планах показників чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), валового прибутку або чистого прибутку порівняно із показниками попереднього періоду. Для цього необхідно проаналізувати достовірність обґрунтувань зменшення зазначених показників, наведених в пояснювальній записці до проекту фінансового плану та відповідних розрахунків.

Доцільно звірити основні показники фінансового плану зі звітними документами, на підставі яких вони визначались (баланси підприємств на 31 грудня минулого року і на останню звітну дату, звіти про фінансові результати підприємства за 12 місяців минулого року і за останній звітний період, звіт про рух грошових коштів за 12 місяців минулого року, звіт про власний капітал за 12 місяців минулого року, примітки до річної фінансової звітності за минулий рік, декларація з податку на прибуток за 12 місяців минулого року, стратегія розвитку та інвестиційний план підприємства на середньострокову перспективу). При виявленні значних відхилень відповідних показників необхідно з'ясувати причини таких відхилень та достатність підстав для їх врахування при складанні фінансового плану.

Перевірити своєчасність та обґрунтованість реагування суб'єкта управління на необхідність внесення змін до фінансових планів; повнота врахування суб'єктом управління пропозицій підприємств щодо внесення відповідних змін.

При цьому необхідно врахувати, що зміни до затвердженого фінансового плану підприємства можуть уноситися один раз на рік, у якому затверджувався фінансовий план, та не більше двох разів протягом планового року. Зміни до фінансового плану підприємства не можуть уноситись у періоди, за якими минув строк звітування. Проект змін до фінансового плану

підприємства готується підприємством і подається суб'єкту управління не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом. Щоб перевірити обґрунтованість ініціювання змін до фінансового плану, необхідно детально проаналізувати підготовлену підприємством у таких випадках пояснювальну записку про причини відповідних змін.

В ході ревізії необхідно перевірити виконання суб'єктом управління функції контролю за виконанням підприємствами показників фінансових планів. Для цього необхідно проаналізувати, чи вживались суб'єктом управління необхідні заходи реагування за результатами аналізу звітів про виконання фінансових планів суб'єктів господарювання. При цьому необхідно звернути увагу на значні відхилення фактичних показників від планових. Перевірити достовірність наведених в пояснювальних записках до звітів обґрунтувань таких відхилень.

У випадку постійного невиконання підприємством основних показників фінансового плану, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства, необхідно дослідити, чи вживались суб'єктом управління заходи для виправлення негативних тенденцій в діяльності підприємства та покращення його становища. Зокрема, чи приймались стосовно підприємства кадрові рішення, чи переглядались умови контрактів з керівниками підприємств, чи вживались заходи дисциплінарного та матеріального впливу, чи розглядались та приймались шляхи розвитку (подолання негативних тенденцій) підприємства тощо.

3.4. Дослідження питання виконання органом місцевого самоврядування функцій щодо управління суб'єктами господарювання комунального сектора економіки здійснюється з урахуванням рекомендацій, викладених в пунктах 3.1 - 3.3 цього розділу, але відповідно до вимог законодавства, що регулює діяльність таких суб'єктів господарювання.

Примітка. Відповідно до частини 9 статті 78 Господарського кодексу України особливості господарської діяльності комунальних унітарних підприємств визначаються відповідно до вимог, встановлених цим Кодексом щодо діяльності державних комерційних або казенних підприємств, а також інших вимог, передбачених законодавством.

При цьому слід в обов'язковому порядку досліджувати акти органів місцевого самоврядування на відповідній території, які визначають функції щодо управління об'єктами комунальної власності, та перевіряти дотримання їх вимог.

3.5. Відповідно до статті 16 Закону України "Про управління об'єктами державної власності" контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності здійснюють Кабінет Міністрів України, Фонд державного майна України, уповноважені органи управління, органи державної контрольно-ревізійної служби, інші контролюючі органи шляхом проведення аналізу законності та оцінки ефективності виконання суб'єктами управління визначених обов'язків відповідно до законодавства України.

Порядок здійснення контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності відповідно до статті 5 Закону України "Про управління об'єктами державної власності" визначається Кабінетом Міністрів України.

Примітка. Порядок здійснення контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності визначений постановою Кабінету Міністрів України від 19.06.2007 р. N 832 (далі - Порядок N 832).

Відповідно до вимог Порядку N 832 контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності здійснюється шляхом проведення моніторингу виконання суб'єктами управління повноважень, визначених відповідно до Закону України N 185, щодо оцінки ефективності управління, показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів

господарювання, стану виконання суб'єктами господарювання фінансових планів та їх платоспроможності, додержання законності щодо використання та збереження державного майна, виконання суб'єктами управління обов'язків відповідно до законодавства.

(абзац третій пункту 3.5 розділу IV у редакції наказу
Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

Завданням моніторингу є збір, накопичення, аналіз інформації про виконання суб'єктами управління функцій з управління об'єктами державної власності. Відповідальним за проведення моніторингу є Мінекономрозвитку.

При цьому Мінекономрозвитку за результатами проведеного в рамках моніторингу аналізу повинне подавати Держфінінспекції:

до 10 липня року, що настає за звітним, інформацію про ефективність управління об'єктами державної власності;

***Примітка.** Критерії визначення ефективності управління об'єктами державної власності визначені постановою Кабінету Міністрів України від 19.06.2007 р. N 832.*

Методичні рекомендації застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності затверджені наказом Мінекономрозвитку України від 15.03.2013 N 253.

(абзац другий примітки другої підпункту 3.5
пункту 3 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом
Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

у разі погіршення показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання внаслідок неефективного управління об'єктами державної власності пропозиції щодо доцільності проведення державного фінансового аудиту або інспектування певних суб'єктів господарювання.

Відповідна інформація може бути використана в ході ревізії питання виконання функцій з управління об'єктами державної власності.

4. Дослідження організації і стану контрольно-ревізійної роботи та/або внутрішнього аудиту

4.1. Дослідження організації і стану контрольно-ревізійної роботи здійснюється у разі, коли перевіряється діяльність підконтрольної установи до 1 січня 2012 року. Питання організації внутрішнього аудиту досліджується у разі, коли перевіряється діяльність підконтрольної установи з 1 січня 2012 року.

***Примітка.** Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. N 1001 "Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади" з 1 січня 2012 року контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, інших центральних органів виконавчої влади реорганізуються в підрозділи внутрішнього аудиту.*

Організація і стан контрольно-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту досліджується в ході ревізій міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також їх територіальних органів, бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади у випадку,

коли у їх структурі є відповідно контрольно-ревізійні підрозділи чи підрозділи внутрішнього аудиту.

4.2. Питання організації і стану контрольно-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту включається до програми у разі виділення для участі у проведенні ревізії спеціаліста структурного підрозділу органу Держфінінспекції, на якого покладено функції щодо здійснення контролю за станом внутрішнього аудиту в зазначених органах та бюджетних установах.

Дослідження організації і стану контрольно-ревізійної роботи здійснюється відповідно до Порядку проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 р. N 2.

Дослідження стану організації внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. N 1001 з урахуванням Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 N 1247, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за N 1219/19957.

(абзац третій пункту 4.2 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

5. Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису

5.1. При здійсненні контролю за правильністю складання і виконання кошторисів бюджетних установ перевірячі підлягають такі основні документи:

бюджетний запит, лімітні довідки про бюджетні асигнування, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, кошторис бюджетної установи, план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів та помісячний план використання бюджетних коштів (для вищих навчальних закладів та наукових установ), довідки про внесення змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис;

книга "Журнал-головна", меморіальний ордер N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ", інші меморіальні ордери;

картки аналітичного обліку готівкових операцій; картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків, картки аналітичного обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (N 2д, N 2м); звіти про виконання спеціального фонду кошторису - Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами (N 4-1д, N 4-1м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (N 4-2д, N 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (N 4-3д, N 4-3м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (N 4-4д), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (N 4-3д.1, N 4-3м.1), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (N

7д, N 7м), Звіт про заборгованість за окремими програмами (N 7д.1, N 7м.1), пояснювальна записка.

5.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання порядку розгляду та затвердження кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та інших документів згідно з нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, Державного казначейства щодо касового виконання державного (місцевого) бюджету за видатками;

наявності та обґрунтованості розрахунків потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на здійснення видатків за відповідними кодами економічної класифікації або класифікації кредитування бюджету і деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю;

наявності та обґрунтованості розрахунків обсягу надходжень та видатків по спеціальному фонду кошторису за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету та напрямком використання цих коштів, а також відповідності вказаних показників показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди;

дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторису у разі потреби перерозподілу бюджетною установою своїх асигнувань;

відповідності затверджених в кошторисі сум асигнувань загального фонду бюджету на здійснення видатків або надання кредитів з бюджету за відповідними кодами економічної класифікації граничним обсягам видатків бюджету із загального фонду, доведеним лімітною довідкою;

відповідності проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань; відповідності використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (в розрізі складових витрат та джерел їх фінансування);

відповідності обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);

5.3. В ході ревізії цього питання необхідно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та інших документів згідно з нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, Державного казначейства щодо касового виконання державного (місцевого) бюджету за видатками.

***Примітка.** Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. N 228 (далі - Постанова N 228).*

Пересвідчитись, чи затверджено кошторис уповноваженим на це органом, дослідити своєчасність його затвердження.

5.4. Дослідити правильність формування доходної частини кошторису за загальним та спеціальним фондами.

Для цього необхідно перевірити, чи не перевищують суми надходжень, затвердженої в кошторисі за загальним фондом, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної розпорядником вищого рівня чи відповідним фінансовим органом.

Вивчити питання обґрунтованості визначення обсягів надходжень до спеціального фонду кошторису. При цьому слід мати на увазі, що у процесі складання та затвердження проектів кошторисів залишки бюджетних коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються.

Проаналізувати розрахунки до доходної частини спеціального фонду кошторису, які мають складатись бюджетною установою за кожним джерелом доходів. За відсутності відповідних розрахунків чи недостатності в них даних необхідно запросити та перевірити інші документи, які підтверджували б заплановані в кошторисі обсяги надходжень до спеціального фонду.

При цьому необхідно врахувати, що за основу цих розрахунків повинні братись такі показники, як: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

Під час перевірки формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково необхідно врахувати рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання в планових періодах. Водночас слід врахувати, що відповідні показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

5.5. Дослідити правильність формування видаткової частини кошторису за загальним та спеціальним фондами.

Для цього перевірити обґрунтованість потреби бюджетної установи у передбачених кошторисом розмірах асигнувань в розрізі кожного коду економічної класифікації видатків (КЕКВ) за загальним та спеціальним фондами видаткової частини кошторису. Для цього необхідно перевірити, чи підтверджені заплановані в кошторисі обсяги видатків розрахунками щодо потреби в асигнуваннях, які мають складатись бюджетною установою за відповідними КЕКВ. У разі відсутності таких розрахунків чи недостатності в них даних необхідно запросити та проаналізувати інші документи, які обґрунтовували б відповідну потребу в асигнуваннях.

***Примітка.** Відповідно до абзацу сьомого пункту 2 Постанови N 228 розрахунки до кошторису є невід'ємною його частиною.*

Під час перевірки розрахунків потрібно пересвідчитись, чи обґрунтовані вони відповідними показниками діяльності бюджетної установи, а також необхідністю установи у здійсненні передбачених в кошторисі видатків. Дослідити, чи враховано у видатковій частині кошторису об'єктивну потребу в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді.

Перевірити, чи забезпечено бюджетними асигнуваннями першочергові видатки (видатки на оплату праці з нарахуваннями, комунальні послуги тощо), дотримання вимог окремих статей законів про Державний бюджет України на відповідний рік в частині забезпечення в повному обсязі потреби в асигнуваннях на оплату праці працівників; проведення розрахунків за електроенергію, теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та

доведення лімітів споживання у фізичних обсягах. У разі збільшення використання енергоносіїв у фізичних обсягах необхідно проаналізувати причини такого збільшення.

Наприклад, під час перевірки обґрунтованості розрахунків асигнувань на оплату праці необхідно перевірити, чи правильно визначено фонд оплати праці у відповідності до штатного розпису, чи враховано при цьому нові законодавчі акти, якими передбачається підвищення посадових окладів, ставок протягом року, чи в вірному розмірі розраховано суми нарахувань на заробітну плату внесків до державних цільових фондів тощо. Дослідити дотримання при обрахунку обсягу видатків на оплату праці встановленої граничної чисельності працівників установи.

Примітка. Граничну чисельність працівників апарату центральних органів виконавчої влади і підпорядкованих їм територіальних органів та інших державних органів (до 13.09.2011 р.) затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 13.05.2009 р. N 464. Після 13.09.2011 р. граничну чисельність працівників апарату центральних органів виконавчої влади затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.2011 р. N 937, а їх територіальних органів - постановою Кабінету Міністрів України від 14.11.2011 р. N 1184.

При перевірці розрахунків асигнувань на оплату комунальних послуг звертається увага на: рівень споживання та асигнування минулого бюджетного року; наявність орендарів, гуртожитків та кількість мешканців, що в них проживають, які повинні відшкодовувати вартість спожитих ними комунальних послуг; вартість комунальних послуг, включених до калькуляції вартості платних послуг; підвищення цін та тарифів, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості.

При цьому слід врахувати, що установою повинен забезпечуватись режим економії коштів і матеріальних цінностей та до кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи та з врахуванням обмежень, визначених нормативно-правовими актами. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Перевірити питання дотримання установою встановлених нормативно-правовими актами граничних обсягів витрат на придбання окремих видів товарів та послуг, а також лімітів щодо їх кількості та обсягів. Проаналізувати дотримання при плануванні обсягів видатків визначених Президентом України та Урядом України різного роду заходів щодо економії бюджетних коштів тощо.

Примітка. Заходи щодо економного та раціонального використання бюджетних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. N 943.

Граничні суми витрат на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету, республіканського Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 р. N 332.

Якщо перевірка обґрунтованості планування видаткової частини кошторису проводиться після завершення відповідного планового бюджетного року, необхідно проаналізувати обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості, що

виникла на кінець цього періоду. При цьому поряд з об'єктивними причинами наявності такої дебіторської чи кредиторської заборгованості можуть бути і прорахунки в плануванні показників кошторису, а саме в частині відповідного завищення чи заниження в кошторисі планових обсягів видатків за загальним та спеціальним фондами кошторису.

Тому за наявності заборгованості необхідно встановити причини її виникнення та перевірити це на предмет дотримання законодавства щодо планування показників кошторису.

5.6. Перевірити дотримання законодавства в ході внесення змін до кошторису. В першу чергу, пересвідчитися у наявності об'єктивної потреби щодо внесених бюджетною установою змін до кошторису в частині перерозподілу, збільшення або зменшення асигнувань; збільшення чи зменшення запланованих обсягів надходжень до спеціального фонду. Зміни до кошторису повинні вноситись на підставі розрахунків з відповідними обґрунтуванням.

Дослідити, чи внесено зміни до кошторису у всіх необхідних для цього випадках (за наявності об'єктивної потреби в цих змінах), перевірити своєчасність таких змін. Перевірку питання внесення змін до загального і спеціального фондів кошторисів бюджетних установ необхідно проводити з урахуванням вимог Бюджетного кодексу України, окремих статей законів про Державний бюджет України на відповідний рік, інших нормативно-правових актів в частині заборони зменшення асигнувань за захищеними статтями загального фонду бюджету; заборони збільшення асигнувань на видатки розвитку за рахунок видатків споживання, на оплату праці працівників бюджетних установ за рахунок зменшення інших видатків; заборони збільшення видатків за бюджетними програмами, пов'язаними з функціонуванням органів державної влади, за рахунок зменшення інших видатків.

При внесенні змін до кошторису в частині спеціального фонду необхідно звернути увагу на те, що:

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

зміни до спеціального фонду кошторису повинні вноситись у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік;

у разі, коли фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від планованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за два тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді;

підставою для внесення протягом року змін до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями мають бути довідки Державної казначейської служби про підтвердження надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки установи, що відкриті у відповідному органі Державної казначейської служби, та довідки про внесення змін до кошторису з відповідними розрахунками і обґрунтуваннями, яка затверджується керівником установи, що затвердив кошторис;

зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями бюджетних установ вносяться без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом

бюджету, а зміни до спеціального фонду кошторису за іншими надходженнями (крім власних надходжень) вносяться після внесення відповідних змін до бюджетного розпису;

з урахуванням внесених змін до спеціального фонду кошторису бюджетною установою повинні упорядковуватися бюджетні зобов'язання.

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

Для обліку внесених змін до кошторису в бюджетній установі має вестись Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань.

Примітка. Далі по тексту Методичних рекомендацій під сумою надходжень та асигнувань, затверджених в кошторисі, слід розуміти відповідні суми асигнувань та видатків з урахуванням внесених в установленому порядку змін до кошторису.

5.7. При перевірці питання фактичного виконання кошторису аналізуються звіти про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету.

При цьому необхідно врахувати, що усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова та бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, повинні бути завізовані відповідним органом Державної казначейської служби, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності.

Примітка: Звіти про виконання кошторису за спеціальним фондом подаються в Порядку та за формами, встановленими наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 N 44.

(примітка підпункту 5.7 пункту 5 розділу IV у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

5.8. Перевірити, чи обсяги фактичних надходжень за загальним фондом кошторису та проведені бюджетною установою касові видатки ¹ не перевищують відповідні обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ. З'ясувати, чи не має за окремими КЕКВ перевитрат коштів за рахунок асигнувань, затверджених в кошторисі за іншими КЕКВ, та чи не призвело це до нецільового використання коштів.

¹ Касові видатки - усі суми, проведені органом Державної казначейської служби або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків (наказ Держказначейства від 26.12.2003 р. N 242 "Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ" (далі - Інструкція N 242).

Примітка. Із переходом на казначейське обслуговування виконання бюджетів наявність такого перевищення за загальною сумою є малоймовірною, оскільки відповідні операції контролюються органами Державної казначейської служби на етапі фінансування та оплати рахунків. Водночас більш поширеними можуть бути

випадки перевищення касових видатків одних КЕКВ за рахунок інших. На практиці це відбувається, коли порушники під виглядом видатків за одними КЕКВ проводять по обліку та звітності зовсім інші видатки. Однак зазначене можна встановити в ході ревізії питання "Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та рахунках в установах банків".

Для цього суми затверджених в кошторисі надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним КЕКВ порівнюються із відповідними сумами фактичних надходжень та касових видатків, відображених у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду.

Водночас для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначеному звіті щодо надходжень в розрізі КЕКВ необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань. При цьому загальну суму надходжень доцільно порівняти із даними книги "Журнал-головна" в частині сальдо по рахунку 70 "Доходи загального фонду", до його списання в кінці року на субрахунок 431 "Результат виконання кошторису за загальним фондом". Відповідні суми повинні бути однаковими.

Достовірність даних у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду щодо касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно перевірити шляхом порівняння їх значень з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Примітка. В даному пункті передбачається, що достовірність даних книги "Журнал-головна", згаданих карток і книг аналітичного обліку, меморіальних ордерів вже перевірена в ході ревізії інших питань програми, що описано в наступних розділах Методичних рекомендацій.

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

Перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, та встановити, чи не призвело це до нецільового використання бюджетних коштів.

Для цього сума касових видатків, відображена у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівнюється з сумою затверджених в кошторисі видатків в цілому та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду в розрізі всіх джерел таких надходжень.

Водночас для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Достовірність даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині затверджених видатків в розрізі КЕКВ перевіряється шляхом порівняння їх значень із відповідними даними кошторису з урахуванням всіх довідок про внесення до нього змін, які стосуються перегляду розміру видатків спеціального фонду за загальною сумою та в розрізі КЕКВ.

Достовірність даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині власних надходжень необхідно досліджувати в розрізі кожної групи цих надходжень (джерел доходів). Для цього відповідні дані щодо надходжень спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордера N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" в частині сальдо по рахунках 71 "Доходи спеціального фонду", 72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт", 74 "Інші доходи", з даними книги "Журнал-головна" по відповідних рахунках до їх списання в кінці року на субрахунок 432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом", а також з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань, у випадку отримання бюджетною установою від вищестоящої установи доходів зі спеціального фонду.

Примітка. В даному пункті передбачається, що правильність відображення даних в меморіальному ордері N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" та картках аналітичного обліку отриманих асигнувань в частині доходів спеціального фонду в розрізі його джерел перевірено в ході ревізії питання "Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та рахунках в установах банків".

5.10. Перевірити, чи не допускалось проведення за рахунок коштів загального фонду видатків, які відповідно до законодавства мають здійснюватися із спеціального фонду, і навпаки.

При цьому необхідно врахувати, що відповідно до частини 4 статті 23 Бюджетного кодексу України витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право провадити їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету, якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше.

Відповідно до пунктів 23, 49 Постанови N 228 видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень здійснюються у такій послідовності: за встановленими напрямками використання, на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду.

Необхідно також перевірити, чи всі операції бюджетної установи за доходами та видатками пройшли через реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби, а також відображені в звітності про виконання кошторису.

З'ясувати, чи не допускалися установою негрошові форми розрахунків з бюджетом (взаємозаліки, бартерні операції, операції з використанням векселів тощо). У випадку отримання бюджетною установою матеріальної допомоги (матеріальних цінностей) перевірити, чи відображено відповідні операції у звітності установи за доходами спеціального фонду кошторису.

(абзац п'ятий пункту 5.10 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

Необхідно також перевірити, чи не здійснювалися установою заборонені Бюджетним кодексом України запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених Бюджетним кодексом), а також чи не надавалися юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету).

(пункт 5.10 розділу IV доповнено абзацом згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

5.11. Необхідно перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ.

Для цього необхідно порівняти дані Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які ведуться в розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним і спеціальним фондами.

Водночас доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою проведених фактичних видатків за відповідним кодом економічної класифікації.

При цьому слід мати на увазі, що поряд з об'єктивними причинами перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями та касовими видатками можуть бути і причини, пов'язані з порушенням законодавства в частині взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування та виникнення у зв'язку з цим небюджетної кредиторської заборгованості.

***Примітка.** Відповідно до статті 48 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами. За спеціальним фондом бюджету бюджетні зобов'язання беруться виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.*

Зобов'язання, взяті без відповідних бюджетних асигнувань, не вважаються бюджетними зобов'язаннями (крім зобов'язань щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян, які обліковуються Державною казначейською службою незалежно від визначених на цю мету бюджетних призначень) і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів.

Серед об'єктивних причин перевищення фактичних видатків над касовими та затвердженими асигнуваннями можуть бути:

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

проведення фактичних витрат за рахунок погашення дебіторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду.

Якщо фактичні видатки менші за затверджені асигнування та касові видатки, це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду, невикористання придбаних протягом року товарно-матеріальних цінностей, здійснення авансових платежів. В даному випадку потребують додаткового дослідження розрахунки (обґрунтування) до кошторису в частині потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на предмет їх завищення.

При наявності вказаних вище відхилень по кожному факту необхідно встановити причини цих розбіжностей та перевірити їх на предмет дотримання законодавства.

Рекомендації щодо перевірки дотримання законодавства при взятті зобов'язань наведено також у пункті 5.9 цього розділу.

5¹. Дотримання законодавства під час використання коштів, виділених на здійснення заходів і завдань державних цільових програм.

Перевірка цього питання залежить від ролі бюджетної установи у здійсненні заходів і завдань державних цільових програм.

5^{1.1}. Перевірка цього питання у державного замовника державної цільової програми, яким була підконтрольна установа у ревізійному періоді, передбачає визначення всього переліку державних цільових програм, замовником якого була ця бюджетна установа, а також стану їх виконання:

досягнення мети, завдань, результативних показників програми, наявність підстав та своєчасність подання пропозицій щодо внесення змін або припинення дії державної цільової програми;

дотримання вимог чинного законодавства щодо відбору виконавців та використання коштів, спрямованих на виконання завдань і заходів державних цільових програм;

Примітка: Вимоги до розроблення, затвердження та виконання державних цільових програм визначені у Законі України "Про державні цільові програми", Порядку розроблення та виконання державних цільових програм, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 31.01.2007 N 106.

наявність проміжних, щорічних, заключних звітів про результати виконання державних цільових програм, дотримання встановлених законодавством строків звітування про хід їх виконання.

Примітка: Загальні вимоги до організації підготовки та подання звітів про виконання державних цільових програм та обміну інформацією між учасниками процесу реалізації цих програм визначені у Порядку обміну інформацією між виконавцями державних цільових програм та координації цієї роботи, який затверджений наказом Міністерства економіки України від 04.12.2009 N 1367.

5^{1.2}. Якщо бюджетна установа є виконавцем державної цільової програми, то в ході перевірки питання дотримання законодавства під час використання коштів, виділених на її здійснення, варто дослідити:

перелік державних цільових програм, виконавцем яких була ця бюджетна установа у ревізійному періоді; перелік бюджетних програм, у рамках яких виконувалися заходи цих державних цільових програм, та їх фінансове забезпечення;

обґрунтованість визначених обсягів видатків на виконання завдань та заходів державних цільових програм у складі бюджетних програм;

доцільність бюджетних призначень у разі закінчення або втрати чинності державної цільової програми, що виконувалася у складі відповідних бюджетних програм;

законність витрачання коштів відповідно до встановлених законодавством порядків;

дотримання процедури встановлених строків звітування про хід виконання програм.

(розділ IV доповнено пунктом 5¹ згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

6. Ведення касових операцій. Розрахунки з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження

6.1. В ході ревізії ведення касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження, перевіріці підлягають наступні документи:

Меморіальний ордер N 1 "Накопичувальна відомість за касовими операціями" форма N 380 (бюджет), журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, касові книги, звіти касира;

первинні документи: прибуткові та видаткові касові ордери, казначейські (банківські) виписки, в яких засвідчується внесення готівки на казначейський рахунок та її зняття, корінці чекових книжок, розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, матеріальної допомоги, відрядних та інших виплат; трудові угоди на виконання робіт, які оплачуються готівкою; чеки, рахунки, накладні про придбання готівкою матеріальних цінностей та інші документи, підтверджуючі використання грошових коштів; заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки; заявки-доручення на забезпечення іноземною валютою;

договори про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі об'єкта контролю;

книга "Журнал-головна", Баланс.

6.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

наявності договору про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі об'єкта контролю з посадовою особою, що була відповідальною за ведення касових операцій (далі - касир) у періоді, що підлягав ревізії;

дотримання строків та порядку проведення інвентаризації каси;

забезпечення належного збереження наявних в касі об'єкта контролю коштів (за результатами проведеної в ході ревізій інвентаризації наявних коштів в касі об'єкта контролю);

дотримання порядку обліку інших грошових коштів: грошових документів в національній та іноземній валютах, що знаходяться в касі установи (поштові марки, оплачені проїзні документи, путівки на лікування та відпочинок і інші) та грошових коштів у дорозі (грошових коштів, внесених юридичними та фізичними особами в каси банків для подальшого зарахування на поточні рахунки або інші рахунки підприємств);

дотримання законодавства в частині своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, господарські потреби, інші операції, що потребують оформлення їх прибутковими та видатковими касовими ордерами і відомостями, також зарахування отриманих та списаних з каси грошових коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби та на рахунки в установах банків;

дотримання законодавства в частині відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів; своєчасності звітування про використання коштів, виданих в підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу установи;

своєчасності та повноти повернення депонованих сум заробітної плати на рахунки банку;

дотримання встановленого ліміту готівки в касі.

6.3. Ревізію ведення касових операцій доцільно розпочинати з перевірки факту укладання договору про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі об'єкта контролю з посадовою особою, яка була відповідальною за ведення касових операцій у періоді, що підлягав ревізії (зберігається в особистій справі такої особи), та її ознайомлення підпис із вимогами Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 N 637 (далі - Положення N 637).

(абзац перший пункту 6.3 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

Примітка. Основним нормативним документом, що регулює порядок ведення касових операцій, є Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою правління Національного банку України від 15.12.2004 р. N 37.

Єдині вимоги до порядку ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку руху коштів у касі визначено Інструкцією з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 26.12.2003 р. N 242.

Необхідно з'ясувати, чи дотримується установа законодавчо визначених термінів проведення обов'язкової інвентаризації наявних грошових коштів (не менше одного разу на квартал та в обов'язковому порядку перед складанням річної фінансової звітності (крім визначених законодавством випадків); при зміні матеріально відповідальної особи - на день приймання-передачі справ; при встановленні фактів крадіжок та зловживань - в день встановлення таких фактів; у випадках техногенних аварій, пожеж або стихійного лиха (повені, землетрусів та нетерміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха; у випадку ліквідації установи; згідно з розпорядженням судових та слідчих органів, при передачі підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

В перший день ревізії доцільно ініціювати перед керівником установи проведення інвентаризації наявних грошових коштів, що зберігаються в касі установи, та в період ревізії ініціювати проведення інвентаризації грошових коштів.

Інвентаризація проводиться на підставі наказу керівника бюджетної установи інвентаризаційною комісією. При цьому необхідно зважити на те, що інспектор не може входити до складу комісії, однак необхідно, щоб інвентаризація проводилась в його присутності.

Примітка. Порядок проведення інвентаризації визначений Інструкцією з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. N 90 (далі - Інструкція N 90).

Під час проведення інвентаризації слід мати на увазі, що в касі установи не мають права зберігатись грошові кошти і інші цінності, які не належать установі.

Грошові кошти, які зберігаються в касі, але не підтверджені касовими документами, вважаються надлишками готівки та оприбутковуються в касу зі складанням прибуткового ордера та зарахуванням вказаних сум до надходжень установи. При виявленні в касі установи

нестач та/або лишків грошових коштів касир зобов'язаний дати письмові пояснення щодо причин їх виникнення.

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

З метою недопущення фальсифікації результатів інвентаризації інспектору необхідно слідкувати за проведенням підрахунків грошових коштів та інших цінностей в касі, звірити достовірність відображення в акті інвентаризації останніх номерів прибуткового та видаткового ордерів, перевірити правильність виведення результатів інвентаризації. В акті інвентаризації після підписів членів інвентаризаційної комісії вказується, що інвентаризація проводилась в присутності інспектора та цей запис скріплюється його підписом.

У разі відмови керівника установи видати наказ про проведення інвентаризації наявних грошових коштів слід вчинити дії, визначені Порядком опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 р. N 1028 (далі - Постанова N 1028).

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

6.4. Перевіряючи касову книгу, необхідно звернути увагу, чи вона прошнурована та пронумерована, скріплена печаткою та засвідчена підписами керівника та головного бухгалтера, чи своєчасно та в повному обсязі касир проводить записи за здійсненими операціями. У разі ведення касової книги в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів необхідно перевірити дотримання встановлених вимог оформлення роздрукованих касових документів.

***Примітка.** Вимоги щодо ведення касової книги в електронній формі визначено пунктом 4.4 Положення N 637.*

При перевірці касової книги здійснюється арифметичний підрахунок усіх сум в касовій книзі за дебетом і кредитом та визначається правильність виведення сальдо на кінець кожного звітного періоду, перенесення його на початок наступного звітного періоду.

6.5. Під час ревізії ведення касових операцій перевіряється наявність та правильність оформлення установою касових ордерів, розрахункових відомостей, розрахункових документів, документів по операціях із застосуванням платіжних карток, інших касових документів, що фіксують факти надходження та видачі грошових коштів із каси установи, а також повнота та правильність відображення даних цих документів в касовій книзі установи.

Примітка. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

(пункт 6.5 розділу IV доповнено приміткою згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

При цьому слід мати на увазі, що приймання та видача грошових коштів за касовими ордерами може здійснюватись лише в день їх складання. При цьому перед передачею в касу ордери реєструються в журналі реєстрації прибуткових і видаткових документів (ф. N КО-3 або N КО-3а), а видаткові касові ордери, до яких додані платіжні відомості на оплату праці, реєструються по закінченню таких виплат.

В ході ревізії необхідно перевірити правильність відображення в меморіальному ордері N 1 всіх операцій з надходження та видачі готівки, що зафіксовані у касовій книзі та первинних документах (прибуткових та видаткових ордерах, платіжних відомостях, авансових звітах, виписках банку тощо). Крім цього, потрібно відповідно до змісту здійснених господарських операцій, які зафіксовані у відповідних первинних документах, дослідити правильність рознесення їх в меморіальному ордері на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, а саме:

щодо операцій з надходження готівки в касу - по дебету рахунку 30 "Каса" та кредиту кореспондуючих рахунків залежно від джерела надходжень (реєстраційний рахунок, повернення коштів підзвітною особою, плата за надані установою послуги тощо);

щодо операцій з видачі готівки з каси - по кредиту рахунку 30 "Каса" та дебету кореспондуючих рахунків залежно від напрямку використання коштів (заробітна плата, кошти на відрядження тощо).

При цьому необхідно дослідити, чи всі проведені операції з надходження та видачі готівки відображені в меморіальному ордері N 1, а також чи всі записи відповідного меморіального ордеру підтверджені необхідними первинними документами.

В ході ревізії перевіряється також правильність кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, зазначеної в касовій книзі та прибуткових і видаткових касових документах, стосовно операцій, зафіксованих відповідними первинними документами.

***Примітка.** Відображення кореспонденції рахунків у касовій книзі та прибуткових і видаткових документах передбачено затвердженими формами відповідних документів (Положення N 637).*

Після дослідження правильності відображення операцій в меморіальному ордері N 1 перевіряється правильність перенесення суми оборотів цього ордеру по дебету і кредиту рахунку 30 "Каса" та кореспондуючих рахунків до книги "Журнал-головна".

6.6. З метою визначення повноти оприбуткування готівки, отриманої з установи банку, необхідно співставити дебетові обороти рахунку 30 "Каса" у касовій книзі із записами про ці обороти, відображеними в меморіальних ордерах N 1 та N 2 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)" форма N 381 (бюджет), N 3 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)" форма N 382 (бюджет) та перевірити їх на відповідність сумам за даними казначейських виписок, які засвідчують зняття з рахунку грошових коштів, корінців чекової книжки, книг реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів.

При здійсненні перевірки повноти оприбуткування коштів, отриманих від надання послуг (виконання робіт), продажу основних фондів та інших матеріальних цінностей, співставляються дані касової книги з даними меморіальних ордерів N 1, 4 - 10, 13 - 15 та відповідними підтвердними первинними документами, що додаються до зазначених ордерів.

6.7. В ході перевірки дотримання законодавства при списанні готівки з каси необхідно перевірити наявні підтвердні видаткові касові документи. При перевірці видаткових ордерів необхідно звертати увагу на наявність підписів одержувачів про отримання ними готівки, а

також підписів керівника, головного бухгалтера, які дозволили виплату цих коштів, та наявність порядкового номера цього документа, дати його складання.

Особливу увагу необхідно приділити касовим операціям, пов'язаним з виплатою заробітної плати, так як саме при проведенні цих операцій найчастіше встановлюються випадки привласнення готівкових коштів. Перевірка проводиться шляхом співставлення даних касової книги, меморіальних ордерів N 1 та N 5 "Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій" форма N 405 (бюджет) та перевірки відповідних первинних документів: особових рахунків, видаткових касових ордерів, платіжних відомостей на виплату заробітної плати, допомог, відпускних, депонованої заробітної плати тощо.

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

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

Також необхідно звірити підсумки по відомостях, по яких виписано видатковий касовий ордер, з сумою самого ордера, оскільки встановлюються непоодинокі випадки перенесення підсумку у завищеному розмірі.

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

Особливу увагу необхідно звернути на грошові виплати за цивільно-правовими угодами, так як шляхом укладання фіктивних договорів з неіснуючими особами чи з особами, які фактично ніякі роботи не виконували, проводиться списання коштів з каси та привласнення готівки.

Крім того, встановлюються непоодинокі випадки складання фіктивних відомостей на виплату заробітної плати, наприклад: на працівників, які не працюють в установі, звільнені або ж і на працівників об'єкта контролю, але які при цьому кошти не отримують і по їх особовим рахункам суми виплат не проводяться, а підписи підроблюються.

6.8. Ревізію розрахунків з підзвітними особами доцільно розпочинати з ініціювання перед керівником установи проведення інвентаризації підзвітних сум.

Інвентаризація підзвітних сум проводиться станом на момент ревізії, при цьому для виведення залишків на день проведення інвентаризації визначаються суми, видані підзвіт по касовій книзі з 1 числа поточного місяця до дати проведення інвентаризації. Слід звертати увагу, на які цілі видано готівку в підзвіт. Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі (господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт. Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції у населення та заготівлі вторинної сировини), то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено до завершення терміну відрядження. Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані підзвіт суми.

Таким чином, визначивши дату виникнення заборгованості та терміни пред'явлення авансового звіту, слід запропонувати відповідальним особам об'єкта контролю пред'явити при інвентаризації підтвердні документи або суми невикористаної готівки. За результатами інвентаризації підзвітних сум виводиться результат - недостача або лишки.

Під час перевірки видачі підзвітних сум необхідно співставити записи касової книги, меморіального ордера N 1 та меморіального ордера N 8 "Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами" форма N 386 (бюджет), журналу реєстрації посвідчень на відрядження та первинних документів: видаткових касових ордерів, відомостей на видачу підзвітних сум, авансових звітів, наказів на відрядження та первинних документів, які засвідчують придбання матеріальних цінностей за готівку - чеки, накладні, рахунки тощо.

Підзвітні особи звітують за отримані підзвітні кошти авансовим звітом і несуть повну відповідальність за збереження і використання підзвітних сум.

У разі придбання за готівку матеріальних цінностей необхідно перевірити їх оприбуткування по бухгалтерському обліку. Треба уважно вивчити підтвердні документи і у разі сумніву у достовірності ціни, кількості товару тощо при можливості здійснити зустрічну звірку у продавця товару.

6.9. Перевіряючи витрати на відрядження необхідно в першу чергу встановити наявність підстав для вибуття працівника у відрядження та виплати відрядних, а саме: чи виданий наказ (розпорядження) керівника на відправлення працівника у відрядження, чи направлений працівник для виконання саме службового доручення (мета відрядження), наявність документів, підтверджуючих зв'язок службового відрядження з основною діяльністю установи, підтвердження факту направлення у відрядження записами у журналі реєстрації відряджень, дотримання граничної тривалості службового відрядження.

Примітка. Розрахунки з підзвітними особами щодо видатків на відрядження регулюються Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. N 59 (в редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011 р. N 362). До 19.02.2011 це питання регулювалося постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 N 663 "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон".

(примітка пункту 6.9 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

По авансових звітах та прикладених до них підтвердних первинних документах, які додаються до меморіального ордера N 8, перевіряється правильність та своєчасність звітування за кошти, отримані на відрядження.

Документами, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства, є, зокрема (але не виключно): запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю установи, що направляє у відрядження; укладений договір чи контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

Необхідно перевірити правильність виплати добових та законність відшкодування витрат на відрядження, зокрема, наявність підтвердних документів в оригіналі, за якими проведено відшкодування витрат на відрядження.

Підтвердними документами, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат, є розрахункові документи відповідно до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" та Податкового кодексу України. У разі відрядження за кордон підтвердні документи оформлюються згідно із законодавством відповідної держави. Добові витрати не потребують спеціального документального підтвердження.

Необхідно приділити увагу оформленню підтверджуючих документів, а саме: перевірити, чи наявні в ньому всі необхідні реквізити (дата документа, за необхідності, підпис особи, що його склала, у рахунку за проживання в готелі - наявність інформації щодо реквізитів юридичної особи), що дозволяють визнати його як первинний документ, а також встановити законність включення витрат до відшкодування. У разі відсутності оригіналів підтвердних документів витрати не відшкодовуються (крім добових).

Примітка. Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. N 98.

Необхідно звернути увагу, чи не проведено відшкодування витрат на алкогольні напої, тютюнові вироби, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами держави перебування, а також плату за видовищні заходи - такі витрати відшкодовувати не дозволяється.

При перевірці правильності виплати добових співставляється строк відрядження, визначений наказом (розпорядженням) керівника, з кількістю днів перебування у відрядженні, вказаних в авансовому звіті.

Якщо факт перебування працівника у відрядженні викликає сумнів, то слід вибірково направити запити до місця відрядження.

Якщо підзвітна особа, що перебувала у відрядженні, користувалася транспортним засобом організації або орендованим, слід співставити дати відрядження відповідно наказів та зазначених у журналі реєстрації відрядженої особи з шляховими листами водія, який супроводжував її у відрядженні.

При перевірці транспортних квитків на проїзд повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування необхідно звертати увагу на відповідність дат вибуття та прибуття.

Під час затримки у відрядженні без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житлового приміщення та інші витрати.

При проведенні перевірки правильності відшкодування витрат необхідно встановити, чи не перевищено норми відшкодування витрат на відрядження. При цьому слід враховувати, що витрати, які перевищують граничні суми витрат на найм житлового приміщення, можуть відшкодовуватися з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.

(абзац тринадцятий пункту 6.9 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

За записами меморіального ордера N 8 та оборотної (накопичувальної) відомості перевіряється своєчасність звітування про використання коштів, наданих на відрядження та правильність виведення та перенесення залишків підзвітних сум з кінця звітної періоду на початок за кожною підзвітною особою та в цілому.

Працівник повинен після повернення з відрядження до закінчення п'ятого банківського дня (якщо підзвітні кошти були отримані із застосуванням платіжних карток - до третього банківського дня), наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, виданих на відрядження або підзвіт. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало.

***Примітка:** Форма Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання затверджені наказом Міністерства фінансів України від 05.12.2012 N 1276, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26.12.2012 за N 2185/22497.*

(примітка третя підпункту 6.9 пункту 6 розділу IV у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Необхідно перевірити своєчасність подання звітів, оскільки якщо працівник не поверне суму надміру витрачених коштів протягом звітної місяця, на який припадає граничний строк, то така сума підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до пункту 167.1 статті 167 розділу IV Податкового кодексу України (далі - ПКУ) за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі недостатності суми доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

Так, виходячи із положень пункту 167.1 статті 167 ПКУ сума несвоєчасного повернення надміру витрачених коштів підлягає оподаткуванню за ставкою 15 відсотків, а якщо така сума перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати встановленої законом на 1 січня звітної податкового року - за ставкою податку 17 відсотків суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 відсотків.

(абзац сімнадцятий пункту 6.9 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

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

При цьому слід врахувати, що якщо ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого не-встановлення), то такий ліміт вважається нульовим, а вся готівка, що знаходиться в касі установи на кінець робочого дня і не здана установою в банк, - понадлімітною (підпункт 5.8 Положення N 637). Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день надходження, якщо вони були здані в банк не пізніше наступного робочого дня або використані установою на господарські потреби на наступний день (без їх попередньої здачі в банк і одночасно отримання із каси банку на вказані потреби).

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

6.11. У разі виявлення порушень під час проведення ревізії касових операцій та розрахунків з підзвітними особами необхідно відібрати відповідні пояснення у касира та головного

бухгалтера об'єкта контролю. Крім того, у разі відсутності підписів осіб за одержання готівки у видаткових касових ордерах, відомостях, авансових звітах тощо необхідно у цих осіб відібрати пояснення по факту дійсності отримання ними готівки.

7. Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків

7.1. При здійсненні ревізії операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків предметом перевірки мають бути наступні документи:

облікові реєстри: меморіальний ордер N 2 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)"; меморіальний ордер N 3 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)"; меморіальний ордер N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ";

картка аналітичного обліку касових видатків; картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;

первинні документи: казначейські (банківські) виписки, платіжні доручення, книжки грошових та розрахункових чеків, інші документи, які підтверджують надходження чи використання коштів;

книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків;

книга "Журнал-головна", Баланс.

7.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання законодавства в ході списання коштів з рахунків, в тому числі цільове спрямування коштів, списаних з рахунків відповідно до затверджених асигнувань, а також наявність документів, які підтверджують відповідні операції;

дотримання граничних сум витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів;

дотримання законодавства при здійсненні операцій по зарахуванню коштів на рахунки.

7.3. Ревізія казначейських (банківських) операцій проводиться по всіх відкритих установою казначейських (банківських) рахунках. Для цього ще на початку проведення ревізії необхідно уточнити перелік всіх рахунків, відкритих об'єктом контролю в органах Державної казначейської служби (якщо цього не вдалося зробити в ході підготовки до проведення ревізії). Інформацію про наявність відкритих рахунків в установах банків необхідно запросити від керівництва об'єкта контролю шляхом отримання відповідної довідки за підписом посадових осіб установи. При необхідності потрібно офіційно запросити у банку перелік всіх відкритих об'єктом контролю рахунків.

Ревізія банківських операцій починається з перевірки наявності усіх казначейських (банківських) виписок за кожним рахунком, наявності всіх додатків до виписок (платіжних доручень, рахунків тощо), які засвідчують здійснення операції. Виписки перевіряються у хронологічному порядку і при цьому звертається увага на відповідність дат виписок та проводиться співставлення відповідності залишків з виписки на кінець попереднього дня та залишку, зазначеному у виписці на початок наступного дня.

Необхідно пересвідчитись у наявності всіх необхідних штампів і підписів працівників Державної казначейської служби та установи банку на казначейських (банківських) документах.

У разі відсутності всіх казначейських (банківських) виписок, наявності у виписках підчисток чи виправлень необхідно шляхом зустрічної звірки перевірити операції по копіях документів в установі Державної казначейської служби (банку) чи перевірити відповідні операції шляхом отримання документів на запит органів Держфінінспекції.

Перевірці операцій, щодо яких відсутні на об'єкті контролю казначейські (банківські) виписки, необхідно приділити особливу увагу, оскільки можливою причиною такої відсутності документів може бути приховування установою операцій, проведених з порушенням законодавства.

7.4. В ході ревізії необхідно перевірити правильність відображення в меморіальних ордерах N 2 та N 3 всіх операцій щодо надходження коштів (отримання асигнувань) та витрачання коштів за всіма реєстраційними (особовими) рахунками в органах Державної казначейської служби (поточними рахунками - в установах банків), що відображені в щоденних виписках з відповідних рахунків, з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

При цьому слід мати на увазі, що меморіальні ордери (накопичувальні відомості руху грошових коштів) складаються окремо за кожним реєстраційним (особовим, поточним) рахунком установи, тобто при наявності декількох рахунків в органах Державної казначейської служби (установах банків), відкритих на ім'я бюджетної установи, кожен рахунок оформляється окремим меморіальним ордером, які нумеруються: за коштами загального фонду бюджету - N 2-1, 2-2, 2-3, ін. та за коштами спеціального фонду бюджету - N 3-1, 3-2, 3-3 та ін. Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформляються окремими меморіальними ордерами за видами валют.

Відповідно до змісту здійснених господарських операцій, які зафіксовані у відповідних первинних документах (виписках та доданих до них підтвердних документах), дослідити правильність рознесення їх в меморіальному ордері на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, а саме:

щодо операцій з надходження коштів на рахунок (отримання асигнувань) - по дебету рахунку 31 "Рахунки в банках" (32 "Рахунки в казначействі") та кредиту кореспондуючих рахунків залежно від змісту надходження (отримані асигнування, власні надходження тощо);

щодо операцій з витрачання коштів з рахунків - по кредиту рахунку 31 "Рахунки в банках" (32 "Рахунки в казначействі") та дебету кореспондуючих рахунків залежно від змісту використання коштів (розрахунки з контрагентами, перерахування заробітної плати на карткові рахунки тощо).

При цьому необхідно дослідити, чи всі проведені операції з надходження та використання коштів з рахунку відображені в меморіальних ордерах N 2, 3, а також чи всі записи відповідних меморіальних ордерів підтверджені необхідними первинними документами.

7.5. Слід перевірити наявність підстав для проведення видаткових операцій, зокрема наявність належно оформлених платіжних доручень; наявність на платіжних документах необхідних підписів осіб об'єкта контролю, уповноважених на підписання банківських та розрахункових операцій; наявність документів, відповідно до яких здійснюється платіж, - рахунок, рахунок-фактура, заявка на перерахування коштів на карткові рахунки чи інші документи, які є підставою для здійснення платежу.

При цьому особливу увагу необхідно звернути на операції з витрачання коштів, які по бухгалтерському обліку одразу списано на видатки (дебет рахунку класу 8 "Витрати" та кредит

рахунку 31 "Рахунки в банках" (32 "Рахунки в казначействі"). Така кореспонденція рахунків є нехарактерною для відображення операцій з коштами на рахунках та може мати місце лише в окремих випадках, коли зміст господарської операції не передбачає оприбуткування матеріальних чи нематеріальних цінностей, або віднесення такої операції на розрахунки з контрагентами. Серед таких операцій може бути, наприклад, оплата коштів за передплату періодичних видань (газет, журналів).

Тому по кожному наявному випадку відображення таким чином господарської операції необхідно залежно від змісту цієї операції перевірити необхідність оприбуткування установою матеріальних (нематеріальних) цінностей та (чи) відображення цієї операції за розрахунками (дебет рахунків 35 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 36 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки за виконані роботи", 67 "Розрахунки за іншими операціями і кредиторами").

Неоприбуткування матеріальних цінностей може свідчити про заниження в обліку активів, можливу їх недостачу чи втрату в майбутньому. Невідображення операцій за розрахунками може свідчити про заниження в обліку дебіторської заборгованості та можливу втрату права щодо її стягнення в майбутньому.

При наявності підозри щодо фіктивності таких операцій з витрачання коштів необхідно провести зустрічні звірки у відповідних контрагентів.

7.6. Під час проведення ревізії цільового спрямування коштів необхідно відповідно до суті здійснених платежів перевірити правильність їх віднесення на видатки за КЕКВ. Для цього необхідно перевірити правильність відображення даних за відповідним КЕКВ в картці аналітичного обліку касових видатків щодо кожної операції з витрачання коштів згідно з казначейською (банківською) випискою.

Картка аналітичного обліку касових видатків складається окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду.

***Примітка:** Віднесення витрат до відповідного КЕКВ проводиться відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 N 333, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 27.03.2012 за N 456/20769 (далі - Інструкція N 333).*

(абзац перший примітки підпункту 7.6 пункту 7 розділу IV у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Порядок складання карток аналітичного обліку касових видатків визначено наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 р. N 100 "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання".

При цьому слід пересвідчитись, чи були в бюджетної установи асигнування на здійснення видатків за тими КЕКВ, за якими здійснено платежі; чи не було випадків здійснення платежів на видатки за одним КЕКВ за рахунок асигнувань, передбачених на видатки за іншими КЕКВ.

7.7. Наявність асигнувань в розрізі КЕКВ перевіряється шляхом звірки даних казначейських (банківських) виписок щодо отриманих асигнувань з відповідними даними картки обліку отриманих асигнувань, яка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків.

***Примітка.** Порядок складання карток обліку отриманих асигнувань визначено наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 N 100 "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання".*

При цьому дані картки аналітичного обліку асигнувань порівнюються з даними картки аналітичного обліку касових видатків на предмет встановлення випадків перевищення касових видатків від суми отриманих асигнувань в розрізі КЕКВ.

Перевірку цільового використання також необхідно здійснити на предмет відповідності змісту операцій щодо витрачання коштів з рахунків установи цілям бюджетної програми та напрямам, визначеним паспортом бюджетної програми.

7.8. Окремо слід перевірити правильність використання власних надходжень бюджетних установ, оскільки вони (залежно від груп таких надходжень) мають різні цілі використання.

***Примітка.** Частиною 4 статті 13 Бюджетного кодексу визначено групи та підгрупи, на які поділяються власні надходження бюджетних установ, а також можливі напрями їх використання.*

Для цього необхідно врахувати, що для обліку операцій нарахування доходів спеціального фонду використовується меморіальний ордер N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" (субрахунки 711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги", 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ", 713 "Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду"). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно N 14-1, 14-2, 14-3.

В ході ревізії також необхідно перевірити правильність відображення в меморіальному ордері операцій щодо обліку доходів в частині надходжень на рахунки бюджетної установи.

7.9. В ході ревізії цього питання слід врахувати, що відповідно до статті 49 Бюджетного кодексу України розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Державної казначейської служби, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством. Тобто відповідна норма передбачає, що оплата товарів, робіт та послуг має проводитись лише після їх отримання, якщо інше не передбачене іншими нормативно-правовими актами.

***Примітка.** На практиці встановлюються непоодинокі випадки, коли у платіжних дорученнях щодо призначення платежу прописано, що оплата здійснюється за фактично отримані товари, роботи, послуги, тоді як фактичного отримання не відбувається і, як наслідок, в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість, що є порушенням.*

Види витрат та строки, за якими дозволяється здійснювати попередню оплату, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 09.10.2006 р. N 1404 "Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти".

Необхідно також перевірити дотримання установою встановлених законодавством граничних витрат на здійснення окремих видів видатків.

***Примітка.** Граничні суми витрат на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних*

телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету, республіканського Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 р. N 332.

7.10. Для підтвердження достовірності здійснення окремих операцій потрібно провести зустрічні звірки (або надіслати відповідні запити), наприклад, на предмет підтвердження фактів поставки контрагентом товарів у асортименті, кількості та по ціні тотожній тій, що відображена по бухгалтерському обліку та первинних документах об'єкта контролю, або на предмет достовірності обсягів виконаних робіт, за які проведено оплату тощо.

8. Штатна дисципліна. Оплата праці працівників та нарахування на заробітну плату

8.1. При здійсненні ревізії операцій з оплати праці перевіряються наступні документи:

штатний розпис, трудові книжки, накази, угоди, тарифікації, графіки роботи та інші документи, на підставі яких здійснюються виплати з оплати праці та надаються пільги;

колективний договір, положення про преміювання;

бухгалтерські облікові реєстри: меморіальний ордер N 5 "Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій"; книга "Журнал-головна";

первинні документи: табелі обліку робочого часу, особові рахунки, розрахунково-платіжні відомості, реєстри депонованої зарплати, листи тимчасової непрацездатності тощо.

8.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису;

наявності фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників;

дотримання законодавства при встановленні та нарахуванні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат;

відповідність сум нарахованої до виплати заробітної плати фактично виплаченій (зазначеній у відомостях на перерахування коштів на карткові рахунки в установах банків);

наявності фактів оплати праці за невідпрацьований час;

дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат;

дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги по тимчасовій непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів установи;

дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки;

дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці сумісників та за угодами цивільно-правового характеру;

наявність фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці;

дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою;

дотримання законодавства про індексацію грошових доходів населення;

дотримання законодавства при використанні коштів на сплату обов'язкових платежів до державних цільових фондів.

8.3. Ревізію витрат на оплату праці необхідно починати з перевірки обґрунтованості розрахунків до кошторису установи по КЕКВ 1110 "Оплата праці працівників бюджетних установ" та 1120 "Нарахування на заробітну плату" 2.

² *Перевірка питання обґрунтованості розрахунків здійснюється у тому випадку, коли воно не було досліджено в ході ревізії питань, визначених в пунктах 2.4 та 5 Методичних рекомендацій, а саме: "Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання (уразі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм" та "Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису".*

В першу чергу необхідно дослідити правильність складання штатного розпису та встановлення посадових окладів, наявність наказу на їх встановлення.

При цьому слід мати на увазі, що відповідно до пункту 6 статті 20 Закону України "Про Кабінет Міністрів України" гранична чисельність працівників органів виконавчої влади затверджується Кабінетом Міністрів України. В ході ревізії необхідно перевірити дотримання бюджетної установою визначеної граничної чисельності.

Примітка. *Гранична чисельність працівників апарату центральних органів виконавчої влади затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.2011 р. N 937.*

Гранична чисельність працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 14.11.2011 р. N 1184.

Крім цього, необхідно врахувати, що відповідно до частини 1 статті 51 Бюджетного кодексу України чисельність працівників бюджетних установ та здійснення фактичних видатків на заробітну плату, включаючи видатки на премії та інші види заохочень чи винагород, матеріальну допомогу, проводиться лише в межах фонду заробітної плати, затвердженого для бюджетних установ у кошторисах.

Тому слід звернути увагу на відповідність штатного розпису установи затвердженим лімітам бюджетних асигнувань, при цьому слід врахувати вимоги Законів України про Державний бюджет України на відповідний рік щодо зобов'язання керівників бюджетних установ і організацій утримувати чисельність працівників та здійснювати фактичні видатки на оплату праці в межах затвердженого фонду заробітної плати.

8.4. Відповідно до пункту 6 статті 20 Закону України "Про Кабінет Міністрів України" умови оплати праці працівників бюджетних установ та підприємств державного сектора економіки, а також грошового забезпечення військовослужбовців (осіб рядового і начальницького складу) визначаються Кабінетом Міністрів України.

Примітка. *Основний документ, що регулює трудове право, - це Кодекс законів про працю України.*

Умови оплати праці, посадові оклади (ставки заробітної плати та ставки погодинної оплати праці) основних категорій (не військовослужбовців і тих, що не мають звань рядового і начальницького складу) працівників всіх бюджетних установ, закладів та організацій

незалежно від відомчого підпорядкування регулюються постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. N 1298 "Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери" (далі - Постанова 1298).

Умови оплати праці, схеми посадових окладів державних службовців, осіб місцевого самоврядування визначаються постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 р. N 268 "Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів".

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

Перевірити, чи не допускається утримання посад, які не передбачені штатним розписом. При наявності затверджених штатних нормативів для певної галузі необхідно перевірити відповідність штатних розписів діючим штатним нормативам з урахуванням відомостей заміन штатних посад.

8.5. У разі залучення нештатних працівників з'ясувати, чи укладено з нештатними працівниками договори цивільно-правового характеру, чи не залучались вони для виконання обов'язків, які покладені на штатних працівників та за які останнім здійснюється оплата, перевірити фактичне виконання ними роботи.

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

Слід звернути увагу на випадки, коли фізична особа - не підприємець залучається до виконання тих самих робіт (надання послуг) за цивільно-правовим договором неодноразово. В цьому випадку слід врахувати, що відповідно до статті 42 Господарського кодексу України передбачено, що самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, здійснювана з метою досягнення економічних і соціальних результатів та отримання прибутку є підприємництвом. Згідно з пунктом 4 постанови Пленуму Верховного Суду України від 25.04.2003 р. N 3 "систематично" означає не менше трьох разів протягом календарного року. Тобто бюджетна установа не може укласти з одною і тою ж фізичною особою протягом року більше 3-х цивільно-правових угод, якщо він не зареєстрований суб'єктом підприємницької діяльності. Про факти систематичного укладання протягом року цивільно-правових договорів з одною і тою ж фізичною особою, яка не зареєстрована підприємцем, необхідно повідомляти органи Державної податкової служби.

8.6. При перевірці законності встановлення виплат надбавок та доплат в першу чергу необхідно з'ясувати, чи є наказ керівника про встановлення надбавки, доплати, чи були підстави для її встановлення та чи не суперечить її розмір законодавству.

Так, надбавка за високі досягнення у праці, за виконання важливої роботи (на строк її виконання), за складність і напруженість у роботі для одного працівника (оплата праці яких регулюється Постановою N 1298) не повинна перевищувати 50 відсотків посадового окладу (крім працівників національних закладів (установ)). Крім того, відповідно до Постанови N 268 надбавка за високі досягнення у праці у розмірі до 100 відсотків посадового окладу з

урахуванням надбавки за ранг державного службовця та надбавки (винагороди) за вислугу років може бути встановлена для працівників, що безпосередньо займаються розробленням проектів нормативно-правових актів, проводять експертизу проектів таких актів та прокурорам та слідчим органів прокуратури, керівним працівникам і слідчим органів внутрішніх справ, посади яких віднесені до відповідних категорій посад державних службовців і які займаються розслідуванням кримінальних справ.

***Примітка.** Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 27.05.2009 р. N 504 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 9 березня 2006 року N 268" сільським, селищним головам, їх заступникам та іншим керівним працівникам і спеціалістам апарату сільських і селищних рад та їх виконавчих органів надбавка за високі досягнення у праці не встановлюється.*

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

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

При перевірці законності встановлення надбавок, доплат за вислугу років необхідно встановити правильність визначення стажу роботи. Основним документом для визначення стажу роботи є трудова книжка та інші документи, які відповідно до законодавства підтверджують стаж роботи.

8.7. При перевірці законності здійснення заохочувальних та компенсаційних виплат треба встановити, чи не завищено розміри матеріальної допомоги, чи проведено преміювання працівників відповідно до затвердженого по установі Положення про преміювання та в межах коштів на оплату праці, чи не проводилась преміювання працівників у разі наявності у них дисциплінарних стягнень за порушення трудової дисципліни.

Що стосується виплати допомоги на оздоровлення, то така допомога надається один раз на рік при виході у відпустку. У випадку поділу щорічної відпустки на частини зазначена допомога виплачується працівникові один раз на рік при наданні будь-якої з частин щорічної відпустки.

Виплата допомоги на оздоровлення працівникам бюджетної сфери, оплата праці яких регулюється Постановою N 1298, є обов'язковою у розмірі посадового окладу державним службовцям, оплата праці яких регулюється Постановою N 268, виплата матеріальної допомоги на оздоровлення при наданні щорічної відпустки в розмірі посадового окладу є обов'язковою, а за наявності коштів вона може виплачуватись у розмірі середньомісячної заробітної плати.

8.8. По особовим рахункам працівників перевіряється правильність проведення обрахунку відпускних, вихідної допомоги, зарплати під час відряджень, при цьому звертається увага на правильність визначення середньої заробітної плати. Перевіряється правильність визначення тривалості надання відпусток.

Примітка. При перевірці правильності нарахування і виплати відпускних необхідно керуватись Законом України "Про відпустки", яким визначено умови, тривалість і порядок надання відпусток працівникам. Середня заробітна плата обчислюється відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. N 100.

Згідно зі статтею 11 Закону України "Про відпустки" забороняється ненадання щорічних відпусток повної тривалості протягом двох років підряд. Якщо ж усе-таки працівник не був у відпустці і має намір використати своє право на відпустку у поточному році за попередній рік, то виплата допомоги для оздоровлення за відпрацьований період проводиться за рахунок економії фонду оплати праці без утисків для інших працівників (лист Міністерства праці та соціальної політики України від 19.07.2010 р. N 671/13-84-10).

Слід мати на увазі, що типовим порушенням при розрахунку середньої заробітної плати є непроведення коригування заробітної плати на коефіцієнт підвищення посадових окладів, а також включення до розрахунку виплат разового характеру.

В ході ревізії необхідно також дослідити правомірність надання додаткових відпусток та їх тривалість.

При цьому слід звернути увагу на те, що відповідно до Списку виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими і важкими умовами праці, зайнятість працівників на роботах в яких дає право на щорічну додаткову відпустку, а також відповідно до Списку виробництв, робіт, професій і посад працівників, робота в яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в умовах підвищеного ризику для здоров'я, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 17.11.97 р. N 1290, працівникам бюджетних установ надаються щорічні додаткові відпустки тривалістю 4 - 25 календарних днів.

Згідно зі статтею 9 Закону України "Про відпустки" до стажу роботи, що дає право на щорічні додаткові відпустки, має зараховуватись час фактичної роботи із шкідливими, важкими умовами праці або з особливим характером праці, якщо працівник зайнятий у цих умовах не менше половини тривалості робочого дня, встановленої для працівників даного виробництва, цеху, професії або посади; час щорічних основної та додаткових відпусток за роботу із шкідливими й важкими умовами праці і за особливий характер праці.

При цьому Порядками застосування вищезазначених Списків, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 30.01.98 р. N 16, визначено, що додаткова відпустка надається пропорційно фактично відпрацьованому часу, у розрахунок якого зараховуються дні, коли працівник фактично був зайнятий на роботах із шкідливими і важкими умовами праці, або із особливим характером праці не менше половини тривалості робочого дня, встановленого для працівників цих виробництв, цехів, професій і посад.

Таким чином, слід перевірити, чи не зараховано до відповідного стажу час перебування працівників на лікарняному, на курсах підвищення кваліфікації, у відрядженнях та інше.

Відповідно до підрозділу 1.2 розділу 1 Правил охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин, затверджених наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 26.03.2010 р. N 65, до електронно-обчислювальної машини (ЕОМ) відноситься електронно-обчислювальна машина з обов'язковими додатковими пристроями, системними елементами (пристрої для друку, сканери, модеми, блоки безперервного живлення та інші спеціальні периферійні пристрої).

Працівники, які працюють на персональному комп'ютері і яким щорічна відпустка надається згідно із Законом України "Про відпустки", мають право на основну відпустку тривалістю 24

календарних дні (стаття 6 Закону) і щорічну додаткову відпустку за особливий характер праці тривалістю до 4 календарних днів за роботу на комп'ютері (стаття 8 Закону). Тобто максимальна тривалість щорічної відпустки для даної категорії працівників може бути 28 календарних днів.

Державним службовцям щорічна відпустка надається тривалістю 30 календарних днів згідно зі статтею 35 Закону України "Про державну службу". Отже, щорічні додаткові відпустки, у тому числі за особливий характер праці, їм не надаються, оскільки вони вже включені до щорічної відпустки, тривалість якої чітко визначена цим Законом. Виняток становлять лише громадяни, які мають статус постраждалого внаслідок Чорнобильської катастрофи, яким відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи" надається право на додаткову відпустку із збереженням заробітної плати (I категорії - терміном 14 робочих днів на рік).

При цьому необхідно звернути увагу, що якщо витрати, пов'язані з оплатою щорічних відпусток, в установах і організаціях, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, здійснюються із бюджетних асигнувань на їх утримання, то фінансування видатків по відшкодуванню витрат на оплату відпусток, що надаються особам, віднесеним до категорій I та II, провадиться відповідно до ст. 1 Закону України "Про формування, порядок надходження і використання коштів Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення" за рахунок коштів Фонду. Тобто джерела покриття витрат на ці відпустки є різними.

Державним службовцям, посадовим особам місцевого самоврядування, які мають стаж роботи в державних органах понад 10 років, надається додаткова оплачувана відпустка тривалістю до 15 календарних днів (за 10 років - 5 календарних днів, а починаючи з 11-го року ця відпустка збільшується на 2 календарних дні за кожний наступний рік).

***Примітка.** Порядок і умови надання додаткових відпусток за стаж роботи в державних органах встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 27.04.94 р. N 250 "Про порядок і умови надання державним службовцям, посадовим особам місцевого самоврядування додаткових оплачуваних відпусток".*

В ході ревізії також слід звернути увагу на правомірність надання додаткових відпусток за особливий характер праці працівникам з ненормованим робочим днем.

Відповідно до ст. 8 Закону України "Про відпустки" їх тривалість встановлюється колективним або трудовим договором (на кожний вид посад, робіт, професій), але не може перевищувати 7 календарних днів.

***Примітка.** Умови надання додаткових відпусток працівникам з ненормованим робочим днем та перелік випадків, коли на підприємстві може встановлюватися ненормований робочий день, зазначено в Рекомендаціях щодо порядку надання працівникам з ненормованим робочим днем щорічної додаткової відпустки за особливий характер праці, затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 10.10.97 р. N 7.*

Додаткова відпустка за ненормований робочий день надається пропорційно часу, відпрацьованому на роботі (посаді), що дають право на цю відпустку. Крім того, при неповному робочому дні додаткова відпустка за ненормований робочий день не надається.

При проведенні перевірки проведення розрахунків з працівниками у разі їх звільнення необхідно звернути увагу на правильність визначення кількості днів невикористаної відпустки, середньої заробітної плати, що впливає на визначення розміру компенсації за невикористану відпустку.

8.9. Окремо необхідно перевірити оплату праці осіб, які працюють за сумісництвом.

***Примітка.** Умови роботи за сумісництвом регулюються постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. N 245 "Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій" та Положенням про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ, організацій, затвердженим наказом Мінпраці, Мін'юсту, Мінфіну від 28.06.93 р. N 43.*

Сумісники повинні виконувати роботу за сумісництвом у вільний від основної роботи час. Тривалість роботи за сумісництвом не може перевищувати чотирьох годин на день і повного робочого дня у вихідний день. Загальна тривалість роботи за сумісництвом протягом місяця не повинна перевищувати половини місячної норми робочого часу.

Працівникам, оплата праці яких регулюється Постановою N 1298, за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, за суміщення професій (посад), за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт встановлюються доплати у розмірі до 50 відсотків посадового окладу за основною посадою.

Керівники державних підприємств, установ і організацій, їхні заступники не мають права працювати за сумісництвом (за винятком наукової, викладацької, медичної і творчої діяльності). Це обмеження поширюється і на працівників, які займають вищезазначені посади на роботі за сумісництвом.

8.10. Перевірити правильність оформлення первинних документів по нарахуванню заробітної плати, табелів обліку робочого часу. Дані табелів обліку робочого часу необхідно співставити з наказами про відпустки, даними листків непрацездатності, особовими рахунками. Звернути увагу, чи не допускались випадки нарахування заробітної плати працівникам під час перебування їх у відпустках, на лікарняному, на санаторно-курортному лікуванні.

З метою з'ясування, чи не допускалась виплата заробітної плати на "підставних" осіб ("мертві душі"), необхідно зіставити трудові книжки працівників, штатний розпис, тарифікаційні списки, особисті картки, платіжні чи розрахунково-платіжні відомості та провести перевірку відпрацювання робочого часу. У разі необхідності провести опитування працівників установи.

Для встановлення фактів виплати заробітної плати за невідпрацьований робочий час доцільно провести зустрічні звірки на підприємствах, установах, організаціях за основним місцем роботи сумісників, де встановити, чи не було "накладок" робочого часу за основним місцем роботи і за сумісництвом, перебування у відрядженні, на відпочинку за путівкою, лікарняному, а також для виявлення вигаданих та підставних осіб, зарахованих на роботу за сумісництвом. Відповідно до статті 102 1 КЗпП сумісники одержують заробітну плату за фактично виконану роботу.

8.11. Перевірити наявність фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці.

***Примітка.** Строки для виплати заробітної плати, відпускних та виплат сум при звільненні визначені статтями 115 та 116 КЗпП.*

У разі коли заробітна плата виплачується з порушенням строків її виплати, необхідно перевірити, чи проводиться нарахування компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати відповідно до статті 34 Закону України "Про оплату праці". Компенсація втрати заробітної плати у зв'язку із порушенням Строків її виплати провадиться відповідно до індексу зростання цін на споживчі товари і тарифів на послуги у порядку, встановленому чинним законодавством.

Індексація заробітної плати проводиться лише у випадку, коли величина індексу споживчих цін перевищує поріг індексації 101 %. При цьому доходи починають індексувати через місяць після перевищення. Однак якщо проводиться збільшення доходу (наприклад, через збільшення розміру мінімальної заробітної плати тощо), то даний місяць приймається за базовий і заробітна плата не індексується (при умові того, що сума збільшення доходу більше суми індексації).

***Примітка.** Індексація заробітної плати проводиться відповідно до Порядку проведення індексації коштів населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 р. N 1078.*

Крім того, необхідно звернути увагу на наявність дебіторської заборгованості із заробітної плати, яка рахується на дату, наступну після виплати заробітної плати. Наявність такої заборгованості свідчить про виплату заробітної плати наперед, тобто за невідпрацьований робочий час (фактичне проведення прихованого безвідсоткового кредитування працівників за рахунок бюджетних коштів).

8.12. По реєстру депонованих сум (форма N 441 (бюджет)) необхідно перевірити достовірність, повноту та правильність віднесення до реєстру сум заробітної плати та стипендій, своєчасно невикраденої в установлений для цього термін.

Перевірити достовірність проведення виплат депонованих сум. При цьому дані реєстру необхідно співставляти з відомостями на виплату заробітної плати, стипендій, видатковими касовими ордерами, платіжними дорученнями та бухгалтерськими довідками про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув.

Необхідно також врахувати, що заборгованість по депонованій заробітній платі у випадку, коли строк позовної давності минув (стаття 257 Цивільного кодексу України), перераховується до бюджету (лист Державного казначейства України від 04.08.2008 р. N 15-04/1729-12544). Окремо слід звернути увагу на виплату депонованої заробітної плати перед закінченням терміну позовної давності працівникам, в першу чергу, звільненим. Для підтвердження отримання сум депонованої заробітної плати доцільно, по можливості, взяти у них пояснення.

8.13. Перевірити правильність проведення виплат допомоги по тимчасовій втраті працездатності. Зокрема, необхідно дослідити, чи не проводилась виплата допомоги за рахунок коштів установи більше п'яти днів, чи не проведена виплата заробітної плати за час перебування працівника на лікарняному, а також чи правильно обраховано середню заробітну плату.

***Примітка.** Визначення розміру середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. N 1266.*

Окремо необхідно перевірити правильність сплати бюджетною установою єдиного соціального внеску.

Примітка. Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - ЄСВ), умови та порядок його нарахування і сплати регулює Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", а також Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. N 21-5.

При цьому слід мати на увазі, що базовим періодом для сплати ЄСВ є календарний місяць, термін сплати - не пізніше 20 числа місяця, наступного за базовим.

Бюджетні установи сплачують ЄСВ у розмірі 36,3 % суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, працівники сплачують 3,6 % із суми зарплати.

У разі використання праці фізичних осіб за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію його як підприємця), сплачується ЄСВ в розмірі 34,7 % суми винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами, фізична особа сплачує 2,6 % з отриманого доходу.

Від суми допомоги по тимчасовій непрацездатності установою сплачується ЄСВ в розмірі 33,2 %, працівники сплачують 2 %.

З фонду оплати праці працівників-інвалідів сплачується ЄСВ в розмірі 8,41 % <...>, працівники-інваліди сплачують 3,6 % від суми зарплати.

Враховуючи, що контроль за сплатою ЄСВ та повноваження щодо притягнення до адміністративної відповідальності за відповідні порушення покладено на органи Пенсійного фонду України, у разі виявлення порушень з даного питання до проведення ревізії необхідно залучати представників цього Фонду чи повідомляти їх в установленому порядку про виявлені порушення.

9. Організація та здійснення державних закупівель

9.1. В ході ревізії цього питання перевіряються документи щодо проведення установою процедур державних закупівель, зокрема:

наказ про створення комітету з конкурсних торгів, положення про нього;

річний план державних закупівель та зміни до нього; кошторис, зміни до нього, протоколи щодо вибору процедур закупівель;

документація конкурсних торгів, кваліфікаційна документація, документація щодо застосування процедури закупівлі в одного учасника;

звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;

договори; акцептовані конкурсні пропозиції, платіжні доручення; накладні; бухгалтерські реєстри;

інші документи, що стосуються діяльності комітету з конкурсних торгів та закупівель.

9.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання законодавства щодо створення комітету з конкурсних торгів;

відповідності річного плану закупівель кошторису, державній програмі;

дотримання порядку вибору процедур закупівель згідно з чинним законодавством;

дотримання вимог законодавства про державні закупівлі в частині прозорості здійснення державних закупівель;

відповідності документації конкурсних торгів, кваліфікаційної документації та запиту для участі у процедурі цінових пропозицій вимогам законодавства;

дотримання порядку надання комітетом з конкурсних торгів роз'яснень у зв'язку із унесенням змін до документації конкурсних торгів або на запити учасників;

відповідності конкурсних пропозицій (цінових пропозицій) вимогам документації конкурсних торгів (запрошенням до участі в торгах) та законодавству;

наявності, відповідності затвердженій формі та достовірності складання протоколів розкриття конкурсних пропозицій;

дотримання порядку розгляду та оцінки конкурсних пропозицій, визначення переможця, акцепту конкурсної пропозиції переможця торгів;

дотримання порядку складання звіту про результати процедури закупівлі;

обґрунтованості та правильності застосування процедури закупівлі в одного учасника;

дотримання законодавства при укладанні договорів про закупівлю та відповідності умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції;

виконання умов договорів, наявності підстав для перерахування державних коштів.

(пункт 9 розділу IV у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

10. Взяття та облік зобов'язань, у тому числі фінансових. Стан розрахункової дисципліни та виконання господарських угод

10.1. При здійсненні ревізії відповідного питання основними документами, які підлягають перевірці, є:

бухгалтерські облікові реєстри: меморіальний ордер N 4 "Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами", меморіальний ордер N 6 "Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами", книга "Журнал-головна", Баланс;

первинні документи, які додаються до облікових реєстрів (накладні, акти виконаних робіт, акти звірок взаєморозрахунків тощо);

книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

укладені договори, контракти, угоди.

10.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;

дотримання законодавства при взятті зобов'язань за рахунок бюджетних асигнувань;

наявності простроченої дебіторської заборгованості (в межах терміну позовної давності) та стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення такої заборгованості; вжиття об'єктом контролю заходів для стягнення простроченої дебіторської заборгованості;

наявності простроченої кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), причини її виникнення та можливі санкції за непогашення такої заборгованості;

наявності дебіторської та кредиторської заборгованості, за якими минув термін позовної давності та причини її виникнення;

достовірності дебіторської та кредиторської заборгованості за наявними на об'єкті контролю документами; результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості;

відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; відповідності кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;

своєчасності розрахунків з дебіторами та кредиторами;

дотримання законодавства при списанні з обліку сум заборгованостей.

10.3. В першу чергу необхідно перевірити, чи проведено бюджетною установою обов'язкову інвентаризацію розрахунків, яка повинна проводитись з дотриманням вимог встановленого порядку.

***Примітка.** Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. N 90 (далі - Інструкція N 90).*

Перевірці підлягають акти звірки взаєморозрахунків та фактично відображені суми заборгованості за даними бухгалтерського обліку. У разі відсутності актів звірок за можливості проводяться зустрічні звірки на підприємствах, по розрахунках з якими рахуються суми заборгованостей, або направляються цим підприємствам відповідні запити щодо підтвердження сум заборгованостей.

Також доцільно під час проведення ревізії провести зустрічні звірки у дебіторів та кредиторів чи направити їм запити щодо підтвердження останніми сум заборгованостей, які рахуються за даними обліку тривалий час і по яких не проводиться претензійно-позовна робота, сумнівних сум заборгованостей. У разі наявності розбіжностей між даними об'єкта контролю та об'єкта, на якому проводилась зустрічна звітка, з'ясувати причини таких розбіжностей.

Необхідно перевірити правильність відображення сальдо у меморіальних ордерах N 4 і N 6 та перенесення його на наступний місяць, оскільки непоодинокі випадки, коли сальдо при підрахунку або перенесенні по одних дебіторах може бути штучно завищене, а по іншим - занижене.

10.4. Особливу увагу необхідно звернути на достовірність та склад дебіторської і кредиторської заборгованостей, встановити причини їх виникнення, оскільки їх наявність може свідчити про порушення вимог Бюджетного кодексу України.

Так, відповідно до вимог Кодексу оплата товарів робіт та послуг проводиться після їх отримання, якщо інше не передбачене іншими нормативно-правовими актами.

***Примітка.** Окремі обмеження щодо здійснення попередньої оплати введені постановами Кабінету Міністрів України від 09.10.2006 р. N 1404 "Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти" та від 26.11.2008 р. N 1036 "Деякі питання організації бюджетного процесу" (втратила чинність з 06.05.2010 р.).*

Попередня оплата рахунків постачальників за матеріальні цінності та послуги, які будуть поставлені або надані бюджетній установі в майбутньому, або відвантаження установою матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, відображається в меморіальному ордері N 4 та супроводжуються записами в дебет субрахунку 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" та 361 "Розрахунки в порядку планових платежів" за кредитом кореспондентських субрахунків у рядку відповідного дебітора. Одержання матеріальних цінностей та послуг, оплачених бюджетною установою раніше, або надходження грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані бюджетною установою в минулому, супроводжуються записами в кредит субрахунку 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" за дебетом кореспондентських субрахунків відповідного дебітора.

Треба звертати увагу, по якому субрахунку обліковується дебіторська заборгованість - 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" чи 361 "Розрахунки в порядку планових платежів". Наприклад, за дебетом субрахунку 361 та кредитом субрахунків рахунків 31, 32 відображається перерахування коштів в рахунок планових платежів, а отримання матеріальних цінностей відображається за дебетом субрахунку 364 та кредитом субрахунків рахунку 23.

Облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами бюджетної установи, ведеться у меморіальному ордері N 6 за субрахунком 675 "Розрахунки з іншими кредиторами" окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком-фактурою, накладною, актом приймання-передачі тощо).

Слід відмітити, що наявність кредиторської заборгованості може бути наслідком взяття бюджетних зобов'язань понад затверджені кошторисом бюджетні асигнування. Згідно з статтею 48 Бюджетного кодексу України будь-які зобов'язання, взяті фізичними та юридичними особами стосовно коштів державного та місцевого бюджетів без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням встановлених повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями (крім бюджетних зобов'язань щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян). Витрати державного та місцевого бюджетів на покриття таких зобов'язань не проводяться.

***Примітка.** Питання перевірки взяття зобов'язань також викладено в пункті 5 цього розділу Методичних рекомендацій.*

Водночас доцільно проаналізувати, чи не витрачалися установою кошти на не першочергові витрати (з їх оплатою), внаслідок чого першочергові витрати залишились не оплаченими і обліковуються у складі кредиторської заборгованості з ризикованими термінами позовної давності (близько 3 років).

10.5. При перевірці законності списання дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно з'ясувати, які заходи вживались керівництвом установи для стягнення дебіторської заборгованості та вирішення питання щодо погашення кредиторської заборгованості.

Відповідно до вимог Інструкції N 90 дебіторська заборгованість, термін позовної давності якої минув, списується за рішенням керівника установи на результати виконання кошторису доходів і видатків за минулий рік та відображається по дебету субрахунків 431, 432 "Результат виконання кошторису за загальним (431), спеціальним (432) фондом" і кредиту рахунку 363 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" або 364 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Списана дебіторська заборгованість обліковується на позабалансовому рахунку 07 "Списані активи та зобов'язання" протягом п'яти років з моменту списання для нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Щодо дебіторів по капітальних вкладеннях необхідно перевірити, чи не мало місце списання дебіторської заборгованості по об'єктах незавершеного будівництва та чи останні не залишались у користуванні підрядника. Відповідно до статті 876 Цивільного кодексу України власником об'єкта будівництва або результату інших будівельних робіт є замовник, якщо інше не передбачено договором. А статтею 331 Цивільного кодексу України передбачена можливість (у разі необхідності реєстрації) права власності об'єкта незавершеного будівництва.

По кожному факту списання з балансу установи дебіторської заборгованості інспектору необхідно впевнитися, що керівництвом установи вжито всіх необхідних заходів для своєчасного повернення коштів (відшкодування заборгованості шляхом постачання товарів, виконання робіт, надання послуг), встановлення осіб, які винні у невжитті заходів щодо своєчасного стягнення заборгованості, чи зверталася установа до судових органів з позовами тощо.

***Примітка.** Прострочена кредиторська заборгованість списується відповідно до Порядку списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, затвердженого наказом Державного казначейства України від 08.05.2001 р. N 73.*

Керівник бюджетної установи затверджує акт інвентаризації розрахунків з кредиторами по заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення. Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається головним розпорядником бюджетних коштів, який затверджує кошторис доходів та видатків установи. Головний розпорядник бюджетних коштів в разі прийняття відповідного рішення видає наказ про списання з обліку розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня простроченої кредиторської заборгованості за загальним та спеціальним фондами Державного бюджету. У бухгалтерському обліку бюджетної установи списання простроченої кредиторської заборгованості відображається за дебетом субрахунку 675 "Розрахунки з іншими кредиторами" та кредиту відповідних субрахунків 431, 432 "Результат виконання кошторису за загальним (431), спеціальним (432) фондом".

Після списання прострочена кредиторська заборгованість, на відміну від дебіторської, на позабалансовому рахунку не обліковується, а відображається у формі N 7 "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" та в пояснювальній записці до річного та квартального фінансових звітів.

10.6. Відповідно до пункту 6.2 Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 26.12.2003 р. N 242, усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт і послуг з покупцями, замовниками та іншими дебіторами оформляються договорами. Форми договорів та порядок їх укладання регламентуються Цивільним кодексом України.

Укладені договори, контракти, угоди, стан їх виконання та розрахунки за ними підлягають поглибленому аналізу.

Всі договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (усній або письмовій), реєструються в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань. Укладені договори необхідно проаналізувати на предмет законності їх укладання стосовно дотримання про державні закупівлі.

***Примітка.** Перевірка законності укладення договорів на предмет дотримання законодавства, що регулює державні закупівлі, здійснюється в порядку, визначеному в пункті 9 цього розділу Методичних рекомендацій.*

Розпорядники бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання повинні протягом 7 робочих днів з дати його виникнення подати до відповідного органу Державної казначейської служби Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання. За умови взяття бюджетного зобов'язання, за яким застосовуються процедури державних закупівель, розпорядник бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати, зазначеної у звіті про результати проведення процедури закупівель, повинен подати до Державної казначейської служби додатково, крім вищезазначених документів, оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель.

Документи, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного фінансового зобов'язання, повертаються розпоряднику з відміткою "zareєстровано та взято на облік".

Договори можуть укладатись бюджетними установами (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і здійснюватись не можуть.

Враховуючи зазначене, перевіряючи договори, необхідно в першу чергу звертати увагу, чи zareєстровані зобов'язання за ними в органах Державної казначейської служби.

***Примітка:** Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 N 309, zareєстрованим в Міністерстві юстиції України 20.03.2012 за N 419/20732.*

(примітка друга підпункту 10.6 пункту 10 розділу IV у редакції наказу Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Також необхідно звернути увагу на відповідність встановленої в договорі ціни товару (робіт, послуг) фактично сплаченій сумі, наявності за даними бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості (у разі здійснення передоплати чи авансових платежів) та кредиторської заборгованості (у разі неповного розрахунку за отримані товари (роботи, послуги). Зокрема, перевірити, чи не проведено розрахунки за більшою, ніж встановлено в договорі, ціною та чи були правові підстави збільшення ціни.

Так, у статті 632 Цивільного кодексу України зазначено, що ціна в договорі встановлюється за домовленістю сторін³. Зміна ціни після укладення договору допускається лише у

випадках і на умовах, встановлених договором або законом, а після його виконання не допускається. Тобто у разі, якщо договір уже виконано (поставлено товар, виконано роботи, надано послуги) і при цьому покупець (замовник) зробив оплату за договором, то ціна вже не може бути змінена.

³ Якщо закупівля не підпадає під дію Закону України "Про здійснення державних закупівель".

Якщо договір ще не виконано, то зміна його ціни допускається у випадках, якщо подібну умову встановлено в самому договорі. Таким чином, якщо сторони в договорі визначили, в яких випадках і за яких обставин можливе підвищення ціни, то продавець (виконавець, підрядник тощо) відповідно до умов договору матиме право підвищити ціну договору. Наприклад, у договорі може бути зазначено, що ціну договору дозволяється збільшити у разі зростання собівартості продукції, подорожчання матеріалів, що використовуються при виконанні робіт, наданні послуг тощо.

Разом з тим необхідно звернути увагу, чи визначено у договорі порядок (спосіб) перегляду ціни в цьому випадку, оскільки відповідно до статті 691 Цивільного кодексу України, якщо договором купівлі-продажу встановлено, що ціна товару підлягає зміні залежно від показників, що визначають ціну товару (собівартість, витрати тощо), але при цьому не визначено способу її перегляду, ціна визначається виходячи із співвідношення цих показників на момент укладення договору та на момент передачі товару. При цьому, якщо продавець прострочив виконання зобов'язання щодо передачі товару, ціна визначається виходячи зі співвідношення цих показників на момент укладення договору та на момент передачі товару, установлений у договорі.

Перегляд цін у договорі відбувається шляхом укладення сторонами додаткової угоди до договору, у якій сторони прописують, що зважаючи на певні обставини, вони погодилися змінити договір, які пункти договору змінюються та наводиться нова редакція цих пунктів (тобто нова редакція пунктів про ціну договору).

Якщо в договорі не прописано про можливість зміни ціни, а одна із сторін не дає на це згоди, то ціна договору може бути змінена лише за рішенням суду в порядку, установленому статтею 652 Цивільного кодексу України, за наявності необхідних для цього умов.

Питання про перегляд ціни в договорі підряду (якщо ціну договору визначено в кошторисі) залежить від того, яка ціна встановлена в договорі - динамічна договірною чи тверда, відповідно кошторис буде приблизний чи твердий. Кошторис є твердим, якщо інше не встановлено договором. Зміни до твердого кошторису можуть уноситися тільки за погодженням сторін; у разі перевищення твердого кошторису всі пов'язані з цим витрати несе підрядник.

Якщо на момент укладення договору підряду не можна було передбачити повний обсяг роботи або необхідні для цього витрати, а сторони підряду ціну в ньому визначили у твердому кошторисі, підрядник надалі не має права вимагати її збільшення, а замовник - її зменшення. Як виняток, у разі істотного зростання після укладення договору вартості матеріалів, устаткування, які мали бути надані підрядником, а також вартості послуг, що надавалися йому іншими особами, підрядник має право вимагати збільшення кошторису. У разі відмови замовника від збільшення кошторису підрядник має право вимагати розірвання договору.

Якщо кошторис приблизний (установлена динамічна договірною ціна), слід врахувати таке: у разі виникнення необхідності в проведенні додаткових робіт і у зв'язку з цим істотного

перевищення приблизного кошторису підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Замовник, який не погодився на підвищення кошторису, має право відмовитися від договору підряду. У цьому разі підрядник може вимагати від замовника оплати виконаної частини роботи. Підрядник, який своєчасно не попередив замовника про необхідність перевищення приблизного кошторису, зобов'язаний виконати договір підряду за ціною, установлену договором.

Якщо проводиться зміна ціни договору, то в обов'язковому порядку необхідно перевірити, чи дотримано законодавство про державні закупівлі.

Примітка. Процедура перевірки дотримання вимог законодавства при укладанні договорів (контрактів) на будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт будівель, споруд, технічне переоснащення, а також окремих комплексів чи видів робіт, пов'язаних з будівництвом, наведена в Методичних рекомендаціях з проведення державною контрольно-ревізійною службою використання коштів на будівництво, затверджених наказом Головки КРУ від 27.02.2009 р. N 39.

При перевірці договорів звертається увага на визначені в них штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань та перевіряється стан застосування їх установою, а також перевіряється, чи не застосовувались вони до самого об'єкта контролю, з'ясовуються причини застосування та їх наслідки. У разі виявлення недотримання договірних умов інспектор має право обрахувати фінансові санкції, але право стягнення належить виключно керівникам бюджетної установи.

Слід врахувати, що суми нарахованих і стягнутих санкцій за невчасне виконання договорів, що оплачуються за рахунок бюджетних коштів, відповідно до пункту 22 частини 2 статті 29 Бюджетного кодексу України є доходами бюджету. Отже, необхідно проконтролювати вчасність та повноту нарахування санкцій, а також повноту їх стягнення та сплати до бюджету.

Якщо у договорі не встановлено строк оплати за отримані (відпущені) товари, роботи, послуги, то відповідно до ч. 2 ст. 530 Цивільного кодексу України кредитор має право вимагати його виконання у будь-який час. Це право кредитора жодним строком не обмежується. Боржник повинен виконати свій обов'язок у 7-денний строк від дня пред'явлення вимоги кредитором. Якщо протягом 7 днів покупець не виконає вимоги, то кредитор має право звернутись до суду за захистом свого порушеного права. При цьому згідно з ч. 5 ст. 261 Цивільного кодексу України строк позовної давності почне свій перебіг з 8-го дня після дня пред'явлення вимоги.

10.7. Особливу увагу необхідно звернути на стан проведення розрахунків за субрахунком 363 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" з відшкодування за заподіяні установі збитки у вигляді нестач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, витрат від псування матеріальних цінностей, а також інших сум, які підлягають утриманню з винних осіб, оскільки на практиці зустрічаються випадки проведення їх покриття за рахунок бюджетних коштів.

При цьому слід звертати увагу на дотримання установою при розрахунку розміру збитків вимог Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. N 116 (далі - Постанова N 116), та інших нормативно-правових актів, якими регулюється порядок визначення збитків.

10.8. Необхідно перевірити стан розрахунків за послуги зв'язку, оскільки типовим порушенням є використання працівниками зв'язку в особистих цілях.

Необхідно перевірити, чи користуються орендарі та інші сторонні особи телефонними номерами установи та у разі їх використання перевірити своєчасність та повноту проведення оплати послуг зв'язку.

Крім того, з метою виявлення фактів оплати послуг зв'язку на міжміські та міжнародні розмови, які проводились працівниками в особистих цілях, необхідно з врахуванням специфіки діяльності бюджетної установи перевірити табуляграми, надані підприємствами зв'язку.

10.9. Особливу увагу необхідно звернути на стан проведення розрахунків з орендарями, госпрозрахунковими структурними підрозділами; мешканцями житлових будинків чи гуртожитків, якщо такі є на балансі установи.

Так, якщо на балансі розпорядника бюджетних коштів знаходиться будівля, приміщення якої орендують інші бюджетні установи, орендодавець укладає з орендарями договори: договір оренди індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, що належить до державної власності, та договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю.

Примітка. Типовий договір оренди індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, що належить до державної власності, затверджений наказом Фонду державного майна України від 23.08.2000 р. N 1774.

Вартість оренди та використання плати, що надходить від оренди державного майна, визначається на підставі Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.95 р. N 786.

Відповідно до статті 2 Закону України "Про оренду державного і комунального майна" державну політику у сфері оренди майна, яке знаходиться в комунальній власності, здійснюють органи місцевого самоврядування, тобто порядок розрахунку орендної плати та її використання належить до їх компетенції.

Під час ревізії необхідно провести обстеження приміщень, наданих в оренду, на предмет відповідності площі, вказаної в договорі оренди, фактично зайнятій орендарем. З метою встановлення правильності застосування орендної ставки з'ясувати цільове використання об'єктів оренди за призначенням, яке визначено договором.

Для проведення зазначеного обстеження за наказом керівника об'єкта контролю створюється відповідна комісія або на його проведення може бути уповноважена вже створена постійно діюча комісія з проведення інвентаризації. Комісія в присутності інспекторів та представників орендаря проводить обстеження наданих в оренду приміщень. За результатами обстеження оформляється відповідний акт, який підписується членами комісії, представниками орендаря та інспекторами (в частині присутності при обстеженні).

Також необхідно перевірити своєчасність сплати орендної плати орендарем та перерахування її частки до відповідного бюджету.

10.10. Окремо слід перевірити питання розрахунків установи за отримані комунальні послуги.

10.10.1. В першу чергу встановити обґрунтованість розрахунків до кошторису по КЕКВ 1160 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв" 4.

⁴ Перевірка питання обґрунтованості розрахунків здійснюється у тому випадку, коли воно не було досліджено в ході ревізії питань, визначених у пунктах 2.4 та 5 Методичних рекомендацій, а саме:

"Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм" та "Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису".

При цьому слід врахувати, що відповідно до частини 3 статті 51 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів забезпечують у повному обсязі проведення розрахунків за електричну та теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами, та укладають договори за кожним видом енергоносіїв у межах встановлених відповідним головним розпорядником бюджетних коштів обґрунтованих лімітів споживання.

Необхідно звернути увагу на наявність кредиторської заборгованості за спожиті комунальні послуги та енергоносії, так як відповідно до частини 4 статті 51 Бюджетного кодексу України за наявності такої простроченої кредиторської заборгованості розпорядники бюджетних коштів у межах бюджетних асигнувань за загальним фондом не беруть бюджетні зобов'язання та не здійснюють платежі за іншими заходами, пов'язаними з функціонуванням бюджетних установ (крім захищених видатків бюджету, визначених статтею 55 Бюджетного кодексу України), до погашення такої заборгованості.

Треба перевірити укладені договори із постачальниками комунальних послуг на відповідність застосування тарифів та цін, встановлених відповідними органами виконавчої влади для бюджетних установ. З'ясувати, чи зменшено планову суму асигнувань на розмір наявної дебіторської заборгованості та на суми, які повинні відшкодовуватись орендарями; чи дотримано доведені вищестоящою організацією ліміти витрат.

Необхідно перевірити, чи не допускалася установою оплата комунальних послуг на декілька місяців наперед, в тому числі і в рахунок наступного бюджетного періоду. Відповідно до Постанови N 1404 замовники можуть передбачати попередню оплату на строк не більше одного місяця лише у разі закупівлі послуг пошти та зв'язку та послуг з енергопостачання.

При перевірці договорів з постачальниками послуг звертається увага на:

відповідність визначених в них тарифів тим, що встановлені відповідними органами місцевого самоврядування;

чи обумовлено в договорах терміни надання постачальниками товарів, робіт або послуг первинних документів, що підтверджують факт виникнення фінансового зобов'язання;

Примітка. На практиці встановлюються випадки, коли несвоєчасність отримання від постачальників послуг первинних документів, що підтверджують факт виникнення фінансового зобов'язання, призводить до несвоєчасного відображення господарських операцій з споживання комунальних послуг в бухгалтерському обліку, чим порушуються вимоги Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". Керівники бюджетних установ повинні вживати вичерпних заходів щодо забезпечення своєчасного отримання від постачальників підтвердних документів.

в договорах на надання послуг з теплопостачання: відповідність зазначеної в договорі площі опалення фактично опалювальній площі (наявність плану комунікацій); чи не включено площу, яка опалюється власними опалювальними приладами.

10.10.2. З метою з'ясування, чи не допускалось зайвої оплати за тепло- та водопостачання необхідно звірити дані показників лічильників, які фіксуються у відповідному журналі, з

даними, які подаються до підприємств - надавачів комунальних послуг. Провести комісійно контрольне зняття показників лічильників зі складанням відповідного акта контрольного огляду та провести їх співставлення з даними журналів обліку та останніми звітними даними. Вивчити використання установою електроенергії за напрямками (виробнича діяльність, споживання електроенергії житловим фондом та інше) і звірити зі звітністю, поданою енергопостачальній організації.

В установах, які мають власні опалювальні газові прилади необхідно відповідно до типу, технічної характеристики та кількості опалювальних пристроїв перевірити технічні розрахунки за природний газ.

У зв'язку з тим, що окремі бюджетні установи та організації для опалювання приміщень використовують вугілля, доцільно перевірити розрахунки щодо його потреби на опалювальний період за окремою формулою. Списання вугілля проводиться на підставі актів, підписаних комісією, що їх складала.

Усі коефіцієнти перерахування зазначені у відповідних таблицях нормативних довідників.

Примітка. Чинними у житлово-комунальному господарстві є "Норми та вказівки по нормуванню витрат палива та теплової енергії на опалення житлових та громадських споруд, а також на господарсько-побутові потреби в Україні", КТМ 204 України 244-94, "Галузева методика нормування витрат палива на виробництво та відпуск теплової енергії котельнями теплового господарства", КТМ 204 Україна 246-99. Вищевказані нормативні документи поширюються на інші галузі народного господарства в частині постачання теплової енергії житлово-комунальним споживачам та бюджетним установам. Згідно з цими документами визначаються норми для кожного джерела тепlopостачання, які відповідно до п. 1.16 Основних положень з нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві, затверджених наказом Держкоменергозбереження від 22.10.2002 р. N 112, повинні враховувати нормативні енергетичні характеристики, які відображають комплекс техніко-економічних показників роботи обладнання, визначених на основі даних заводу-виробника, або випробувань при оптимальних режимах роботи з урахуванням ступенів його старіння, параметрів та зовнішніх факторів.

Під час перевірки правильності списання вугілля необхідно перевірити, чи фактичне списання проводилось з врахуванням норм, встановлених Міжгалузевими нормами споживання електричної та теплової енергії для установ і організацій бюджетної сфери України, затвердженими наказом Державного комітету України з енергозбереження від 25.10.99 р. N 91 (далі - Міжгалузеві норми).

При перевірці визначення правильності плати за тепло необхідно враховувати режим роботи установи та зміну тривалості опалювального сезону.

При перевірці розрахунків за газ встановити наявність газових лічильників і з'ясувати, чи вони в робочому стані. У разі їх відсутності чи якщо вони зіпсовані потреба газу розраховується за встановленими нормативами, форма розрахунку яких обумовлена в договорі.

В ході перевірки видатків на водозабезпечення необхідно враховувати, що у випадку зупинки подачі гарячої води на термін більше 15 днів перерахунок вартості споживання гарячої води проводиться за затвердженими тарифами (ця умова в обов'язковому порядку повинна бути передбачена в угоді).

У разі відсутності приладів обліку теплової енергії та гарячої води, за можливості, необхідно:

провести зустрічну звірку у надавача послуг з теплопостачання, де з'ясувати, на підставі яких документів розраховується теплове навантаження на опалення та гаряче водопостачання. Як правило, навантаження розраховується окремо по кожній будівлі. Під час ревізії в присутності відповідальних посадових осіб об'єкта контролю та надавача послуг необхідно провести обстеження всіх будівель, щоб пересвідчитись, чи не проводиться оплата за ті приміщення, які взагалі не мають опалювальних елементів;

звірити розміри теплового навантаження системи опалення приміщень по кожному особовому рахунку, які зазначені у договорі, із показниками, які розраховані у документації, виготовленої науково-дослідною установою при введенні системи опалення у дію;

у разі відсутності вимірювальних приладів з використання води розрахунок водопотреби ведеться за нормами споживання, передбаченими п. 1.7 БНіП-2 від 04.01.85 "Внутрішній водопровід і каналізація будівель" та БНіП-2 від 04.01.84 "Водопостачання зовнішньої мережі та споруди". У цих документах норми водопотреби визначаються в літрах на добу. При розрахунку водоспоживання враховуються також показники установи залежно від профілю об'єкта.

Перевіряючи видатки на електроенергію необхідно з'ясувати наявність в установі електрولیчильників та стан обліку спожитої електроенергії, перевірити правильність застосування тарифів на електроенергію.

При перевірці плати за вентиляцію, необхідно вивчити режим її експлуатації та визначити, чи виключено із загального обсягу приміщення, в яких вона не працює.

10.10.3. Необхідно перевірити, як проводяться розрахунки за комунальні послуги, спожиті орендарями.

Згідно з договором оренди орендодавець має право доручити орендарю сплачувати вартість послуг, пов'язаних з утриманням орендованого майна, безпосередньо комунальним або житлово-комунальним підприємством. У цьому випадку орендар повинен заключити договір з комунальним підприємством. Доцільно провести зустрічну звірку в орендаря на предмет виконання ним умов договору щодо сплати ним комунальних послуг.

Перевірити, чи не допускається за рахунок бюджетних коштів оплата комунальних послуг, спожитих орендарями, наявність лічильників на електроенергію, тепло- та водопостачання, своєчасність та правильність виставлення орендарям, госпрозрахунковим структурним підрозділам та стороннім мешканцям рахунків на оплату послуг та своєчасність їх оплати, достовірність сум заборгованостей. За відсутності окремих вимірювальних приладів у орендованих приміщеннях оплата розраховується пропорційно площі приміщень, наданих в оренду, відносно до загальної площі приміщень установи, кількості працюючих (послуги водопостачання та водовідведення), потужності і режиму електрообладнання (послуги постачання електроенергії).

Звернути увагу, чи не було випадків зарахування на спеціальний рахунок установи коштів, які надійшли від орендаря як відшкодування здійснених установою витрат з оплати комунальних послуг, що були сплачені за рахунок коштів загального фонду, без подальшого відновлення касових видатків загального фонду.

Оплату комунальних послуг може здійснювати і сама бюджетна установа при умові обов'язкового відшкодування орендарем вказаних витрат (у місяці, в якому здійснена оплата).

Примітка. У разі відшкодування витрат орендарем кошти надходять на реєстраційні рахунки орендодавця за КЕКВ 0000. За операціями поточного року кошти зараховуються як

відшкодування здійснених витрат та відносяться на відновлення касових видатків. Залежно від проведених операцій коригуються фактичні видатки.

II. Стан збереження майна, використання оборотних та необоротних активів

II.1. При здійсненні ревізії повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних (безкоштовно отриманих) нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей перевіряються наступні документи:

бухгалтерські облікові реєстри: меморіальні ордери N 4 "Накопичувальна відомість по розрахунках з іншими дебіторами", N 6 "Накопичувальна відомість по розрахунках з іншими кредиторами", N 9 "Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів", N 10 "Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів", N 13 "Накопичувальна відомість витрачання матеріалів", відомості нарахування зносу на основні засоби;

первинні документи: накладні, рахунки-фактури, накладні про внутрішнє переміщення, комерційні акти, акти прийняття-передачі основних засобів ф. N ОЗ-1, акт про списання основних засобів ф. N ОЗ-3, акт про списання автотранспортних засобів N ОЗ-4, акт списання ф. N 3-2 та акти довільної форми, інвентарні картки обліку необоротних активів типової форми ОЗ-6 (бюджет) та ОЗ-8 (бюджет) тощо;

договори купівлі-продажу, договори про матеріальну відповідальність, накази, дозволи, розпорядження тощо.

II.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

укладення договорів про матеріальну відповідальність та стан закріплення всіх необоротних активів та запасів за матеріально відповідальними особами;

дотримання об'єктом контролю періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильності оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;

стану збереження необоротних активів та запасів;

своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів;

дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів;

дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів;

дотримання законодавства при проведенні індексації, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів.

II.3. Під час ревізії даного питання необхідно встановити, чи призначено наказом керівника бюджетної установи осіб, які відповідають за збереження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, чи укладено з ними договори про матеріальну відповідальність, перевірити періодичність проведення інвентаризацій згідно з вимогами законодавства та ініціювати перед керівником підприємства проведення інвентаризації під час ревізії.

У разі відмови керівника установи видати наказ про проведення інвентаризації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів слід вчинити дії, визначені Порядком опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових

приміщень, складів та архівів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 р. N 1028.

Інвентаризація проводиться на підставі наказу керівника бюджетної установи інвентаризаційною комісією відповідно до вимог Інструкції N 90. При цьому інспектор не може входити в склад комісії, однак необхідно, щоб інвентаризація проводилась в його присутності, оскільки при її проведенні важливо не тільки встановити фактичну наявність основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, стан їх збереження та шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку установити їх лишки чи нестачі, а й виявити основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які фактично використовуються, але по обліку вже списані, використовуються сторонніми юридичними чи фізичними особами тощо.

В ході інвентаризації продуктів харчування на продовольчому складі та харчоблоці установи необхідно перевірити дотримання кінцевого терміну споживання продуктів харчування, наявність сертифікатів відповідності.

***Примітка.** Відповідно до вимог пункту 7 частини другої статті 36 Закону України "Про безпечність та якість харчових продуктів" використання продуктів харчування, дата споживання яких минула, забороняється.*

При перевірці використання коштів на харчування в лікувально-профілактичних та інших установах охорони здоров'я передбачено, що закладка продуктів харчування в котел проводиться в присутності дієтичної сестри або дієтичного лікаря. Перед закладкою в котел продукти харчування зважуються незалежно від того, що вони були одержані за вагою із складу (комори). Вага порцій готових страв повинна відповідати нормам виходу готової продукції.

Суми нестач матеріальних цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей, крадіжок, знищення, за якими встановлено винні особи, списуються з балансу з віднесенням сум крадіжок на рахунок винних осіб з метою відшкодування завданих збитків.

Якщо під час інвентаризації, що проводиться в процесі ревізії, виявлено недостачу цінностей, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інспектори повинні вимагати від інвентаризаційної комісії оцінити їх вартість з метою проведення заліку виявленої недостачі (відповідно до пункту 1.14 Інструкції N 90 інвентаризаційна комісія складає свої висновки про виявлені недостачі та надлишки і дає пропозиції про порядок врегулювання виявлених недостач і втрат від псування цінностей).

У разі виявлення нестачі необхідно запропонувати керівництву об'єкта контролю провести розрахунок збитків від нестачі.

***Примітка.** Відшкодування сум збитків здійснюється відповідно до Постанови N 116 та Закону України "Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей".*

Із сум, стягнутих відповідно до встановленого порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих установі. Решта коштів перераховується до Державного бюджету України.

У випадках коли винні особи не встановлені, справи за такими нестачами повинні бути передані у правоохоронні органи, а суми списаних матеріальних цінностей обліковуватись на

позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення" до моменту встановлення винних осіб або до висновків слідчих органів за цими справами.

11.4. Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування придбаних матеріальних цінностей, правильності їх списання проводиться шляхом зіставлення даних меморіальних ордерів N 6 "Накопичувана відомість по розрахунках з іншими кредиторами", N 9 "Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів" форма N 438 (бюджет), N 10 "Накопичувана відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів" форма N 439 (бюджет) та прикладеними до них первинними документами ("Акт прийняття-передачі основних засобів" ф. N ОЗ-1, "Акт про списання основних засобів" ф. N ОЗ-3, "Акт про списання автотранспортних засобів" ф. N ОЗ-4, "Акт про списання вилученої з бібліотеки літератури" ф. N ОЗ-5, "Акт списання" ф. N 3-2 та акти довільної форми), N 13 "Накопичувальна відомість витрачання матеріалів" форма N 396 (бюджет)).

Примітка. Питання оприбуткування основних засобів та нематеріальних активів, правильність визначення їх вартості регулюється Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Держказначейства України від 17.07.2000 р. N 64 (далі - Інструкція N 64).

Типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.97 р. N 125/70.

Облік оборотних активів у матеріальній формі (запасів) бюджетних установ регулюється Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 р. N 125 (далі - Інструкція 125).

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

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

Необхідно перевірити, чи не витрачалися бюджетні кошти на придбання матеріальних цінностей, які фактично не використовуються або тривалий час знаходяться на відповідальному збереженні у постачальника. Придбання таких матеріальних цінностей може бути зумовлено послідуною передачею їх у безоплатне користування іншим юридичним чи фізичним особам або надання їх в оренду за заниженою орендною ставкою.

У випадках коли придбане обладнання знаходиться на відповідальному зберіганні у постачальників, слід провести зустрічні звірки у постачальників, де встановити, чи дійсно є таке обладнання в наявності та чи не використовується воно постачальником.

З'ясувати, за рахунок яких асигнувань проведено їх придбання. Зокрема, відповідно до Інструкції N 333 до категорії поточних видатків належить придбання матеріальних цінностей, що призначаються для використання у господарській діяльності протягом періоду, який не перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних

цінностей, та вартість яких без податку на додану вартість не перевищує 1000 гривень. Якщо одна із цих умов не дотримується, видатки слід характеризувати як капітальні.

(абзац шостий підпункту 11.4 пункту 11 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Облік матеріальних цінностей, що надійшли до установ, як гуманітарна допомога, повинен вестись окремо від матеріальних цінностей, що придбані за бюджетні кошти, у відповідності з вимогами Інструкції N 125.

***Примітка.** Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України "Про гуманітарну допомогу", інших нормативно-правових актів.*

Облік матеріальних цінностей, що надійшли до бюджетної установи у централізованому порядку, повинен здійснюватись відповідно до Бюджетного кодексу України, Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей, затвердженої наказом Державного казначейства України від 16.12.2002 р. N 232 (втратила чинність з 10.12.2010 р.).

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

11.5. У разі наявності на балансі установи об'єктів незавершеного будівництва треба перевірити правильність їх обліку відповідно до п. 5 Інструкції N 64, а саме: усі затрати на будівництво групуються за такими напрямками робіт (витрат): проектно-вишукувальні роботи; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; придбання устаткування, що потребують монтажу; придбання устаткування, що не потребують монтажу, інструментів та інвентарю; інші капітальні роботи і затрати.

Аналітичний облік незавершеного капітального будівництва ведеться у розрізі затрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом. В разі виявлення об'єктів незавершеного будівництва треба провести їх інвентаризацію із залученням фахівців.

11.6. Необхідно перевірити Журнал реєстрації довіреностей (форма М-3), який має бути пронумерований, прошнурований та скріплений печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера установи, а також акти на списання бланків довіреностей (форма М-2а). Довіреність має бути виписано: при передачі товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання, на комісію, на переробку давальницької сировини, а також при передачі зворотної тари, техніки з ремонту тощо; товарно-матеріальні цінності відпускаються покупцям лише за довіреністю (за винятком, коли придбання проводиться за готівку).

***Примітка.** Порядок видачі та повернення невикористаних довіреностей регулюється Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 16.05.96 р. N 99.*

За всіма виданими довіреностями на отримання придбаних матеріальних цінностей необхідно перевірити своєчасність та повноту їх оприбуткування в бухгалтерському обліку установи.

Доцільно також зіставити прізвища осіб, яким видавались довіреності, з трудовими книжками працюючих для встановлення фактів видачі довіреностей стороннім особам.

11.7. При перевірці правильності списання основних фондів (засобів) необхідно звернути увагу на вказані в актах на списання причини списання. Так, списанню підлягає майно, що не може бути в установленому порядку відчужене, безоплатно передане державним підприємствам, установам чи організаціям, щодо якого не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), у разі, коли таке майно морально чи фізично зношене, непридатне для подальшого використання суб'єктом господарювання, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджене внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягає, або виявлене в результаті інвентаризації як нестача.

Примітка. Механізм списання об'єктів державної власності, якими є об'єкти незавершеного будівництва (незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи), матеріальні активи, що відповідно до законодавства визнаються основними фондами, визначено у Порядку списання об'єктів державної власності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 р. N 1314.

Безоплатна передача майна, яке є державною власністю, із сфери управління міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, Ради міністрів АР Крим, Фонду державного майна, інших державних органів, які відповідно до законодавства здійснюють функції з управління державним майном, Національної академії наук, галузевих академій наук, інших установ та організацій, яким державне майно передано у безоплатне користування, до сфери управління інших органів, уповноважених управляти державним майном, або самоврядних організацій регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 21.09.98 р. N 1482 "Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності".

Відчуження об'єктів державної власності регулюється Порядком відчуження об'єктів державної власності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 р. N 803, а об'єктів комунальної власності - відповідним порядком, який затверджується нормативними актами органів місцевого самоврядування.

Списання гуманітарної допомоги з певним терміном експлуатації регулюється Порядком списання товарів (предметів) гуманітарної допомоги, які мають певний термін експлуатації, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.03.2000 р. N 514.

При перевірці списання та відчуження майна необхідно врахувати, що списання та відчуження майна здійснюється установою, на балансі якої воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання.

При цьому рішення про надання згоди та погодження на відчуження майна приймається лише за умов, що майно не заборонене законодавством до відчуження, відчуження майна не обмежує провадження діяльності установи та/або відповідно до економічних, технічних або інших показників подальше використання майна установи є неможливе та/або економічно недоцільне; відчуження майна не впливає на цілісність майнового комплексу установи або його структурного підрозділу.

Необхідно перевірити достовірність поданих документів для отримання згоди від органу управління на списання та відчуження майна, зокрема: техніко-економічне обґрунтування необхідності списання майна, причини вибуття матеріальних цінностей та чи належним чином проведено обґрунтування недоцільності і неможливості їх відновлення, відомості про майно,

що пропонується списати за даними бухгалтерського обліку (крім об'єктів незавершеного будівництва), акти інвентаризації майна, що пропонується до списання, акт технічного стану майна, затверджений керівником установи; відомості про наявність обтяжень чи обмежень стосовно розпорядження майном, що пропонується списати разом з відповідними підтвердними документами; відомості про земельну ділянку, на якій розташоване нерухоме майно, із зазначенням напрямів подальшого використання земельних ділянок, які вивільняються, а також відповідні підтвердні документи, зокрема державний акт на право постійного користування землею, кадастровий план; відомості про об'єкти незавершеного будівництва тощо.

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

Складені комісією акти про списання майна відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством приймати рішення щодо розпорядження майном.

Необхідно звернути увагу, чи зазначені в акті на списання відомості щодо вмісту дорогоцінних металів у списаних матеріальних цінностях. При цьому, якщо списані основні засоби містять дорогоцінні чи кольорові метали, то ці метали підлягають оприбуткуванню та в подальшому обов'язковій здачі до установ, які займаються прийманням та переробкою таких відходів і лому. Здійснення контролю за вилученням із списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначення їх кількості, ваги та здавання їх на відповідний склад покладено на постійно діючу комісію. Забороняється знищувати, викидати, здавати в лом майно, що містить дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, без попереднього вилучення і одночасного оприбуткування цінних деталей. Окремо дослідити причини вибуття матеріальних цінностей та чи належним чином проведено обґрунтування недоцільності і неможливості їх відновлення.

Крім того, необхідно звернути увагу на списання майна, що знаходиться під наглядом державних інспекцій (автомобілі, трактори, самохідні шасі, самохідні сільськогосподарські, дорожньо-будівельні і меліоративні машини, сільськогосподарська техніка та інші механізми, енергоустановки споживачів, нагрівальні котли, підйомники, лічильники води, електроенергії, газу тощо, локальні системи виявлення загрози виникнення надзвичайних ситуацій та локальні системи оповіщення про них населення та інше), оскільки таке списання можливо провести лише при наявності відповідного висновку представника інспекції, що здійснює нагляд. Такий висновок повинен бути доданий до акта на списання.

Також необхідно звертати увагу на оприбуткування від списаного майна окремих деталей, вузлів, матеріалів, які можуть бути використані чи підлягають передачі в установленому порядку, про що комісією повинен додатково складатися акт про оцінку такого майна.

Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які відносяться до необоротних активів, дозволяється проводити тільки за експертною оцінкою на конкурсних засадах.

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

В ході ревізії необхідно врахувати, що нарахований зносу розмірі 100 відсотків вартості на об'єкти, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання за причиною повного зносу.

11.8. По відомості нарахування зносу на основні засоби форма 03-12 (бюджет), інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми 03-6 (бюджет) та 03-8 (бюджет) необхідно перевірити правильність нарахування зносу на необоротні активи, який є показником того, через який час необоротний актив втрачає свою вартість.

В бухгалтерському обліку бюджетних установ знос об'єктів (предметів) необоротних активів обліковується на субрахунках рахунку 13 "Знос необоротних активів" і визначається в останній робочий день грудня в гривнях без копійок за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або побудовані).

Норми зносу на необоротні активи встановлені Інструкцією N 64.

Примітка. Знос не нараховується на земельні ділянки; пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України "Про Національний архівний фонд та архівні установи" тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку); музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; природні ресурси; незавершене капітальне будівництво; документацію з типового проектування незалежно від вартості; піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

11.9. Необхідно звернути увагу на правильність ведення обліку земельних ділянок установи.

Облік земельних ділянок бюджетними установами проводиться відповідно до Інструкції N 64. Відповідно до пункту 2.6 цієї Інструкції земельні ділянки обліковуються на підставі державних актів, якими посвідчується право власності на земельну ділянку або право постійного користування та встановлюються площа і вартість переданих земельних ділянок на субрахунок 101 "Земельні ділянки". У разі наявності у бюджетної установи державного акта на право тимчасового користування земельною ділянкою це право має обліковуватись за експертною оцінкою на субрахунок 122 "Інші нематеріальні активи" рахунку 12 "Нематеріальні активи". Витрати, пов'язані з виготовленням документації щодо землеустрою, відносяться на фактичні видатки установи. (Роз'яснення Держказначейства від 29.04.2005 р. N 07-04/853-3685).

Примітка. Правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні визначено в Законі України "Про оцінку земель".

Вартість земельних ділянок бюджетних установ, які мають державні акти на право власності чи право постійного користування, обліковується на субрахунок 101 "Земельні ділянки" за грошовою оцінкою.

Примітка. Щодо грошової оцінки, за якою земельна ділянка має обліковуватися у складі основних засобів, то відповідно до статті 13 Закону України "Про оцінку земель" для відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками в

бухгалтерському обліку обов'язково має бути проведена експертна грошова оцінка цих земель за Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. N 1531.

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

Відповідно до Інструкції N 64 на облік беруться матеріальні та нематеріальні активи, які належать установі та забезпечують її функціонування. У складі необоротних активів обліковуються будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами; будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; частина будинку, яка на правах власності належить установі.

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

***Примітка.** Згідно з пунктом 5 Положення про порядок надання службових жилих приміщень і користування ними в Українській РСР, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.02.88 р. N 37, облік службових жилих приміщень у всіх будинках незалежно від їх належності здійснюється у виконавчому комітеті районної, міської, районної в місті Ради народних депутатів.*

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

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

11.11. Окремо необхідно перевірити витрати на утримання транспортних засобів.

11.11.1. На початку проведення ревізії цього питання необхідно встановити наявність власного і орендованого автотранспорту та ініціювати перед керівником установи проведення інвентаризації наявності автотранспортних засобів, пально-мастильних матеріалів та запасних частин. На основі даних карток обліку основних засобів, актів на списання вузлів, деталей на автомобілі слід перевірити відповідність номерів шасі і двигуна паспортним даним.

При проведенні інвентаризації пального необхідно по можливості зняти залишки пального у баках автомашин, а також у сховищах та порівняти показники спідометрів у дорожніх листах з фактичними даними, які рахуються за кожною відповідальною особою, вивести залишки пального та порівняти їх з фактичними. При виявленні лишків вжити належних заходів для їх

оприбуткування та віднесення у підзвіт відповідальної особи, при недостатчі зобов'язати керівництво установи - провести розрахунок збитків відповідно до Постанови N 116.

(абзац другий підпункту 11.11.1 пункту 11.11 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

11.11.2. Необхідно перевірити обґрунтованість розрахунків по КЕКВ 1135 "Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів" 5. Для цього необхідно порівняти фактичні видатки на утримання автотранспорту минулого року з встановленими асигнуваннями, при цьому врахувати зміну цін (подорожчання чи здешевлення) на пально-мастильні матеріали, вибуття одиниць автотранспорту чи заплановане придбання автотранспорту. З'ясувати, чи не допускались витрати коштів загального та/або спеціального фондів на ремонт автомобілів, які не рахуються на балансі, або тих, поломка яких виникла з вини конкретної особи.

⁵ *Перевірка питання обґрунтованості розрахунків здійснюється у тому випадку, коли воно не було досліджено в ході ревізії питань, визначених в пунктах 2.4 та 5 Методичних рекомендацій, а саме: "Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм" та "Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису".*

Відповідно до Інструкції N 64 автомобіль є об'єктом обліку як транспортний засіб, який обліковується у складі необоротних активів за вартістю, яка включає витрати на його придбання. У разі придбання установою протягом ревізійного періоду автотранспорту необхідно перевірити, чи затверджено в кошторисі видатки на його придбання та чи не перевищено граничну суму вартості його придбання.

Примітка. *Граничні суми витрат на придбання автомобілів затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 р. N 332 "Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів".*

Слід звернути увагу на те, чи збільшено первісну вартість автотранспорту у разі проведення його дообладнання. Наприклад, у випадку, коли було придбано автомобіль без сигналізації, і його дообладнали охоронною сигналізацією, що призвело до додаткового укомплектування автомобіля, то зазначені операції відповідно до пункту 1.6 Інструкції N 64 призведуть до зміни первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів.

11.11.3. При перевірці списання пально-мастильних матеріалів необхідно перевірити дотримання встановленого порядку та норм списання.

Примітка. *Списання пально-мастильних матеріалів здійснюється за Нормами витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, які затверджено наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. N 43, на підставі даних про пробіг автомобіля.*

Ці норми поширюються лише на моделі автомобілів із зазначеними технічними даними та особливостями конструктивного виконання. Слід відмітити, що у

техдокументації заводів-виробників автомобілів часто зазначено контрольні витрати палива в різних режимах. Ці показники не є базовими лінійними нормами і не можуть бути підставою для списання використаних пально-мастильних матеріалів.

Підприємствам надано право самостійно встановлювати лінійні норми для газобалонних, спеціальних автомобілів і для нових модифікацій автомобілів (якщо існує норма для базового автомобіля). У цьому випадку лінійні норми встановлюються на підставі розрахунків. У разі відсутності норм витрат палива для базових автомобілів їх власники повинні замовляти розробку тимчасових норм у ДержавтотрансНДІпроекті.

Підставою для списання використаних легковим автотранспортом пально-мастильних матеріалів є первинні документи.

Слід зазначити, що до 16.04.2013 таким первинним документом був подорожній лист, форма та порядок заповнення якого були визначені наказом Державного комітету статистики України від 17.02.98 N 74. На сьогодні цей наказ втратив чинність. Водночас, з урахуванням вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" в установі мають бути наявні первинні документи на списання пально-мастильних матеріалів, складені з урахуванням вимог законодавства про реквізити первинних документів.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 04.06.2003 N 848 "Про впорядкування використання легкових автомобілів бюджетними установами та організаціями" (далі - Постанова N 848) після кожної поїздки посадова особа, в розпорядження якої надано автомобіль, в первинному документі (подорожньому листі) підтверджує особистим підписом час закінчення обслуговування.

Перевіряючи списання пально-мастильних матеріалів необхідно перевірити дані показника спідометра на початок і кінець дня, а також правильність перенесення даних до первинних документів, достовірність вказаного кілометражу по зазначеному у первинному документі маршруту, кількість витраченого пального відповідно до встановленої норми. Перевірити достовірність відображення оборотів за субрахунками N 235 "Паливо, горючі і мастильні матеріали", N 238 "Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання".

В разі виявлення невідповідностей в обліку при перенесенні залишків пального в первинних документах необхідно зробити накопичувальну порівняльну відомість за рік стосовно отримання та списання пального (у розрізі його видів) для виявлення "червоних залишків" (випадків списання пального без фактичної наявності його у залишках) або зайвого списання.

(абзаци четвертий - сьомий підпункту 11.11.3 підпункту 11.11
пункту 11 розділу IV замінено абзацами згідно з наказом
Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

Необхідно з'ясувати, чи не утримується за рахунок організації, що ревізується, транспорт, який належить вищестоящій організації або приватним особам; чи не було випадків використання транспорту в особистих цілях працівниками або іншими особами без відповідної оплати. Легкові автомобілі використовуються тільки для поїздок, пов'язаних із службовою діяльністю посадових осіб.

Крім того, при перевірці видатків на утримання транспортних засобів слід з'ясувати, чи не проводилося установою (закладом) списання паливно-мастильних матеріалів на автомобілі в той період, коли вони знаходилися у ремонті, чи не використовувалися службовими особами автомобілі, закріплені за ними під час перебування останніх у відпустках, на лікарняному та у відрядженні.

Необхідно звернути увагу на факти використання автотранспорту у вихідні і святкові дні, наявність відповідних наказів та дозволів на його використання. Відповідно до абзацу 3 пункту 1 Постанови N 848 користування легковими автомобілями у вихідні та святкові дні, а також відрядження на легковому автомобілі за межі області, Автономної Республіки Крим на відстань, що перевищує 200 кілометрів, здійснюються лише з дозволу керівника установи.

12. Видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт

При перевірці законності здійснення видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт необхідно користуватись Методичними рекомендаціями з проведення державною контрольно-ревізійною службою ревізій використання коштів на будівництво, затвердженими наказом ГоловКРУ від 27.02.2009 р. N 39.

13. Утворення та використання власних надходжень бюджетних установ. Надання адміністративних послуг

13.1. При здійсненні ревізії операцій з утворення та використання власних надходжень установи основними документами, що перевіряються є:

кошторис установи, розрахунки до спеціального фонду кошторису, які складаються за кожним джерелом доходів;

меморіальний ордер N 3 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)", меморіальний ордер N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" форма N 409 (бюджет) та первинні документи до них;

договори, контракти, інші документи, які передбачають надання бюджетною установою платних послуг; розрахунки калькуляцій тощо.

13.2. Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет:

законності надання бюджетною установою конкретних видів платних послуг, в тому числі адміністративних;

дотримання вимоги законодавства при визначенні вартості платних послуг;

повнота перерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету;

використання власних надходжень бюджетної установи відповідно до визначених напрямів та чи не допускалось покриття видатків, пов'язаних з наданням платних послуг, за рахунок коштів загального фонду кошторису.

13.3. В ході ревізії необхідно врахувати, що для обліку операцій нарахування доходів спеціального фонду використовується меморіальний ордер N 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" (субрахунки 711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги", 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ", 713 "Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду"). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно N 14-1, 14-2, 14-3.

Відповідно до пункту 19 Постанови N 228 розподіл видатків спеціального фонду кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді. Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась. Власні надходження бюджетних установ, які включаються до спеціального фонду бюджету,

розподіляються на групи та напрями їх використання відповідно до пункту 4 статті 13 Бюджетного кодексу України.

Вид власних надходжень	Напрями використання
Перша група - надходження від сплати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством:	
підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	- покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	- організація додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ; - господарські потреби бюджетних установ, уключаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ	- утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ
підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	- ремонт, модернізація чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; - господарські потреби бюджетних установ, уключаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
Друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ:	
підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки	- організація основної діяльності бюджетних установ
підгрупа 2 - кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	- виконання відповідних цільових заходів
підгрупа 3 - кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право	- організація основної діяльності бюджетних установ

В ході ревізії необхідно перевірити дотримання бюджетною установою встановлених для кожної підгрупи власних надходжень напрямів їх використання.

При цьому слід мати на увазі, що якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів у першу чергу на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв.

Якщо такої заборгованості немає, розпорядник бюджетних коштів спрямовує 50 відсотків коштів на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, і 50 відсотків коштів - на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою.

13.4. Перевіряючи надходження від платних послуг треба перевірити правильність встановлених цін (тарифів), звернувши особливу увагу на те, щоб усі необхідні види видатків у відповідних розмірах були включені до собівартості продукції (робіт, послуг). З'ясувати, чи не занижується розмір дохідної частини кошторису через необґрунтоване заниження цін (тарифів) у порівнянні з собівартістю продукції (робіт, послуг), встановлення не передбачених законодавством пільг або безоплатного надання послуг (виконання робіт, відвантаження товарів), які повинні надаватися виключно на платній основі. При виявленні таких випадків необхідно встановити суму втрат, а також джерела покриття фактично здійснених видатків.

Оскільки для виконання робіт на платних умовах залучаються певні матеріальні і трудові ресурси, вартість цих послуг не може бути меншою від їх фактичної собівартості. В ході перевірки слід визначити, які саме види ресурсів та у яких обсягах використовуються для здійснення певної діяльності, та порівняти з калькуляціями. У конкретних калькуляціях та в кошторисі повинні бути передбачені усі видатки, пов'язані із здійсненням певної діяльності, включаючи видатки на оплату праці осіб, що виконують цю роботу. При цьому слід упевнитися, що роботи, які виконуються на платних умовах, не перешкоджають виконанню основних функцій установи і не відволікають штатних працівників від основної роботи. Тобто для таких робіт повинні бути передбачені штатні посади і визначено час.

13.5. При перевірці питання надання бюджетною установою адміністративних послуг слід враховувати, що відповідно до Закону України "Про адміністративні послуги" такі послуги можуть надаватись лише органами виконавчої влади, іншими державними органами, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, уповноваженими відповідно до закону надавати адміністративні послуги. Враховуючи зазначене, необхідно з'ясувати, чи суб'єктом надання адміністративної послуги не делегувались повноваження із надання адміністративних послуг підприємствам, що знаходяться в сфері його управління, чи іншим суб'єктам господарювання.

Примітка: Питання надання адміністративних послуг регулюються Законом України "Про адміністративні послуги", постановою Кабінету Міністрів України від 27.01.2010 N 66 "Про затвердження Методики визначення собівартості платних адміністративних послуг".

При цьому слід враховувати, що адміністративна послуга - це результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону.

Варто звернути увагу, що відповідно до закону плата за надання адміністративної послуги (адміністративний збір) має бути зарахована до державного або відповідного місцевого бюджету. Таким чином, необхідно перевірити повноту перерахування бюджетною установою коштів від надання таких послуг до бюджету (в органах Державної казначейської служби повинен бути відкритий спеціальних рахунок, на який надходить плата від надання адміністративних послуг).

(підпункт 13.5 пункту 13 розділу IV у редакції наказу
Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

13.6. Плата за оренду майна установи повинна використовуватися на утримання, облаштування, ремонт та придбання майна. При цьому до орендної плати не включаються витрати на утримання орендованого майна, тобто у разі здійснення бюджетною установою таких витрат орендар повинен відшкодовувати їх вартість окремо.

Як правило, оплата послуг з експлуатації будинків, електро-, тепло- та водопостачання, каналізації, інших комунальних послуг здійснюється за виставленими рахунками за відповідними кодами економічної класифікації видатків. При цьому, якщо розрахунки з постачальниками зазначених послуг здійснює безпосередньо установа-орендодавець, кошти, які сплачує орендар, повинні відображатися як відшкодування здійснених витрат за загальним фондом та відноситися на відновлення касових видатків за відповідними кодами. Якщо ж видатки здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, то суми відшкодувань зараховуються відповідно на рахунки спеціального фонду і відображаються як зменшення видатків за цим фондом.

Під час перевірки орендних відносин необхідно досліджувати, чи дотримано бюджетною установою вимоги нормативних документів щодо необхідності направлення визначеної частини орендної плати до бюджету.

13.7. Бюджетна установа може отримувати благодійні внески, гранти та дарунки. До цієї підгрупи відносяться всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги.

Примітка. Вимоги до отримання, використання та обліку благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб встановлено Порядком отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування, затвердженим постановою Кабінету Міністрів від 04.08.2000 р. N 1222.

Благодійні внески можуть надаватися у грошовій формі для потреб фінансування за напрямами видатків, визначеними благодійником, а також як товари, роботи та послуги. При проведенні перевірки з цього питання необхідно в обов'язковому порядку перевіряти цільове використання отриманих коштів у разі, якщо благодійником визначена мета їх використання.

При цьому кошти благодійних внесків не можуть спрямовуватись на виплату заробітної плати працівникам бюджетних установ. Крім того, вони не повинні заміняти плату за надання установами і закладами платних послуг за переліками, визначеними в установленому порядку.

Операції, проведені у натуральній формі, відображаються у фінансовій звітності за окремими формами, складеними за певним видом надходжень. З метою врахування операцій, проведених у натуральній формі, в бухгалтерському обліку та звітності вони умовно прирівнюються до надходжень і касових видатків.

Невідображення в обліку і звітності бюджетної установи благодійної допомоги, одержаної нею у вигляді робіт, послуг і товарів, продовжує бути одним з найпоширеніших порушень. Крім того, доцільно аналізувати, чи не планується бюджетною установою на наступні періоди одержання коштів по загальному фонду на ті види видатків, у яких немає потреби через фактичне одержання благодійної допомоги у грошовій, товарній або інших формах.

13.8. Одним з найбільш типових порушень, що виявляються контрольними заходами, є покриття за рахунок коштів загального фонду видатків, пов'язаних з наданням бюджетною установою платних послуг, та надання пільг, не передбачених законодавством, по оплаті платних послуг. Досить поширеною є практика використання коштів загального фонду на виплату заробітної плати за роботи, що виконуються на платних умовах, на оплату комунальних послуг, які спожиті при наданні платних послуг, а також на покриття видатків, що не обумовлені основною діяльністю установи, яка фінансується за рахунок коштів загального фонду бюджету. Тому в ході ревізії необхідно перевірити діяльність установи на предмет наявності відповідних фактів.

14. Складання бюджетної та фінансової, у тому числі зведеної, звітності та її достовірність

На всіх етапах контрольного заходу здійснюється перевірка достовірності бухгалтерського обліку, своєчасності відображення в ньому проведених фінансово-господарських операцій, перевіряється правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій з бюджетними коштами, в тому числі з питань дотримання бюджетної класифікації доходів та видатків та достовірність фінансової звітності про такі операції.

Звітність установи перевіряється на відповідність вимогам Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 N 44.

(абзац другий пункту 14 розділу IV із змінами, внесеними згідно з наказом Державної фінансової інспекції України від 29.05.2013 р. N 123)

<...>

Директор Департаменту
організаційної роботи

С. Чорнуцький

Додаток 1
до Методичних рекомендацій

ПЕРЕЛІК ОБОВ'ЯЗКОВИХ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ НАПРЯМІВ В ХОДІ РЕВІЗІЇ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ (ВІДПОВІДНО ДО ТИПОВИХ ПИТАНЬ ПРОГРАМИ)

1. Стан усунення порушень та недоліків, виявлених попередніми ревізіями (перевірками)

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

інформація щодо останньої планової ревізії, проведеної в бюджетній установі органами Держфінінспекції або державної контрольно-ревізійної служби, а також всіх інших проведених органами Держфінінспекції або державної контрольно-ревізійної служби ревізій (перевірок) за період, що підлягав ревізії (реквізити актів чи інших документів про результати контрольних заходів), періоди, що підлягали контролю; назви органів, які проводили контрольні заходи; питання, що підлягали контролю (в разі, коли контрольні заходи проводились з окремих питань);

Примітка. У випадку коли в бюджетній установі проведено значну кількість відповідних контрольних заходів, інформація щодо їх проведення має наводитись у додатку до акта ревізії. При цьому в тексті акта ревізії зазначається лише кількість проведених контрольних заходів та назва органів, які їх проводили.

інформація щодо усунення виявлених попередніми ревізіями (перевірками) порушень та недоліків.

Примітка. У випадку коли бюджетною установою усунуто повністю або частково значну кількість видів порушень, інформація щодо стану їх усунення наводиться у додатку до акта ревізії.

Уразі проведення ревізії юридичної особи та значної кількості її відокремлених структурних підрозділів без права юридичної особи наводиться інформація про стан усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми контрольними заходами у вигляді додатка до акта ревізії у головного підприємства (центрального апарату юридичної особи) та додатків до довідок ревізій по структурних підрозділах.

2. Стан виконання функцій головного розпорядника бюджетних коштів (далі - головний розпорядник)

2.1. Формування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається наявність сформованої у встановленому порядку мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, дотримання порядку її формування та внесення змін до неї.

2.2. Складання бюджетних запитів, обґрунтованість включених до них показників

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

своєчасність складання головним розпорядником бюджетного запиту та його подання Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

дотримання вимог законодавства щодо змісту бюджетного запиту, зокрема відповідність бюджетного запиту встановленій типовій формі та показникам проекту зведеного кошторису;

повнота врахування головним розпорядником пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо потреби їх в асигнуваннях за загальним та спеціальним фондами бюджету;

обґрунтованість показників бюджетного запиту, в тому числі щодо потреби в бюджетних призначеннях загального фонду бюджету та обсягу надходжень і видатків за спеціальним фондом бюджету (зокрема, врахування при складанні бюджетного запиту результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за рік, що передуює плановому);

врахування головним розпорядником встановлених законодавством обмежень щодо планування видатків з бюджету та дотримання режиму економії.

2.3. Розгляд та затвердження проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів одержувачів, обґрунтованість затверджених у них показників. Дотримання порядку внесення змін до кошторисів

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

своєчасність розгляду та затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду розпорядників коштів нижчого рівня, планів використання бюджетних коштів одержувачів;

стан виконання головним розпорядником функції щодо розгляду показників проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів, в тому числі щодо обґрунтованості їх показників, законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства;

повнота врахування головним розпорядником в кошторисах розпорядників коштів нижчого рівня пропозицій щодо потреби в обсягах асигнувань;

врахування головним розпорядником режиму економії під час розгляду проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів;

дотримання порядку внесення змін до кошторисів.

2.4. Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

наявність затвердженого у встановленому порядку паспорта бюджетної програми, дотримання порядку його затвердження та внесення змін до нього;

обґрунтованість результативних показників паспорта бюджетної програми; наявність в бюджетної установи встановлених законодавством підстав для реалізації паспорта бюджетної програми;

дотримання встановлених законодавством строків складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм та вимог щодо змісту таких звітів;

стан виконання бюджетної програми, зокрема досягнення бюджетною установою визначених в паспорті бюджетної програми мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик бюджетної програми, відповідність фактично досягнутих показників та звітів про виконання паспорту бюджетної програми.

3. Виконання функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності. Затвердження та внесення змін до фінансових планів суб'єктів господарювання державного та комунального секторів економіки, які входять до сфери управління бюджетної установи

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

дотримання бюджетною установою - суб'єктом управління вимог законодавства при затвердженні статуту (положення) суб'єктів господарювання державного та комунального секторів економіки, які входять до сфери її управління (далі - суб'єкт господарювання), а також стан виконання нею своїх функцій щодо контролю за дотриманням вимог статуту (положення) під час діяльності суб'єкта господарювання;

відповідність контракту, укладеного з керівником суб'єкта господарювання, вимогам Типової форми контракту з керівником підприємства, що є у державній власності; виконання бюджетною установою - суб'єктом управління функцій щодо своєчасності внесення змін до укладеного контракту, а також контролю за виконанням його вимог;

чи затверджувалися прогнозно-стратегічні документи щодо діяльності суб'єкта господарювання (стратегії розвитку, річні фінансові та інвестиційні плани, а також інвестиційні плани на середньострокову перспективу), причини їх незатвердження; реалізація бюджетною установою функцій суб'єкта управління щодо контролю за виконанням таких документів;

дотримання законодавства при розгляді та затвердженні бюджетною установою - суб'єктом управління фінансових планів суб'єктів господарювання (в тому числі щодо обґрунтованості показників таких планів), забезпечення контролю за станом їх виконання, внесення змін до планів;

виконання бюджетною установою - суб'єктом управління своїх функцій під час використання майна суб'єктів господарювання (зокрема, передачі в безоплатне користування, оренду, відчуження, списання з балансу основних фондів, виявлення майна, яке тимчасово не використовується та ін.), узгодження договорів суб'єктів господарювання про спільну діяльність, приведення у відповідність із законодавством установчих документів та внутрішніх положень суб'єктів господарювання, проведення інвентаризації майна суб'єктів господарювання;

забезпечення бюджетною установою - суб'єктом управління контролю за виконанням суб'єктами господарювання вимог законодавства щодо відрахування ними до бюджету частини прибутку (доходу) або дивідендів;

стан виконання бюджетною установою інших функцій та обов'язків щодо управління об'єктами державної власності, визначених нормативно-правовими актами, наказами суб'єкта управління.

4. Дослідження організації і стану контрольно-ревізійної роботи та/або внутрішнього аудиту

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

наявність контрольно-ревізійного підрозділу (підрозділу внутрішнього аудиту), затвердженого в установленому порядку положення про його діяльність та відповідність такого положення вимогам законодавства;

стан організації контрольно-ревізійної роботи (внутрішнього аудиту);

достатність діючих в бюджетній установі процедур контрольно-ревізійної роботи (внутрішнього аудиту) для забезпечення виконання функцій щодо функціонування дієвих систем управління та внутрішнього контролю, ефективного та економного використання бюджетних коштів бюджетною установою та підвідомчих їй бюджетними установами, запобіганню виникнення помилок чи інших недоліків в їх діяльності.

5. Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису

Документування результатів ревізії за цим питанням здійснюється окремо по кожному з бюджетних періодів, що підлягали ревізії. В ході документування зазначається:

наявність кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та інших документів згідно з нормативно-правовими актами щодо касового виконання державного (місцевого) бюджету за видатками, дотримання порядку їх розгляду та затвердження;

дотримання вимог законодавства щодо формування доходної та видаткової частин кошторису за загальним та спеціальним фондами, в тому числі стосовно:

- відповідності затверджених в кошторисі сум асигнувань загального фонду бюджету на здійснення видатків або надання кредитів з бюджету граничним обсягам видатків бюджету із загального фонду, доведеним лімітною довідкою;

- наявності та обґрунтованості розрахунків щодо потреби в бюджетних асигнуваннях загального фонду бюджету на здійснення видатків;

- наявності та обґрунтованості розрахунків обсягу надходжень та видатків по спеціальному фонду кошторису;

- дотримання визначених законодавством граничних обсягів витрат на окремі види товарів та послуг, а також заходів щодо економного та раціонального використання бюджетних коштів;

дотримання порядку внесення змін до кошторису;

стан виконання кошторису, в тому числі відповідність проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань, відповідність використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (в розрізі складових витрат та джерел їх фінансування), відповідність обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом.

6. Ведення касових операцій. Розрахунки з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

наявність договору про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі бюджетної установи;

організація фактичного контролю за збереженням наявних в касі бюджетної установи коштів, в тому числі результати інвентаризації наявних коштів в касі бюджетної установи, проведеної в ході ревізії із зазначенням підстави на проведення інвентаризації, дотримання строків, порядку та обов'язковості у передбачених випадках проведення інвентаризації каси;

дотримання порядку обліку інших грошових коштів (грошових документів та грошових коштів у дорозі);

наявність та правильність оформлення касових документів;

дотримання встановлених законодавством вимог щодо роботи з готівкою в касі, в тому числі:

- ліміту готівки в касі;

- своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, видачі готівки на виплати, зарахування отриманих та списаних з каси грошових коштів на реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби та на рахунки в установах банків;

- порядку списання готівки з каси;

дотримання законодавства під час здійснення розрахунків з підзвітними особами, в тому числі:

- в частині відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів;

- під час здійснення розрахунків з підзвітними особами, в тому числі своєчасність звітування про використання коштів, виданих в підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу.

7. Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

інформація про всі рахунки, які було відкрито бюджетною установою в органах Державної казначейської служби і установах банків у періоді, що підлягав ревізії, а саме: номери рахунків, в яких установах їх відкрито, дати їх відкриття та закриття у періоді, що підлягав ревізії;

Примітка. У випадку значної кількості відкритих рахунків інформація про них зазначається у додатку до акта.

дотримання законодавства в ході списання коштів з рахунків, в тому числі цільове спрямування коштів, списаних з рахунків відповідно до затверджених асигнувань, а також наявність документів, які підтверджують відповідні операції;

дотримання граничних сум витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів;

дотримання законодавства при здійсненні операцій по зарахуванню коштів на рахунки.

8. Штатна дисципліна. Оплата праці працівників та нарахування на заробітну плату

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису;

наявність фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників;

дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці, зокрема сумісників, за трудовими договорами;

дотримання законодавства при встановленні, нарахуванні та виплаті працівникам посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат;

наявність фактів оплати праці за невідпрацьований час, а також несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці;

дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомог, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, допомоги по тимчасовій непрацездатності, виплат заробітної плати за час відпустки;

дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою;

дотримання порядку проведення індексації грошових доходів працівників;

дотримання законодавства при нарахуванні та сплаті єдиного соціального внеску.

9. Організація та здійснення державних закупівель

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

дотримання законодавства при створенні комітету з конкурсних торгів;

наявність річного плану закупівель, обґрунтованість його показників та правомірність внесення змін до нього;

дотримання порядку вибору процедур закупівель;

прозорість здійснення державних закупівель;

відповідність документації конкурсних торгів, кваліфікаційної документації та запиту для участі у процедурі цінових пропозицій вимогам законодавства;

дотримання порядку надання комітетом з конкурсних торгів роз'яснень у зв'язку із унесенням змін до документації конкурсних торгів або на запити учасників;

відповідність конкурсних пропозицій (цінових пропозицій) вимогам документації конкурсних торгів (запрошенням до участі в торгах) та законодавству;

дотримання порядку розгляду та оцінки конкурсних пропозицій, визначення переможця, акцепту конкурсної пропозиції переможця торгів;

дотримання законодавства при застосуванні процедури закупівлі в одного учасника;

відповідність умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції; виконання умов укладених договорів;

достовірність звітів про результати процедур закупівлі;

аналіз закупівельних цін на товари, роботи і послуги.

10. Взяття та облік зобов'язань, у тому числі фінансових. Стан розрахункової дисципліни та виконання господарських угод

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;

дотримання законодавства при взятті зобов'язань;

наявність дебіторської і кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), достовірність її виникнення, в тому числі:

- стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення простроченої дебіторської заборгованості;

- причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та можливі наслідки не погашення такої заборгованості;

- достовірність заборгованості за наявними в бюджетній установі документами, результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості;

наявність дебіторської і кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності, та причини її виникнення;

правильність списання дебіторської і кредиторської заборгованості;

відповідність сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів;
відповідність кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;

своєчасність розрахунків з дебіторами та кредиторами, за якими станом на останню звітну дату періоду, що підлягав ревізії, заборгованість відсутня;

стан претензійно-позовної роботи.

ПІ. Стан збереження майна, використання оборотних та необоротних активів

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

стан закріплення всіх необоротних активів та запасів за матеріально відповідальними особами;
наявність договорів про матеріальну відповідальність;

результати інвентаризації необоротних активів та запасів, проведеної в ході ревізії, із зазначенням підстави на проведення інвентаризації, способу проведення інвентаризації (суцільний, вибірковий);

дотримання бюджетною установою періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;

своєчасність, повнота та правильність оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів;

дотримання законодавства при списанні, передачі та відчуженні необоротних активів та запасів;

дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів;

дотримання законодавства при проведенні індексацій, переоцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів.

12. Видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

забезпеченість будівництва, реконструкції та ремонту кошторисною і технічною документацією;

правильність визначення вартості будівництва, реконструкції та ремонту, а також обсягів виконаних робіт (за наявними в бюджетній установі документами, за результатами зустрічних звірок, запитів у виконавців робіт та за результатами контрольних обмірів).

13. Утворення та використання власних надходжень бюджетних установ. Надання адміністративних послуг

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

суми власних надходжень бюджетної установи в розрізі років та видів надходжень;

наявність законодавчо визначених підстав (дозволів) для надання конкретних видів платних послуг, в тому числі адміністративних;

наявність фактів покриття видатків, пов'язаних з наданням платних послуг, за рахунок коштів загального фонду кошторису;

дотримання законодавства при визначенні вартості платних послуг;

наявність фактів неперерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету;

використання власних надходжень бюджетної установи відповідно до визначених напрямів;

дотримання вимог законодавства щодо надання адміністративних послуг бюджетними установами.

14. Складання бюджетної та фінансової, у тому числі зведеної, звітності та її достовірність

В ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

дотримання порядку організації ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, в тому числі відповідність звітності даним бухгалтерського обліку та достовірність віднесення сум касових і фактичних видатків за кодами економічної класифікації (крім фактів порушень, зазначених в ході документування інших питань ревізії);

загальні суми відхилень показників звітності внаслідок допущених порушень в розрізі років (з урахуванням тих, що зазначені в ході документування інших питань ревізії).

Додаток 6
до Методичних рекомендацій
(зі змінами)

Перелік порушень бюджетного законодавства, заходи впливу за їх допущення, визначені Бюджетним кодексом України, а також адміністративна та кримінальна відповідальність за вчинення таких порушень

Перелік порушень бюджетного законодавства (ст. 116 Бюджетного кодексу України)	Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства згідно ст. 117 Бюд				
	Зупинення операцій з бюджетними коштами (Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, затв. постановою КМУ від 19.01.2011 N 21)	Призупинення бюджетних асигнувань (Порядок призупинення бюджетних асигнувань, затв. наказом Мінфіну України від 15.05.2002 N 319)	Зменшення бюджетних асигнувань (Порядок зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, затв. постановою КМУ від 17.03.2011 N 255)	Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету (Порядок повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання, затв. постановою КМУ від 22.12.2010 N 1163)	Зупинення дії рішення про місцевий бюджет (згідно статті 122 Бюджетного кодексу України)

1	2	3	4	5	6
1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів;	X				
2) порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;	X				
3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;	X				
4) планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про					

Державний бюджет України;					
5) порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради);					
6) порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);					
7) прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при					X

визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів);					
8) порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом;					
9) включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;					
10) зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумуляування їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;	X				

11) зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;	X				
12) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог цього Кодексу;					
13) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;					
14) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з	X				

порушенням вимог цього Кодексу;					
15) створення позабюджетних фондів, порушення вимог цього Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;	X				
16) порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;	X				
17) порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);	X				

18) порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;	X				
19) порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України;	X				
20) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;	X	X			
21) порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну	X				

реєстрацію бюджетних зобов'язань;					
22) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;	X	X			
23) здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України;	X	X			
24) нецільове використання бюджетних коштів;	X	X	X	X	

25) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет);	X	X			
26) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог цього Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;	X	X			
27) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч цьому Кодексу;	X	X			
28) здійснення	X	X			

видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу мають проводитися з іншого бюджету;						
29) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;	X	X	X			

30) порушення вимог цього Кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;					
31) порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;					
32) включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про	X				

місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;					
33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;	X				
34) порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;	X				
35) невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;	X				
36) включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування	X				

програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

37) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;

38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;	X	X	X		
39) порушення вимог статті 28 цього Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет;					
40) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу	X	X			

(додаток 6 у редакції наказу Державної
фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)

Додаток 7
до Методичних рекомендацій

**Мінімальні розміри матеріальної шкоди як
кваліфікуючої ознаки за деякими статтями**

Кримінального кодексу України в розрізі 2001 - 2012 років

Стаття Кримінального кодексу України Назва	Мінімальна кількість неоподатковуваних мінімумів доходів громадян як необхідна кваліфікуюча ознака для відповідного складу злочину	Розмір соціальної пільги (неоподаткованого мінімуму розмір нанесеної ш					
		2001 - 2003 (17,0)	2004 (61,5)	2005 (131,0)	2006 (175,0)	2007 (200,0)	2008 (257,0)
1	2	3	4	5	6	7	8
Стаття 185. Крадіжка (внесено до Кримінального кодексу України в 2009 році)	Згідно частини 2 статті 51 Кодексу України про адміністративні правопорушення викрадення чужого майна вважається дрібним, якщо вартість такого майна на момент вчинення правопорушення не перевищує трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (редакція станом на 24.06.2009). З 25.06.2009 для дрібної крадіжки визначено мінімальний розмір вартості викраденого майна 0,2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (Закон України від 4 червня 2009 року N 1449-VI "Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення	51,0	184,5	393,0	525,0	600,0	772,0

	та Кримінального кодексу України щодо посилення відповідальності за викрадення чужого майна").						
Стаття 190. Шахрайство	До 24.06.2009 - три неоподатковуваних мінімуми доходів громадян З 25.06.2009 0,2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.	51,0	184,5	393,0	525,0	600,0	772,
Стаття 191. Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем	До 24.06.2009 - три неоподатковуваних мінімуми доходів громадян З 25.06.2009 0,2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.	51,0	184,5	393,0	525,0	600,0	772,
Стаття 192. Заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою	50	850,0	3075,0	6550,0	8750,0	10000,0	12875
Стаття 194. Умисне знищення або пошкодження майна	250	425,0	15375,0	32750,0	43750,0	50000,0	64375
Стаття 197 1. Самовільне зайняття земельної ділянки та самовільне будівництво	100	1700,0	6150,0	13100,0	17500,0	20000,0	25750
Стаття 210. Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи	1000	17000,0	61500,0	131000,0	175000,0	200000,0	257500

надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням							
Стаття 211. Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону	1000	17000,0	61500,0	131000,0	175000,0	200000,0	25750
Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)	1000	17000,0	61500,0	131000,0	175000,0	200000,0	25750
Стаття 212 1. Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	1000	17000,0	61500,0	131000,0	175000,0	200000,0	25750
Стаття 364. Зловживання владою або службовим становищем	100	1700,0	6150,0	13100,0	17500,0	20000,0	25750
Стаття 365. Перевищення влади або службових повноважень	100	1700,0	6150,0	13100,0	17500,0	20000,0	25750
Стаття 367. Службова недбалість	100	1700,0	6150,0	13100,0	17500,0	20000,0	25750
Стаття 423. Зловживання військовою службовою особою	250	425,0	15375,0	32750,0	43750,0	50000,0	64375

владю або службовим становищем							
Стаття 424. Перевищення військовою службовою особою влади чи службових повноважень	250	425,0	15375,0	32750,0	43750,0	50000,0	64375,0
Стаття 425. Недбале ставлення до військової служби	250	425,3	15375,0	32750,0	43750,0	50000,0	64375,0

(Методичні рекомендації доповнено додатком 7 згідно з наказом
Державної фінансової інспекції України від 24.02.2012 р. N 74)
