

## **РОЗДІЛ II. Аудиторська перевірка стану бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах**

### **Тема 6. Мета, принципи, організація проведення аудиту в бюджетних установах**

#### План

1. Роль аудиту в розвитку функції контролю
2. Значення та мета вивчення аудиту
3. Правові засади нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні

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

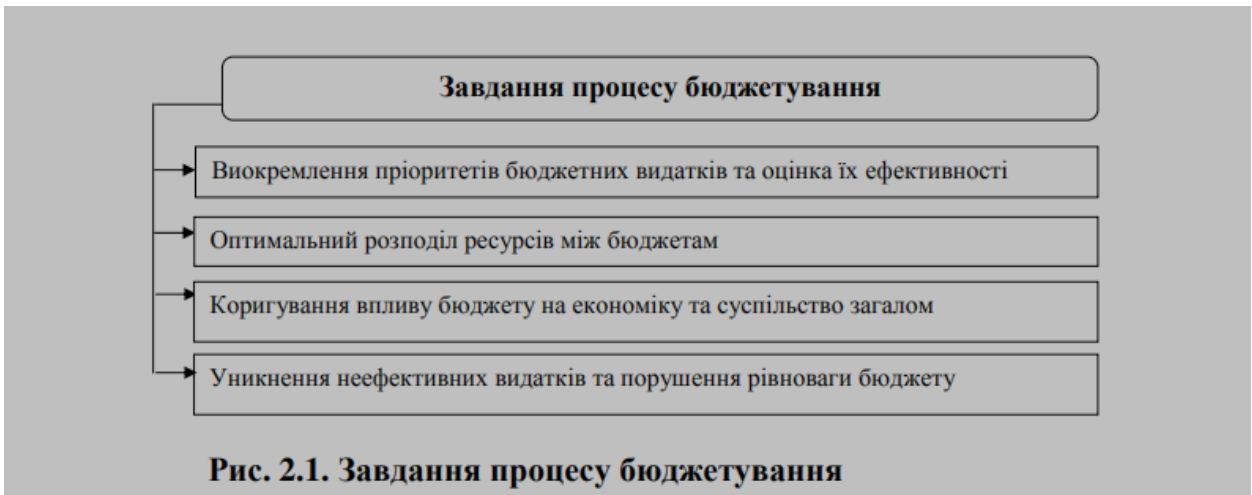
Фінансове забезпечення охоплює такі його стадії: розрахунок потреби в грошових коштах, їх отримання, розподіл, облік та контроль їх витрачання. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору залежить передусім від фінансових можливостей держави та безпосередньо пов'язане із загальною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

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

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

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

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



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

*Таблиця 2.1*

**Характеристика загальних ознак елементів бюджетування**

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

Для відкриття фінансування установам державного сектору економіки визначають обсяг асигнувань, на основі яких складають кошторис доходів і видатків бюджетних установ. Отже, при ревізії окремі питання перевіряють на предмет наявності правильно складеного та затвердженого в установленому порядку кошторису.

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

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

реєструють та проводять облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів вищого рівня за розпорядниками нижчого рівня.

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

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

Передусім встановлюється, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік, та перевіряється його відповідність вимогам Порядку складання, розгляду, затвердження та основним вимогам до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. (зі змінами).

Надалі перевіркою потрібно визначити:

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

- чи сума надходжень із загального фонду бюджету, визначена в кошторисі, відповідає даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведених головним розпорядникам чи розпорядникам нижчого рівня;

- чи дохідна частина спеціального фонду кошторису підтверджена розрахунками доходів за всіма джерелами власних надходжень;

- чи видаткова частина кошторису відповідає об'єктивній потребі в коштах, враховуючи основні показники діяльності та контингент даної установи державного сектору, обсягу послуг, штатній чисельності, за необхідності виконання окремих програм і конкретних заходів стосовно зменшення видатків планового періоду;

- чи враховане в установі першочергове забезпечення коштами захищених видатків (на оплату праці з відповідними нарахуваннями, а також на господарське утримання);

- чи правильно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які проводяться за рахунок власних надходжень. Вони повинні направлятись насамперед за визначеною метою, а надалі на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (чи частково забезпечені) видатками загального фонду.

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.2

**Напрями перевірки виконання кошторису\***

<b>Предмет перевірки</b>	<b>Можливі порушення</b>
Взяття бюджетних фінансових зобов'язань	Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань понад обсяги встановлених бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань без належних повноважень
	Нереєстрація, неповна або несвоєчасна реєстрація фактично взятих зобов'язань
Використання бюджетних коштів	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим Законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет
	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису
	Витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції
	Витрачання бюджетних коштів не у відповідності до норм, встановлених Бюджетним кодексом України в частині відповідності напряму видатків рівню бюджету
Зарахування доходів до бюджету	Несвоєчасне та неповне зарахування доходів до спеціального фонду кошторису
	Надходження коштів до спеціального фонду кошторису з джерел, не визначених Законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет або нормативно-правовими актами, що регламентують законні джерела позабюджетних доходів установ
	Акумуляування доходів державного та місцевих бюджетів на рахунках установи, що є органом стягнення платежів до бюджетів

Порядок проведення операцій з бюджетними коштами	Невиконання вимог законодавства щодо повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі
	Невиконання вимог законодавства щодо застосування тендерних процедур у закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти
	Недотримання граничних норм витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів і комп'ютерів
	Неповернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року
	Розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою ДКСУ), якщо інше не передбачено законом
	Проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджету з порушенням законодавства
	Недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань
Інші бюджетні правопорушення на стадії виконання кошторису	Здійснення установою запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позик юридичним і фізичним особам
	Зарахування відновлених сум видатків загального фонду на спеціальний фонд кошторису, недотримання вимог щодо використання коштів з резервного фонду бюджету

На завершальній фазі перевірки кошторису з'ясовують достовірність даних про зміни, внесені у звіт про його виконання. Окремо слід перевірити, чи дотримано термін подання фінансової звітності розпорядником бюджетних коштів та чи відповідають дані у цій звітності даним бухгалтерського обліку.

При перевірці порядку фінансування установ і організацій державного сектору економіки потрібно ретельно переглянути порядок ведення записів на рахунках 32 «Рахунки в казначействі», 68 «Внутрішні розрахунки», а також правильність заповнення накопичувальної відомості з обліку операцій руху грошових коштів загального фонду в органах Державної казначейської служби України (ф. № 381, меморіальний ордер № 2). Оскільки асигнування зараховуються на реєстраційні рахунки розпорядникам коштів та рахунки, які відкриваються одержувачам коштів бюджету, то до уваги при перевірці слід брати виписки з вказаних рахунків бюджетних установ.

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

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.3

**Методика розрахунку середньорічних показників контингенту для установ державного сектору економіки**

Показник	Методика розрахунку (формула)	Умовні позначення
Середньорічний контингент	$K_{сер} = \frac{K_{пМ1} + K_{кМ2}}{12}$	<p><math>K_{сер}</math> – середньорічний контингент;</p> <p><math>K_{п}</math> – контингент на початок року;</p>
Середньорічний приріст контингенту	$PK_{сер} = K_{п} + \frac{K_{кМ1} - K_{пМ2}}{12}$	<p><math>K_{п}</math> – контингент на початок року;</p> <p><math>PK_{сер}</math> – середньорічний приріст контингенту</p>

$K_{сер} =$  ;

де  $K_{п}$ ,  $K_{к}$  – контингент на початок і кінець року,

$M1$ ,  $M2$  – кількість місяців функціонування цих контингентів.

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

Правила формування мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів визначені наказом Міністерства фінансів України № 938 від 23.08.2012 р.

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

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

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

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

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

- досвід роботи за відповідним профілем не менше двох років та наявність відповідної кваліфікації з урахуванням напряму чи заходу бюджетної програми; виробничий потенціал і показники виробничої діяльності, науково-технічної бази (при потребі);
- наявність бездефіцитного фінансового плану на поточний рік, фінансово-економічного обґрунтування здійснення заходів бюджетної програми;
- незбиткова діяльність одержувача за останні два роки, відсутність простроченої заборгованості за наданими банками кредитами;
- співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості;
- застосування договірних умов.

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

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

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

Кожна установа державного сектору економіки обсяги коштів, потрібних для забезпечення виконання покладених на неї функцій, пред'являє у бюджетних запитах. Головні розпорядники коштів бюджету організують зведення таких бюджетних запитів на основі інструкцій з підготовки запитів з урахуванням рекомендацій МФУ. Основні вимоги щодо складання бюджетних запитів визначено ст. 35 Бюджетного кодексу України

та Постановою КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р.

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

Таблиця 2.4

**Об'єкти та питання перевірки бюджетних запитів**

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

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

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

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

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



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

Форма 2016-3

**Виклад обсягу бюджетного запиту головного розпорядника коштів за видатками та кредитуванням у розрізі підфункцій та за економічною класифікацією**  
(тис. грн.)

к/кв*	Найменування видатків за функціональною класифікацією Найменування видатків за економічною класифікацією	2014 рік (звіт)			2015 рік (затверджено з урахуванням змін)			2016 рік (проект)			2016 р. Необхідно додатково*	2017 рік (прогноз)
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (3+4)	Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (6+7)	Загальний фонд	Спеціальний фонд	разом (9+10)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2000	Поточні видатки											
2900	Нерозподілені видатки											
3000	Капітальні видатки											
4000	Кредитування											

Керівник \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)  
 Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

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

Для перевірки достовірності показників проекту зведеного кошторису необхідно детально проаналізувати розрахунки до всіх проектів кошторисів головного розпорядника та всіх проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня, а також перевірити повноту врахування головним розпорядником в бюджетному запиті пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо їх потреби в асигнуваннях. Для цього необхідно з'ясувати, чи враховано в проекті зведеного кошторису показники кошторисів всіх розпорядників коштів нижчого рівня.

Під час перевірки на предмет обґрунтованості даних бюджетного запиту неодмінно досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за попередній рік, що передує плановому. Для цього аналізуються показники зведеної фінансової звітності за попередній період.

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

Під час ревізії потрібно порівняти дані запланованих в бюджетному запиті обсягів призначень із загального фонду бюджету з даними зведеної фінансової звітності щодо проведених касових видатків із загального фонду бюджету за попередній звітний період.

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

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

Важливим аспектом контролю є перевірка дотримання головним розпорядником бюджетних коштів при плануванні в бюджетному запиті обмежень щодо заборони окремих видів видатків, а також забезпечення встановленого режиму економії коштів.

В основу планування бюджетних витрат покладено два показники:

- оперативно-виробничі показники діяльності установ, тобто сітка та обслуговуючий контингент (кількість шкіл, класів, число учнів в них тощо);
- норми витрат на розрахункову одиницю чи за елементами витрат (клас, учня в класі, в школі, затрати на дитину в дошкільному закладі тощо).

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

Відповідно до Порядку № 228 за основу цих розрахунків беруться такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання, що здається в оренду, кількість місць у гуртожитках тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватись відповідно до законодавства, а також прогнозі надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету. Тому під час контролю за правильністю планування доходів коштів спеціального фонду особлива увага приділяється перевірці реальності обрахунку обсягу платних послуг та розміру плати на одиницю послуги. Правильність обчислення обсягу видатків кошторису ревізором перевіряється шляхом дослідження показників діяльності на предмет їх реальності та тарифів, норм, нормативів на предмет їх відповідності до тарифів, встановлених законодавством.

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

Таблиця 2.5

## Коди економічної класифікації видатків установи

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

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

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

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

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

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

- визначення і затвердження штатів установи та фонду оплати праці;
- обчисленню кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління;
- визначення показників діяльності установи відповідно до фактичного контингенту;

- розрахунку обсягу асигнувань на харчування та придбання медикаментів;
- розрахунку обсягу асигнувань на придбання устаткування та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактичного забезпечення ним;
- обчисленню асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану приміщень, що потребують ремонту.

Виняткову увагу необхідно уділити дослідженню виробничих показників установ державного сектору економіки, адже вони покладені в основу розрахунків за відповідними кодами видатків кошторису і залежать від профілю установи.