

ЛЕКЦИЯ 4

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИЙ (ПРОВЕРОК)

1. Организация бюджетного учета, перечень документов, необходимых для проведения ревизии (проверки)

Все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Ревизору следует обращать внимание на наличие всех первичных учетных документов хозяйственных операций учреждения.

При использовании унифицированных форм следует обратить внимание на следующие моменты, зафиксированные в постановлении Госкомстата России от 24.03.1999 № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации» (с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов).

1. В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может добавлять дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации (включая код, номер формы, наименование документа) остаются без изменения. Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

2. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

3. Форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут быть изменены.

Перечень обязательных реквизитов дан в ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ (последняя редакция от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 129-ФЗ), а именно:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

План счетов бюджетного учета состоит из пяти разделов и забалансовых счетов (табл. 3.1).

Проверенные и принятые к учету данные первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и учитываются накопительным способом в следующих регистрах бюджетного учета:

- журнал операций по счету «Касса»;
- журнал операций с безналичными денежными средствами;
- журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- журнал операций расчетов по оплате труда;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- журнал по прочим операциям;
- Главная книга.

Таблица 3.1-Основные разделы плана счетов бюджетного учета

№ раздела	Название раздела	Состав бухгалтерских счетов
I	Нефинансовые активы	Основные средства, произведенные активы, амортизация, нематериальные активы, материальные запасы, капитальные вложения
II	Финансовые активы	Денежные средства всех видов, денежные документы, финансовые вложения, а также все виды дебиторской задолженности, включая бюджетную
III	Обязательства	Кредиторская задолженность учреждения всех видов: работникам по оплате труда, поставщикам, подрядчикам, бюджету по налогам и др.
IV	Финансовый результат	Объединяет счета, предназначенные для отражения положительной либо отрицательной разницы между доходами и расходами учреждения: результат деятельности за текущий год, предыдущих лет, доходы будущих периодов, результат по кассовому исполнению бюджета и
V	Санкционирование расходов хозяйствующего субъекта	Лимиты полученных и переданных бюджетных обязательств, а также бюджетные ассигнования. Главным образом учет на счетах этого раздела ведут распорядители бюджетных средств и органы казначейства
Забалансовые счета		Счета для учета обеспечений исполнения обязательств, государственных и муниципальных гарантий, арендованных основных средств, невыясненных поступлений в бюджет, расчетных документов, ожидающих исполнения, и др.

Журналы содержат постоянные реквизиты: дата (месяц), наименование учреждения, структурного подразделения, наименование и код бюджетополучателя согласно Сводному реестру главных распорядителей,

распорядителей, получателей средств федерального бюджета (РПБС), единица измерения (ОКЕИ и ОКБ).

В журналах операций в обязательном порядке приводятся дата, номер, наименование документа, наименование показателя, содержание операции, остаток на начало отчетного периода, коды бухгалтерских счетов по дебету и кредиту, суммы оборотов, остаток (сальдо) по счету на конец отчетного периода.

Журнал операций по счету «Касса» применяется для учета движения денежных средств в кассе учреждения. Записи в указанном регистре производятся ежедневно на основании отчета кассира.

Журнал операций с безналичными денежными средствами является регистром учета движения средств на счетах, открытых учреждению в кредитных организациях; по движению денежных средств по аккредитивным счетам, а также для учета расчетов с органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы российской Федерации (органами казначейства).

Учет движения денежных средств в иностранных валютах ведется в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операций в иностранной валюте. Переоценка денежных средств в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату. Сумма переоценки учитывается как курсовая разница.

Учет денежных средств ведется на основании ежедневных выписок из счетов, открытых в органе казначейства или в учреждении Центрального банка Российской Федерации, или в ином кредитном учреждении, с приложенными к ним первичными документами. Журнал ведется по каждому счету отдельно.

Журнал операций расчетов с подотчетными лицами является учетным регистром, в котором совмещается аналитический учет с синтетическим. Основаниями записи в этом регистре являются авансовые отчеты и приходные и расходные кассовые ордера. Учет ведется линейным способом по каждому подотчетному лицу, сумме выданного аванса, произведенного расхода, сданного в кассу остатка неиспользованного аванса.

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками формируется по каждому договору с поставщиками и подрядчиками, предназначен для аналитического учета производимых с ними расчетов в сочетании с синтетическим учетом. Упомянутый регистр ведется на основании расчетно-платежных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных на получение материальных ценностей, счетов на оплату выполненных работ, оказанных услуг, актов приемки-сдачи выполненных работ и оказанных услуг) по каждому поставщику и подрядчику. В Данном журнале также совмещается аналитический учет с учетом синтетическим.

Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам применяется Для учета операций по начислению доходов, которое производится администраторами поступлений в бюджет, а также расчетам,

предоставляемым органом Федерального казначейства, например по аренде, продаже федерального имущества.

Журнал операций расчетов по оплате труда составляется учреждениями и централизованными бухгалтериями на основании сводных расчетно-платежных ведомостей с приложенными к ним первичными документами.

Свод ведомостей составляется отдельно по оплате труда за счет бюджетных средств и средств, полученных от иной деятельности, приносящей доход.

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов используется для списания с бюджетного бухгалтерского учета и внутрихозяйственного перемещения объектов основных средств, нематериальных и произведенных активов, материальных запасов, а также для учета сумм начисленной за отчетный период амортизации долгосрочных активов. Бухгалтерские проводки в журнале составляются на основании соответствующих актов о списании нефинансовых активов и накопленной на дату списания суммы амортизации, отраженной в инвентарных карточках.

В Журнале по прочим операциям учитываются финансово-хозяйственные операции, которые не проходили по названным выше журналам. В нем обязательно указываются наименование документа, показателя и содержание операций.

Необходимо отметить, что бухгалтерские проводки составляются и записываются в журналы операций по мере их документального оформления, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа.

Журналы операций подписываются главным бухгалтером и исполнителем.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций переносятся в регистр синтетического учета — Главную книгу.

Из журнала «Касса» в Главную книгу переносятся обороты, за исключением операций по получению наличных денежных средств с лицевого (бюджетного) счета бюджетных (внебюджетных) средств в кассу учреждения и по внесению наличных денег из кассы учреждения на счет по учету бюджетных (внебюджетных) денежных средств. Во избежание повторного счета указанные операции учитываются отдельно в Журнале операций с безналичными денежными средствами.

Из Журнала операций расчетов с подотчетными лицами в Главную книгу переносятся обороты по счетам, за исключением операций по выдаче и возврату подотчетных сумм, которые учтены в Журнале операций по счету «Касса».

По Журналу операций расчетов с поставщиками и подрядчиками в Главную книгу переносятся обороты, за исключением операций оплаты счетов, т. к. данные операции уже отражены в Журнале с безналичными денежными средствами.

Необходимо провести проверку правильности переноса записей с журналов операций в Главную книгу.

В Главную книгу записываются суммы остатков на бухгалтерских счетах на начало бюджетного года и на начало отчетного периода по данным заключительного баланса за истекший год, обороты по дебету и кредиту по счетам за соответствующий период и с начала года нарастающим итогом, исходящие остатки, итоговые данные за соответствующий период, номера журналов операций.

Затем подсчитывается общий итог оборотов за период с начала года. По всем счетам исчисляются дебетовые или кредитовые остатки на начало следующего периода. При этом сумма оборотов за период, а также сумма сальдо на начало следующего периода по дебету всех счетов должны быть равны сумме оборотов или остатков по кредиту всех счетов.

Ученные в Главной книге сальдо на счетах являются основанием для составления бухгалтерского баланса и другой бухгалтерской отчетности.

Для проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности необходимо изучить ряд документов. Прежде всего, изучаются учредительные документы, правоустанавливающие документы (Устав, положение, лицензии, коды постановки на учет в налоговом органе, свидетельство о внесении в реестр федерального имущества, свидетельство о регистрации юридического лица, сведения о закреплении за организацией земельных участков, техпаспорт здания).

Затем оценивается учетная политика за соответствующие периоду ревизии года. Кроме того, исследуется бухгалтерская отчетность за соответствующие периоду ревизии года:

- Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета;

- Справка по консолидируемым расчетам;

- Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года;

- Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета;

- Отчет об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств;

- Отчет о финансовых результатах деятельности;

- Пояснительная записка.

Кроме того, изучаются сметы доходов и расходов по средствам федерального бюджета за ревизуемый период, расчеты обоснования к сметам, и уведомления о лимитах бюджетных обязательств за ревизуемый период, а также сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам за

ревизуемый период, расчеты потребности к сметам. На основании генерального разрешения на открытие лицевого счета по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, исследуется совокупность операций, которые могут производиться учреждением. Обязательно проверяется расчет на установление лимита остатка кассы.

На основе изучения положения об оплате труда, премировании, оказании материальной помощи определяются основные виды оплат и порядок их оплаты.

Хозяйственные операции изучаются на основании регистров бюджетного учета за соответствующие периоду ревизии года.

Дополнительная информация о деятельности бюджетной организации может быть получена из следующих документов: контрольные цифры приема студентов за ревизуемый период; договоры на предоставление коммунальных услуг; хозяйственные договоры; государственные контракты и документы проведения конкурсов, аукционов, котировок согласно действующему законодательству; договоры предоставления в аренду помещений; договоры взятых в аренду помещений; акт предыдущей ревизии, проверки; реестры приходных кассовых ордеров, расходных кассовых ордеров, платежных поручений; журнал регистрации путевых листов; справки согласно прилагаемому перечню; первичные документы (согласно вопросам программы: кассовая книга, приходные и расходные ордера, платежные поручения, расчетно-платежные ведомости, табеля учета рабочего времени и расчета заработной платы, авансовые отчеты, акты выполненных работ, акты на списание и передачу объектов основных средств, путевые листы и т.д.); другие документы, необходимые для проведения ревизии.

Конкретный перечень исследуемых в процессе ревизии документов определяется исходя из цели проверки и каждого конкретного вопроса программы.

2. Учетная политика бюджетного учреждения

В ходе ревизий и проверок государственных (муниципальных) учреждений контрольные органы всегда уделяют пристальное внимание учетной политике. Государственные (муниципальные) учреждения обязаны самостоятельно сформировать учетную политику исходя из специфики своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности и осуществляемых ими в соответствии с законодательством РФ полномочий (п. 3 ст. 5 Закона о бухгалтерском учете", п. 6 Инструкции №157н (последняя редакция от 16.11.2016)).

Согласно п. 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете принятая учреждением учетная политика должна применяться последовательно из года в год. Ее корректировка может производиться только в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бюджетного учета, разработки организацией новых способов

ведения бюджетного учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бюджетного учета изменения в учетную политику должны вводиться с начала финансового года. Однако большинство учреждений ежегодно вновь утверждают свою учетную политику, что является нарушением требований Закона о бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 6 Инструкции №157н принятая учреждением учетная политика утверждается приказом или распоряжением руководителя государственного (муниципального) учреждения и должна включать в себя следующую информацию:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, содержащий счета бухгалтерского учета, применяемые для ведения синтетического и аналитического учета;
- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учете;
- формы первичных (сводных) учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные формы документов. При этом утвержденные субъектом учета формы документов должны содержать обязательные реквизиты первичного учетного документа, предусмотренные Инструкцией № 157н;
- порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля;
- иные решения, необходимые для организации и ведения бухгалтерского учета.

Учреждению не следует загромождать учетную политику сведениями, не предусмотренными п. 3 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете и п. 6 *Инструкции №157н*, или переписывать в нее сведения, уже прописанные в указанных документах (например, что относится к основным средствам, а что - к материальным запасам и г.д.), так как при отсутствии альтернативы учреждение обязано осуществлять учет в рамках нормативно-правовых актов, действующих в области бухгалтерского учета. Как мы уже отмечали, учреждения обязаны самостоятельно сформировать учетную политику исходя из специфики своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности и осуществляемых им в соответствии с законодательством РФ полномочий. Вот, основываясь на этой норме, и следует формировать учетную политику.

Некоторые учреждения включают в учетную политику перечень лиц, которые имеют право подписи первичных учетных документов либо которым выдаются денежные средства под отчет на хозяйственные нужды и т. д. Однако указанные лица в любой момент могут прекратить трудовую

деятельность в учреждении. По мнению автора, данный перечень целесообразно, оформлять отдельным приказом. Нередки случаи утверждения в учетной политике сроков возврата остатков денежных средств, выданных под отчет. Напомним, что в соответствии с п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой ЦБ РФ на территории РФ, утвержденного ЦБ РФ 12.10.2011 №373-П (последняя редакция Указание ЦБ РФ № 3210 – У (вступило в силу с 01 июня 2014)), подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии руководителю авансовый отчет с приложением подтверждающих документов. Установление в учетной политике иных сроков возврата наличных денежных средств, выданных под отчет, является неправомерным.

Все сведения, включаемые в учетную политику учреждения, целесообразно разбить на два раздела: организационный и методический. Рассмотрим указанные разделы более подробно.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации. Движение первичных документов в бюджетном учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятие к учету, обработка, передача в архив - документооборот) регламентируется графиком документооборота.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. Утвержденный график целесообразно привести в приложении к учетной политике.

В случае автоматизации бухгалтерского учета в данном разделе учетной политики необходимо также указать программный продукт, с помощью которого осуществляется ведение бухгалтерского учета. Напомним, автоматизация бухгалтерского учета учреждения должна основываться на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки первичных (сводных) учетных документов и отражения операций по соответствующим счетам рабочего плана счетов при условии обеспечения полной сохранности первичных (сводных) учетных документов и регистров бухгалтерского учета. Кроме программного продукта, с помощью которого осуществляется автоматизация бухгалтерского учета, в учетной политике учреждения необходимо указать периодичность формирования регистров бухгалтерского учета на бумажном носителе.

Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемый при каждой из них, и т.д.) определяется руководителем учреждения, за исключением случаев, когда она обязательна. В

соответствии с п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и п. 20 Инструкции № 157н инвентаризация обязательна:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или в других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации учреждения;

- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N°49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (последняя редакция от 08.11.2010). В соответствии с п. 1.5 указанного приказа инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Таким образом, в учетной политике учреждения необходимо определить, с какой периодичностью (ежегодно, раз в два года и т. д.) будет проводиться инвентаризация основных средств и библиотечных фондов.

Также следует отметить, что Указание ЦБ РФ № 3210 – У не содержит требования об обязательности проведения внезапных и плановых ревизий кассы. Напомним, п. 37 Порядка ведения кассовых операций- содержал требование о том, что внеплановая инвентаризация должна проводиться в сроки, установленные руководителем учреждения, а также при смене кассиров. Кроме того, согласно п. 30 Порядка ведения кассовых операций комиссией, назначаемой руководителем учреждения, должна осуществляться проверка наличия учтенных дубликатов ключей от кассы. Указанная проверка должна была проводиться не реже одного раза в квартал.

Рабочий план счетов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений должен включать в себя счета бухгалтерского учета, применяемые для ведения синтетического и аналитического учета.

В соответствии с нормами Инструкции №157н при утверждении рабочего плана счетов учреждение вправе вводить дополнительные аналитические коды счетов, обеспечивающих формирование в бухгалтерском учете дополнительной информации, необходимой внутренним, внешним пользователям бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений, а также дополнительные забалансовые счета для сбора информации в целях обеспечения управленческого учета. Например, материальные ценности, выданные на транспортные средства взамен изношенных (двигатели,

аккумуляторы, шины и покрышки и т. п.), учитываются на счете 09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных». В целях оптимизации забалансового учета запасных частей к указанному счету в учреждении могут быть открыты следующие субсчета:

- 09.1 «Двигатели, выданные взамен изношенных»;
- 09.2 «Аккумуляторы, выданные взамен изношенных»;
- 09.3 «Шины и покрышки, выданные взамен изношенных»;
- 09.4 «Шины и покрышки, выданные на летний сезон»;
- 09.5 «Шины и покрышки, выданные на зимний сезон»;
- 09.6 «Прочие запасные части, выданные взамен изношенных».

Кроме того, бюджетное учреждение вправе в рамках формирования учетной политики устанавливать дополнительные коды вида синтетического счета в целях осуществления аналитического учета финансовых результатов, например, по годам их формирования. Оно также может устанавливать дополнительные требования к аналитическому учету доходов будущих периодов, в том числе с учетом отраслевых особенностей своей деятельности, требований налогового законодательства РФ о раздельном учете доходов (поступлений) учреждения и требований по раскрытию информации о затратах на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг, устанавливать в составе рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета. Группировка затрат по счетам осуществляется по видам расходов (п. 138 Инструкции № 157н):

- прямые затраты, напрямую относимые на себестоимость готовой продукции, работ, услуг;
- накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг;
- общехозяйственные расходы;
- издержки обращения.

Вместе с тем при формировании данного раздела учетной политики учреждению следует помнить, что рабочий план счетов, а также требования к структуре аналитического учета должны применяться непрерывно и изменяться при условии обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерского учета и отчетности за отчетный, текущий и очередной финансовый годы (очередной финансовый год и плановый период) (п. 3 Инструкции № 157н). Утвержденный рабочий план счетов также целесообразно привести в приложении к учетной политике.

Первичные документы. Данный подраздел учетной политики должен содержать формы первичных документов, используемых в повседневной деятельности учреждения и отсутствующих в альбомах унифицированных форм.

Например, учреждение должно самостоятельно разработать форму первичного документа по распределению фактических расходов между конкретными объектами учета (то есть видами готовой продукции, работ, услуг, а также стоимостью незавершенного производства), а также готовой продукции и стоимости незавершенного производства, на основании

которого и осуществляется распределение фактических затрат учреждения в рамках приносящей доход деятельности. Кроме того, учреждению следует разработать форму первичного документа, являющегося основанием для выбытия инвентарных объектов основных средств, в том числе объектов движимого имущества стоимостью до 3 000 руб. включительно, учитываемых на забалансовых счетах.

Необходимо отметить, что разработанные и утвержденные учреждением формы первичных документов в обязательном порядке должны содержать все реквизиты, указанные в п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 7 Инструкции № 157н.

Структура инвентарного номера. В соответствии с п. 46 инструкции № 157н каждому инвентарному объекту недвижимого имущества, а также инвентарному объекту движимого имущества, кроме объектов стоимостью до 3 000 руб. включительно и объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости, присваивается уникальный инвентарный порядковый номер независимо от того, находится он в эксплуатации, запасе или на консервации. В учетной политике государственного (муниципального) учреждения следует раскрыть структуру инвентарного номера.

Порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля. По нашему мнению, порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля в учреждении должен включать в себя разработанное положение о внутреннем финансовом контроле, которое может состоять из следующих разделов:

- цели, задачи и принципы функционирования внутреннего контроля;
- порядок организации внутреннего контроля;
- требования, предъявляемые к участникам системы внутреннего контроля;
- права и обязанности контролирующих и контролируемых лиц;
- отчетность по соблюдению положения о внутреннем контроле;
- другие необходимые разделы.

Порядок оценки списываемых материальных запасов. В соответствии с п. 108 Инструкции № 157н выбытие (отпуск) материальных запасов может производиться по фактической стоимости каждой единицы либо по средней фактической стоимости. Выбранный способ необходимо закрепить в данном разделе учетной политики, причем для разных групп (видов) материальных запасов он может быть различным. Также для отдельных видов материальных запасов, используемых учреждением в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, может быть установлен способ оценки - по фактической стоимости каждой единицы (п. 109 Инструкции № 157н). Вид данных материальных запасов тоже необходимо указать в учетной политике.

Кроме того, согласно п. 125 Инструкции № 157н товары, приобретенные учреждением для продажи, принимаются к учету по их

фактической стоимости. Учреждения, осуществляющие розничную торговлю, товары, переданные в реализацию, вправе учитывать по их розничной цене с обособленным учетом торговой надбавки (торговой скидки).

Имущество, полученное безвозмездно и выявленное по результатам инвентаризации (неучтенное). Объекты нефинансовых активов, полученные учреждением по договору дарения, принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной (фактической) стоимости, которой признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением в состояние, пригодное для использования (п. 25 Инструкции № 157н). В свою очередь, текущая рыночная стоимость определяется исходя из суммы денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату их принятия к учету. Определение текущей рыночной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансовых активов производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету (оприходования) имущества, полученного безвозмездно, на этот или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения - экспертным путем.

При определении текущей рыночной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансовых активов комиссией по поступлению и выбытию активов, которая должна быть создана в учреждении, используются:

- данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также полученные из средств массовой информации и специальной литературы;
- экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов на добровольных началах) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов нефинансовых активов.

Неучтенные объекты нефинансовых активов, выявленные при проведении проверок и (или) инвентаризаций активов, принимаются к бухгалтерскому учету по их текущей рыночной стоимости, установленной для целей бухгалтерского учета на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 31 Инструкции № 157н).

Стоимость материальных запасов при их изготовлении учреждением и готовая продукция. Фактическая стоимость материальных запасов при ИХ изготовлении учреждением определяется исходя из затрат, связанных с изготовлением данных активов (п. 104 Инструкции № 157н).

Затраты учреждения при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные. При изготовлении

одного (единственного) вида готовой продукции, работ, услуг все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относятся к прямым.

Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги. Распределение накладных расходов производится одним из способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, другим прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения. Учреждение организует учет затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), по способу включения в себестоимость (прямые и накладные), по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, лимитирования и т. д.).

К прямым расходам, в частности, можно отнести:

- нормативные затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании услуги;
- нормативные затраты на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания услуги;
- иные нормативные затраты, непосредственно связанные с оказанием услуги.

В свою очередь, к накладным расходам можно отнести:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, нематериальных активов по нормам, утвержденным в установленном порядке;
- затраты на приобретение специальных бланков и документов (билетов, бланков путевок, бланков учета и отчетности), преискурантов, памяток и т. П., канцелярских принадлежностей, периодических изданий и соответствующей литературы, необходимых для целей производства и управления, а также на оплату типографских и переплетных работ;
- затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая затраты по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов;
- затраты на охрану труда и технику безопасности, включая затраты, связанные с приобретением аптечек и медикаментов, средств наглядной агитации, по предупреждению несчастных случаев и заболеваний, затраты на улучшение условий труда, обеспечение санитарно-гигиенических и бытовых условий;
- прочие затраты, включая оплату услуг сторонних организаций. Выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением самостоятельно либо его учредителем и закрепляется в учетной политике.

Также в учетной политике может быть предусмотрено, что общехозяйственные расходы учреждения, произведенные за отчетный период (месяц), распределяются на себестоимость реализованной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а в части нераспределяемых расходов - на увеличение расходов текущего финансового года (п. 135 Инструкции № 157н). Заметим, что общехозяйственные расходы могут включать:

- затраты на оплату труда работников аппарата управления и хозяйственных работников, в том числе выполняющих работы на основании договоров гражданско-правового характера;

- затраты на содержание и эксплуатацию зданий и помещений административного и хозяйственного назначения, хозяйственных сооружений, механизмов, инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, в том числе затраты на коммунальные услуги, ремонт и техническое обслуживание;

- оплату услуг связи, в том числе телефонной, местной, телетайпной, диспетчерской, факсимильной, пейджинговой, мобильной, телеграфной, почтовой и др., а также затраты на содержание и эксплуатацию средств связи, в том числе на ремонт и техническое обслуживание;

- затраты на транспортное обслуживание;

- затраты на содержание и эксплуатацию вычислительной техники и оргтехники, средств сигнализации, а также других технических средств управления, в том числе затраты на ремонт и техническое обслуживание;

- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, которые в соответствии с порядком, установленным законодательством, подлежат отнесению на себестоимость;

- прочие затраты, включая оплату услуг сторонних организаций.

Стоимость ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Согласно п. 337 Инструкции № 157н учреждению представлено право учитывать бланки строгой отчетности на забалансовом счете 03 не только в условной оценке: один бланк - 1 руб., но и по стоимости приобретения бланков. Заметим, что выбранный способ может применяться в отношении как только определенных групп бланков строгой отчетности, так и всех бланков строгой отчетности, используемых в учреждении. Аналогичное право предоставлено учреждению в целях учета находящихся в эксплуатации объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб. (п. 373 Инструкции № 157н).

Оценка размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями. При определении размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями, следует исходить из рыночной стоимости материальных ценностей на день его обнаружения. Под рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов (п. 220 Инструкции № 157н).

Учет принятых обязательств и (или) денежных обязательств.

В силу п. 318 Инструкции № 157н учет принятых обязательств и (или)

денежных обязательств осуществляется на основании документов, подтверждающих их принятие в соответствии с перечнем, установленным учреждением в рамках формирования учетной политики, с учетом требований по санкционированию оплаты принятых денежных обязательств, установленных финансовым органом

3. Проверка формирования, утверждения и исполнения смет доходов и расходов

Бюджетная организация любой ведомственной принадлежности использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов.

Смета доходов и расходов – основной документ, определяющий объем и целевое направление бюджетных средств. Смета содержит расчетные данные по каждому из целевых направлений на основании доведенных до получателей бюджетных средств показателей сводной бюджетной росписи и лимитов бюджетных обязательств на соответствующий год. Ассигнования по отдельным статьям сметы расходов предусматриваются в порядке классификации доходов и расходов бюджетов и в составе ее статей.

Правильность составления сметы и ее исполнения влияет на рациональное и эффективное использование бюджетных средств, вследствие этого контроль данного направления финансовой деятельности учреждения является одним из важнейших этапов проверки расходования бюджетных средств. Ревизия (проверка) составления, утверждения и исполнения сметы доходов и расходов бюджетного учреждения включает проверку:

- обоснованности расчетов сметных назначений;
- исполнения смет и основных производственных показателей;
- использования средств по целевому назначению;
- соблюдения финансовой дисциплины;
- правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

При проверке следует руководствоваться рядом законодательных и нормативных актов:

- Бюджетный кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция от 28.11.2011);
- Инструкция №157н.
- постановление Правительства Российской Федерации на соответствующий год «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на соответствующий год»;
- приказ Минфина Российской Федерации от 20 ноября 2007 г. № 112н (последняя редакция от 30 сентября 2016) «Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений»

– другие нормативные документы.

Основными задачами проверки составления и исполнения сметы доходов и расходов является проверка:

- наличия в организации сметы доходов и расходов и обоснованных расчетов к ней как в части бюджетных, так и внебюджетных средств;
- наличия структуры сметы доходов и расходов. Должны быть отражены все доходы, получаемые как из бюджета, так и из других источников, включая поступления от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Структура доходной и расходной части бюджетной сметы определяется действующей бюджетной классификацией;
- утверждения сметы в установленном порядке, а также внесение изменений и дополнений в нее (ст. 158 – 162 Бюджетного кодекса);
- поступления и расходования средств федерального бюджета, выделенных на содержание организации, соответствие первичных документов данным регистров бюджетного учета и отчетности.

Основные документы, необходимые для проведения проверки:

- сметы доходов и расходов и расчеты к ним;
- Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета;
- Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета;
- Отчет об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств;
- Отчет о финансовых результатах деятельности;
- Пояснительная записка и приложения к ней;
- Главная книга;
- Журналы операций и приложения к ним (первичные документы).

Методы проверки включают следующие: просмотр документов; их сравнение (например, сравнение данных Главной книги с данными баланса и иных отчетов); аналитические процедуры (правильность применения материальных, денежных норм и нормативов при составлении сметы бюджетных учреждений, обоснованность составления расчетов к смете, сопоставление фактических расходов с нормативными (плановыми), анализ исполнения смет доходов и расходов в разрезе кодов бюджетной классификации расходов бюджетов Российской Федерации).

Бюджетные организации расходуют государственные средства по целевому назначению, что предполагает строгое соблюдение финансовой дисциплины. Основным плановым финансовым документом, в котором отражаются объем, целевое направление и поквартальное распределение

средств, выделяемых из бюджета на содержание учреждения, является смета доходов и расходов.

Смета является утвержденным в установленном порядке финансовым актом, определяющим объем и целевое направление бюджетных ассигнований. Смета составляется учреждением на основании разработанных и установленных (согласованных) главным распорядителем (распорядителем) средств бюджета на соответствующий финансовый год расчетных показателей, характеризующих деятельность учреждения, и доведенных объемов лимитов бюджетных обязательств.

В соответствии со статьей 221 «Бюджетная смета» Бюджетного кодекса Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации утверждены Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений, органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления (муниципальных органов) и органов управления государственными внебюджетными фондами.

Составление и исполнение сметы доходов и расходов осуществляется в разрезе кодов ведомственной, функциональной и экономической классификации расходов. Предусмотренные в сметах ассигнования являются предельными, и расходование сверх этих сумм учреждениям не разрешается. Также учреждениям запрещено использовать бюджетные средства на цели, не предусмотренные сметой.

Основные показатели сметы, по которым она составляется, нормы и расценки для определения размера расходов сообщаются главными распорядителями и распорядителями.

Смета составляется учреждением по форме, разработанной и утвержденной главным распорядителем средств бюджета, содержащей следующие обязательные реквизиты:

- гриф утверждения, содержащий подпись (и ее расшифровку) соответствующего руководителя, уполномоченного утверждать смету учреждения, и дату утверждения;
- наименование формы документа;
- финансовый год, на который представлены содержащиеся в документе сведения;
- наименование учреждения, составившего документ, и его код по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций (ОКПО) / наименование главного распорядителя (распорядителя) средств бюджета, составившего документ (свод смет учреждений);
- код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета по главному распорядителю средств федерального бюджета (код по СРРПБС) (для федеральных учреждений);
- наименование единиц измерения показателей, включаемых в смету, и их код по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ);
- содержательная и оформляющая части.

Содержательная часть формы сметы должна представляться в виде таблицы, содержащей коды строк, наименования направлений расходования средств бюджета и соответствующих им кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации, а также суммы по каждому направлению.

Оформляющая часть формы сметы должна содержать подписи (с расшифровкой) должностных лиц, ответственных за содержащиеся в смете данные, – руководителя учреждения, руководителя планово-финансовой службы учреждения или иного уполномоченного руководителем лица, исполнителя документа, а также дату подписания (подготовки) сметы (свода смет учреждений).

В типовой смете содержатся данные, общие для всех бюджетных учреждений. Она состоит из трех частей: в первой – указываются наименование и адрес учреждения, бюджет, из которого оно финансируется (раздел, параграф бюджетной классификации), и свод расходов по статьям с распределением по кварталам; во второй – отражаются показатели оперативного плана на начало и конец года, а также среднегодовые; в третьей – приводятся расчеты и обоснования по каждой статье расходов и отдельным ее элементам.

Утверждение сметы расходов бюджетного учреждения производится после утверждения соответствующего бюджета, из которого оно финансируется. При утверждении смет проверяются необходимость и эффективность предусматриваемых расходов, соответствие их объему работы учреждения, соблюдение норм расходов.

К представленной на утверждение смете прилагаются обоснования (расчеты) плановых сметных показателей, использованных при формировании сметы.

Согласно статье 70 «Обеспечение выполнения функций бюджетных учреждений» Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетные средства расходуются по следующим направлениям:

- оплату труда работников бюджетных учреждений, денежное содержание (денежное вознаграждение, денежное довольствие, заработную плату) работников органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации и муниципальные должности, государственных и муниципальных служащих, иных категорий работников, командировочные и иные выплаты в соответствии с трудовыми договорами (служебными контрактами, контрактами) и законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами;

- оплату поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг для государственных (муниципальных) нужд;

- уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

- возмещение вреда, причиненного бюджетным учреждением при осуществлении его деятельности.

По сути, это укрупненная экономическая классификация расходов бюджета, которая в дальнейшем детализируется в целях планирования и учета.

Статьи бюджетной классификации жестко привязаны к определенным целям расходов, что обеспечивает действенный механизм контроля целевого назначения расходов.

В последнее время в связи с реформированием бюджетного учета бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов деятельности. Выделяемые бюджетные ассигнования имеют четкую связь с конечными результатами деятельности бюджетных учреждений. Следовательно, при составлении бюджетным учреждением сметы расходов в нее должен быть заложен тот объем денежных средств, использование которых позволит достичь поставленных перед бюджетным учреждением целей и задач (то есть конечных результатов его деятельности на определенный период).

Достижение данных результатов осуществляется с помощью:

- установления долгосрочных лимитов с их ежегодной корректировкой в соответствии с выполнением конкретных показателей среднесрочного (трехлетнего) плана;

- создания «глобальных бюджетов» на выполнение определенных функций, в рамках которых администраторы сами определяют направления расходования средств для достижения наилучших результатов;

- возложения ответственности за принимаемые решения на распорядителей (получателей) средств федерального бюджета.

Ядром организации бюджетного процесса является широко применяемая в мире концепция (модель) бюджетирования, ориентированного на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования. Ее суть – распределение бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и реализуемыми бюджетными программами с учетом достижений конкретных результатов в соответствии со среднесрочными приоритетами социально-экономической политики и в пределах объемов бюджетных ресурсов.

При составлении финансовых планов используются следующие понятия:

- «текущий год» – год, в котором разрабатывается план;
- «очередной год» – год, следующий за текущим;
- «отчетный год» – год, предшествующий текущему;
- «отчетный период» – год, предшествующий отчетному, отчетный год, текущий год;
- «плановый период» – очередной год и последующие два года;
- «субъекты бюджетного планирования» – федеральные министерства, федеральные службы и агентства, имеющие право распределять

ассигнования и лимиты бюджетных обязательств федерального бюджета по подведомственным распорядителям;

- «бюджет субъекта бюджетного планирования» – используемый для целей бюджетного планирования общий объем расходов субъекта.

Таким образом, план на очередной финансовый год является составной частью ежегодно обновляемого и смещаемого на один год вперед финансового. Поэтому составленная на год смета бюджетного учреждения является частью сметы, составленной на три года. Причем ежегодно составляются сметы не только на год, но и на два последующих года.

Данные в цифровом и натуральном выражении, необходимые для планирования, отражаются снизу вверх, от распорядителей (получателей) средств бюджета к главным распорядителям и субъектам бюджетного планирования (главным распорядителям).

В настоящее время при организации бюджетного процесса сохранена трехуровневая система финансирования, в соответствии с которой:

- Министерство финансов выделяет объемы финансирования и направляет бюджетные средства главному распорядителю средств бюджета (органу государственной власти Российской Федерации, органу государственной власти субъекта Российской Федерации, органу местного самоуправления или иному прямому получателю средств бюджета);

- главный распорядитель распределяет выделенные ассигнования по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в его ведении;

- распорядитель средств бюджета (орган государственной власти Российской Федерации, орган государственной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, получающее ассигнования бюджета от главного распорядителя) распределяет ассигнования между получателями средств бюджета, находящимися в его ведении;

- получатель средств бюджета (бюджетное учреждение) непосредственно расходует бюджетные средства.

Система бюджетных расходов формируется в зависимости от характера функций, выполняемых органами власти, согласно ведомственной классификации.

Ведомственная классификация расходов федерального бюджета является группировкой расходов, отражающей распределение бюджетных средств по главным распорядителям средств федерального бюджета.

Необходимо отметить, что ведомственная структура расходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, а также функциональная классификация расходов, устанавливающая расходы соответствующих бюджетов по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов в разрезе главных распорядителей средств соответствующего бюджета, утверждаются законами (решениями) о соответствующем бюджете на очередной финансовый год.

В типовой смете бюджетного учреждения отражаются:

- реквизиты учреждения;

- свод расходов;
- производственные показатели учреждения;
- расчеты и обоснования расходов и доходов.

Составление смет бюджетных учреждений позволяет решать задачи:

- обеспечения бюджетных учреждений государственным финансированием;
- анализа предполагаемых проектов расходов и отчетов об использовании средств;
- контроля за эффективным и экономным расходованием средств.

Учет лимитов бюджетных обязательств как выделенных, так и полученных и принятых ведется на следующих счетах бюджетного учета:

– 50100 000 «Лимиты бюджетных обязательств» – предназначен для учета утвержденных сумм лимитов бюджетных обязательств, сумм принятых и переданных лимитов бюджетных обязательств текущего года в бюджетных учреждениях, органах, организующих исполнение бюджетов;

– 50201 000 «Принятые обязательства» – предназначен для учета получателями средств бюджета принятых бюджетных обязательств по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета. Аналитический учет принятых бюджетных обязательств ведется в Журнале регистрации бюджетных обязательств;

– 50300 000 «Бюджетные ассигнования» – предназначен для учета главными распорядителями бюджетных средств утвержденных бюджетных ассигнований по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

Учреждения – получатели бюджетных средств в основном используют следующие счета учета лимитов бюджетных обязательств:

– 50103 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств» – предназначен для учета получателями бюджетных средств (в том числе главными распорядителями и распорядителями как получателями) доведенных до них главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств сумм лимитов бюджетных обязательств, а также внесенных изменений (сумм увеличения со знаком «плюс», сумм уменьшения со знаком «минус») на основании уведомлений о лимитах бюджетных обязательств по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета;

– 50105 000 «Полученные лимиты бюджетных обязательств» – предназначен для учета распорядителями, получателями бюджетных средств сумм лимитов бюджетных обязательств, а также внесенных изменений (сумм увеличения со знаком «плюс», сумм уменьшения со знаком «минус»), полученных в соответствии с Уведомлением о лимитах бюджетных обязательств главного распорядителя, распорядителя бюджетных средств по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета;

– 50106 000 «Лимиты бюджетных обязательств в пути» – предназначен для учета распорядителями, получателями бюджетных средств сумм лимитов бюджетных обязательств, доведенных главными распорядителями, распорядителями бюджетных средств в отчетном периоде, а полученных

распорядителями, получателями бюджетных средств в периоде, следующем за отчетным, по соответствующим счетам Плана счетов бюджетного учета.

Данные счета предназначены для ведения учета сумм лимитов бюджетных обязательств, принятых бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований.

Счета ведутся в течение финансового (бюджетного) года. Остатки по завершении финансового (бюджетного) года по счетам санкционирования расходов на следующий год не переходят.

Все первичные документы (расходные расписания, сметы, лимиты и др.), подтверждающие получение лимитов бюджетных обязательств и их принятие, подлежат брошюровке вместе с журналом по прочим операциям ежемесячно.

Таким образом, при проведении проверки составления и исполнения сметы доходов и расходов желательно учитывать вышеперечисленные моменты, для того чтобы решить каждую из поставленных задач.

Проверке должны быть подвергнуты следующие действия бухгалтерских служб бюджетных учреждений:

- составление сметы (по бюджетным средствам и средствам, полученным от приносящей доход деятельности);
- расчет (обоснование) составляющих сметы;
- внесение изменений в смету (должно быть обоснованным);
- своевременное утверждение сметы;
- ведение бюджетного учета лимитов бюджетных обязательств;
- исполнение сметы.

Последний вопрос пересекается со всеми остальными вопросами проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения. Как правило, исполнение сметы отражается в акте в виде анализа произведенных расходов со сметными назначениями и финансированием. При этом необходимо отразить причины отклонений лимитов бюджетных обязательств от принятых и исполненных обязательств.

Результаты проверки исполнения сметы бюджетного учреждения оформляются актом.