

Тема 7. Аудиторська перевірка руху бюджетних асигнувань, обліку грошових коштів, доходів і видатків загального фонду, Аудит обліку позабюджетних коштів.

План

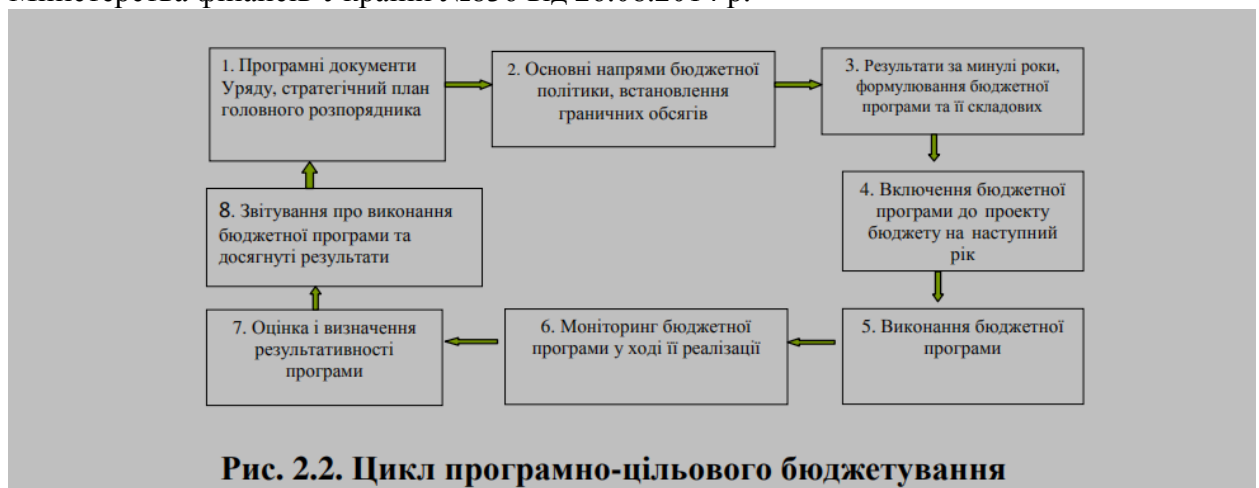
1. Повнота і своєчасність документального оформлення.
2. Перевірка обліку грошових коштів, доходів і видатків загального фонду
3. Аудит обліку доходів і видатків у бюджетних установах

Перевірка правильності складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників і стан їх виконання

Ревізія відповідного питання проводиться лише у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, який базується на плануванні витрат установ згідно з кодами програмної класифікації та ґрунтується на концепції програмноцільового бюджетування.

Програмно-цільове бюджетування передбачає розробку і здійснення бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, із використанням критеріїв результативності та ефективності використання коштів (рис. 2.2).

Насамперед приступаючи до ревізії бюджетних програм потрібно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку паспорта бюджетної програми, а також дотримання своєчасності та внесення змін до нього. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання затверджені наказом Міністерства фінансів України №836 від 26.08.2014 р.



Під час контролю за правильністю складання і виконання паспортів бюджетних програм перевіряються такі основні документи:

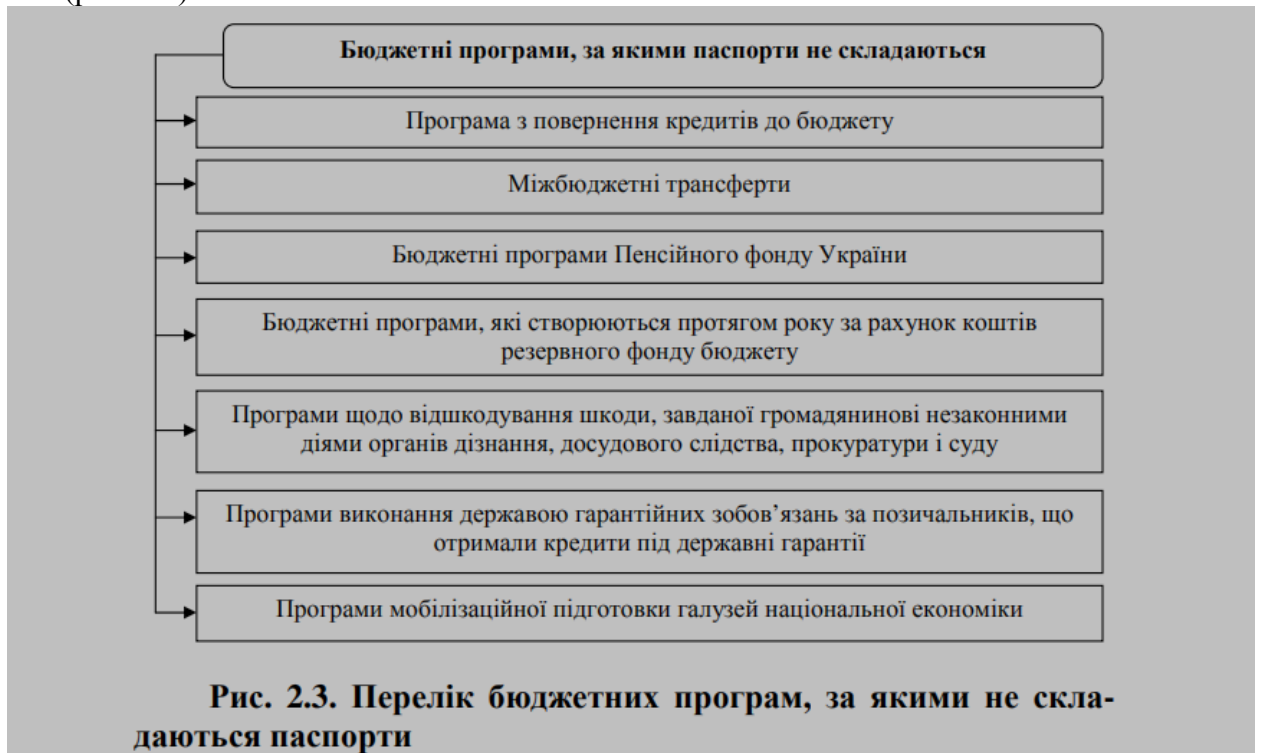
- паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорта бюджетної програми;
- бюджетний запит, лімітна довідка про бюджетні асигнування, бюджетний розпис;
- зведені звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів бюджету, що формуються на основі відповідних звітів головного розпорядника коштів та розпорядників коштів нижчого рівня;
- інші документи, які підтверджують виконання результативних показників паспорта бюджетної програми.

Вказані документи перевіряються на предмет:

- дотримання законодавства при виконанні установою напрямів (видів) діяльності відповідно до покладених на неї функцій та завдань щодо задоволення суспільних потреб, визначених у Положенні (Статуті) про діяльність установи;
- дотримання встановленого порядку затвердження та внесення змін до паспорта бюджетної програми;

- обґрунтованості результативних показників бюджетної програми;
- наявності в установі законодавчих підстав для реалізації паспорту бюджетної програми; досягнення установою мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик, визначених у паспорті бюджетної програми

При ревізії цього питання необхідно врахувати, що паспорти бюджетних програм складають усі головні розпорядники бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою. Проте існує ряд бюджетних програм, за якими паспорти не складаються (рис. 2.3).



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, порядку використання бюджетних коштів та правилам складання паспортів.

При дослідженні стану реалізації бюджетної програми неодмінно 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.

Достовірність окремих даних звіту стосовно реалізації паспорту бюджетної програми (показники витрат, обсяги проведених видатків тощо) перевіряється шляхом їх порівняння з даними зведеної фінансової звітності.

При проведенні перевірки своєчасності та обґрунтованості внесення змін до паспорту бюджетної програми необхідно врахувати, що вони вносяться протягом

бюджетного періоду в порядку, установленому для складання паспортів бюджетних програм, у випадках:

- прийняття змін до Закону про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період, які спричиняють зміну інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм;
- зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм, необхідність унесенні яких з об'єктивних причин виникла в процесі виконання бюджету і які відповідають меті, завданням та напрямам використання коштів бюджетної програми.

У випадку внесення протягом звітного періоду змін до помісячного та річного розпису, які приводять до зміни результативних показників, зміни до паспорта бюджетної програми вносяться за 5 днів до закінчення звітного періоду.

Методика перевірки кошторисів доходів і видатків

Перевіряючи фактичне виконання кошторису, потрібно провести аналіз звітів 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.

Насамперед необхідно впевнитись, що звіти про виконання кошторису за спеціальним фондом складені відповідно до Порядку та за формами, встановленими наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р.

Разом з тим, слід перевірити, чи обсяги фактичних надходжень за загальним фондом кошторису та проведені бюджетною установою касові видатки не перевищують відповідні обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ, а також 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.

За умови казначейського 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. Разом з тим, 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. Проте 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.

Отже, для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначеному звіті щодо надходжень в розрізі КЕКВ треба 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». Ці суми повинні бути тотожними.

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

Подібні контрольні процедури необхідно провести із звітністю про виконання кошторису за спеціальним фондом.

Насамперед слід 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.

Щоб перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, що призводить до нецільового використання бюджетних коштів, потрібно суму касових видатків, відображену у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівняти з сумою затверджених в кошторисі видатків загалом та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду в розрізі всіх джерел таких надходжень.

Разом з тим, для перевірки 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 через порівняння їх значень із відповідними даними кошторису з урахуванням усіх довідок про внесення до нього змін, які стосуються перегляду обсягу видатків спеціального фонду за загальною сумою та в розрізі КЕКВ.

Правдивість даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині власних надходжень досліджується в розрізі кожної групи цих надходжень (джерел доходів). Для цього відповідні дані щодо надходжень спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордера № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» в частині сальдо за рахунками 71 «Доходи спеціального фонду», 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт», 74

«Інші доходи» з даними Книги «Журнал-головна» за відповідними рахунками до їх списання в кінці року на субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом», а також з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань, якщо установа отримує від вищестоящої установи доходи зі спеціального фонду.

Важливим аспектом ревізії цього питання є перевірка на предмет недопущення установою проведення за рахунок коштів загального фонду видатків, які відповідно до законодавства мають здійснюватися із спеціального фонду, і навпаки. Згідно з ч. 4 ст. 23 Бюджетного кодексу України витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право здійснювати їх винятково 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.

Варто зазначити, що відповідно до Постанови № 228 видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень направляються насамперед за встановленими напрямами використання, потім 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.

Потрібно дослідити, чи всі операції 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 (взаємозаліки, бартерні операції, операції з використанням векселів тощо). У випадках отримання установою фінансової допомоги (матеріальних цінностей) необхідно перевірити, чи відображені ці операції у звітності установи за доходами кошторису за спеціальним фондом.

Потрібно надалі перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ шляхом порівняння даних Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які складаються в розрізі КЕКВ за загальним і спеціальним фондами.

Одночасно доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою фактичних видатків, проведених за відповідними кодами 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 недотриманням законодавства в частині взяття до сплати зобов'язань понад затверджених асигнувань та виникнення через це небюджетної кредиторської заборгованості.

У ст. 48 Бюджетного кодексу України зазначено, що розпорядники бюджетних коштів можуть брати бюджетні зобов'язання та здійснювати платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, а за спеціальним фондом бюджету – винятково в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

Причини невідповідності фактичних видатків касовим та затвердженим асигнуванням розглянуті в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Причини невідповідності фактичних видатків касовим

№ з/п	Варіанти невідповідності	Причини
1.	Перевищення фактичних видатків над касовими та затвердженими асигнуваннями	<ul style="list-style-type: none"> ✓ списання на видатки установи витрат, пов'язаних з використанням протягом бюджетного періоду товарно-матеріальних цінностей, які були в наявності на початок цього періоду та оплати за якими здійснено в попередньому звітному році; ✓ проведення фактичних витрат за рахунок погашення дебіторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду
2.	Фактичні видатки менші за затвержені асигнування та касові видатки	<ul style="list-style-type: none"> ✓ погашення кредиторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду; ✓ невикористання придбаних протягом року товарно-матеріальних цінностей; ✓ здійснення авансових платежів.

Випадки, коли фактичні видатки менші за затвержені асигнування та касові видатки, вимагають додаткового дослідження розрахунків (обґрунтувань) до кошторису в частині потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на предмет їх завищення.

За умови виявлення будь-яких розбіжностей по кожному факту необхідно встановити причини їх виникнення та перевірити їх на предмет дотримання законодавства.

Контроль за виконанням кошторису видатків надалі відбувається по кожному виду витрат у розрізі КЕКВ:

- контроль видатків на заробітну плату та нарахування на неї (КЕКВ 2110, 2120) передбачає, зокрема, перевірку правильності встановлення і призначення посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок відповідно до чинного законодавства. Встановлюється правильність нарахування оплати праці відповідно до відпрацьованого часу, зокрема правильність розрахунків за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо, правильність утримання та своєчасність перерахування їх до бюджету, державних цільових фондів податків та платежів із заробітної плати працівників, а також правильність відображення таких операцій у бухгалтерському обліку; ревізія правильності здійснення витрат на відрядження (КЕК 2250) полягає у перевірці дотримання відповідних постанов Кабінету Міністрів України та інструктивних матеріалів Міністерства фінансів України з цього питання, правомірності службових відряджень працівників, належності оформлення авансових звітів та повноти підтверджувальних документів про фактичні витрати, дотримання норм відшкодування витрат на службові відрядження у розрізі видів витрат;
- ревізія видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (КЕК 2270, 2271 2272, 2273, 2274) полягає в перевірці правильності застосування чинних норм, тарифів, цін на опалення, каналізацію, водопостачання,

освітлення у кошторисі та в розрахунках з постачальниками протягом року; обґрунтованості змін у поточному році розмірів видатків у зв'язку з введенням нових тарифів, цін; правильності розрахунків з відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями;

- ревізія витрат на придбання предметів постачання і матеріалів, з них: медикаменти і перев'язувальні матеріали, продукти харчування (КЕК 2220, 2230, 2240), повинна ставити за ціль ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та раціонального витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання матеріалів, повноти їх оприбуткування, правильності списання їх на витрати;
- ревізія видатків на придбання обладнання та предметів довгострокового використання (КЕК 3110) повинна забезпечити перевірку необхідності в забезпеченні (недопущення придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю), ощадливому їх витрачанні та збереженні. Крім того, контроль цих видатків передбачає здійснення перевірки стану збереження та використання за призначенням коштів на придбання обладнання, інвентарю та предметів довгострокового користування, правильності списання непридатного до подальшого використання, правильності відображення в обліку видатків на придбання обладнання, інвентарю відповідно до джерел (бюджетні кошти, доходи від надання послуг, безкоштовне отримання у порядку гуманітарної допомоги тощо);
- ревізія коштів на капітальний ремонт (КЕК 3130) зазвичай проводиться з залученням фахівців-будівельників, за сприянням яких перевіряється правильність проведення оплати фактично виконаних обсягів робіт та застосування розцінок для списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт, проводяться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. При умові виконання ремонтно-будівельні робіт господарським способом особливо ретельно перевіряється правильність нарахування і виплати заробітної плати працівникам, які виконують ремонтні роботи