

УДК 657.6

## ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА НА ПРИКЛАДІ СВАРИЦЕВИЦЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ

Крупко М.П.

Національний університет водного господарства та природокористування

У статті розглянуто організацію та методику державного фінансового контролю доходів і витрат на прикладі сільської ради в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі. Наведено структуру доходів і витрат досліджуваної установи відповідно до класифікації, визначеної національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі. Розроблено організаційну модель контролю. Наведено алгоритм виконання процедур контролю доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій. Запропоновано приклад оформлення результатів перевірки у робочому документі.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, доходи, витрати, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, суб'єкт державного сектору.

**Постановка проблеми.** Маючи на меті перевірку законності витрачання бюджетних коштів, державний фінансовий контроль охоплює своїм впливом абсолютно всіх учасників бюджетного процесу, серед яких головна роль належить бюджетним установам. В контексті змін у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі необхідність ефективного контролю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ має особливо важливе значення. Разом з тим, у зв'язку з реформою бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, постає потреба у перегляді організації та методики державного фінансового контролю бюджетних установ з урахуванням тих змін, що набули чинності з 2017 року.

Найвідповідальнішими об'єктами державного фінансового контролю бюджетних установ справедливо вважати доходи і витрати. Зміна класифікації, умов визнання, оцінки та обліку доходів і витрат вимагає оновлення організації та методики їх контролю. При цьому найбільш ефективним є розкриття теоретичних аспектів контролю у поєднанні з їх практичним застосуванням на прикладі конкретної установи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням державного фінансового контролю бюджетних установ присвячено чимало праць вітчизняних науковців, серед яких Л. В. Дікань, Т. І. Єфименко, О. О. Дорошенко, Н. М. Позняковська та інші. У їх наукових працях висвітлюються загальнотеоретичні засади контролю господарської діяльності бюджетних установ, розкривається методика контролю за окремими напрямками.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Не зважаючи на значну кількість досліджень за тематикою контролю, на сьогодні, питання організації і методики контролю в бюджетних установах з урахуванням модернізаційних процесів, котрі відбуваються у сфері обліку в державному секторі, з огляду на його новизну, є цілком недослідженим.

**Мета статті** полягає у розробці організації та методики державного фінансового контролю доходів і витрат бюджетної установи на прикладі представника однієї з найчисельніших ланок державного сектору – Сварицевицької сільської ради з урахуванням нововведень у сфері бухгалтерського обліку та особливостей діяльності установи.

**Виклад основного матеріалу.** Мета реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі полягає у приведенні вітчизняної практики обліку у відповідність до засад, визначених міжнародними стандартами. Практична реалізація реформ в частині доходів і витрат як об'єктів обліку бюджетних установ відбулася одночасно з набуттям чинності відповідними національними стандартами бухгалтерського обліку – НПСБОДС 124 «Доходи» [1] та НПСБОДС 135 «Витрати» [2]. Згадані стандарти закріпили абсолютно новий підхід до класифікації доходів і витрат, який передбачає відокремлення їх у дві групи, залежно від виду операції, у результаті якої вони були одержані – обмінної чи необмінної. Таким чином, доходи і витрати від обмінних та необмінних операцій постають у якості окремих об'єктів контролю в бюджетних установах, замінюючи традиційні доходи і видатки загального і спеціального фондів.

Відповідно до класифікації, визначеної стандартами, у 2016 році доходи Сварицевицької сільської ради від обмінних операцій були представлені бюджетними асигнуваннями, доходи від необмінних операцій – коштами, отриманими від підприємств, організацій та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Витрати сільської ради за обмінними операціями склалися з витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, матеріальних витрат (витрат на придбання матеріалів, та послуг, на заходи по реалізації державних програм), інших витрат за обмінними операціями (витрат на відраджування, придбання обладнання і предметів довгострокового користування, проведення капітального ремонту). До складу витрат за необмінними операціями входили трансферти органам управління інших рівнів, соціальні виплати населенню.

Правильність ідентифікації установою доходів і витрат у складі відповідних груп та обрання для їх відображення належних рахунків бухгалтерського обліку має пріоритетне значення при переході на використання стандартів бухгалтерського обліку, оскільки від цього залежить достовірність усього масиву облікової інформації.

Процес контролю у будь-якому випадку повинен розпочинатися з організації і планування майбутніх контрольних процедур. Надзвичайно важливе значення при цьому має розробка організаційної моделі контролю, що включає об'єкти

та джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення результатів контролю.

Об'єктами (завданнями) контролю доходів і витрат Сварицевицької сільської ради є:

1. Визначення законності формування кошторису сільської ради

2. Перевірка дотримання існуючого порядку виконання кошторису установою

3. Встановлення повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати.

Основні джерела контролю доходів і витрат сільської ради наведено в табл. 1.

Розроблена організаційна модель дає можливість перейти до виконання контрольних процедур, які необхідно здійснювати у два етапи. На першому етапі слід перевірити законність формування кошторису сільської ради. – основного планового документу, що дає повноваження на отримання доходів і здійснення витрат. Задля визначення обґрунтованості розміру асигнувань, наведеного в кошторисі, необхідно встановити доцільність і правильність розрахунку суми запланованих установою витрат та віднесення їх до відповідних кодів економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ). На етапі контролю формування кошторису перевіряють відповідність витрат, наведених в розрахунку до кошторису, потребам установи, визначають арифметичну правильність проведених розрахунків. При цьому необхідно визначити обґрунтованість цін і тарифів, які бралися при визначенні установою потреби в бюджетних коштах, що деталізують види й кількість товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю. Під час контролю

формування кошторису також перевіряється порядок його оформлення: встановлюється дотримання належної форми документу, наявність усіх необхідних реквізитів. На етапі контролю формування кошторису також перевіряється дотримання порядку його оформлення: встановлюється дотримання належної форми документу, наявність усіх необхідних реквізитів. Перевірка законності затвердження кошторису проводиться шляхом встановлення наявності одночасно затвердженого плану асигнувань і штатного розпису, приведення числа працівників у відповідність до визначеного фонду оплати праці, наявності у посадової особи, що затвердила кошторис законного на це права. Контроль формування кошторису Сварицевицької сільської ради передбачає перевірку відповідності суми асигнувань, зазначеної в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної місцевим фінансовим органом. Важливо також перевірити відповідність показників кошторису даним плану асигнувань установи. З метою встановлення узгодженості вказаних документів проводиться їх зустрічна перевірка (табл. 2).

Другим етапом контролю доходів і витрат Сварицевицької сільської ради є перевірка дотримання порядку виконання затвердженого кошторису.

Виконання сільською радою кошторису в частині доходів від обмінних операцій контролюється шляхом перевірки затверджених і одержаних установою асигнувань за КЕКВ. По Сварицевицькій сільській раді така перевірка здійснюється шляхом зіставлення даних меморіального ордеру № 2 із сумами, зазначеними у виписках із реє-

Таблиця 1

### Основні джерела контролю доходів і витрат Сварицевицької сільської ради

Назва джерела контролю	
<b>Нормативні</b>	
Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI	
Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII	
Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 № 228	
Постанова Кабінету міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014 № 117	
Постанова Кабінету міністрів України «Питання оплати працівників державних органів» від 18.01.2017 № 15	
Постанова Кабінету міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011 № 98	
Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 № 44	
Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219	
НПСБОДС 124 «Доходи», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629	
НПСБОДС 135 «Витрати», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568	
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203	
План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ та інструкція про його застосування» (до 2017 року) від 26.06.2013 № 611	
<b>Облікові</b>	
<b>Первинні документи:</b> розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, накладні, акти наданих послуг, квитанції, рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки з реєстраційного рахунку.	
<b>Реєстри:</b> меморіальні ордери № 2, 3, 5, 6, 8, 9, 13; книга «Журнал-головна».	
<b>Звітність:</b> Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про надходження та використання коштів загально-го фонду (ф. № 2д, № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м).	
<b>Інші документи:</b> кошториси, плани асигнувань, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис, розпорядження: про преміювання, про прийом на роботу, про надання відпустки, договори про матеріальну відповідальність.	

страційного рахунку установи. Важливо звірити суми асигнувань, відображені в меморіальному ордері № 2 із показниками реєстру по котловому рахунку сільського бюджету. Перевірці підлягає відповідність сум асигнувань за меморіальним ордером і сум оборотів за рахунками 7011 (702), 2313 (321) по «Журнал-головній» книзі.

Контроль доходів установи від необмінних операцій, зокрема доходів, одержаних для виконання цільових заходів передбачає перевірку використання коштів за їх призначенням. При цьому необхідно зіставляти суми цільових надходжень, що відображені у виписках зі спеціального реєстраційного рахунка та меморіальному ордері № 3 із сумами розрахунково-платіжних документів, що засвідчують витрати на здійснення таких цільових заходів. Перевірці підлягають дані меморіального ордеру № 3, обороти Журнал-Головної по рахунку 7511 (712).

Контроль виконання кошторису сільської ради у частині витрат за обмінними операціями передбачає проведення контролю у розрізі кожної зі складових таких витрат. Для перевірки витрат на оплату праці потрібно встановити відповідність чисельності працівників за обліковими даними кількості, що прийнята по кошторису, а також правильність затвердження і застосування посадових окладів, доплат, надбавок та премій. Основними джерелами контролю при цьому є штатний розпис, розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, лікарняні листи, розрахунки лікарняних і відпускних. Під час контролю особливо детально повинна бути перевірена розрахунково-платіжна відомість за всіма напрямками. Для встановлення правильності відображення операцій з нарахування заробітної плати в облікових реєстрах необхідно перевірити дані меморіального ордеру № 5, звіривши їх з показниками розрахунково-платіжні відомості, Журнал-головної по рахунках 6511 (661), 6311 (641, 642), меморіального ордеру № 2. За аналогічним підходом проводиться контроль витрат на соціальні заходи.

Під час контролю витрат на придбання матеріалів перевіряють доцільність здійснених придбань, дотримання кошторисних призначень, порядку розрахунків. Повинна бути здійснена перевірка наявності та законності договорів, накладних, актів наданих послуг, розрахунково-платіжної документації. Важливо провести зустрічну звірку документів установи з документами постачальника, перевірити повноту відображення сум кожного придбання у меморіальному ордері № 6.

Витрати на придбання послуг сільською радою контролюються шляхом перевірки дотримання

документального порядку оформлення операцій. При цьому має бути встановлена наявність та законність договорів, актів наданих послуг, зокрема їх відповідність документам постачальників. Варто перевірити повноту відображення усіх видатків у меморіальному ордері № 6 та перенесення даних у Журнал-головну по рахунках 6415, 6211 (675). Контроль витрат сільської ради на комунальні послуги – оплату електроенергії та придбання твердого палива вимагає встановлення наявності і законності складених договорів на їх постачання, правильності застосування цін, тарифів та визначення обсягів наданих послуг.

Витрати на відрядження повинні бути перевірені на предмет доцільності відряджень, дотримання порядку їх оформлення і оплати згідно із законодавством. Повинен визначатись зв'язок відряджень із діяльністю установи, встановлюватись наявність належно оформлених розпоряджень про відрядження, контролюватись правильність і своєчасність складання звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Обов'язково потрібно перевіряти наявність і достовірність документів, підтверджуючих витрати підзвітної особи. Для відповідності відшкодованих сум понесеним витратам звіряються авансові звіти з платіжними дорученнями, визначається правильність перенесення даних з авансових звітів у меморіальний ордер № 8 та Журнал-головну в обороти по рахунку 2116 (362).

Для встановлення законності витрат на закупівлю предметів і матеріалів довгострокового використання необхідно перевірити існування реальної потреби в їх придбанні, наявність відповідних кошторисних призначень, а також дотримання принципу економії бюджетних коштів. Слід проконтролювати дотримання вимог законодавства про публічні закупівлі, перевірити документальне оформлення операцій.

Проведення контролю витрат на капітальний ремонт передбачає встановлення правильності складання кошторисної документації та визначення фактично виконаних обсягів ремонтних робіт. Особливої уваги потребує перевірка законності розрахунків та достовірність відображення витрат в обліку.

Контроль витрат від необмінних операцій сільської ради полягає у встановленні законності наданих соціальних виплат та трансфертів. Для цього потрібно перевірити обґрунтованість їх надання та обрання отримувачів, підтвердити відсутність фактів надання виплат чи трансфертів не за цільовим призначенням. Перевірці підлягає документальне оформлення операцій та відображення їх в бухгалтерському обліку.

Таблиця 2

**Відомість результатів зустрічної перевірки Кошторису Сваричевської сільської ради по загальному фонду на 2016 рік**

Документ для перевірки	Показник, що перевіряється	Значення, грн	Документ зустрічної перевірки	Показник	Значення, грн	Відхилення
Кошторис на 2016 рік по загальному фонду	Надходження коштів із загального фонду бюджету	443 640	Лімітна довідка про бюджетні асигнування та кредитування	Усього видатків загального фонду бюджету	443 640	-
	Видатки та надання кредитів із загального фонду	443 640	План асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду на 2016 рік	Разом видатків на рік	443 640	-

**Висновки і пропозиції.** Контроль у бюджетних установах є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Досягнення мети фінансового контролю можливе за умови належної організації та методики його проведення із врахуванням змін, котрі відбулися у сфері бухгалтерського обліку. Розроблена організаційна модель контролю доходів і витрат на прикладі конкретної бюджет-

ної установи та сформована на її основі методика здійснення контрольних процедур є взірцем адаптації існуючої практики контролю до нововведень, закріплених національними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі. Її застосування є необхідною умовою для результативного проведення контролю досліджуваної установи, зокрема встановлення законності та ефективності використання коштів місцевого бюджету.

### Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ МФУ від 24.12.2010 № 1629. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>
3. Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

**Крупко М.П.**

Национальный университет водного хозяйства и природопользования

## ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВОЙ КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ СУБЪЕКТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА НА ПРИМЕРЕ СВАРИЦЕВИЦКОГО СЕЛЬСКОГО СОВЕТА

### Аннотация

В статье рассмотрены особенности организации и методики осуществления государственного финансового контроля доходов и расходов на примере сельского совета в условиях реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе. Приведена структура доходов и расходов исследуемой учреждения в соответствии с классификацией, определенной национальным положением (стандартом) бухгалтерского учета в государственном секторе. Разработана организационная модель контроля. Приведен алгоритм проведения процедур контроля доходов и расходов от обменных и необменных операций. Предложено пример оформления результатов проверки в рабочем документе.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, доходы, расходы, национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета в государственном секторе, субъект государственного сектора.

**Крупко М.Р.**

National University of Water and Environmental Engineering

## GOVERNMENT FINANCIAL CONTROL OF REVENUES AND EXPENDITURES OF THE PUBLIC SECTOR ENTITIES FOR EXAMPLE OF SVARYTSEVYCHI RURAL COUNCIL

### Summary

The article considers the organization and methodology of the government financial control of revenues and expenditures for example rural council in conditions of reforming accounting in the public sector. The structure of revenues and expenditures of the institution in accordance with national provision (standard) of accounting in the public sector is considered. There is organizational model of control. Algorithm of the control's procedures of revenues and expenditures from exchange and non-exchange transactions is described. Example of the design of the results of inspection is offered.

**Keywords:** government financial control, revenues, expenditures, national provision (standard) of accounting in the public sector, subject of the public sector.