

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

# **ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ:**

**курс лекцій для здобувачів другого (магістерського)  
рівня вищої освіти освітньо-професійної програми «Облік і  
оподаткування» денної та заочної форми здобуття вищої освіти**

МИКОЛАЇВ  
2024

УДК 336.025.2:657.6

О-64

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 17 вересня 2024 р., протокол № 1.

Укладач:

В.В. Галкін – старший викладач кафедри обліку і оподаткування Миколаївського національного аграрного університету.

Рецензенти:

Д.А. Степанюк – заступник начальника управління  
– начальник відділу контролю в аграрній галузі, екології та природокористування управління Південного офісу Держаудитслужби в Миколаївській області

О.І. Мельник – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування Миколаївського національного аграрного університету.

© Миколаївський національний аграрний університет, 2024

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ДЕРЖАНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ .....</b>	<b>5</b>
Тема 1. Основи держаного контролю .....	5
Тема 2. Основи держаного аудиту .....	15
<b>МОДУЛЬ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ.....</b>	<b>27</b>
Тема 3. Контроль за активами підприємства.....	27
Тема 4. Контроль розрахунків, доходів та витрат.....	42
Тема 5. Організація державного фінансового аудиту.....	50
Тема 6. Фінансовий аудит та аудит ефективності.....	60
<b>МОДУЛЬ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ .....</b>	<b>66</b>
Тема 7. Оформлення державних контрольних заходів .....	66
Тема 8. Звітування за результатами державного аудиту.....	72
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>79</b>

## ВСТУП

На сучасному етапі організація дієвого державного фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання коштів і майна стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

Ослаблення системи державного контролю та аудиту у сфері економіки і фінансів, нестабільність її правового регулювання становлять реальну загрозу національним інтересам.

Контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, так як спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни та запобігання фінансовим правопорушенням.

Забезпечення якості незалежного державного зовнішнього контролю та аудиту дозволить належним чином підтримати реформи системи державного управління, наслідками яких повинні стати законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними фінансами.

Вивчення дисципліни «Організація державного контролю та аудиту» відбувається шляхом послідовного і ґрунтовного опрацювання питань щодо визначення сутності та організаційно-правових засад державного контролю та аудиту.

Метою вивчення дисципліни «Організація державного контролю та аудиту» є засвоєння здобувачами вищої освіти теоретичних знань з організації державного контролю та аудиту державними органами України.

Курс лекцій підготовлено відповідно до програми з навчальної дисципліни «Організація державного контролю та аудиту». Складається із трьох змістовних модулів та восьми тем, які висвітлюють загальні положення здійснення державних контрольних заходів.

Курс лекцій охоплює основний теоретичний матеріал навчальної дисципліни «Організація державного контролю та аудиту». Призначений для здобувачів вищої освіти освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування».

# **МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ДЕРЖАНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ**

## **ТЕМА 1. ОСНОВИ ДЕРЖАНОГО КОНТРОЛЮ**

### **Програмна анотація**

- 1.1. Держаний контроль.
- 1.2. Предмет і метод контролю.
- 1.3. Характеристика контролю.
- 1.4. Взаємовідносини в ході контролю з правоохоронними органами.

### **1.1. Держаний контроль**

В умовах ринкової економіки роль контролю значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державних фінансових служб.

Законодавчо визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Відносно фінансових операцій держава здійснює контроль і нагляд за господарською діяльністю суб'єктів господарювання у таких сферах:

збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин - за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;

фінансових, кредитних відносин, валютного регулювання та податкових відносин - за додержанням суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань перед державою і розрахункової дисципліни, додержанням вимог валютного законодавства, податкової дисципліни;

Перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються податковими органами, іншими органами державної влади у межах визначених законом повноважень.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.

Розробку основних засад грошово-кредитної політики та контроль за її виконанням здійснює Рада Національного банку України.

Упродовж року вказана Рада розглядає один із напрямів періодичної оцінки грошово-кредитної політики, зокрема: прийняття рішень із монетарної політики (цінової стабільності); макроекономічне прогнозування; реалізація монетарної політики (застосування інструментів); комунікації (обміну інформацією), пов'язані з монетарною політикою; розвиток трансмісійного механізму (процес передачі змін у використанні інструментів монетарної політики центрального банку на фінансовий сектор економіки, а у подальшому – на макроекономічні змінні на основі використання певних каналів і зв'язків прямої та зворотної дії) тощо.

Державний контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення:

- 1) державного фінансового аудиту (є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю – результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті);

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

3) перевірки закупівель (перевірка закупівель у замовників проводиться за місцезнаходженням юридичної особи, що перевіряється, чи за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка, і полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі – результати перевірки закупівель викладаються в акті перевірки закупівель);

4) моніторингу закупівлі (здійснюється за місцезнаходженням органу державного фінансового контролю – висновок про результати моніторингу закупівлі складається у формі електронного документа).

## **1.2. Предмет і метод контролю**

Контроль представляє собою систему перевірок фінансової і господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності такої діяльності, встановлення законності і достовірності господарських операцій, дотримання фінансової дисципліни і виявлення внутрішніх резервів.

Предметом контролю є господарські операції і процеси, які мають місце у суб'єкта господарювання чи його підрозділах.

У загальному розумінні метод (від гр. *metodos* - шлях дослідження, теорія, навчання) – спосіб досягнення будь-якої цілі, вирішення конкретної задачі; сукупність прийомів або операцій практичного або теоретичного освоєння (пізнання) дійсності. Спосіб – це дія або система дій, застосовуваних під час виконання будь-якої роботи, при здійсненні чого-небудь. Прийом – окрема дія, рух; спосіб у здійсненні будь-чого. Процедура – офіційний порядок дій, виконання, обговорення будь-чого.

Метод контролю – це сукупність прийомів, способів і засобів, які використовуються для вивчення господарських процесів і операцій на основі облікових, звітних, нормативних та інших носіїв економічної інформації у взаємозв'язку з обстеженням фактичного

стану об'єктів контролю.

Об'єкт контролю – це інформація про окремі або взаємопов'язані факти (явища або процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи та підлягає кількісній і вартісній оцінці.

З точки зору державного фінансового контролю об'єкт контролю – підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого орган державного фінансового контролю має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства.

Методи державного фінансового контролю, як конкретні прийоми його проведення, поділяються на документальну і фактичну перевірки.

Документальна перевірка – передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності.

Фактична перевірка – передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій. Посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб органу державного фінансового контролю та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання - виконавців робіт.



### 1.3. Характеристика контролю

Контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, так як спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави й ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин. З урахуванням цих аспектів на сучасному етапі організація дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання коштів і майна стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

Система внутрішнього контролю суб'єктів господарювання має забезпечувати достовірність інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності окремих функцій і діяльності підрозділів.

Такий контроль розпочинається з питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством та несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах відповідно до законодавства та установчих документів.

Внутрішній фінансовий контроль - це комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм контрольних заходів, що забезпечують достовірну інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, майна, інших матеріальних активів спрямовані на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу.

Стадіями бюджетного процесу визнаються:

- 1) складання та розгляд Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) і прийняття рішення щодо них;
- 2) складання проектів бюджетів;

3) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

4) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

5) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Контроль - це не самоціль, а невід'ємна частина системи бюджетного процесу, метою якого є:

- виявлення відхилень від прийнятих стандартів;
- встановлення порушень щодо законності, ефективності витрачання ресурсів;
- притягнення винних осіб до відповідальності;
- здійснення заходів щодо запобігання або скорочення таких порушень в майбутньому.

Контроль характеризується такими елементами:

- суб'єкт контролю - той, хто здійснює контроль;
- об'єкт контролю - те, що підлягає контролю;
- предмет контролю - перелік питань, відповідно до яких організовано контроль.

Органи, що здійснюють державний контроль в Україні:

1) Міністерство фінансів України:

- забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю;

- координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством;

2) Рахункова палата України здійснює контроль за:

- надходженням та використанням коштів Державного бюджету України;

- використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету;

- використанням коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню;

3) Державна аудиторська служба України здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів;

4) Державна казначейська служба України здійснює контроль за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми.

Види державного фінансового контролю залежно від часу проведення:

- попередній контроль - проводиться до моменту здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій) з метою упередження порушень законодавства;
- поточний контроль - проводиться під час здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій) з метою дотримання вимог законодавства та нормативно-правових актів;
- подальший (ретроспективний) контроль або «контроль за фактом» - проводиться після здійснення адміністративно-фінансових дій з метою виявлення фінансових недоліків і порушень та прийняття управлінських рішень щодо виправлення ситуації і притягнення до відповідальності винних осіб.

## **1.4. Взаємовідносини в ході контролю з правоохоронними органами**

Члени Рахункової палати для виконання покладених на них повноважень мають право залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників правоохоронних органів.

Рахункова палата у разі виявлення при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення повідомляє про них відповідні правоохоронні органи. Відповідні правоохоронні органи за наслідками розгляду матеріалів Рахункової палати інформують її про вжиті заходи реагування.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітності керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі такої комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також територіальному органу центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами, в 10-денний строк.

Орган державного фінансового контролю розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, в яких повідомляється про крадіжки, розтрата, недостачі, інші правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з законодавством.

Працівники органу державного фінансового контролю

зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам і органам, уповноваженим управляти державним майном.

При вилученні документів у зв'язку з їх підркою або виявленими зловживаннями працівник органу державного фінансового контролю зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо відповідно до кримінального процесуального закону не прийнято рішення про виїмку цих документів.

Працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти службовим особам органу державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників органу державного фінансового контролю на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для ревізії та будь-якої іншої протиправної дії органи Національної поліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії, охорону працівників органу державного фінансового контролю, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

При проведенні ревізії за зверненням правоохоронного органу матеріали ревізії не пізніше десяти робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у випадках надходження заперечень (зауважень) до нього - не пізніше трьох робочих днів після направлення висновків на такі заперечення (зауваження), передаються до правоохоронного органу.

У разі виявлення порушень законодавства ревізією, проведеною не за зверненнями правоохоронних органів, ревізійні матеріали, у яких зафіксовано порушення, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, передаються до правоохоронного органу в повному обсязі.

У разі надходження звернення правоохоронного органу про надання матеріалів ревізій, які проводились за зверненням іншого правоохоронного органу, або були йому передані за власною

ініціативою, орган державного фінансового контролю повідомляє назву правоохоронного органу, до якого були направлені ці матеріали, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

У разі, якщо ревізія проведена для забезпечення розслідування кримінальної справи або за результатами розгляду матеріалів ревізії правоохоронним органом порушено кримінальну справу, надання матеріалів такої ревізії будь-якому іншому правоохоронному органу здійснюється за умови надання до органу державного фінансового контролю письмового дозволу прокурора або слідчого, який розслідує цю кримінальну справу.

## ТЕМА 2. ОСНОВИ ДЕРЖАНОГО АУДИТУ

### Програмна анотація

- 2.1. Сутність державного аудиту.
- 2.2. Об'єкти та предмет державного аудиту.
- 2.3. Види державного аудиту.
- 2.4. Терміни, що вживаються при здійсненні державного аудиту.

### 2.1. Сутність державного аудиту

Організаційні засади державного аудиту здійснюються Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України.

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами.

Оцінка управління бюджетними коштами також включає проведення державного фінансового аудиту.

Державний фінансовий контроль забезпечується Державною аудиторською службою України через проведення державного фінансового аудиту.

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

Державна аудиторська служба України здійснює державний фінансовий контроль та контроль за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення

системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику.

До повноважень Державної аудиторської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту).

Державний зовнішній фінансовий аудит забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету.

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам.

Оцінка економності використання бюджетних коштів



передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Міжнародний стандарт вищих органів фінансового контролю ISSAI 100 "Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі" визначає, що фінансовий аудит зосереджує увагу на визначенні, чи представлено фінансову інформацію суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів, що дадуть змогу аудитору зробити висновок щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень, пов'язаних з шахрайством або помилками.

## **2.2. Об'єкти та предмет державного аудиту**

Підконтрольними об'єктами Державної аудиторської служби України є:

- міністерства та інші органи виконавчої влади;
  - державні фонди;
  - фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування;
  - бюджетні установи;
  - суб'єкти господарювання державного сектору економіки, в тому числі суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належать суб'єктам господарювання державного сектору економіки;
  - підприємства, установи та організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно;
  - на підставі рішення суду - в інші суб'єкти господарювання.
- Об'єктами контролю Рахункової палати є:
- державні органи;
  - органи місцевого самоврядування;

- інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України;

- суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи.

Предметом дослідження фінансового аудиту є:

- кошти державного бюджету;

- бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані;

- нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

Критерії - це підстава для оцінки предмета дослідження. Фінансовий аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність (англ. *relevance*) - міра відповідності отриманого результату бажаному) і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілей фінансового аудиту.

При проведенні фінансового аудиту можуть встановлюватись наступні критерії щодо:

1) достовірності - інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень;

2) відповідності - звітність щодо надходжень та витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України;

3) повноти - звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку;

4) цільового використання коштів - кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням;

5) законності - здійснення операцій з бюджетними коштами

відбувалось з дотриманням норм законодавства.

### **2.3. Види державного аудиту**

Органи Державної аудиторської служби України наділені повноваженнями з проведення наступних видів державного фінансового аудиту.

1) Виконання бюджетних програм - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

2) Інвестиційних проектів - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).

3) Використання інформаційних технологій - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.

4) Місцевих бюджетів - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності формування (складення, розгляд, затвердження) і виконання місцевих бюджетів, правильності ведення бухгалтерського обліку об'єктами аудиту, достовірності їх фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану

внутрішнього аудиту, а також стану використання рухомого і нерухомого майна, коштів, землі, природних ресурсів, що перебувають у комунальній власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, та об'єктів їх спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад.

5) Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

6) Державних (регіональних) цільових програм - вид державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм.

7) Діяльності суб'єктів господарювання - це вид державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання.

8) Окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки (операційний аудит). Основним завданням операційного аудиту є сприяння запобіганню незаконному, неефективному та нецільовому використанню державних коштів та/або майна, інших активів держави, здійснення контролю за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, суб'єктами господарювання державного сектору економіки.

Державний зовнішній фінансовий аудит забезпечується Рахунковою палатою України шляхом здійснення:

9) Фінансового аудиту, який полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану

справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

10) Аудиту ефективності, який передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

#### **2.4. Терміни, що вживаються при здійсненні державного аудиту**

При здійсненні державного аудиту Держаудитслужбою та Рахунковою палатою терміни вживаються в таких значеннях:

аудит - державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання; державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм; державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;

аудит окремих господарських операцій - державний фінансовий аудит окремих господарських операцій;

державний аудитор - посадова особа органу Держаудитслужби, яка наділена повноваженнями на здійснення державного фінансового аудиту;

звіт - документ, який складається за результатами проведення аудиту або аудиту окремих господарських операцій;

керівник групи державних аудиторів - посадова особа органу Держаудитслужби, яка очолює групу державних аудиторів та забезпечує узагальнення, підготовку та підписання звіту (проекту звіту);

літературне редагування - письмове опрацювання літературним редактором надрукованого тексту проекту звіту для приведення його у відповідність до правил правопису та вимог інструкції з діловодства;

орган Держаудитслужби - Держаудитслужба, її офіси та їх управління в областях;

аналітичні процедури - процедури, що включають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають

відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо;

анкетування - один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання;

аудитор - член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту, керівник контрольної групи або інша посадова особа апарату Рахункової палати, яка включена до складу контрольної групи, а також особи, залучені членом Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах;

аудиторська вибірка - застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відс. елементів в межах сукупності, яка стосується аудиту, таким чином, щоб усі одиниці вибірки мали шанс бути відібраними для того, щоб забезпечити аудитора обґрунтованою основою, завдяки якій будуть зроблені висновки про всю сукупність;

аудиторська документація - запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків;

аудиторський висновок - узагальнена думка щодо відповідності предмета дослідження визначеним критеріям;

аудиторський доказ - інформація, що стосується встановлених критеріїв оцінки. Аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними. Вони отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту). Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом;

аудиторський ризик - ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення;

аудиторський файл - одна чи кілька тек або інші носії інформації

у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту;

аудиторські знахідки (виявлені факти) - різниця між фактичним станом та встановленими критеріями оцінки. Отримуються в процесі оцінки аудиторських доказів і порівняння їх зі встановленими критеріями та вказують на те, чи відповідає предмет дослідження встановленим критеріям, чи ні;

бюджетні кошти (кошти державного бюджету) - належні відповідно до законодавства надходження та витрати державного бюджету;

викривлення - розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у звітності та фактичними даними. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства;

властивий ризик - всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників;

внутрішній аудит - діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю;

внутрішній аудитор - особа, що здійснює внутрішній аудит;

внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) - комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) включає такі взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі: внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація;

генеральна сукупність - весь набір даних, з яких проводиться вибірка, та про яку аудитор бажає зробити висновки;

допустиме викривлення - грошова сума, встановлена аудитором,

у відношенні до якої аудитор прагне отримати достатній рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. Допустиме викривлення може мати те саме значення або нижче ніж суттєвість;

достатній рівень впевненості - високий, але не абсолютний рівень впевненості, що виражений позитивно, передаючи, згідно думки аудитора, чи відповідає предмет дослідження в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям, або, в окремих випадках, чи надає інформація про предмет дослідження достовірне і об'єктивне уявлення відповідно до застосованих критеріїв;

достатність (аудиторських доказів) - міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів;

експерт - працівники державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалісти, аудитори, фахівці-експерти з інших установ та організацій, які можуть залучатися в установленому порядку, у тому числі на договірних засадах, для здійснення фінансового аудиту.

елемент вибірки - окремі об'єкти, які складають генеральну сукупність (можуть бути фізичними елементами, наприклад, рахунки-фактури або сальдо за рахунками окремих дебіторів, або грошовими одиницями);

звіт за результатами аудиту (аудиторський звіт) - письмовий документ, який, зокрема, містить виявлені факти, висновки і пропозиції, сформульовані за результатами фінансового аудиту, підписаний членом Рахункової палати і затверджений на засіданні Рахункової палати;

звітність щодо надходжень і витрат бюджету (звітність) - фінансова, бюджетна та інша звітність, що складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів у порядку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 (із змінами і доповненнями);

керівник контрольної групи - член Рахункової палати або посадова особа апарату Рахункової палати, призначена Членом Рахункової палати, що очолює контрольну групу та несе відповідальність за здійснення аудиту;

контрольна група - член Рахункової палати, посадові особи



апарату Рахункової палати та, можливо, зовнішні експерти, залучені до виконання аудиту;

критерії - це підстава для оцінки предмета дослідження. Аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність (міра відповідності отриманого результату бажаному) і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загально визнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілі аудиту;

масштаб аудиту - межі фінансового аудиту, що стосуються предмета дослідження і критеріїв для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту;

недотримання вимог - дії або бездіяльність (навмисні або ненавмисні) з боку об'єкта аудиту, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам;

обсяг аудиторських процедур - види, кількість та глибина аудиторських процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту;

об'єкт аудиту - організація (установа, підприємство), діяльність якої підлягає аудиту;

оцінка - аналіз відповідних питань, у тому числі виконання необхідних процедур, з метою формулювання конкретного висновку щодо даної проблеми;

оцінка ризиків - аналіз виявлених ризиків з точки зору їх суттєвості;

помилка - ненавмисне викривлення звітності щодо надходжень і витрат бюджету, включаючи пропуск суми або розкриття інформації;

прийнятність (аудиторських доказів) - міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту, та достовірність;

програма аудиту - документ Рахункової палати, який визначає, зокрема, мету аудиту; предмет дослідження; перелік конкретних питань, які будуть досліджуватися та обумовлюють обсяг аудиту; об'єкт аудиту; терміни проведення аудиту та складання акта та звіту за його результатами; планові трудовитрати; склад аудиторської групи;

професійний скептицизм - ставлення, що поєднує допитливість,

уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів;

процедури оцінки ризиків - аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння об'єкта аудиту та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

процедури перевірки по суті - аудиторські процедури, що здійснюються для виявлення суттєвих викривлень інформації, зокрема, детальні тести стосовно груп однотипних операцій, залишків на рахунках, аналітичні процедури перевірки по суті;

ризик контролю - ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту;

ризик невиявлення - ризик того, що аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання;

ризик суттєвого викривлення - ризик того, що звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю;

суттєвість - інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації;

фінансовий аудит (аудит) - фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

шахрайство - надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності.

## **МОДУЛЬ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ**

### **ТЕМА 3. КОНТРОЛЬ ЗА АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **Програмна анотація**

3.1. Контроль за станом основних засобів та нематеріальних активів.

3.2. Контроль за використанням запасів та за біологічними активами.

3.3. Контроль операцій з готівкою.

#### **3.1. Контроль за станом основних засобів та нематеріальних активів**

Під час контролю за станом основних засобів зазначається:

- стан закріплення всіх основних засобів за матеріально відповідальними особами;

- наявність договорів про матеріальну відповідальність;

- дотримання періодичності та порядку проведення інвентаризації основних засобів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;

- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення основних засобів суб'єкта господарювання. При цьому відображається правильність визнання основних засобів активами та визначення їх первісної вартості; обґрунтованість придбання основних засобів та повнота і своєчасність їх оприбуткування; правильність класифікації основних засобів, у тому числі для нарахування зносу і амортизації; правильність нарахування зносу і амортизації на об'єкти основних засобів; законність здійснення операцій із страхування основних засобів; правильність здійснення переоцінки основних засобів, законність вибуття основних засобів;

- дотримання законодавства при наданні в оренду основних засобів суб'єкта господарювання та оренді основних засобів. При цьому відображаються результати перевірки договорів фінансової та оперативної оренди основних засобів; результати перевірки затрат суб'єкта господарювання на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція

тощо); правильність нарахування амортизації об'єктів фінансової оренди; результати перевірки затрат суб'єкта господарювання на поліпшення об'єктів оперативної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо); результати перевірки операцій з продажу активів з укладенням угоди про його одержання продавцем в оренду; результати обмірів та їх співставлення з площею зазначеною у договорі оренди;

- результати перевірки здійснення капітальних інвестицій. При цьому відображаються джерела капітальних інвестицій, аналіз доцільності та економічної ефективності капвкладень; результати перевірки витрат на капітальне будівництво, капітальний ремонт, модернізацію, реконструкцію (перевірка контрактів, дозвільних документів та проектно-кошторисної документації, відповідності норм, зазначених в актах виконаних робіт вимогам законодавства, дотримання умов контрактів, визначених цін, своєчасність виконання робіт та повернення авансів, результати зустрічних звірок, контрольних обмірів та контрольних обстежень).

До початку фактичного контролю (інвентаризації) основних засобів перевіряються:

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби;

- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Складаються окремі звіряльні відомості, копії яких надсилаються власнику.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

У разі встановлення факту невідображення виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) в бухгалтерському обліку підприємства визначається сума збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і в описі відображаються дані про проведені зміни.

Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди (зрошення) записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством.

Відносно державного сектору списання майна здійснюється суб'єктом господарювання, на балансі якого воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання.

Допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів.

Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якостями матеріалу і ціною, вносяться до інвентаризаційного опису сумарно, із зазначенням кількості цих предметів та їх номенклатурних номерів.

Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою.

При контролі за нематеріальними активами відображається обґрунтованість придбання, рух та повнота їх відображення.

При цьому відображається правильність визнання нематеріальних активів активами та визначення їх первісної вартості; наявність документів на право власності; обґрунтованість придбання нематеріальних активів, повнота та своєчасність їх оприбуткування; утворення гудвілу; правильність нарахування амортизації на нематеріальні активи; правильність здійснення переоцінки нематеріальних активів, зменшення їх корисності; законність вибуття нематеріальних активів.

Гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

Перевіркою нематеріальних активів їх наявність встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

В ході фактичного контролю до інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

### **3.2. Контроль за використанням запасів та за біологічними активами**

В ході контролю використання запасів зазначається:

- стан закріплення всіх запасів за матеріально відповідальними особами;
- наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- дотримання періодичності та порядку проведення інвентаризації запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- результати проведеної під час державного контролю інвентаризації запасів;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення запасів суб'єкта господарювання.

При цьому відображається правильність визнання запасів активами та визначення їх первісної вартості; обґрунтованість придбання запасів та повнота і своєчасність їх оприбуткування; результати перевірки складського господарства; перевірка дотримання методу оцінки запасів при відпуску у виробництво або продажу (вибутті), що застосовується у суб'єкта господарювання; правильність списання запасів; правильність зберігання, використання і погашення довіреностей; достовірність оцінки запасів на дату балансу.

Фактичний контроль (інвентаризація) запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації, та за даними бухгалтерського обліку.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформлюється актом.

Фактична наявність запасів перевіряється шляхом їх перерахунку, переважування чи перемірювання. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів

матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

На запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складається окремий інвентаризаційний опис та перевіряється обґрунтованість сум, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами (рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації).

Виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому вказуються найменування відповідних запасів, їх кількість, причини, ступінь і характер псування, пропозиції щодо їх знецінення, списання або можливості використання цих предметів у господарських цілях.

Тара наводиться в інвентаризаційному описі за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у вжитку, така, що потребує ремонту, тощо). На тару, що стала непридатною, складається акт на списання із зазначенням причин псування.

При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказуються найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг виконаних робіт. На незакінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів складається окремий інвентаризаційний опис, в якому вказуються: найменування об'єкта, що ремонтується, опис і відсоток виконаних робіт.

Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт проводиться за темами (договорами), при цьому встановлюються:

- наявність договору із замовником;
- правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей;
- причини значного або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості;
- врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.

Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську



продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам.

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

В ході контролю доцільно врахувати, що біологічні активи класифікують за такими групами:

1) довгострокові біологічні активи:

- робоча худоба;
- продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші довгострокові біологічні активи;

2) поточні біологічні активи:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
- інші поточні біологічні активи.

Наприклад до довгострокових біологічних активів відносять основне стадо великої рогатої худоби. В процесі біологічних перетворень дає сільськогосподарську продукцію: молоко, гній, та додаткові біологічні активи – приплід (буде віднесено до поточних біологічних активів – тварини на вирощуванні та відгодівлі). Продукти переробки від одержання такої продукції: сметана, масло, сир, м'ясопродукти.

Сади, дерева в лісі (лісовий масив) – сільськогосподарська продукція: плоди, деревина ділова, дрова; додаткові біологічні активи – саджанці; продукти переробки: сухофрукти, консерви фруктів, пиломатеріали.

До поточних біологічних активів відносять наприклад сім'ї бджіл – сільськогосподарська продукція: мед, віск, прополіс тощо; додаткові біологічні активи – нові рої.

Зернові культури – сільськогосподарська продукція: зерно, зернові відходи, солома; продукти переробки: борошно, крупа, комбікорми.

В ході фактичного контролю довгострокові біологічні активи рослинництва до інвентаризаційного опису вносяться за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю.

Довгострокові біологічні активи тваринництва, зокрема доросла продуктивна і робоча худоба, вносяться до інвентаризаційних описів із зазначенням номера худоби (бирки), клички, віку, породи, угодованості, живої маси (ваги) (маса (вага) коней, мулів не вказується).

Велика рогата худоба, робоча худоба, свині (матки і кнури) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби вносяться до окремих інвентаризаційних описів.

Поточні біологічні активи тваринництва в частині молодняку тварин на вирощуванні та тварини на відгодівлі вносяться до інвентаризаційних описів окремо із зазначенням інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи тощо. Інші поточні біологічні активи тваринництва, що обліковуються у груповому порядку, вносяться до інвентаризаційного опису за віком та статевими групами із зазначенням кількості голів та живої ваги у кожній групі.

Інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва проводиться за видами таких активів, при цьому перевіряються натуральні показники (площі, засіяні озимими культурами, кількість рослин у парниках і теплицях, закладених садах, ягідниках і виноградниках).

### **3.3. Контроль операцій з готівкою**

Готівка - грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами).

Готівкова виручка (готівка) - сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з такою реалізацією та іншого майна.

Готівкові розрахунки (розрахунки готівкою) - платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з такою реалізацією та іншого майна.

Депонована заробітна плата - готівка, одержана суб'єктами господарювання для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачена в установлений строк окремим фізичним особам.

Касові операції - операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під

час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Ліміт залишку готівки в касі (ліміт каси) - граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня.

В ході контролю операцій з готівкою необхідно звернути увагу на наступне.

Керівник установи/підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Суб'єкти господарювання (підприємства, установи, фізичні особи – підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою - у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;

2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Суб'єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із поточних рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов'язані надавати на запит банку (філії, відділення) підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні банку (філії, відділенню) для вивчення клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Вказані обмеження не стосуються:

1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;

2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;

3) використання готівки, виданої на відрядження;

4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;

5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій, створеного відповідно до Закону України "Про Національне антикорупційне бюро України" та Закону України "Про Державне бюро розслідувань".

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі.

Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням реєстратора розрахункових операцій (РРО) та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів установ/підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО без ведення касової книги, є забезпечення зберігання щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) в електронній формі

Z-звіт (фіскальний звітний чек) — це документ встановленої форми, надрукований РРО, що містить дані денного звіту, під час друкування якого інформація про обсяг виконаних розрахункових операцій заноситься до фіскальної пам'яті.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, крім суб'єктів господарювання, які відповідно до рішень, затверджених власними розпорядчими документами, про те, що у випадку виходу з ладу РРО або відключення електроенергії проведення розрахункових операцій не здійснюється до моменту належного підключення резервного РРО або включення електроенергії, зобов'язані зареєструвати книги обліку розрахункових операцій (КОРО).

Установа/підприємство визначає місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі.

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням КОРО без застосування РРО, є занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Установи/підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самотійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самотійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання самотійно (у тому числі із застосуванням платіжних пристроїв та

через пункти надання фінансових послуг) або через відповідні служби, яким згідно із законодавством надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів, або через підприємства, які отримали ліцензію Національного банку України на надання банкам послуг з інкасації.

Установи/підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку.

Ліміт каси установи, підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника установи, підприємства.

Державна казначейська служба України та розпорядники й одержувачі бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Державної казначейської служби України, самостійно визначають порядок установлення ліміту каси.

Ліміт каси вважається нульовим, якщо установою/підприємством його не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення). Уся готівка, що перебуває в касі установи/підприємства на кінець робочого дня і не здана до банку, вважається понадлімітною

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона надійшла до кас підприємств у вихідні та святкові дні та здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку та підприємства або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного робочого дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства.

Готівка видається під звіт:

- 1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;
- 2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів - на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби - на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівка одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань. Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

Видача підзвітній особі готівки під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

При здійсненні контрольних заходів необхідно враховувати документальне оформлення касових операцій.

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу. Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання. За прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підпис вказаних осіб може бути засвідчений відбитком печатки установи/підприємства. Використання печатки не є обов'язковим.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки. Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових

ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Підприємства, що займаються закупівлею товарів сільськогосподарської продукції, проведення розрахунків за які не врегульовано законодавством України, здійснюють видачу готівки здавальникам такої сільськогосподарської продукції за відомостями, у яких зазначаються прізвища здавальників, їх адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що підписуються здавальником.

Касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам установи/підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноручно. У видатковому касовому ордері після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку, а в разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис "За довіреністю". Довіреність або нотаріально засвідчена копія довіреності залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб'єктів господарювання, є:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку (за потреби);

2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) супровідний касовий ордер до сумки з валютними цінностями;

4) чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Касові ордери або видаткові відомості після їх одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах проставляється відбиток штампа або напис "Оплачено" із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Касові документи виносяться з приміщення установи/підприємства тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня такі документи обов'язково повинні бути повернуті до приміщення установи/підприємства.

Для позначення сум національної грошової одиниці гривні в касових документах може використовуватись її графічний знак - " ".

Установі/підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю.

Установи/підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги - "Вкладні аркуші касової книги", залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги - "Звіт касира", є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є



відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Установи/підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги ("Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира"), які за формою і змістом повинні відтворювати форму та зміст касової книги в паперовому вигляді.

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

## ТЕМА 4. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ, ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

### Програмна анотація

- 4.1. Перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості.
- 4.2. Інвентаризація заборгованості.
- 4.3. Контроль за визначенням доходів.
- 4.4. Перевірка здійснення витрат.

#### 4.1. Перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості

Під час контролю за дебіторською та кредиторською заборгованістю зазначається:

- 1) наявність та реєстрація договорів;
- 2) дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;
- 3) наявність дебіторської і кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), достовірність її виникнення, у тому числі:
  - стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення простроченої дебіторської заборгованості;
  - причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та можливі наслідки непогашення такої заборгованості;
  - достовірність заборгованості за наявними у суб'єкта господарювання документами, результати зустрічних звірок (при проведенні контрольних заходів органами державного фінансового контролю) з питань підтвердження заборгованості, результати отриманих відповідей на запити з питань підтвердження заборгованості;
- 4) правильність визнання зобов'язань;
- 5) наявність в обліку безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі заборгованості, за якою минув термін позовної давності, причини виникнення безнадійної заборгованості;
- 6) забезпечення зобов'язань та резерв сумнівних боргів (крім бюджетних організацій);
- 7) перевірка розрахунків за товарообмінними операціями (крім бюджетних організацій);

- 8) перевірка розрахунків за претензіями та з відшкодування збитків;
- 9) перевірка розрахунків щодо зовнішньоекономічної діяльності;
- 10) відповідність сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; відповідність кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;
- 11) стан проведення претензійно-позовної роботи.

При проведенні контролю у бюджетних організаціях також досліджується питання взяття та облік зобов'язань, у тому числі відповідність взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорта бюджетної програми. Стан розрахунково-платіжної дисципліни та виконання господарських договорів. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. В ході документування цього питання зазначається достовірність заборгованості за наявними в бюджетній установі документами, результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості та правильність списання дебіторської і кредиторської заборгованості.

## **4.2. Інвентаризація заборгованості**

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

Усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

Якщо до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку.

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих

векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки установлюються:

1) правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;

2) заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

3) правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;

4) реальність заборгованості працівникам з оплати праці.

В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув.

До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ - листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості).

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації.

Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання.

Інвентаризація коштів цільового фінансування полягає у перевірці обґрунтованості їх залишку шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування та їх використання відповідно до їх цільового призначення.

### **4.3. Контроль за визначенням доходів**

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Комітент — управнена сторона договору комісії, що доручає комісіонерові за плату вчинити один або кілька правочинів від імені комісіонера, але за рахунок комітента (наприклад, здає свій товар на комісію).

Принципал — термін у цивільному праві: основна особа (боржник) у борговому зобов'язанні; юридична особа, від імені і за рахунок якої діє комерційний агент (посередник); особа, що бере участь в угоді за свій кошт.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;

- дохід від роялті (будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності), відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Під час перевірки правильності визначення та відображення в обліку доходів зазначається:

- правильність визнання доходів підприємства;
- законність і правильність визначення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- законність та правильність визначення інших операційних, фінансових, надзвичайних та інших доходів;
- результати перевірки ціноутворення;
- законність і повнота отримання доходів;
- вплив фактів неврахування доходів на формування чистого прибутку (збитку) суб'єкта господарювання державного сектору економіки та перерахування до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів;
- повнота та правильність відображення доходів у бухгалтерському обліку.

Контроль за дотриманням вимог законодавства у бюджетних організаціях щодо формування доходної та видаткової частин кошторису за загальним та спеціальним фондами відображаються питання стосовно:

1) відповідності затверджених у кошторисі сум асигнувань загального фонду бюджету на здійснення видатків або надання кредитів з бюджету граничним обсягам видатків бюджету із загального фонду, доведеним лімітною довідкою;

2) наявності та обґрунтованості розрахунків щодо потреби в бюджетних асигнуваннях загального фонду бюджету на здійснення видатків;

3) наявності та обґрунтованості розрахунків обсягу надходжень та видатків за спеціальним фондом кошторису;

4) дотримання визначених законодавством граничних обсягів витрат на окремі види товарів та послуг, а також заходів щодо економного та раціонального використання бюджетних коштів;

5) дотримання порядку внесення змін до кошторису;

6) стан виконання кошторису, у тому числі відповідність проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань, відповідність використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (у розрізі складових витрат та джерел їх фінансування), відповідність обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом.

#### **4.4. Перевірка здійснення витрат**

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

При документуванні результатів перевірки законності здійснення та достовірності відображення в обліку витрат зазначається:

1) структура витрат у розрізі їх видів та років здійснення;

2) правомірність віднесення витрат до собівартості реалізованої продукції;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки відповідності положення про калькулювання собівартості продукції, послуг вимогам нормативно-правових актів;

- правильність зарахування витрат до виробничої собівартості за складом та елементами витрат, в тому числі правильність формування прямих матеріальних витрат;

- прямих витрат на оплату праці;

- інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених витрат;

- правильність визначення методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання;
- наявність технічно обґрунтованих нормативів витрат матеріалів на виробництво продукції, послуг та законність списання матеріалів;
- правильність визначення понаднормативних виробничих витрат;
- результати перевірки витрат незавершеного виробництва;
- вплив порушень щодо правомірності зарахування витрат до собівартості реалізованої продукції на формування чистого прибутку та сплати до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів.

3) правомірність здійснення витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт і послуг);

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правильності визнання витрат, не пов'язаних з виробництвом;
- правильність формування та законність здійснення адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;
- вплив порушень при відображенні витрат операційної діяльності на формування чистого прибутку та сплати до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів.

4) правильність формування витрат операційної діяльності за економічними елементами витрат;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правомірності здійснення матеріальних затрат;
- правильність визначення вартості зворотних відходів, що не включаються до операційних витрат за елементом матеріальних затрат;
- правомірність здійснення витрат на оплату праці та сплату єдиного соціального внеску (обов'язкових платежів до державних цільових фондів);
- законність здійснення відрахувань на індивідуальне страхування персоналу суб'єкта господарювання та на інші соціальні заходи;
- правильність включення до елементу операційних витрат



„амортизація” сум нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, інших витрат.

5) правомірність здійснення фінансових витрат;

При цьому зазначаються:

- результати перевірки законності та доцільності укладання кредитних договорів та здійснення витрат на сплату відсотків за користування отриманими кредитами;

- правомірність здійснення інших витрат суб'єкта господарювання, пов'язаних із запозиченнями (векселями, облігаціями та іншими видами короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки);

- правильність визнання фінансових витрат;

- правильність визначення норми капіталізації витрат на створення кваліфікаційного активу (потребує суттєвого часу для його створення - придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування та доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання).

6) результати перевірки витрат від участі в капіталі;

7) результати перевірки правильності формування тарифів та обґрунтованість складових, які формують ціну на послуги;

8) правомірність здійснення інших витрат, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При цьому зазначаються:

- результати перевірки правильності визначення собівартості реалізованих фінансових інвестицій;

- витрат від зменшення корисності необоротних активів, від безоплатної передачі необоротних активів, від неопераційних курсових різниць;

- правильність включення до витрат суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

- перевірки витрат на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

- правильність визначення залишкової вартості ліквідованих (списаних) необоротних активів, а також законність здійснення інших витрат звичайної діяльності.

## **ТЕМА 5: ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ**

### **Програмна анотація**

- 5.1. Планування аудиту.
- 5.2. Організація проведення аудиту.
- 5.3. Аудиторська документація.

### **5.1. Планування аудиту**

Під час планування аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. З цією метою контрольна група повинна:

- ідентифікувати характеристики аудиту, що визначатимуть його масштаб (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, галузеві вимоги до звітності, кількість та місце знаходження об'єктів аудиту та їх підрозділів, ступінь потенційної довіри аудитора до результатів роботи внутрішніх аудиторів тощо);
- розглянути чинники, які вважаються важливими з точки зору спрямування зусиль контрольної групи;
- розглянути результати попередніх аудитів та підтвердити актуальність інформації про об'єкт аудиту, отриманої за результатами попередніх аудитів;
- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

Попереднє вивчення об'єкта аудиту та його середовища здійснюється в обсязі, достатньому для виявлення і оцінки ризиків викривлення фінансової і бюджетної звітності, що стало наслідком помилок або недобросовісних дій керівництва і (чи) працівників об'єкта аудиту, а також достатньому для планування і виконання подальших аудиторських процедур.

Під час попереднього вивчення об'єкта аудиту та його середовища проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності об'єкта аудиту;
- 2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
- 3) структури об'єкта аудиту;

4) виконання об'єктом аудиту бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів, вивчення стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного та гарантованого боргу;

5) матеріалів попередніх контрольних заходів, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;

б) матеріалів засобів масової інформації.

Аудитору необхідно впевнитись в існуванні системи внутрішнього контролю на об'єкті аудиту, вивчити її структуру та складові. В основу такої системи має покладатися принцип попередження помилок і зловживань, а не їх виявлення і усунення.

Управлінська відповідальність і підзвітність керівника та працівників установи ґрунтується на вимогах законодавства і стосується всієї діяльності установи, зокрема щодо:

визначення мети (місії), стратегічних цілей, завдань, заходів та очікуваних результатів діяльності з урахуванням наявних ресурсів в плані діяльності установи на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;

формування бюджетних запитів, порядків використання бюджетних коштів, складання та виконання кошторисів бюджетних установ, паспортів бюджетних програм;

управління бюджетними коштами (прийняття рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачам бюджетних коштів, здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів, оцінки ефективності бюджетних програм) тощо;

організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності;

управління об'єктами державної власності;

надання адміністративних послуг;

здійснення контрольних-наглядних функцій;

здійснення державних закупівель;

здійснення правової та кадрової роботи;

діяльності з протидії та запобігання корупції;

забезпечення режиму секретності та інформаційної безпеки;

організації документообігу та управління інформаційними потоками;

взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.

Оскільки планування характеру, термінів та обсягів конкретних аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків, то визначення та оцінка ризиків відбувається на початку процесу аудиту.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але безпосередньо впливають на його діяльність.

До зовнішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

- економічну та фінансову ситуацію в країні;
- зміну стратегії розвитку галузі, в якій провадить свою діяльність об'єкт аудиту;
- зміни, внесені до законодавчих та нормативно-правових актів,
- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є наслідком прийнятих управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися.

Рівень аудиторського ризику може визначатися як якісно (високий, середній чи низький), так і кількісно (у відсотках до бази розрахунку, яку аудитор обирає сам). Вважається, що найбільш допустима величина загального аудиторського ризику становить від 1 до 5 відсотків.

Аудитору необхідно також передбачити можливість існування викривлень у пов'язаних між собою сумах, які разом можуть істотно впливати на фінансову та бюджетну звітність об'єкта аудиту. Наприклад, помилки в операціях на кінець місяця вказують на потенційне суттєве викривлення, якщо помилка повторюється щомісяця.

Граничний рівень суттєвості є відсотком до загальної суми базового показника. Як правило, в якості базового показника рекомендується використовувати сальдо балансу станом на кінець звітного періоду.

## Приклад визначення рівня суттєвості

Ділянка аудиту	Ризик	Рівень суттєвості	Коментарі
	Високий/ Середній/ Низький	Високий (2 %) Середній (1 %) Низький (0,5 %)	
Необоротні активи	Високий	2 %	Велика кількість активів та низький рівень фінансової дисципліни
Оплата праці	Високий	2 %	Велика питома вага у загальних видатках та складне правове поле
Бюджетне планування	Середній	1 %	Людський фактор, прогалини в нормативному полі
Дебіторська заборгованість	Середній	1 %	Людський фактор, зловживання, непрозорість
Кредиторська заборгованість	Середній	1 %	Людський фактор, зловживання, непрозорість
Касові та безготівкові операції	Низький	0,5 %	Чітке нормативно-правове поле
Система внутрішнього контролю	Середній	1 %	Відсутність підрозділу внутрішнього контролю
Загальний рівень	Середній	1 %	Враховуючи досвід попередньої перевірки

Також може застосовуватись формула визначення рівня суттєвості, яка більшою мірою відображає реальний стан справ у частині достовірності ведення обліку на об'єкті аудиту:

$$P = 2 * \left[ 1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right]$$

де P -рівень суттєвості;

T - грошовий оборот за звітний період;

B - сальдо балансу на кінець звітного періоду.

Аудиторська вибірка може застосовуватися і до фінансової, і до не фінансової інформації.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);
- матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);
- дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);
- реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
- відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);
- оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади)

тощо.

До складу контрольної групи входить керівник та безпосередньо члени контрольної групи - аудитори. Крім того, до групи також можуть входити спеціалісти з інформаційних технологій та, в окремих випадках, незалежні експерти.

За результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту складається програма аудиту, у якій визначаються:

- назва аудиту;
- підстава для проведення аудиту;
- мета аудиту;
- предмет дослідження;
- об'єкти аудиту;
- критерії оцінки, що будуть застосовані під час аудиту;
- стислий опис методики проведення аудиту;
- період, що перевіряється;
- склад контрольної групи;
- термін проведення аудиту, складання акта/актів та звіту за результатами аудиту;
- перелік конкретних питань, що будуть перевірятися;
- розподіл компетенції і відповідальності членів контрольної групи за конкретними напрямками аудиту (питаннями);
- планові трудовитрати.

## **5.2. Організація проведення аудиту**

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту (професійне судження державного аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, упущень і недоліків, порушень, ризиків, які негативно впливають (можуть вплинути) на законність та ефективність провадження фінансово-господарської діяльності

суб'єктом господарювання) та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації (отримання від учасника аудиту необхідних документів, інформації) такими способами:

- за письмовим запитом органу Держаудитслужби;

- державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту. Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) таким способом відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту.

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення, яке підписує керівник органу Держаудитслужби.

Державні аудитори видають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день виходу на проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту.

Керівництво групою державних аудиторів здійснює керівник аудиту, який визначається із складу групи державних аудиторів.

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначає орган Держаудитслужби відповідно до завдань аудиту.

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможлиблюють) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів, відсутність ведення бухгалтерського обліку, ненадання необхідних для перевірки документів, наявність інших об'єктивних і незалежних від органу Держаудитслужби причин) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту та долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту.

Під час проведення аудиту можуть залучатись на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок.

Об'єкт аудиту забезпечує державним аудиторам місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступу до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його фінансово-господарської діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

Керівник аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення визначеного в направленні строку проведення аудиту.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що не перевищує десяти робочих днів з дня отримання такого проекту звіту.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та державними аудиторами обговорюють і узгоджують проект звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту.

Під час обговорення та узгодження проекту звіту державні аудитори мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження, який підписується у день обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту та керівником об'єкта аудиту по одному примірнику для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

У разі відмови керівника об'єкта аудиту від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту складає акт про відмову підписувати звіт, інформує про такий факт за рішенням керівника органу Держаудитслужби Кабінет Міністрів України, а також інші заінтересовані органи та робить відповідний запис у протоколі узгодження.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту. Примірники звіту візує керівник аудиту із зазначенням на останній



сторінці загальної кількості сторінок.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає відповідний примірник звіту об'єкту аудиту.

Разом із звітом керівник аудиту подає об'єкту аудиту супровідний лист, підписаний керівником органу Держаудитслужби, із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті, які є обов'язкові до розгляду об'єктом аудиту.

Об'єкт аудиту у строк, визначений у листі органу Держаудитслужби, інформує орган Держаудитслужби про стан та результати розгляду пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті, заплановані та вжиті заходи, спосіб і результати впровадження пропозицій та рекомендацій.

Орган Держаудитслужби з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

### **5.3. Аудиторська документація**

Відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (МС ВОФК) 1230 "Аудиторська документація" аудиторська документація - це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків (іноді також вживають такі терміни, як "робочі документи" або "робоча документація").

В першу чергу, аудиторська документація надає:

- а) докази обґрунтованості аудиторського висновку;
- б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до застосованих законодавчих і нормативних вимог.

Документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб досвідчений аудитор, навіть не бравши участі у даному аудиті, міг зрозуміти характер, терміни, масштаб та результати проведених процедур, докази, отримані для підкріплення висновків та рекомендацій аудиту, обґрунтування щодо всіх істотних питань, які потребують професійного судження, та відповідні висновки.

Аудиторська документація допомагає:

- планувати та виконувати аудит;
- здійснювати керування та нагляд за аудиторською роботою;
- звітувати про результати аудиту;
- зберігати інформацію, що може мати значення для майбутніх

аудитів;

а також надає можливість проводити перевірки контролю якості аудиту.

Аудиторська документація повинна відображати:

а) характер, час і обсяг аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи);

б) результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, прийняті по ним рішення.

Аудиторська документація може бути в паперовому вигляді або у вигляді даних на електронних та інших носіях. До її складу входять:

- опис системи внутрішнього контролю;
- оцінка аудиторського ризику;
- оцінка суттєвості;
- програма аудиту;
- графік виконання робіт;
- опис і результати аналітичних процедур;
- анкети та результати тестування;
- заяви, зауваження, пояснення щодо предмета аудиту уповноважених та інших осіб об'єкта аудиту тощо.

У разі необхідності до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів об'єкту аудиту, наприклад, важливі контракти чи угоди. Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета аудиту, отримані членами контрольної групи, повинні бути засвідчені в установленому порядку.

Аудитор повинен збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та завершити процес формування остаточного аудиторського файлу протягом 60 днів після дати затвердження звіту за результатами фінансового аудиту. Аудиторський файл - носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту.

За обставин, якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він повинен задокументувати:

- причини таких дій;
- коли і ким внесені зміни до аудиторської документації.

В цілому процес проведення державного аудиту складається з чотирьох основних етапів:

- 1) планування аудиту;
- 2) проведення аудиту;
- 3) звітування за результатами аудиту;
- 4) контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій.

## ТЕМА 6: ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ТА АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ

### Програмна анотація

- 6.1. Здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності.
- 6.2. Організація проведення аудиту ефективності та фінансового аудиту.
- 6.3. Аудиторські процедури.

#### 6.1. Здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності

Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо:

1) надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

2) проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Офісу Генерального прокурора та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

3) управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

4) надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

5) операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

6) використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав,

банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

7) здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

8) виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

9) управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

10) стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

11) інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

12) виконання кошторису адміністративних витрат Національного банку України;

13) надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню.

## **6.2. Організація проведення аудиту ефективності та фінансового аудиту**

Рахункова палата проводить аудит ефективності та фінансовий аудит щодо законності, повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів державного бюджету, щодо правомірності бюджетного відшкодування податку на додану вартість, надає оцінку ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету та заходів, що вживаються органами стягнення до боржників державного бюджету.

Рахункова палата здійснює контроль за надходженням до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником об'єктів державної власності, а також аудит ефективності використання і розпорядження об'єктами державної власності,

належними державі матеріальними та іншими активами, що мають фінансові наслідки для державного бюджету.

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) щодо здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету проводиться Рахунковою палатою стосовно всіх стадій закупівель і включає перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель.

Посадові особи об'єкта контролю зобов'язані не перешкоджати законній діяльності осіб, які входять до складу контрольної групи Рахункової палати, під час виконання ними заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та виконувати законні вимоги таких посадових осіб, у тому числі надавати у визначений керівником контрольної групи строк для ознайомлення оригінали документів та інші матеріали, дані на електронних носіях, копії, витяги з документів (у тому числі електронних), підписати акт за результатами здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту.

В ході аудиту досліджується Положення про облікову політику, яке визначає принципи, правила та практику, яка застосовується в установі при здійсненні бухгалтерського обліку, складанні та поданні фінансової і бюджетної звітності, зокрема:

- організацію документообігу;
- правила ведення первинного обліку;
- робочий план рахунків для ведення бухгалтерського обліку;
- деталізує облік основних засобів та інших необоротних активів, облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- вимоги до проведення інвентаризації;
- правила ведення операцій з грошовими коштами, власним капіталом та зобов'язаннями;
- регламентує ведення обліку власних надходжень, видатків загального та спеціального фондів;
- ведення обліку на позабалансових рахунках;
- документальне оформлення використання у приміщенні установи особистих речей.

Відсутність дієвої системи внутрішнього контролю за виконанням вимог облікової політики призводить до послаблення відповідальності матеріально-відповідальних посадових осіб, непрозорості обліку та руху коштів, товарно-матеріальних цінностей і, як наслідок, в такому випадку облікова політика установи фактично є формальною і не використовується як ефективний елемент механізму складання і подання фінансової та бюджетної звітності.

### **6.3. Аудиторські процедури**

Виконання аудиторських процедур може супроводжуватись із застосуванням таких методів, як:

- 1) перевірка;
- 2) запит;
- 3) анкетування;
- 4) підтвердження;
- 5) перерахунок;
- 6) аналітичні процедури.

Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання.

Запит полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб. Процедура опитування може бути як у вигляді формальних письмових запитів, так і у вигляді неформального усного опитування працівників об'єкту аудиту. Відповіді на запит можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

Анкетування - це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту.

Перерахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають оцінку фінансової

інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними та, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.

Зміст документів аудитор може перевіряти суцільним чи вибіркоким способом. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, є: інвентаризація; контрольний замір; експертна оцінка; спостереження на місцях та інше.

Інвентаризація - один із найважливіших методичних прийомів контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності. Під час інвентаризації установлена наявність (фактична) майна приводиться у відповідність з даними поточного обліку. Таким чином, на основі зіставлення фактичних даних за об'єктами контролю з відповідними даними бухгалтерського обліку з'ясовується стан об'єкта, який перевіряється (надлишок чи нестача цінностей і грошових коштів; реальна чи нереальна дебіторська і кредиторська заборгованість тощо).

Під час аудиту для отримання аудиторських доказів можна використовувати такий прийом документального контролю, як зустрічна звірка документальних даних.

Зустрічна звірка документів дає змогу виявити випадки крадіжок, які вуалюються виправленням даних в окремих документах, складанням нових, підроблених документів та заміною ними справжніх; неправильним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій або невідображенням їх у бухгалтерському обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій в бюджетних установах є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. В ході проведення аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх



повноти та правильності оформлення, заповнення реквізитів в них, а також змісту і законності здійснення фінансових операцій.

Невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку є фінансова та бюджетна звітність, яка виступає завершальним етапом облікового процесу та обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими регістрами.

Керуючись результатами проведених аудиторських процедур, аудитори надають незалежну оцінку правдивості і достовірності відображення результатів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у фінансовій та бюджетній звітності.

## **МОДУЛЬ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ**

### **ТЕМА 7. ОФОРМЛЕННЯ ДЕРЖАВНИХ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ**

#### **Програмна анотація**

- 7.1. Оформлення акта ревізії органами Держаудитслужби.
- 7.2. Оформлення констатуючої частини акта ревізії.
- 7.3. Особливості оформлення матеріалів зустрічних звірок
- 7.4. Оформлення акта (довідки) перевірки Держподатслужбою.

#### **7.1. Оформлення акта ревізії органами Держаудитслужби**

Результати ревізії оформляються актом, який складається у 3-х примірниках на паперовому носії (аркушах паперу білого кольору) державною мовою. Кожен з примірників акта повинен мати наскрізну нумерацію сторінок.

Номери сторінок проставляються арабськими цифрами посередині верхнього поля сторінки. Номер на першій сторінці не проставляється.

Акт ревізії є лаконічним за змістом, до нього не включаються не підтвержені ревізійними діями висновки, суб'єктивні припущення посадових осіб органів Держаудитслужби та залучених спеціалістів (у разі їх участі у проведенні ревізії), висновки, які не належать до компетенції органів Держаудитслужби, описова інформація, яка не має смислового навантаження щодо перевірених питань, а також інформація із матеріалів досудового розслідування або кримінального провадження (матеріалів допиту) та посилання на свідчення посадових осіб, які вони надали органам досудового розслідування або суду, матеріалів контрольних заходів інших органів контролю, зокрема матеріалів внутрішнього контролю.

В акті ревізії не допускається правова або морально-етична оцінка дій посадових і матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю, кваліфікація їх намірів чи дій як от «розкрав кошти», «привласнив майно», «сфабрикував», «злочинні наміри чи дії», «факти шахрайства» тощо.

В акті ревізії не допускаються необумовлені виправлення та

підчистки. Помилки виправляються шляхом закреслення неправильного запису так, щоб було видно закреслений запис, та написання правильного тексту, який засвідчується записом «Виправленому вірити» та підписами усіх осіб, які підписують акт ревізії із зазначенням дати внесення виправлення.

Зміст акта ревізії викладається лише на лицьовому боці аркуша, зворотний бік аркуша не заповнюється.

Перша сторінка акта ревізії оформляється на бланку органу Держаудитслужби, який не підлягає обліку та нумерації.

На цій сторінці зазначається зверху донизу в окремих рядках:

назва документа (акт), що зазначається посередині рядка великими літерами;

дата реєстрації і номер акта ревізії, що проставляються арабськими цифрами в одному рядку: дата – по лівому краю рядка, номер – по правому;

місце складання (назва міста, села чи селища) акта ревізії, що зазначається по лівому краю рядка під датою.

Номер примірника акта ревізії проставляється в правому верхньому куті кожної сторінки (крім першої) арабськими цифрами шляхом запису: «Примірник \_\_\_».

На останній сторінці акта ревізії одразу після його констатуючої частини зазначається загальна кількість сторінок шляхом запису: «Акт складено на \_\_\_ сторінках».

Всі примірники акта ревізії візуються в правому нижньому куті кожної сторінки посадовою особою Держаудитслужби, а у разі проведення ревізії у складі групи – керівником групи.

У вступній частині зазначається:

1. Тема ревізії, що зазначається посередині рядка і містить повну назву об'єкта контролю та період, що підлягав ревізії;

2. Підстава для проведення ревізії (пункт плану заходів державного фінансового контролю, реквізити рішення суду); перелік посадових осіб органів Держаудитслужби; вид ревізії (планова, позапланова); період, що підлягав ревізії; дата початку і дата закінчення ревізії;

3. Загальні відомості про об'єкт контролю: місцезнаходження (юридична та фактична адреси), телефони керівника та головного бухгалтера об'єкта контролю, основні види діяльності відповідно до довідки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань;

4. Перелік посадових осіб об'єкта контролю, яким було надано право розпоряджатися рахунками в банку чи органах Державної казначейської служби, укладати договори, контракти та підписувати розрахункові документи (з правом першого та другого підписів).

## 7.2. Оформлення констатуючої частини акта ревізії

До констатуючої частини акта ревізії не вносяться непідтверджені ревізійними діями висновки, суб'єктивні припущення посадових осіб органів Держаудитслужби, висновки, що не належать до компетенції органів Держаудитслужби, висновки про порушення, які не стосуються об'єкта контролю, дані із матеріалів досудового розслідування та/або кримінального провадження, посилення на свідчення посадових осіб, які вони дали органам досудового розслідування або суду.

Констатуюча частина акта ревізії починається із запису *«Ревізією встановлено:»*, що зазначається посередині окремого рядка.

В інформації про результати ревізії кожного окремого питання обов'язково зазначається:

1. Спосіб проведення перевірки – суцільний чи вибірковий.

2. Висновок про наявність порушень законодавства робиться в розрізі напрямів, які досліджуються в межах перевірки відповідного питання програми ревізії. У випадках встановлення порушень законодавства у хронологічному порядку обов'язково зазначається:

- назви та реквізити законів чи інших нормативно-правових актів, норми яких порушено, із зазначенням конкретної статті, пункту, розділу назви та реквізити порушених розпорядчих документів (наказу, розпорядження) тощо. При цьому першими зазначаються документи, які стосовно інших мають вищу юридичну силу;

- найменування та реквізити документів (первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансові звіти тощо), що засвідчують (підтверджують) порушення (в разі потреби також деталізуються сутність та обставини допущення порушення);

- особи, якими допущено порушення (прізвище, ім'я, по батькові, посада);

- конкретна дата чи період, в якому допущено порушення;

- сума операцій (якщо операція має сумовий вираз) у гривнях з копійками, проведених з порушенням законодавства, у розрізі років;

у разі наявності – розмір матеріальної шкоди (збитків) з зазначенням суб'єкту, якому їх завдано (об'єкт контролю, відповідний бюджет тощо);

- код програмної (функціональної) класифікації видатків бюджету, за операціями з коштами за якими допущено порушення;

- посилання на пояснення працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, які є додатками до акту, а у випадку їх ненадання - інформація про відмову в наданні відповідних пояснень;

- відображення здійснених з порушенням законодавства фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності об'єкта контролю;

- вжиті об'єктом контролю заходи щодо усунення виявленого порушення під час проведення ревізії з посиланням на документи, що підтверджують факт усунення порушення, копії яких долучаються до акта ревізії як додатки (у разі, коли були такі факти).

### **7.3. Особливості оформлення матеріалів зустрічних звірок**

Результати зустрічної звірки оформляються довідкою та документуються відповідно до тих самих вимог, що й акт ревізії, з подальшими особливостями.

Тема зустрічної звірки має містити дані щодо назви об'єкта контролю, на якому проводиться ревізія, назви підприємства (установи чи організації), в якого проводилась зустрічна звірка (далі – об'єкт зустрічної звірки), та інформацію про операції, що досліджувалися під час зустрічної звірки.

Як підстава для проведення зустрічної звірки, зазначається інформація щодо теми, виду (планова, позапланова) та підстави для ревізії, під час якої проводиться зустрічна звірка.

У констатуючій частині довідки зустрічної звірки зазначається інформація про результати дослідження виду, обсягу операцій та розрахунків об'єкта зустрічної звірки для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю.

За наявності прямих операцій та взаєморозрахунків між об'єктом зустрічної звірки та об'єктом контролю зазначаються:

- дані про стан взаєморозрахунків об'єкта зустрічної звірки з об'єктом контролю станом на момент завершення зустрічної звірки, на початок та кінець періоду, що підлягає зустрічній звірці та станом

на кінець звітних років в періоді, що підлягав зустрічній звірці (суми дебіторської чи кредиторської заборгованості або їх відсутність);

- інформацію щодо проведених за даними бухгалтерського обліку розрахунків (операцій) з об'єктом контролю в періоді, що підлягав зустрічній звірці (суми наданих послуг, виконаних робіт, поставлених товарів, сплачених коштів; реквізити документів, що підтверджують ці операції);

- результати фактичного дослідження виду, обсягу операцій та розрахунків, проведених з об'єктом контролю (інвентаризацій, контрольних обмірів та запусків у виробництво) у разі його проведення.

У разі встановлення розбіжностей між даними об'єкта контролю та об'єкта зустрічної звірки в довідці зустрічної звірки наводиться деталізованіша інформація за виявленими фактами (умови договорів, асортимент товарів, види робіт та послуг, наявність підписів, відповідальні особи тощо), а також інша інформація, яку треба буде використати при документуванні відповідних фактів в акті ревізії об'єкта контролю.

У довідці зустрічної звірки не допускається констатація фактів порушень.

Довідка зустрічної звірки складається у 4-х примірниках. Перший, другий та третій примірники довідки долучаються до відповідних примірників акта ревізії. Четвертий примірник довідки складається для підприємства (установи чи організації), на якому проводилася зустрічна звірка.

#### **7.4. Оформлення акта (довідки) перевірки Держподатслужбою**

За результатами проведення документальних планових/позапланових виїзних/невиїзних перевірок, у разі встановлення порушень податкового, валютного та іншого законодавства оформляється акт, а в разі відсутності порушень - довідка.

Акт (довідка) перевірки (разом із додатками) має містити вичерпну інформацію щодо відпрацювання конкретних ризиків у діяльності платника податків із посиленням на фактично перевірені відповідні документи бухгалтерського обліку, первинні документи тощо за відповідний звітний період.

При цьому у відповідних пунктах акта (довідки) перевірки або

додатках до акта (довідки) перевірки відображаються показники поданих декларацій (звітів, інших документів) та показники, встановлені при проведенні перевірки реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності платника податків, первинних та інших документів тощо в процесі опрацювання ризикових операцій, виявлених при проведенні доперевірочного аналізу та під час перевірки.

Усі вартісні показники в актах (довідках) перевірок відображаються у національній валюті України, а показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню з одночасною вказівкою їх еквівалента у гривнях за курсом валют, встановленим Національним банком України на дату проведення фінансово-господарської операції.

Усі додатки, які складені під час перевірки та містять інформацію про діяльність платника податку додаються до двох примірників акта (довідки) документальної перевірки.

## ТЕМА 8. ЗВІТУВАННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

### Програмна анотація

8.1. Звітування за результатами аудиту.

8.2. Моніторинг пропозицій та рекомендацій за результатами аудиту.

8.3. Оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності.

### 8.1. Звітування за результатами аудиту

За результатами проведення державних фінансових аудитів складається проєкт звіту про результати аудиту.

Проєкт звіту повинен бути об'єктивний та структурований, відображати чіткий взаємозв'язок між метою та основними завданнями аудиту, гіпотезами, аудиторськими висновками, пропозиціями та рекомендаціями.

Проєкт звіту має таку структуру:

Титульна сторінка;

Резюме;

Зміст;

Вступ;

Розділ I. Опис об'єкта аудиту та завдань аудиту;

Розділ II. Результати аудиту;

Розділ III. Висновки аудиту;

Розділ IV. Пропозиції та рекомендації;

Розділ V. Джерела аудиту.

У разі потреби структура проєкту звіту доповнюється розділом про інформацію, документи, що є додатками до звіту.

Титульна сторінка оформляється на бланку органу Держаудитслужби, що проводив аудит, та містить назву звіту, дату і номер, тему аудиту.

Резюме – це стисла інформація про результати аудиту, які відображені у аудиторських висновках із описом найважливіших їх аспектів.

Зміст – це структура звіту.



Вступ – визначення основних аспектів діяльності об'єкта аудиту.

Розділ I «Опис об'єкта аудиту та завдань аудиту» містить узагальнену характеристику про об'єкт аудиту та виконання основних завдань аудиту.

У розділі II «Результати аудиту» відображаються результати дослідження гіпотез аудиту.

У розділі III «Висновки аудиту» зазначається інформація щодо результатів аудиту відповідно до завдань аудиту.

У розділі IV «Пропозиції та рекомендації» відображаються пропозиції та рекомендації за результатами проведеного аудиту.

Розділ V «Джерела аудиту» містить аудиторські докази та іншу інформацію, отриману та складену під час аудиту, джерела інформації.

Додатки до звіту (таблиці, розрахунки тощо), складені посадовою особою органу Держаудитслужби, надаються для ознайомлення, перевірки та підписання працівникам об'єкта аудиту, які відповідальні за питання, що зазначені у цих додатках.

У разі відмови у підписанні додатків до звіту відповідальними особами об'єкта аудиту такі додатки підписує в односторонньому порядку державний аудитор органу Держаудитслужби або залучений кваліфікований фахівець, що їх склав, а навпроти реквізитів посадових осіб об'єкта аудиту робиться запис про таку відмову від підписання із посиланням на їх письмові пояснення або у разі їх відмови від надання пояснень – «без надання пояснень».

Проект звіту рекомендовано формувати за вказаною структурою та подавати його об'єкту аудиту в установленому порядку, визначеному відповідним порядком проведення аудиту із запропонованим строком обговорення проекту звіту (з приміткою в разі наявності коментарів та у разі їх відсутності).

Керівник аудиту візує всі примірники звіту на кожній сторінці із зазначенням загальної кількості сторінок на останній сторінці звіту.

## **8.2. Моніторинг пропозицій та рекомендацій за результатами аудиту**

З метою оцінки своєчасності та ефективності вжиття об'єктом аудиту заходів щодо врахування, впровадження пропозицій та рекомендацій, зазначених у звіті, і результатів їх упровадження, орган

Держаудитслужби, який проводив аудит, здійснює систематичний процес збору та облік інформації про стан виконання, заплановані та вжиті заходи, спосіб виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження.

Моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження починається з дати, визначеної у супровідному листі до звіту, та проводиться періодично, з урахуванням встановлених для інформування строків, до виконання пропозицій та рекомендацій і їх упровадження.

За результатами моніторингу орган Держаудитслужби, який проводив аудит, дає оцінку стану їх виконання та впровадження за такими критеріями:

- виконані/впроваджені повністю;
- виконані/впроваджені частково;
- не виконані/не впроваджені.

Якщо за результатами моніторингу встановлено факти ненадання інформації, невиконання або неповного виконання/впровадження пропозицій та рекомендацій, зазначених у звіті, орган Держаудитслужби з'ясовує причини і вживає додаткові заходи для забезпечення інформування, виконання пропозицій та рекомендацій, які не були виконані. Такими додатковими заходами можуть бути:

- 1) надсилання листів щодо недотримання строків інформування;
- 2) проведення спільних нарад з об'єктом аудиту, учасниками аудиту, заінтересованими органами;
- 3) інформування Міністра фінансів, інших заінтересованих органів; оприлюднення на офіційному вебсайті Держаудитслужби відповідної інформації.

Моніторинг може припинитися у разі обґрунтування та підтвердження документально факту:

- виконання всіх пропозицій та рекомендацій і їх повне впровадження;
- припинення/ліквідація об'єкта аудиту у встановленому законодавством порядку;
- визнання пропозиції/рекомендації неактуальною/ неможливою до упровадження через зміни у законодавстві, які відбулися після початку моніторингу.

Орган Держаудитслужби забезпечує облік, відображення у звітності в установленому порядку врахованих пропозицій та рекомендацій, результатів їх упровадження.

Інформація про результати державних фінансових аудитів складається з таких показників:

- Тема аудиту, пункт Плану державного фінансового контролю;
- Виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат, тис. грн.;
- Виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати, тис. грн.;
- Виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн.;
- Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, тис. грн.;
- Надано пропозицій, шт.

Вищезазначені показники заповнюються лише один раз – одразу після направлення об'єкту аудиту поштовим відправленням погодженого та підписаного примірника аудиторського звіту.

- Прийнято управлінських рішень за результатами аудиту, шт.;
- Отримано економічний ефект від впровадження пропозицій, тис. грн.

Останні два показники заповнюються після кожного отримання інформації від об'єкту аудиту про виконання пропозицій та рекомендацій, поданих у ньому, та результати їх впровадження.

### **8.3. Оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності**

За результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) складається звіт, складовими частинами якого є акт, висновки та рекомендації (пропозиції).

У звіті щодо фінансового аудиту та аудиту ефективності обов'язково наводяться висновки щодо:

- фінансового аудиту, який полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ

щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

- аудиту ефективності, який передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету.

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам.

Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Звіт підписує та представляє на засіданні Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за здійснення відповідного заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Не пізніше як за сім робочих днів до розгляду на засіданні Рахункової палати проект звіту обговорюється відповідним членом Рахункової палати та уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю. У п'ятиденний строк об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену Рахункової палати, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка додаються до звіту і є його невід'ємними частинами.

Після затвердження на засіданні Рахункової палати звіт надсилається об'єкту контролю.

Звіт за результатами фінансового аудиту повинен містити наступні структурні складові:

- Вступна частина

- Основна частина
- Заключна частина
- Додатки

До вступної частини Звіту належить преамбула, в якій зазначаються підстава для проведення аудиту; мета, предмет дослідження та об'єкти аудиту; критерії оцінки; масштаб аудиту; термін виконання; склад контрольної групи та кількість людино-днів, витрачених на здійснення аудиту і складання аудиторського звіту; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

У вступній частині Звіту, після преамбули, зазначаються результати дослідження з наступних питань:

- Розподіл відповідальності, що складається з двох частин:

- відповідальність управлінського персоналу - пояснення того, що управлінський персонал (повна назва об'єкта аудиту) несе відповідальність за складання фінансової та бюджетної звітності відповідно до вимог чинного законодавства, здійснення операцій з бюджетними коштами з дотриманням чинного законодавства, та цільове використання бюджетних коштів;

- відповідальність Рахункової палати - зазначається, що аудит було здійснено відповідно до (назви відповідних національних та/або міжнародних стандартів аудиту), отримані докази дають достатню та прийнятну основу для висловлення аудиторського висновку.

- Опис об'єктів аудиту, що містить повну назву об'єктів; їх місцезнаходження; юридичний статус; підпорядкованість; аналіз стану нормативно-правового врегулювання діяльності об'єктів аудиту; характеристику системи управління в обраній для аудиту сфері; фінансовий та майновий стан об'єктів аудиту.

- Резюме аудиторського висновку.

- Загальна характеристика системи внутрішнього контролю. У цьому розділі надається узагальнена характеристика системи внутрішнього контролю, зокрема, розкриваються основні її недоліки, ризики, що можуть мати наслідком існування суттєвих порушень та недоліків.

- Аналіз стану виконання об'єктами аудиту рекомендацій та пропозицій, наданих Рахунковою палатою за результатами попередніх контрольних заходів.

Основну частину звіту доцільно формувати у розрізі окремих питань, що розглядалися під час проведення аудиту. Результати розгляду кожного питання представляти за схемою:

- вимоги законодавчих та нормативних актів, передбачені щодо розглянутого питання;

- встановлені аудитом факти дотримання (недотримання) передбачених вимог та їх оцінка;

- пропозиції щодо усунення встановлених порушень та недоліків.

Оцінка, зроблена у розрізі кожного питання, є основою для загальних висновків до звіту за результатами проведення фінансового аудиту, відповідно за рекомендаціями щодо усунення встановлених порушень та недоліків у розрізі окремих питань формуються рекомендації до аудиторського звіту.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI / Верховна рада України. 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939 - XII / Верховна рада України. 1993. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
3. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII / Верховна рада України. 2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
5. Про управління об'єктами державної власності : закон України від 21.09.2006 № 185-V / Верховна рада України. 2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text>.
6. Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм : постанова Кабінету Міністрів України від 31.01.2007 N 106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2007-D0%BF#Text>.
7. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.
8. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.
9. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

Навчальне видання

**ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО  
КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ**

*курс лекцій*

Укладач: **Галкін Василь Васильович**

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 5,0

Тираж \_\_\_ прим. Зам. № \_\_\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.