

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« » квітня 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в
бюджетних установах»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Чурікова С.В.
« » 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ірина АНДРОЩУК
« » 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності
Оксана СТОРОЖУК

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік та оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма Аудит, державний
фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
 «___» _____ 2022 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Чурікова Світлана В'ячеславівна _____
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах

2. Керівник роботи (проекту)
Андрощук Ірина Іванівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 25 квітня 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) мета - обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах;

завдання: дослідити сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері; проаналізувати нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах; з'ясувати особливості організації та методики аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах; дослідити організацію та методику аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах на матеріалах ТУДСА України в Кіровоградській області; визначити напрямки удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах; розробити та обґрунтувати рекомендації з удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	27.02.2022 р. – 13.03.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	15.03.2022 р. – 22.03.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	23.03.2022 р. – 09.04.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	09.04.2022 р. – 23.04.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	24.04.2022 р. – 25.04.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	25.04.2022 р	Виконано

Дата видачі завдання

« 18 » січня 2022 р.

Підпис керівника

_____ Адрощук І.І
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 24 » січня 2022 р.

Підпис здобувача

_____ Чурікова С. В.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Чурікова С.В. Аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

У першому розділі «Теоретичні засади аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» досліджено сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері, проаналізовано нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах, з'ясовані особливості організації та методики здійснення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

У другому розділі «Аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» розкрито організаційно-економічну характеристику та умови діяльності Територіального управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області, викладено результати проведеного аудиту розрахунків з оплати праці та витрат на оплату праці в досліджуваній бюджетній установі.

У третьому розділі «Напрями вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» запропоновано напрями удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах, розроблено та обґрунтовано рекомендації з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Ключові слова: бюджетні установи, аудит, оплата праці, заробітна плата, розрахунки з оплати праці, видатки на оплату праці, державного регулювання оплати праці, організація аудита, методика аудита.

ANNOTATION

Churikova S.V. Audit of payroll calculations and accounting for its costs in budgetary institutions. - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 «Accounting and taxation» of the educational-professional program «Audit, state financial control and examination». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

The first chapter «Theoretical principles of audit of payroll and accounting of its costs in budgetary institutions» explores the nature and features of payroll in the budget sphere, analyzed the legal support for the audit of payroll and accounting of its costs in budgetary institutions, clarified features of the organization and methods of auditing the calculations of wages and accounting for its costs in budgetary institutions.

The second chapter «Audit of payroll and accounting of its costs in budgetary institutions» reveals the organizational and economic characteristics and conditions of the Territorial Department of the State Judicial Administration of Ukraine in Kirovograd region, presents the results of the audit of payroll and wage costs in the study budgetary institution.

The third chapter «Directions for improving the audit of payroll and cost accounting in budgetary institutions» offers ways to improve state regulation of wages in budgetary institutions, developed and substantiated recommendations for improving the audit of payroll and cost accounting in budgetary institutions.

Key words: budgetary institutions, audit, wages, wages, wage calculations, wages, state regulation of wages, organization of audit, audit methodology.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	13
1.1. Сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері	13
1.2. Нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах	24
1.3. Організація і методика аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах	36
Висновки до розділу 1	46
РОЗДІЛ 2. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ (НА МАТЕРІАЛАХ ТУДСА УКРАЇНИ В КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ)	48
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТУДСА України в Кіровоградській області	48
2.2. Аудит розрахунків з оплати праці ТУДСА України в Кіровоградській області	61
2.3. Аудит витрат на оплату праці ТУДСА України в Кіровоградській області	75
Висновки до розділу 2	81
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	83
3.1. Удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах	83

3.2. Напрямки удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах	96
Висновки до розділу 3	106
ВИСНОВКИ	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Розрахунки з оплати праці обіймають одне з провідних місць в діяльності будь-якого підприємства, установи чи організації. Особливої актуальності питання аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат набуває з огляду особливостей фінансування діяльності бюджетних установ, так як для них найбільш вагомими є видатки саме за цим напрямком. Для процесу застосування праці в бюджетній сфері характерні значні особливості, що, зокрема стосується характеру фінансово – економічних відносин у зазначеній сфері діяльності, високого рівня кваліфікації працюючих, превалюванням розумової праці. Крім того процес оплати праці в бюджетній сфері має певну специфіку, оскільки таку специфіку має сама бюджетна сфера, і в першу чергу це стосується характеру фінансово-економічних відносин.

У відповідності до чинного законодавства в бюджетній сфері фінансування виплат на оплату праці здійснюється за окремими захищеними статтями. Відповідно великого значення в бюджетних установах набуває не лише правильний облік розрахунків з оплати праці, а й дієвий контроль за його здійсненням.

Заробітна плата виступає інструментом заохочення працюючих в бюджетній сфері підвищувати продуктивність праці та стимулює більш якісно виконувати свою роботу. Окрім того, від рівня заробітної плати працюючих у бюджетній сфері залежить рівень їх доходу. Дуже часто ця ділянка обліку стає місцем різних порушень, які можуть бути як навмисними, так і ненавмисними. Аудит розрахунків з оплати праці в бюджетних установах має виявляти такі порушення. Він є досить трудомістким процесом, оскільки передбачає обробку значної кількості первинних документів та перевірку багатьох операцій. Аудит розрахунків з оплати праці бюджетних установ може бути або виділений в самостійний етап

аудиторської перевірки, або здійснюватись як окремий етап в ході перевірки всіх аспектів діяльності такої установи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиту розрахунків з оплати праці вивчали такі науковці, як О.В. Ангеловська, О.В. Артюх, О.В. Гамова, О.С. Донець, А. Г. Загородній, І.В. Кононова, Л. П. Кулаковська, С. Б. Ільїна, Т. Г. Мельник, І. Т. Новиков, М. Ф. Олійчук, А.Г. Падура, О.С. Пирожок, Л.А. Сахно, Н.Б. Хлиніна та ін. Але у більшості досліджень висвітлено методику та організацію аудиту розрахунків з оплати праці суб'єктів підприємницької діяльності. Необхідно відмітити, що багато авторів зясовували і особливості обліку та аудиту розрахунків з оплати праці бюджетних установ. Серед них слід виділити напрацювання В.М. Божко, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Вітвіцька, Я.А. Гончарук, Л.В. Дікань, О.С. Макоєв, В. І. Подольський, Г.Б. Поляк, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач. Однак ґрунтовних досліджень аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах все ще не достатньо. Усе це засвідчує актуальність обраної теми, а відтак зумовило напрями дослідження як в науковому, так і практичному аспектах.

Мета дослідження – обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Задачі дослідження. Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішуються такі завдання:

- 1) дослідити сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері;
- 2) проаналізувати нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах;
- 3) з'ясувати особливості організації та методики аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах;

4) дослідити організацію та методику аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах на матеріалах ТУДСА України в Кіровоградській області;

5) визначити напрямки удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах;

6) розробити та обґрунтувати рекомендації з удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження обрано бюджетні установи, що здійснюють діяльність у сфері юстиції та правосуддя. Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності Територіального управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку, а також звітність ТУДСА України в Кіровоградській області»; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють проведення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах; фахова економічна література з питань аудиту, обліку та оподаткування.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети випускної кваліфікаційної роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу, систематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів та явищ тощо.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- удосконалено підходи до виокремлення аспектів, за якими необхідно досліджувати сутність економічної категорії «оплата праці» в бюджетних установах (з боку бюджетної установи, з боку працівника, оплата праці як елемент ринку праці, оплата праці як економічна категорія;

- набуло подальшого розвитку обґрунтування важливості та необхідності дослідження праці з точки зору обліку, аналізу та аудиту праця в бухгалтерському обліку також виступає багатовимірною категорією, однією з вимірних категорій праці в обліку виступає оплата праці, що сприяє встановленню оптимального балансу між працею та її оплатою.

- уточнено визначення сутності державного регулювання оплати праці бюджетних установ на макро- (визначення державних норм і гарантій) та мікро- рівнях (вибір форми та системи оплати праці, нормування праці, встановлення тарифної системи, формування фонду оплати праці);

- набула подальшого розвитку систематизація завдань суб'єктів внутрішнього аудиту щодо забезпечення вимог оплати праці в бюджетних установах з метою становлення і подальшого вдосконалення внутрішнього аудиту, для правильного делегування обов'язків та відповідальності кожного спеціаліста.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути використаний при проведенні як зовнішнього, так і внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на LV Науковій конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ, 14 травня 2021 р доповідь «Порівняльна характеристика

Концептуальної основи МСФЗ та НП(С)БО», IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (22-23 березня 2022 р.) доповідь «Особливості організації обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах», LVI Науковій конференція здобувачів вищої освіти ЦНТУ, 12 травня 2022 р. доповідь «Аудит розрахунків з оплати праці в бюджетних установах». Основні положення й результати дослідження опубліковано у статті загальним обсягом 0,4 др. арк. «Нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» у електронному Збірнику праць молодих науковців КНТУ та тезах доповіді «Особливості організації обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах» на IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (22-23 березня 2022 р.).

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі «Теоретичні засади аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» досліджено сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері, проаналізовано нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах, з'ясовані особливості організації та методики здійснення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

У другому розділі «Аудит розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» розкрито організаційно-економічну характеристику та умови діяльності Територіального управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області, викладено результати проведеного аудиту розрахунків з оплати праці та витрат на оплату праці в досліджуваній бюджетній установі.

У третьому розділі «Напрями вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах» запропоновано напрями удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах, розроблено та обґрунтовано рекомендації з удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах.

Обсяг роботи. Робота викладена на 127 сторінках, вона містить 17 рисунків, 19 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 156 найменувань та викладений на 15 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Сутність та особливості розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері

Для будь-якої працюючої особи, в тому числі і у бюджетній сфері, оплата праці є єдиним джерелом доходів. Винагорода за виконану працю завжди була та залишається сьогодні найважливішим трудовим стимулом на всіх етапах розвитку матеріального виробництва.

Як зазначає Т.О. Пасько: «Перші спроби ведення обліку праці та її оплати були зафіксовані у древньому Єгипті та Вавилоні. Для виплати працівникам зароблених грошей там вперше були створені аналоги сучасних платіжних відомостей. Перші спроби описати деяку систему праці намагався зробити грецький філософ Ксенофонт у своєму трактаті “Економікас”. Ця система описувала найкращі методи експлуатації рабів: використання різних матеріальних та моральних стимулів для поліпшення їх праці [99, с.23].

На думку Мазурок П.П.: «Сильний поштовх до вивчення проблем праці дав розвиток економічних шкіл у 18-ому столітті. Фундатор класичної школи Адам Сміт стверджував, що праця є джерелом будь-якого багатства, він розглядає працю у якості основної економічної категорії. Одним із постулатів його теорії є те, що праця (а саме її економія, або продуктивність) виступає мірилом для визначення вартості та ціни товару. Ця теорія згодом дістала назву трудової теорії вартості. Цікавими також є його думки і щодо оплати праці [83, с.202].

Адам Сміт вважав: «Заробітна плата встановлюється із законом попиту та пропозиції, згідно якого робітники йшли б працювати в ті сфери діяльності, де вони більш потрібні і де більш високі рівні зарплат, а там, де кількість робітників перевищує оптимальну, рівень зарплат буде знижуватися, що і буде причиною міграції робітників» [78, с.45-59].

Основним висновком цієї теорії є відкриття впливу попиту та пропозиції на визначені професії у визначений період часу на визначеній території, а також на оплату праці. На нашу думку, саме цей фактор найбільше впливає на розмір оплати праці, проте він не є визначальним, оскільки є також інші важливі фактори: вплив держави (встановлення мінімальної заробітної плати), вплив профспілок; супротив працівників, що не бажають змінювати професію чи місце проживання.

На думку Злупко С.М.: «Не менш відомим вченим класичної школи, який приділяв велику увагу дослідженню питань праці та її оплати, був Давід Рікардо. На відміну від Адама Сміта, він вважав, що в основі визначення вартості товару лежить не економія праці, а витрати праці. Щодо вивчення оплати праці, то потрібно відмітити його «залізний закон» про заробітну плату. Основна ідея цього закону полягала у регулюванні рівня оплати праці за допомогою визначення рівня прожиткового мінімуму. Давід Рікардо вважав, що якщо заробітна плата перевищуватиме рівень прожиткового мінімуму, то це призведе до збільшення кількості населення. При цьому кількість робітників на одне робоче місце збільшиться, наслідком чого буде зменшення рівня оплати праці. Таким чином, Рікардо розкрив ще один фактор, який впливає на величину оплати праці, а саме рівень прожиткового мінімуму. Сьогодні цей фактор також відіграє важливу роль, і саме від рівня прожиткового мінімуму залежать розміри оподаткування заробітної плати деякими видами податків та внесків. Автор дотримується думки, що в ідеальному випадку мінімальна заробітна плата, яка встановлюється законодавчо, повинна дорівнювати прожитковому мінімуму, а саме це є точка рівноваги згідно “залізного” закону Рікардо» [55, с.239].

Дослідження Юхименко П.І. та Леоненко П.М. дозволили зробити висновок, що: «Перехід від теорії економії праці до теорії витрат виробництва зробив Джон Стюарт Міль. Для визначення ціни товару він розробляє теорію, яку можна й нині використовувати для визначення собівартості товару. Відносно оплати праці ним була сформульована теорія

фонду заробітної плати. Згідно неї, для кожної країни існує обмежений фонд для оплати праці, який розподіляється між всіма працюючими. Збільшення розмірів оплати праці для працівників якої-небудь галузі можливе тільки за рахунок зменшення рівня заробітної плати працівників інших галузей. Збільшення фонду оплати праці країни може відбуватися тільки при збільшенні капіталу або при зменшенні кількості працівників. Отже, розмір оплати праці в окремо взятій країні залежить від капіталу, який виділяється на оплату праці та має бути розподілений між всіма працівниками. Ознаки цієї теорії можна було спостерігати в колишньому СРСР, де заробітна плата кожного працівника вважалася його часткою у національному доході. Таким чином, Джон Стюарт Міль встановив залежність оплати праці від рівня багатства (національного доходу) країни, а також встановив міжгалузеву залежність величини оплати праці. Відзначимо, що оскільки оплата праці є тільки частиною національного доходу, то не можна стверджувати про її пропорційну залежність від багатства. Прикладом цього можуть бути багато країн, наприклад, Венесуела, Росія, деякі арабські країни. Внаслідок експорту нафти ці країни мають значний національний дохід, у той час як рівень оплати праці в них низький. Не можна також однозначно стверджувати про залежність оплати праці від кількості зайнятих працівників у різних галузях. На думку автора, поки що не існує різких стрибкоподібних змін зайнятості в різних галузях, тому вплив цього фактора є також незначним» [154].

Необхідно зазначити, що: «Великий внесок у розвиток думок про працю та її оплату вніс Карл Маркс. Він дав визначення праці, розкрив її подвійну природу. Згідно вчення Маркса, “праця – діяльність людини для створення споживчих вартостей, присвоєння даного природою для людських потреб, всезагальна умова обміну речовини між людиною та природою”. Карл Маркс розділив працю на абстрактну та конкретну. Він вважав, що конкретна праця є безпосередньою діяльністю, разом із природою створює споживчу вартість. Термін “абстрактна праця” Маркс вводить як міру вартості для обміну товарів. Також Маркс ввів поняття “робоча сила” і

стверджував, що праця не може бути товаром (що взято за основу у Сміта та Рікардо) і вона не має вартості. Товаром є “робоча сила”, що має здатність до праці, а оплата праці є в якості ціни цього товару грошовим вираженням вартості. Працівник отримує плату не за свою працю, а за робочу силу. Економічна природа заробітної плати виявляється не тільки у процесі відтворювання робочої сили, а й у забезпеченні матеріальних та духовних потреб людини. Маркс, встановив, що розмір оплати праці зводиться не тільки до забезпечення фізіологічних потреб, а й залежить від економічного, соціального, культурного рівня розвитку суспільства; від продуктивності та інтенсивності праці, його складності та ринкової кон'юнктури (попиту та пропозиції). Безперечно, К. Маркс визначив на той час багато факторів, від яких залежить оплата праці» [60].

У той же час серед економістів сьогодні існує неоднозначне ставлення до його теорії відокремлення праці та робочої сили. Деякі вважають, що праця не може бути товаром, оскільки вона є власністю робітника. Інші стверджують, що праця є суспільною власністю, оскільки праця є основним стимулом людського життя. Інша група вчених вважає працю як індивідуальною, так і суспільною власністю. Індивідуальною в частині набуття трудових навичок, громадською щодо створення робочих місць, організації навчання та контролю праці, вимоги до професій та кваліфікації. На нашу думку, останній підхід до визначення роботи є найбільш правильним, оскільки враховує всю багатовимірність терміна «робоча сила».

Проте, як зазначає Мазурок П.П.: «У середині 19-ого століття класична школа політекономії не змогла вирішити багатьох економічних проблем. Слабким її місцем було те, що більшість проблем вона намагалася вирішувати з позиції виробника, а суб'єкт-споживач був представлений фрагментарно або зовсім не розглядався. Тому в кінці 19-ого століття була створена нова економічна школа, яка дістала назву маржинальна або гранична. При цьому послідовники класичної школи розглядали вартість товару як еквівалент праці. Представники маржиналістської школи

розглядали вартість товару з точки зору корисності цього товару для споживача. Класична наука використовувала у своїх дослідженнях середні величини, а маржиналісти прийшли до висновків, що суттєві економічні закони відображають не середні, а граничні величини. Виходячи з цього, була створена теорія маржинальної (граничної) продуктивності. Її основний тезис полягає в тому, що підприємець буде наймати працівників до тих пір, поки вартість продукції, створеної останнім працівником буде перебивати витрати на заробітну плату цього працівника. Тобто, існує така гранична кількість одиниць робочої сили, збільшення якої веде тільки до зменшення кількості випуску продукції.

Ця теорія була дуже важливим кроком у розвитку наукової думки про працю та її оплату. Нині її можна використовувати для визначення оптимальної чисельності працівників, а також витрат на оплату їх праці. Зазначимо, що відомий американський маржиналіст Джон Бейтс Кларк встановив ще один фактор, який впливає на розмір оплати праці. Цим фактором є технічний прогрес. Він приводить до підвищення продуктивності праці, що у свою чергу згідно теорії граничної продуктивності є причиною підвищення розміру оплати праці. Поява вчення маржиналістів була обумовлена насамперед значним технічним прогресом у кінці 19-ого – першій половині 20-ого століття. Продуктивність праці сьогодні є один із головних факторів, що впливають на рівень оплати праці» [83].

Леоненко П.М. стверджує: «У 20-ому столітті з'явився новий напрямок у розвитку економічної думки під назвою інституціоналізм. При цьому економіка розглядається як відкрита еволюційна система, яка може змінюватися під впливом різних середовищ: соціального, культурного, політичного, природного. Розглядали інституціоналісти і питання оплати праці. Досить цікавою є теорія переговорів. Згідно неї, існують деякі межі рівня заробітної плати – верхня та нижня. Розмір оплати праці між цими межами залежить від стану підприємця (наскільки швидко йому потрібна робоча сила, яка зайнятість працівників) та стану працівника, який шукає

роботу. Підприємець та працівник таким чином ведуть переговори, які і визначають розмір оплати праці. Ця теорія не визначає безпосередньо величину верхньої та нижньої межі, але вказує фактори, на які потрібно орієнтуватися при цьому. Для верхньої межі цими факторами будуть фінансовий стан підприємства, його конкурентоздатність; для нижньої – здатність працівників протистояти будь-яким спробам знизити рівень їх життя (наприклад, фінансові можливості профспілок). Ця теорія є дуже актуальною сьогодні, але для встановлення оптимального розміру заробітної плати важливо, щоб цією теорією володіли як підприємець, так і працівник [58].

З метою отримання повного уявлення про генезис теорій праці та її оплати, необхідно зупинитись ще на двох важливих теоріях другої половини 20-ого ст.: теорії споживчої спроможності та принципі однакової винагороди.

На думку Мартин О.М.: «Головним тезисом теорії споживчої спроможності є те, що підвищення оплати праці працівників супроводжується збільшенням виробництва та споживчої спроможності цих працівників. Недоліком цієї теорії є помилковість відношенні країн, економіка яких залежить від іноземного капіталу. В цьому випадку підвищення заробітної плати збільшує попит на іноземні товари та збільшує ціни на експортну продукцію. І якщо підвищення попиту не приведе до збільшення об'ємів виробництва, то наслідком такої економічної політики може бути послаблення конкурентоспроможності країни на світовому ринку. Особливо таке підвищення оплати праці може мати важкі наслідки для країн із дефіцитним платіжним балансом» [84].

Отже, теоретико-методологічні основи оплати праці отримали значного розвитку у другій половині XX-го ст., що було пов'язано з введенням таких нових економічних категорій, як людський капітал, трудові ресурси, мотивація праці, тощо.

Сьогодні поняття «оплати праці» також є об'єктом дослідження багатьох науковців. Підходи до визначення поняття «оплата праці» представлені у табл. 1.1

Таблиця 1.1 – Групування визначень авторів поняття «оплата праці»

№ п.	ПІБ автора	Характеристика поняття «оплата праці»
1.	Бражнікова Л.М., Гарна С.О., Шнурко А.М.	«Оплата праці є важливою характеристикою ринку праці, визначається умовами цього ринку і одночасно її рівень визначає попит на працю та її пропозицію. Оплата праці поєднує інтереси та потреби працівників, роботодавців та держави, тобто визначає ефективність соціально-трудова відносин. Визначення поняття «оплата праці» на законодавчому рівні є достатньо поверховим, що не дає змогу глибоко проаналізувати і зрозуміти як економічні, так і соціальні аспекти цього поняття. Зауважимо, що в економічній літературі відсутній єдиний підхід до трактування сутності заробітної плати» [15].
2.	Васюренко Л.В.	«Оплата праці – це обов'язок роботодавця щодо виплати найманому працівникові зароблених ним коштів за виконану ним роботу (або надані послуги) відповідно до умов трудового договору» [23].
3.	Дробішева О.О., Домаш Д. В.	«Оплата праці – це винагорода, зазвичай, у грошовому вираженні, яка виплачується працівникові за виконану роботу, необхідна для подальшого існування людини та спроможності надалі працювати» [45].
4.	Марченко Ю.І.	«Оплата праці є провідним інструментом соціальної політики, яка зумовлює рівень соціальності суспільства, здатності держави підтримувати рівень якості життя соціуму загалом і кожної людини зокрема» [85].
5.	Олійник С.О., Чухно К.В.	«Оплата праці – це винагорода за працю, основний дохід працівників, саме тому облік розрахунків з оплати праці – найскладніша ділянка роботи бухгалтера» [98].
6.	Попович О.В., Гулько К.Ю.	«З одної сторони оплата праці залежить від результатів праці, з іншої – вона впливає на її показники, стимулює розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці» [113].

На думку Бондаренко О.М. та Тітаренко А.Д., з якою ми погоджуємось: «Можемо стверджувати, що нині в наукових роботах вітчизняних учених немає чіткого трактування поняття «оплата праці». Сутність економічної категорії «оплата праці» необхідно досліджувати з декількох аспектів, а саме:

- з боку підприємця (оскільки оплата праці є статтею витрат, що знижує прибуток, та є мотиваційним чинником) - це елемент витрат виробництва, і

вод-ночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці;

- з боку працівника (оскільки працівник в першу чергу зацікавлений в оплаті праці, бо сама оплата праці є основним його джерелом доходу) - це основна частина трудового доходу найманого працівника, яку він отримує в результаті реалізації здатності до праці, і яка має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили;

- оплата праці як елемент ринку праці (оскільки розмір оплати впливає на попит та пропозицію робочої сили) - це ціна, за якою працівник продає послуги робочої сили, тобто виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили;

- оплата праці як економічна категорія (висвітлює стосунки роботодавця та найманого працівника) - відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу новоствореної вартості» [13].

До того ж у фаховій літературі дискусійним залишається питання щодо розмежування понять «заробітна плата» й «оплата праці». У цьому зв'язку Мартин О.М. зазначає, що можна виділити декілька підходів до вирішення цієї проблеми: «Так, з правової точки зору більшість дослідників (Н.В. Болотіна, О.І. Валецька, І.М. Зуб, І.В. Лаптії, В.О. Прокопенко) вважає, що термін «оплата праці» ширший, а його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду .

Багато вітчизняних та зарубіжних економістів вважають тотожними категорії «оплата праці» та «заробітна плата». На їхню думку, не доцільно стверджувати, що оплата праці є більш широким поняттям, оскільки залежить не тільки від результатів праці конкретного працівника, але й від результатів праці, прибутковості конкретного підприємства. Тоді, на їхню думку, йдеться про чинники формування заробітної плати» [84, с. 113].

Детальний аналіз тексту Законів України «Про оплату праці», «Про колективні договори та угоди» та глави 7 КЗпП дозволяє зробити висновок про те, що поняття «оплата праці» та «заробітна плата» не можна вважати синонімами, тому що вони мають суттєві відмінності. Ми погоджуємось з думкою А.М. Колота та інших дослідників-економістів, які вважають, що: «оплата праці є синонімом не заробітної плати, а поняття організації заробітної плати. Оплата праці – це система відносин, пов’язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником (роботодавцем) виплат працівникам за використання їх ресурсу праці (надані послуги робочої сили) відповідно до законів, інших актів та трудового договору. Тоді як заробітна плата ототожнюється з предметом, оплата праці є системою відносин, механізмів та способів, тобто певним процесом» [66, с. 16].

Як справедливо зазначає О.В. Дубовська: «Використовуючи теорію людського капіталу, можемо логічно пояснити та глибше дослідити такі кардинальні проблеми, як економічне зростання, розподіл доходів, роль та значення освіти у суспільному відтворенні, динаміка заробітків, мотивація. Ця теорія стала ідеологією значних інвестицій в освіту та розвиток людей на всіх організаційно-економічних рівнях, оскільки вони розглядаються як ефективне джерело економічного зростання» [47].

Найбільш ґрунтовним, на нашу думку, є визначення заробітної плати О.М. Мартина: «Заробітна плата - це оплата послуг праці робітника, яка, відображаючи соціально-економічне становище в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає змогу робітникові і його сім’ї забезпечувати поточне споживання, а також заощаджувати на майбутнє» [84, с. 236].

Отже, заробітна плата є лише одним з елементів системи оплати праці, тому ці поняття не варто ототожнювати.

Необхідно відмітити, що дослідженням праці саме як обліково-аналітичної категорії займалося обмежене коло дослідників. На нашу думку, передумовою набуття працею ознак обліково-аналітичної категорії стала підпорядкованість її практичним потребам підприємств й працівників. Слід

зазначити, що з точки зору економічної теорії визначення праці не зазнало істотних змін із того часу, коли його дав К. Маркс. При цьому, необхідність точного розрахунку співвідношення між працею (прикладені зусилля працівника) та її оплатою (винагорода за працю), аналізу для знаходження резервів по його покращенню, контролю за достовірністю та справедливістю, надає праці нового змісту.

Важливість і необхідність дослідження праці з точки зору бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту обумовлюється багатьма причинами. З цього приводу слушною є думка Петрук Н.С. та Костенко О.М., які зазначають: «По-перше, праця в бухгалтерському обліку також виступає багатовимірною категорією, і, наприклад, на відміну від філософського чи культурного погляду, відображається конкретними цифрами та показниками. По-друге, однією з вимірних категорій праці в обліку виступає оплата праці, яка для будь-якої людини є основним найважливішим засобом для існування, і саме від рівня оплати праці буде залежати добробут кожного індивідуума. Таким чином, виражаючи працю розрахунковими величинами та конкретними показниками бухгалтерський облік сприяє встановленню оптимального балансу між працею та її оплатою. Ще однією важливою причиною дослідження праці та її оплати є їх суттєва економічно-соціальна роль, завдяки чому визначається місце та значення людини у суспільстві. Отже, вивчення праці та її оплати як соціально-економічної категорії з точки зору бухгалтерського обліку та економічного аналізу є надзвичайно важливим завданням» [103].

Головними ознаками, що характеризують оплату праці з точки зору організації обліку, є: мобільність, плановість, регламентованість, достовірність та терміновість.

При цьому, на думку Мельник Т.Г.: «Мобільність визначає постійну модифікацію обліку оплати праці під впливом різних факторів, наприклад, зміни законодавства. Отже, згідно цієї ознаки порядок розрахунку оплати праці, її розмір, системи оплати праці постійно змінюються, прогресують

разом із розвитком наукової думки. У той же час, ознака регламентованості підпорядковує облік оплати праці конкретним законам, правилам, нормативам, а тому стабілізує його на деякий період. Терміновість встановлює певні строки щодо розрахунку оплати праці, виплати заробітної плати, подання звітності по праці та її оплаті. Плановість у першу чергу стосується аналізу праці та її оплати, передбачає порівняння планових та фактичних показників, виявлення невикористаних резервів для ефективного використання фонду оплати праці підприємства, підвищення продуктивності праці. Ознака достовірності передбачає постійний контроль за обліковими та аналітичними розрахунками оплати праці. Кожна з цих ознак детальніше характеризує поняття праці серед інших соціально-економічних категорій, надає їй нового змісту і розкриває особливості її як обліково-аналітичної категорії» [86].

Як зазначалося вище, в обліку враховується не тільки праця, а й взаємозв'язок між нею та заробітною платою, тому необхідно акцентувати увагу на соціально-економічних особливостях нарахування заробітної плати. На нашу автора, їх слід розглядати окремо для працівника (продуктивність праці; рівень освіти та сімейний стан працівника; наявність соціальних виплат) та окремо для оточення (умови праці; тип підприємства (галузь); чинне законодавство про заробітну плату).

Визначення таких ознак підтверджується відповідними положеннями Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р., що встановлює економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників. У цьому разі мова іде про заробітну плату, а не оплату праці. Закон визначає, що заробітна плата залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [119]. Таким чином, перераховані вище фактори, що впливають на заробітну плату, ідентичні тим, які визначені в законі.

Слід також зазначити, що праця в бухгалтерському обліку є розрахунковою величиною, тому значний вплив на її визначення як обліково-аналітичної категорії мають засоби, за допомогою яких вона обчислюється, переважно інформаційно-обчислювальні системи. Такі системи надають праці та її оплаті обліково-аналітичних ознак, оскільки змінюються способи її розрахунку; організаційні основи реєстрації, обробки та збереження даних про працю та її оплату. Протягом 20 років цей фактор є одним з основних визначальних факторів праці як обліково-аналітичної категорії. Через зростаючу динаміку розвитку інформаційних технологій можна очікувати постійного розширення поняття «праця».

Таким чином, у зв'язку з розвитком теорії обліку та аналізу праця як обліково-аналітична категорія набула додаткового соціально-економічного змісту, про що свідчать особливості, які необхідно враховувати в процесі її розрахунку, обліку, аналізу та аудиту.

1.2. Нормативно-правове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах

Рівень оплати праці є одним із важливих факторів професійного зростання та мотиваційною складовою для працівників бюджетних установ. Як вірно зазначають Бондаренко О.М. та Тітаренко А.Д.: «Реалії сьогодення вказують на те, що національна система нормативно-правової регламентації організації оплати праці не забезпечує домінантні вимоги соціально орієнтованої ринкової економіки та відображає відсутність чітко налагодженої системи взаємодії визначених основних елементів» [12].

При цьому, Воронко Н.Р., Брусьо Т.В., Воронко Р.М. зазначають: «Правові, організаційні й економічні умови праці та її оплати щодо працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами,

установами, організаціями різних форм власності і господарювання, встановлюють міжнародні договори (акти), чинне законодавство України, інші численні нормативно-правові документи, а також колективні договори та локальні документи окремих підприємств» [28].

Суб'єкти господарювання самостійно визначають основи організації праці, її оплати та проведення аудиту розрахунків з оплати праці на підставі нормативно-правових документів, які доцільно розмежувати за чотирма рівнями (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 - Нормативно-правове регулювання аудиту розрахунків з оплати праці

№ з/п	Рівні регулювання	Документи з нормативно-правового регулювання	
		трудових відносин	аудиту розрахунків з оплати праці
1	Міжнародний	Європейська соціальна хартія; - Загальна декларація з прав людини, прийнята Генеральною асамблеєю ООН 10 грудня 1948 року; - Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права від 16 грудня 1966 року; - конвенції Міжнародної Організації Праці (більше п'ятдесяти з них ратифіковані Україною); - Хартія основних прав працівників Європейського Союзу (1989 р.); - Рекомендація щодо встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються (№ 135): прийнята на 54 сесії Ген. конф. МОП 22.06.1970 р.	- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; - Міжнародні стандарти INTOSAI; - Лімська декларація керівних принципів контролю.
2	Державний	- Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР; - Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII; - Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР; - Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII; - Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. № 504/96-ВР; - Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII; - Генеральна угода.	- Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939- XII; - Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII; - Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 прийняті в якості національних стандартів аудиту).
3	Відомчий	- Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам» 1798 від 29.12. 2011 р.; - Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок нарахування середньої заробітної плати» від 08.02.95 р. № 100;	- Положення про державну аудиторську службу України, затверджене постановою КМУ від 03.02.2016 року № 43; - Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних

		- Постанова Кабінету Міністрів України “Про правила обчислення загального трудового стажу для призначення працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності” № 1658 від 19.10.98 р. - Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена Державним комітетом статистики України № 5 від 13.01.2004 р.; - Галузева і регіональна угоди.	- банках України: постанова Правління НБУ від 20.03.1998 р. № 114; - Порядок проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України: наказ Генеральної прокуратури від 11.04.2011 р. № 42; - Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: затверджені розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660; - Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: наказ Міністерства фінансів від 07.10.2008 р. № 417.
4	Підприємства, установи чи організації	- Колективний договір; - Положення про оплату праці; - Положення про відпустки; - Положення про преміювання; - Правила внутрішнього розпорядку; - Штатний розпис; - Посадова інструкція; - Контракт; - Трудова угода.	- Установчі документи; - Положення про службу внутрішнього аудиту; - Стандарти внутрішнього аудиту; - Кодекс професійної етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту; - Посадова інструкція фахівця служби внутрішнього аудиту.

Як вірно зазначають науковці: «Нормативно-правове регулювання праці, її оплати та аудиту розрахунків з працівниками включає створену за відповідними рівнями сукупність законодавчих та інших локальних документів, спрямованих на забезпечення нормального налагодження і функціонування відносин у даній галузі» [28].

Розглянемо кожен рівень нормативної регламентації більш докладно.

Ст. 9 Конституції України встановлює, що: «Чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства держави» [71]. Згідно ст. 81 КЗпП України: «якщо міжнародним договором або міжнародною угодою, в яких бере участь Україна, встановлені інші правила, ніж ті, що містить національне законодавство про працю, застосовуються правила міжнародного договору або міжнародної угоди» [65]. Відповідно можна зробити висновок про те, що вітчизняні нормативні документи надають перевагу міжнародним правовим нормам.

Міжнародне нормативне регулювання організації оплати праці полягає у визначенні міжнародними актами системи стандартів з питань оплати праці. Згідно з чинними нормативними документами: «Суб'єктами міжнародного рівня правового регулювання праці є Організація Об'єднаних Націй та її спеціалізований орган – Міжнародна Організація Праці (МОП). Суб'єктами міжнародного рівня нормативно-правового регулювання праці можуть бути також різні об'єднання держав, наприклад Рада Європи, Європейський Союз тощо. Основний принцип міжнародного правового регулювання праці полягає у рівності в здійсненні прав та свобод людини. Рівність у праці виключає дискримінацію, яка трактується як будь-яка відмінність, недопущення чи перевага, що встановлюється за ознакою раси, релігії, статі, іноземного, соціального походження, сімейного стану, віку, що приводять до порушення рівності можливостей у галузі праці та занять» [28].

Ми погоджуємося з думкою Гаєвої О.В., яка стверджує, що: «Регіональні акти правового регулювання праці є важливим чинником впливу на формування національного законодавства. Зокрема, мова йде про Європейську соціальну хартію, ратифіковану Україною Законом № 137-V від 14 вересня 2006 р., яка визначає ряд основоположних прав та принципів правового регулювання праці (можливість вільного вибору професії, право на справедливі, безпечні і здорові умови праці, на справедливую винагороду, на укладення колективних договорів тощо), що є досить важливими для України як демократичної, соціальної і правової держави» [30, с. 104].

Одним з основних елементом механізму регулювання оплати праці є встановлення мінімальної заробітної плати. Рекомендація Міжнародної Організації Праці з цього приводу визначає: «Основною метою встановлення мінімальної заробітної плати має бути надання особам, котрі працюють за наймом, необхідного соціального захисту щодо мінімально допустимих рівнів заробітної плати» [89].

Другий рівень державного регулювання містить нормативні документи національного рівня. Так, у відповідності до чинного законодавства: «Зміст

регулювання трудових відносин полягає у тому, що держава впливає на оплату праці персоналу підприємств усіх форм власності через: визначення величини мінімальної заробітної плати й інших норм і гарантій; встановлення умов оплати праці керівників державних й комунальних підприємств, працівників підприємств (організацій, установ), що фінансуються за рахунок бюджетів різних рівнів; коригування фондів оплати праці працівників підприємств, що займають монопольне становище (за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України), а також оподаткування доходів громадян.

Тобто регулювання оплати праці на рівні держави спрямоване, в першу чергу, на визначення і гарантування мінімального рівня заробітної плати. Згідно ст. 12 Закону України про оплату праці регулюванню зі сторони держави підлягають норми оплати праці за: роботу у святкові, неробочі та вихідні дні; роботу в надурочний час; роботу в нічний час; час простою не з вини працівника; виготовлення бракованої продукції не з вини працівника. Державне регулювання і гарантії стосуються й доплат працівникам, які є молодшими вісімнадцяти років за скороченої тривалості їх щоденної праці» [28].

Перелік основних нормативних документів, що регулюють розрахунки з оплати праці на національному рівні в Україні представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці на державному рівні в Україні

№	Документ	Сутність
1.	Податковий кодекс України	«Визначає платників податку, дохід найманих працівників; регламентує розмір утримань із заробітної плати працівника та нарахувань на неї» [107].
2.	Кодекс законів про працю	«Визначає загальні правила регулювання індивідуальних трудових відносин, умови праці, особливості регулювання окремих категорій працівників, норми праці, трудову дисципліну, безпеку та охорону праці, правила регулювання колективних трудових відносин»[65].
3.	Закон України «Про оплату праці»	«Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємств-вами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а

		також з окремими громадянами та сфери державного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати» [119].
4.	Закон України «Про колективні договори і угоди»	«Визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і роботодавців» [118]
5.	Закон України «Про відпустки»	«Встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи» [52].
6.	Закон України «Про охорону праці»	«Визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян про охорону їхнього життя і здоров'я в процесі трудової діяльності, регулює за участю відповідних державних органів відносини між власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні» [54].
7.	Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	«Визначає основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств під час складання фінансової звітності, зокрема, що стосується оплати праці» [51].
8.	Інструкція зі статистики заробітної плати	«Розроблена відповідно до Закону України «Про оплату праці», містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру оплати праці найманих працівників» [57].

Елементи державного регулювання розрахунків з оплати праці в Україні представлено на рис. 1.1.

У ст. 43-46 Конституції України сказано: «Кожен має право на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму. Кожен громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав» [71].

Кодекс законів про працю України «регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості

роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства у першу життєву потребу кожної працездатної людини» [65].



Рисунок 1.1 - Державне регулювання розрахунків з оплати праці в Україні

Основоположним законодавчим актом нашої держави є Конституція України, на якій базується все законодавство, у тому числі і законодавство про працю.

Постанова Кабінету Міністрів України «Про обчислення розміру допомоги по тимчасовій непрацездатності» від 27.04.1998 № 571 «визначає, в яких випадках і хто з працівників отримує допомогу по тимчасовій непрацездатності у розмірі 60%, 80% та 100% від середньої заробітної плати» [119].

У Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» 8.02.1995 № 100 зазначено, що вона: «Застосовується у випадках надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, переведення вагітних жінок, службових відряджень, тимчасової втрати працездатності та інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати проводяться виходячи із середньої заробітної плати» [120].

У Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення компенсації громадянам втрати частини грошових доходів у зв'язку з порушенням термінів їх виплати» від 21.01.2001 № 159 зі змінами та доповненням від 03.02.2012 визначено: «Дія цього Порядку поширюється на підприємства, установи та організації всіх форм власності і господарювання та застосовується у всіх випадках порушення встановлених термінів виплати грошових доходів, у тому числі з вини власника або уповноваженого ним органу (особи)» [121].

Відповідно до п.п. 14.1.48 п. 14.1 ст.14 Податкового кодексу України: «Заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом. Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (п. 164.6 ст. 164 ПКУ)» [107].

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу України: «Ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у п. 167.2- 167.6 ПКУ) у тому числі, але

не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, якщо база оподаткування для місячного оподатковуваного доходу не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. Якщо база оподаткування, яка визначена з урахуванням норм п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу України щодо доходів, зазначених в абзаці першому цього пункту, в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, до суми такого перевищення застосовується ставка 20%» [107].

Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати» від 13.01.2004 № 5 містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою отримання об'єктивної статистичної інформації.

Договірне регулювання трудових відносин працівників охоплює і державний і галузевий рівень нормативної регламентації оплати праці в Україні. Відповідно до ст. 14 Закону України про оплату праці: «Воно здійснюється з використанням системи угод, які укладаються на державному (генеральна угода - встановлюються основні норми й принципи реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин держави сфері оплати праці), галузевому (галузева (міжгалузева) угода - визначаються галузеві норми у сфері оплати праці, які не можуть погіршувати становище працівників порівняно з генеральною угодою), територіальному (територіальна угода - регулюються регіональні норми у сфері оплати праці) та локальному (колективний договір) рівнях відповідно з вимогами чинного законодавства. Головним принципом, якого потрібно дотримуватися при укладанні цих документів, є недопущення погіршення положення

працівників шляхом зниження гарантій, передбачених угодою вищого рівня чи законодавством» [119].

Воронко Н.Р., Брусьо Т.В. та Воронко Р.М. зазначають: «Колективний договір посідає провідне місце у сфері договірного регулювання оплати праці на підприємстві. У ньому встановлюються взаємні зобов'язання сторін, які стосуються регулювання трудових, соціально-економічних відносин з питань оплати праці, зокрема щодо: нормування та оплати праці; вибору її систем та форм; встановлення розмірів заробітної плати (розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів) й інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат (надбавок, доплат, премій тощо); умов коригування фонду оплати праці; використання міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці.

Чинним законодавством встановлено, що норми колективного договору, які допускають оплату праці нижче від норм, визначених генеральною, галузевою (міжгалузевою) або територіальною угодами, але не нижче від державних норм та гарантій в оплаті праці, можна застосовувати тільки тимчасово, на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більш як шість місяців» [28].

Інші документи, що затверджуються на рівні підприємства, у4станови чи організації (положення про оплату праці, про відпустки, про преміювання; правила внутрішнього розпорядку; штатні розписи, посадові інструкції) і які, як правило, є додатками до колективного договору, спрямовані на додаткове закріплення та забезпечення дотримання умов оплати праці, надання відпусток, нарахування премій, забезпечення трудової дисципліни, прав і обов'язків працівників у процесі здійснення трудових відносин.

Відповідно до Кодексу Законів про працю України: «Основою оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схем посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці.

Тарифна система оплати праці застосовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а для розподілу працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Існують основні елементи тарифної системи оплати праці, серед яких є: тарифно-кваліфікаційні довідники, тарифні сітки, тарифні ставки та схеми посадових осіб.

Тарифно-кваліфікаційні довідники – це нормативні документи, які містять кваліфікаційні характеристики робіт і професій, згруповані за виробництвами й видами робіт. Він визначає складність різних видів робіт, надає кваліфікаційні розряди працівникам та програми підвищення кваліфікацій робітникам.

Тарифна сітка застосовується для визначення співвідношення в оплаті праці робітників різної кваліфікації, які виконують роботи різної складності. Тарифна ставка визначає розмір заробітної плати за певний проміжок часу. Тарифна ставка є базовою величиною для визначення оплати праці робітників незалежно від того, які форми і системи оплати праці застосовують на підприємстві» [65].

На думку Бондаренко О.С. і Салівон Т.В., з якою ми погоджуємось: «Заробітна плата в бюджетних установах є виплатами працівникам, що надаються за використану працю та є ціною витраченої праці. Виплати працівникам бюджетних установ відіграють роль інструменту соціального захисту та компенсацій, які надаються державою через суб'єктів господарювання державного сектора в обмін на послуги працівників» [13].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БО) 132 «Виплати працівникам», встановлено

методичний фундамент для створення в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат працівникам, та її розкриття у фінансовій звітності [91]. Згідно з цим документом всі виплати працівникам діляться на три групи:

- поточні виплати;
- виплати при звільненні;
- інші виплати працівникам.

Виплати працівникам є фактичними видатками за кодами бюджетної класифікації. Стаття «Оплата праці працівників бюджетних установ» (код 2110) містить інформацію про оплату праці у грошовій формі всіх працівників бюджетних установ за посадовими окладами, ставками або розцінками, а також річні доплати до цих ставок (за ранг, стаж, вислугу років, науковий ступінь, надурочні години і т. ін.).

Поточні виплати включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу.

Виплати при звільненні передбачають виконання зобов'язань, які визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектора має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

1.3. Організація і методика аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах

Однією із основних проблем функціонування бюджетних установ є недостатність фінансування. Тому сьогодні необхідно не лише здійснювати процес контролю, реалізовувати та контролювати надходження та видатки за бюджетними програмами, а також керувати результатами виконання.

З метою підвищення ефективності здійснення витрати на оплату праці використовується, зокрема, система контролю, одним із важливих обов'язків якої є забезпечення соціального захисту працівникам бюджетних установ.

Крім того, Соболев В.М. зазначає: «Сучасний етап розвитку України характеризується її інтеграцією у систему міжнародних економічних відносин. Цей процес тісно пов'язаний з необхідністю удосконалення фінансово – економічного контролю, який являє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта. Контроль не лише дає можливість отримати інформацію про об'єкт, а й впливає на нього - покращує виконавчу дисципліну. Отже, завдяки впливу на дійсність контроль проявляється в двох основних значеннях як функція і як важливий принцип управління» [133, с. 10].

Виділення організаційних форм фінансово-економічного контролю в Україні ілюструє рис. 1.2.

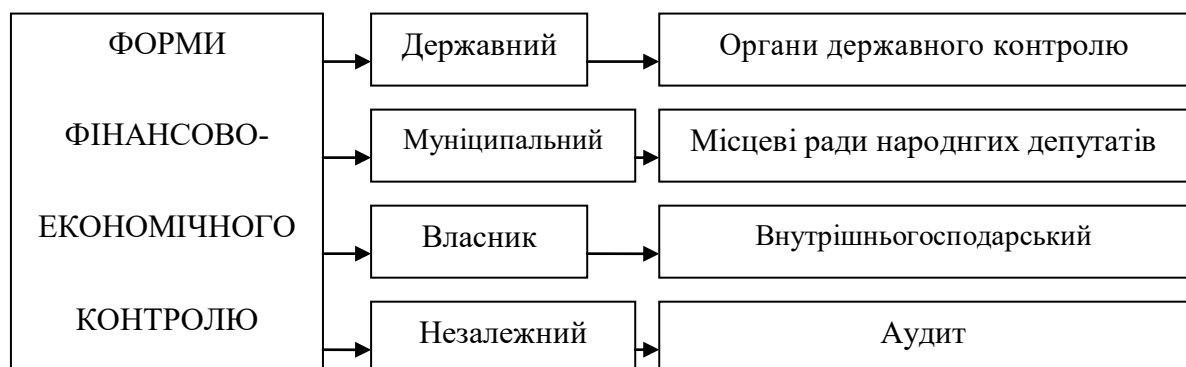


Рисунок 1.2 - Форми фінансово-економічного контролю

Необхідність появи незалежного фінансового контролю була зумовлена створенням багатьох форм юридично відокремлених господарюючих суб'єктів, при функціонуванні яких перетинаються інтереси зацікавлених сторін. Провідне місце в цьому процесі посідає Інститут аудиторства, основна мета якого полягає у забезпеченні контролю повноти і достовірності інформації, відображеної у фінансовій та податковій звітності. Так, у Законі України «Про аудиторську діяльність» зазначено: «Підприємець має право здійснювати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності на комерційній договірній основі за відповідну плату» [117].

На думку Сагайдак Р.А.: «Аналіз досвіду країн з розвиненою ринковою економікою з питань організації і регулювання аудиторських послуг, дозволив виявити елементи системи організації аудиторської діяльності, які є необхідними та достатніми для ефективного функціонування такої системи:

- закон про аудит;
- міжнародні чи національні стандарти аудиту;
- наявність органу управління системою організації аудиторської діяльності, який має представництва в регіонах країни і штатний персонал; система підготовки, стажування й атестація аудиторів;
- державне ліцензування аудиторської діяльності;
- фінансування системи організації аудиторської діяльності;
- законодавче обмеження діяльності аудиторів;
- контроль якості роботи аудиторів і дотримання учасниками ринку аудиторських послуг законодавчих і нормативних актів з питань аудиту;
- наявність обов'язкової системи принципів і норм поведінки аудиторів» [130].

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність»: «Державний аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої

звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам» [117]. Крім того у законі визначено також правові засади організації і здійснення аудиторської діяльності в Україні. При здійсненні аудиторської діяльності необхідно також враховувати положення Кодексу професійної етики та стандартів аудиту.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється професійною організацією аудиторів - Аудиторською палатою України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Як вірно зазначає Гишка С.: «Успішна діяльність будь-якої організації немислима без аналізу трудових показників, який дозволяє більш точно оцінити техніко-економічний потенціал, визначити резерви більш ефективного використання працюючих, покращення організації, умов праці та її оплати. Одним із способів зовнішньої оцінки діяльності підприємств, установ та організацій, а зокрема і аналізу трудових показників, являється використання аудиторських перевірок - аудиту трудової сфери (персоналу)» [33].

Необхідно зазначити, що: «Аудит у сфері праці - це система заходів зі збору інформації, її аналізу й оцінки на цій основі ефективності діяльності підприємства, установи чи організації з питань організації праці та оплати.

Об'єктом аудиту є трудовий колектив, персонал та розрахунки з ним, його діяльність. З метою аудиту персонал підприємства, установи чи організації і їх діяльність представляються у вигляді системи показників, що дозволяють охарактеризувати: результативність, ефективність функціонування трудового колективу; ефективність організації соціально-трудових відносин; ефективність систем оплати праці; раціональність методів оцінки праці; результативність організації робочих місць, розподілу робіт; ефективність використання робочого часу тощо.

При цьому оцінка ефективності діяльності працівників та оплата їх праці розглядається як головна, глобальна мета аудиту. Аудит дозволяє переконатися у взаємній відповідності діяльності бюджетної установи з

управління персоналом і стратегією розвитку, а також взаємній відповідності регламентації соціально-трудових відносин і законів, правил, інструкцій та методик, що визначають цю діяльність. За результатами аудиторської перевірки можуть бути визначені напрямки для встановлення чи зміни удосконалення стандартів.

Перевірка сприяє кадровим перестановкам, які поліпшують якісний склад трудових ресурсів, просуванню більш перспективних співробітників і розвитку їхньої творчої активності.

Стосовно роботи безпосередньо з кадровими службами підприємства, то тут аудит дозволяє підвищити роль кадрових служб, наблизити їхню діяльність до мети і завдань підприємства, загострити їхню увагу на найважливіших питаннях» [82].

Аудит праці та її оплати поділяється на економічний, організаційно-технологічний та соціально-психологічний (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Складові аудиту розрахунків з оплати праці

№	Назва етапу	Зміст етапу
1	Організаційно-технологічний	Перевірка документації, аналіз показників, що свідчать про легітимність і ефективність діяльності підприємства. Аналіз трудових показників - невід'ємний елемент організації праці і трудових відносин
2	Економічний	Передбачає визначення: - конкурентоспроможності підприємства в трудовій сфері шляхом порівняння економічних і соціальних показників його діяльності із законодавчо встановленими нормами і нормативами чи із середніми і кращими показниками на аналогічних підприємствах галузі; - ефективності функціонування служб управління, забезпеченості трудовими ресурсами, виявлення їхньої ролі в підвищенні конкурентоспроможності підприємства; - економічної ефективності самого аудиту, порівняння витрат на проведення аудиторської перевірки з її результатами
3	Соціально - психологічний	Оцінка соціально-трудових відносин, що включає поряд з вивченням документації проведення самостійних опитувань, анкетувань, індивідуальних колективних бесід, інтерв'ю з працівниками різних рівнів і категорій. Так виявляється оцінка працівниками соціально-трудових відносин, основні фактори трудової мотивації і резерви удосконалення діяльності підприємства із суб'єктивних позицій

Аудит праці та її оплати, так саме як і фінансові перевірки, має здійснюватись періодично з метою визначення виконання поставлених задач.

Оскільки аналіз і оцінка будь-якого показника чи явища без врахування впливу інших не забезпечує бажаного результату, то необхідним є комплексний аналіз. Напрями комплексної перевірки, що може гарантувати повну і достовірну інформацію про результати впровадження програм управління і розвитку персоналу бюджетної установи, представлені у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 - Напрямки аудиту розрахунків з оплати праці за функціями управління персоналом

Функції управління	Зміст аудиту
Формування кадрової політики	Оцінка поточного стану кадрової політики, ступеня її відповідності цілям підприємства, стратегії його розвитку, оцінка зв'язку кадрової політики із специфікою підприємства і зовнішніми умовами
Планування особового складу	Оцінка наявних ресурсів, цілей і перспектив розвитку організації, майбутніх потреб щодо кадрів, аналіз штатного розпису, ступеня його обґрунтування
Використання особового складу	Аналіз рівня зайнятості особового складу підприємства, аналіз забезпечення стабільності особового складу, вивчення зайнятості жінок, осіб похилого віку і інших верств населення
Організація трудової діяльності працівників	Аналіз умов, техніки безпеки та охорони праці на підприємстві, оцінка раціональності організації робочих місць, розподілу робіт, аналіз вкладених коштів в цю сферу й отримання результатів
Оплата та стимулювання праці	Аналіз форм і систем, рівня і структури оплати праці, форм і систем стимулювання, оцінка їх відповідності розробленим принципам, меті, завданням підприємства
Трудові відносини в колективі	Діагностика соціально-психологічного клімату, організаційної культури, оцінка рівня соціального напруження в колективі

Розгляд програми розвитку персоналу закладу зазвичай зосереджується на аналізі функціонування служби розвитку персоналу та її підрозділів. Але цим перевірка не повинна обмежуватися. Вона також містить вивчення організації управління людськими ресурсами, включаючи аналіз діяльності вищих керівників на різних рівнях управління. Пильну увагу слід приділяти

оцінці ефективності служби розвитку персоналу на оперативному рівні залежно від впливу на поведінку та ставлення співробітників і обсягу їх послуг керівникам і працівникам. Сама перевірка дає лише необхідну інформацію про стан справ в установі, яка може не мати реального практичного сенсу. Тільки підготовка на її основі програми трансформації соціально-виробничих відносин та розробка алгоритмів прийняття управлінських рішень щодо її практичної реалізації можуть реально вплинути на ефективність діяльності установи.

Аудит розрахунків з оплати праці слід проводити в кілька етапів: підготовчий, що включає розробку підходів до експертизи; збір інформації; аналіз та обробка інформації та оцінка ефективності тесту (рис. 1.3).

Аудит є формою науково-практичного дослідження, тому важливо, щоб його результати ґрунтувалися на об'єктивних, порівняльних і достовірних даних. Під час перевірок допускається використання будь-якої трудової документації. Крім аналізу документації, проводиться опитування керівників, працівників відділів кадрів та служб управління персоналом, вибірки осіб з числа керівників та підлеглих.

Визначення ефективності здійснення програми управління і розвитку трудових ресурсів, яка має бути розроблена на кожному підприємстві, установі чи організації, - одне із важливих завдань аудиту розрахунків з оплати праці. Тому перед початком перевірки мають бути чітко визначені цілі та задачі програми, за необхідності їх потрібно уточнити. Якщо в перевірці беруть участь зовнішні аудитори, таке завдання стає особливо важливим.

Перевірка розрахунків з оплати праці має містити принаймні три цільові функції, які представлені на рис. 1.4. Також, необхідно перевірити правила і методики, щоб визначити, наскільки вони відповідають поставленим задачам.

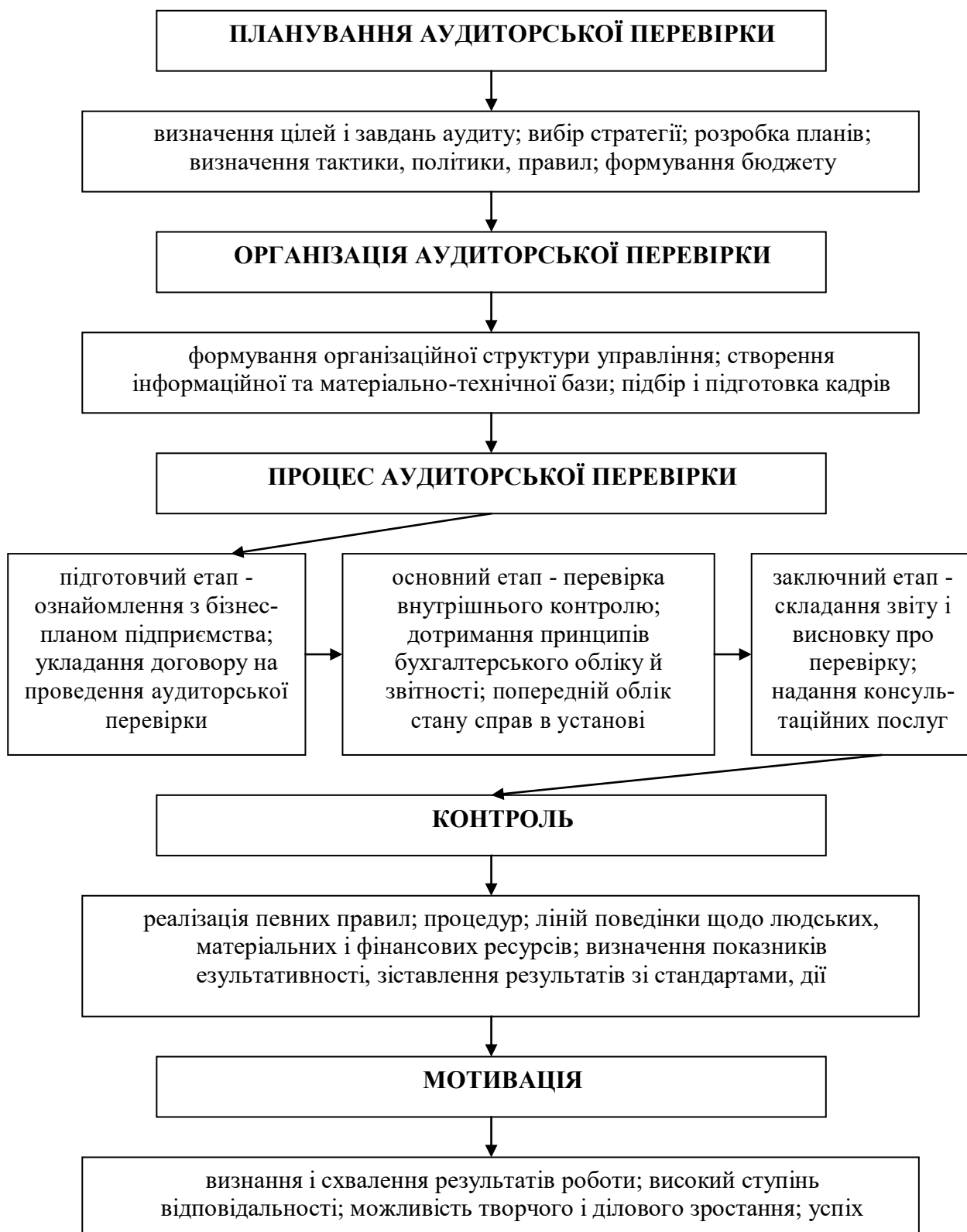


Рисунок 1.3 – Етапи аудиту розрахунків з оплати праці

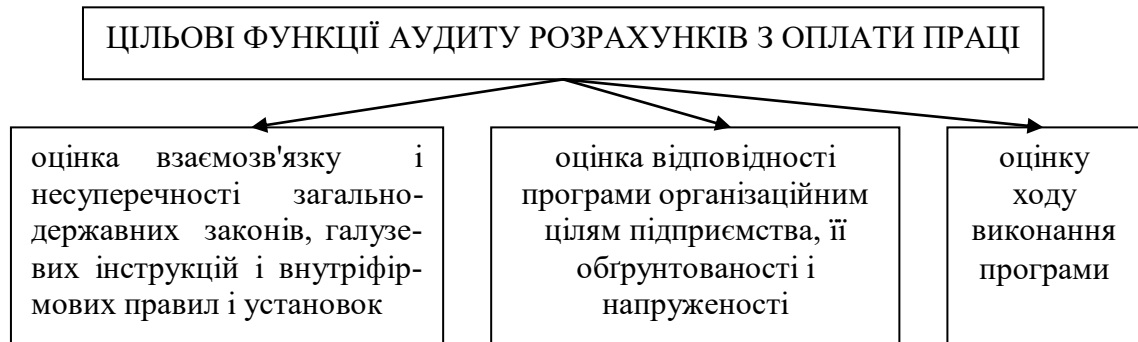


Рисунок 1.4 – Цілі аудиту розрахунків з оплати праці

Як зазначила група науковців під керівництвом М.В. Кужельного: «Чисто технологічно процес аудиту праці і її оплати повинен складатися із шести ступенів:

- 1) формалізація ідеї проведення аудиторської перевірки, визначення її цілей і гіпотетичних вигод для підприємства від її проведення;
- 2) добір персоналу для організації перевірки, і в разі потреби його навчання;
- 3) збір звітних даних по роботі з працівниками на різних рівнях управління трудовими ресурсами та організації їх оплати;
- 4) попередня підготовка звітів з перевірки й обговорення їх з лінійними керівниками;
- 5) надання звіту керуючому персоналом і вироблення разом з ним основних рекомендацій - як удосконалити управління персоналом та оплату праці;
- 6) впровадження коригувальних заходів у процес життєдіяльності підприємства, установи чи організації [21, с.320].

Для проведення перевірки можна залучати співробітників даної бюджетної установи чи представників інших організацій. Кожен з цих підходів характеризується як перевагами, так і недоліками. Власні працівники більше знають про організацію, тому їм легше визначити, які аспекти потребують оцінки, простіше проводити опитування та анкетування,

тому що вони в меншій мірі розглядаються перевіряючими як загроза, тобто щось вороже. Разом з тим їм складніше подивитися на проблеми «зі сторони», вони вже звикли з існуючим порядком, а отже, їм складно бути абсолютно об'єктивними в оцінках. Такі якості, як об'єктивність і незалежність, більше притаманні зовнішнім аудиторам, у яких відсутня необхідність піклування про «честь фірми», вони не залежать від керівників установи.

Залучення до проведення аудиту зовнішніх перевіряючих, що мають досвід як в організації праці, в управлінні трудовими ресурсами в установі, так і в питаннях трудового права вважається найбільш ефективним, оскільки організація праці тісно пов'язана з трудовим законодавством, а оцінка легітимності діяльності фірми є однією з цілей аудиту.

Богдан І.Ю. та Фальченко О.О. вважають, що: «Основними джерелами інформації, які використовують при проведенні аудиту в області праці і її оплати, є: закони й інструкції, трудові показники, анкетування й інтерв'ю працівників, первинна документація, статистична звітність з праці, бухгалтерська фінансова звітність, дані податкової звітності. Кількість законів і інструкцій, що регламентують процес праці та її оплату, дуже велика. Передбачається, що підприємства (організації) відповідно до них розробляють власні програми і методики. Вище керівництво підприємства може в результаті аудиторської перевірки ще раз уточнити, наскільки дотримуються законів і інструкцій посадові особи, на які покладено обов'язки ведення обліку розрахунків з оплати праці, обліку особового складу, робочого часу, правильності утримань податків і внесків із заробітної плати. Рівні можливості зайнятості, техніка безпеки й охорона здоров'я, пенсійні програми - ось ті основні макроекономічні проблеми, реалізація яких на мікро рівні може бути перевірена в процесі аудиту праці та її оплати. Оцінку стану цієї роботи на підприємстві можна дати не тільки на основі перевірки документації і звітності, але і на базі аналізу анкет, опитувальних листів, у результаті бесід із працівниками.

Керівники підприємств, установ та організацій повинні активно працювати над відповідністю діяльності організації законам і інструкціям, причому важливо не тільки розробити ефективні правила і методики, але й переконатися, що підлеглі їх повністю розуміють. Дуже часто приймається як належне, що працівники знають всі інструкції, щодо їхніх прав і обов'язків, однак досвідчені аудитори переконані, що перевірка знання працівниками своїх посадових інструкцій, трудового законодавства так само необхідна, як і перевірка знань техніки безпеки й охорони праці» [7].

Специфічна ціль аудиторської перевірки полягає в тому, що вона не тільки визначає, наскільки дотримуються в бюджетній установі законів, правил й інструкцій, але й одночасно в ході індивідуальних та групових бесід і зустрічей із працюючими, аналізу матеріалів анкет і опитувальних листів дає можливість виявити застарілі інструкції і вимоги, що не були вчасно оновлені чи відмінені. Вихід із законотворчою ініціативою у вищі органи і подальше усунення таких обмежень може саме по собі стати джерелом зростання продуктивності праці чи принаймні полегшить і спростить роботу працівників бюджетної установи.

Таким чином, аудит розрахунків з оплати праці є одним із найбільш діючих факторів економічної політики бюджетної установи, оскільки є елементом виявлення резервів підвищення ефективності праці. З методичної точки зору аудит розрахунків з оплати праці складається з мікроекономічних та макроекономічних питань організації праці і її оплати та охоплює практично всі елементи трудових відносин. Систематичне проведення аудиту забезпечує можливість оцінки стану та розвитку трудових відносин в бюджетній установі.

Висновки до розділу 1

Перші спроби ведення обліку праці та її оплати були зафіксовані у древньому Єгипті та Вавилоні. У другій половині XX-го ст. теоретико-методологічні основи оплати праці отримали значного розвитку, що було пов'язано з введенням таких нових економічних категорій, як людський капітал, трудові ресурси, мотивація праці, тощо.

Сьогодні поняття «оплати праці» також є об'єктом дослідження багатьох науковців. При цьому частина з них вважають тотожними категорії «оплата праці» та «заробітна плата», однак детальний аналіз нормативних документів дозволяє зробити висновок про те, що поняття «оплата праці» та «заробітна плата» не можна вважати синонімами, тому що вони мають суттєві відмінності. Оплата праці є синонімом не заробітної плати, а поняття організації заробітної плати. Оплата праці – це система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником (роботодавцем) виплат працівникам за використання їх ресурсу праці (надані послуги робочої сили) відповідно до законів, інших актів та трудового договору. Тоді як заробітна плата ототожнюється з предметом, оплата праці є системою відносин, механізмів та способів, тобто певним процесом.

У зв'язку з розвитком теорії обліку та аналізу праця як обліково-аналітична категорія набула додаткового соціально-економічного змісту, про що свідчать особливості, які необхідно враховувати в процесі її розрахунку, обліку, аналізу та аудиту.

Національна система нормативно-правової регламентації організації оплати праці не здатна забезпечити вимоги соціально орієнтованої ринкової економіки та засвідчує відсутність чітко налагодженої системи взаємодії основних елементів.

Заробітна плата в бюджетних установах - це виплати працівникам, що надаються за використану працю та є ціною такої праці. Виплати

працівникам бюджетних установ відіграють роль інструменту соціального захисту та компенсацій, які надаються державою через суб'єктів господарювання державного сектора в обмін на послуги працівників.

Однією із основних проблем функціонування бюджетних установ є недостатність фінансування. Відповідно сьогодні необхідно не лише здійснювати процес контролю, реалізовувати та контролювати надходження та видатки за бюджетними програмами, а також керувати результатами виконання.

З метою підвищення ефективності здійснення витрат на оплату праці використовується, зокрема, система контролю, одним із важливих обов'язків якої є забезпечення соціального захисту працівникам бюджетних установ.

Успішна діяльність будь-якої організації немислима без аналізу трудових показників, який дозволяє більш точно оцінити техніко-економічний потенціал, визначити резерви більш ефективного використання працюючих, покращення організації, умов праці та її оплати. Одним із способів зовнішньої оцінки діяльності підприємств, установ та організацій, а зокрема і аналізу трудових показників, являється використання аудиторських перевірок - аудиту трудової сфери (персоналу).

Аудит розрахунків з оплати праці є одним із найбільш діючих факторів економічної політики бюджетної установи, оскільки є елементом виявлення резервів підвищення ефективності праці. З методичної точки зору аудит розрахунків зх оплати праці складається з мікроекономічних та макроекономічних питань організації праці і її оплати та охоплює практично всі елементи трудових відносин. Систематичне проведення аудиту забезпечує можливість оцінки стану та розвитку трудових відносин в бюджетній установі.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ (НА МАТЕРІАЛАХ ТУДСА УКРАЇНИ В КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ)

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТУДСА України в Кіровоградській області

Територіальне управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області (ТУ ДСАУ в Кіровоградській області) засноване 29.08.2002 року як орган державної влади.

Згідно Витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (Додаток А) основна діяльність ТУ ДСАУ в Кіровоградській області визначена як 84.23 Діяльність у сфері юстиції та правосуддя. Код ЄДРПОУ досліджуваної установи 26241445.

Відповідно до Положення про Територіальне управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області: «Основним завданням ТУ ДСАУ в Кіровоградській області є організаційне забезпечення діяльності місцевих судів Кіровоградської області та фінансове забезпечення місцевих загальних судів Кіровоградської області з метою створення належних умов для діяльності судів, суддів цих судів задля забезпечення роботи органів суддівського самоврядування.

ТУ ДСАУ в Кіровоградській області очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади Головою ДСА України.

Посадові особи ТУ ДСАУ в Кіровоградській області є державними службовцями» [112].

Згідно рішення Головного управління ДФС у Кіровоградській області 07.10.2016 року ТУ ДСАУ в Кіровоградській області включено до Реєстру неприбуткових установ та організацій з присвоєнням ознаки неприбутковості.

Виконання планів роботи суду, їх підготовка на кожне півріччя обговорюється на зборах працівників апарату суду та/або заслуховуються на оперативних нарадах, що проводяться керівниками апаратів судів. Слід зазначити, що практика обговорення підготовленого керівником апарату проекту плану роботи суду на кожне півріччя є необхідною передумовою для якісного виконання працівниками апарату суду покладених на них завдань.

Сформований і підписаний керівником апарату проект плану роботи суду затверджується головою суду у визначений строк. З планами роботи суду судді та працівники апарату суду ознайомлюються під підпис.

Контроль за виконанням планів роботи в судах здійснюється головою суду, керівником апарату суду та заступником керівника апарату суду.

Практичні заняття з працівниками апарату суду та їх тематика визначається у Плані практичних занять, який щорічно затверджується, на початку року, головою суду. Плани практичних занять містять інформацію про теми занять, дату їх проведення, відповідальних виконавців, тезисне визначення короткого виступу на занятті та відмітку про їх виконання.

Обліково-статистична робота в місцевих судах області протягом звітного періоду велась відповідно до Інструкції з діловодства в місцевих загальних судах, апеляційних судах областей, апеляційних судах міст Києва і Севастополя, Апеляційному суді Автономної Республіки Крим та Вищому спеціалізованому суді України з розгляду цивільних і кримінальних справ, затвердженої Наказом державної судової адміністрації України № 173 від 17 грудня 2013 року; Інструкції з діловодства в господарських судах України, затвердженої наказом ДСА України від 20 лютого 2013 року № 28, Положення про автоматизовану систему документообігу суду, затвердженого рішенням Ради суддів України від 12.04.2018 р. № 16 та погодженого з Державною судовою адміністрацією України; Зasad використання автоматизованої системи документообігу суду; Наказу ДСА України від 23.06.2018 р. № 325 «Про затвердження річних форм звітів щодо здійснення правосуддя місцевими і апеляційними судами»; Інструкції про порядок

обліку кримінальних та адміністративних корупційних правопорушень, затвердженої Наказом Генеральної прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Міністерства доходів і зборів, Міністерства оборони, Державної судової адміністрації України 22.04.2013 р. № 52/394/172/71/268/60, Інструкції щодо формування картки на особу, стосовно якої судом розглянуто матеріали кримінального провадження, затвердженої наказом ДСА України від 05.12.2013 № 169, Інструкції щодо заповнення форми картки обліку сум шкоди, завданої злочином, затвердженої наказом ДСА України від 17.02.2005 р. № 21.

Територіальним управлінням перед початком звітного періоду розробляються графіки прийняття звітів від місцевих судів області. Відповідно до затверджених графіків, суди направляють на адресу територіального управління первинні звіти в електронній формі засобами автоматизованої системи документообігу суду з дотриманням умови щодо засвідчення ЕЦП.

В територіальному управлінні на належному рівні організована робота щодо збору, обробки й аналізу звітної інформації про розгляд судами справ і матеріалів, про стан судимості у Кіровоградській області, яка за відповідні звітні періоди збирається, обробляється, зводиться та аналізується.

До структури ТУ ДСАУ в Кіровоградській області входять:

- 1) Кіровоградський окружний адміністративний суд
- 2) Господарський суд Кіровоградської області
- 3) місцеві суди:
 - Бобринецький районний суд;
 - Вільшанський районний суд;
 - Гайворонський районний суд;
 - Голованівський районний суд;
 - Добровеличківський районний суд;
 - Долинський районний суд;
 - Знам'янський міськрайонний суд;

- Кіровоградський районний суд;
- Компаніївський районний суд;
- Маловисківський районний суд;
- Новгородківський районний суд;
- Новоархангельський районний суд;
- Новомиргородський районний суд;
- Новоукраїнський районний суд;
- Олександрівський районний суд;
- Олександрійський міськрайонний суд;
- Онуфріївський районний суд;
- Петрівський районний суд;
- Світловодський міськрайонний суд;
- Ульяновський районний суд;
- Устинівський районний суд;
- Кіровський районний суд м. Кіровограда;
- Ленінський районний суд м. Кіровограда.

Згідно зі штатним розписом за 2021 рік (Додаток) в 3 міськрайонних, 2 міських та 18 районних судах Кіровоградської області кількісний склад суддів становить 135 суддів, з них 81 суддя що має повноваження щодо розгляду судових справ, чисельність інших працівників складає 611 осіб.

Загальне середньомісячне надходження справ та матеріалів на одного суддю Кіровоградської області за 2021 рік становить 44 що у порівнянні з 2020 роком (45) на 2.1% менше (рис. 2.1).

Проведений аналіз показників судової статистики досліджуваної бюджетної установи засвідчує позитивну тенденцію (+12.8%) щодо збільшення загальної кількості справ і матеріалів, які надійшли на розгляд до місцевих загальних судів області, у порівнянні з аналогічним звітним періодом 2020 року (табл. 2.1, рис. 2.2).



Рисунок 2.1 – Середньомісячне надходження справ у ТУ ДСА України в Кіровоградській області



Рисунок 2.2 – Загальна кількість справ ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Таблиця 2.1 - Загальні показники надходження справ і матеріалів у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Надійшло у звітному періоді справ та матеріалів	Рік		Динаміка	
	2020	2021	Абс.	%
Кримінального судочинства з них:	25591	26480	7462	+3,5
Справи кримінального провадження	3464	3162	-302	-8,7
Клопотання, скарги, заяви під час досудового розслідування (слідчі судді)	19403	19925	+522	+2,7
Справи в порядку надання міжнародної правової допомоги	16	18	+2	+12,5
Справи в порядку виконання судових рішень	2655	2798	+143	+5,4
Справи про перегляд судового рішення за нововиявленими або виключними обставинами	38	37	-1	-2,63
Кримінальні справи, матеріали (КПК 1960 р.)	10	10	0	0%

Адміністративне судочинство з них:	1794	1644	-150	-8,4
Позовні заяви:	1567	1498	-69	-4,4
у тому числі справи.	1265	1270	+5	+0,4
Заяви про забезпечення доказів, позову до подання позовної заяви	4	2	-2	-50
Справи в порядку виконання судових рішень	185	94	-91	-49,2
Справи про перегляд судового рішення за нововиявленими або виключними обставинами	1	3	+2	+200
Заяви про відновлення втраченого судового провадження	1	0	-1	-100,00
Доручення судів України/іноземних судів	0	1	+1	+100
Цивільне судочинство з них:	24797	22408	-2389	-9,6
Заяви про видачу/скасування судового наказу	3181	3500	+319	+10,0
Заяви про забезпечення доказів, позову до подання позовної заяви	47	82	+35	+74,5
Позовні заяви	16852	14115	-2737	-16,2
Справи позовного провадження	15204	13047	-2157	-14,2
Заяви окремого провадження	1587	1621	+34	+2,1
Справи окремого провадження	1380	1442	+62	-4,5
Заяви про перегляд заочного рішення	168	174	+6	+3,6
Заяви про перегляд рішень, ухвал суду чи судових наказів у зв'язку з нововиявленими або виключними обставинами	35	46	+11	+31,4
Заяви про відновлення втраченого судового провадження	5	10	+5	+100
Скарги на дії або бездіяльність виконав. служби	241	219	-22	-9,1
Клопотання, заяви, подання у порядку виконання судових рішень та рішень інших органів	1754	1454	-300	-17,1
Клопотання про визнання та звернення до виконання рішення іноземного суду, що підлягає примусовому виконанню	10	9	-1	-10
Доручення судів України / іноземних судів	46	46	0	0
Справи і матеріали про адміністративне правопорушення з них:	14125	14813	688	+4,9
Справи про адміністративні правопорушення	13897	14573	676	+4,9
у тому числі щодо корупційних правопорушень	340	401	61	+17,9
Справи у порядку виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення	228	200	-28	-12,3
<u>Усього справ і матеріалів</u>	<u>66307</u>	<u>65345</u>	<u>-962</u>	<u>-1,45</u>

Кількість засуджених, вироків стосовно яких набрали законної у 2021 році, становить 2568, що у порівнянні з 2020 роком (2926) на 358 засуджених менше; виправдано 1 особу; застосовано примусові заходи медичного характеру до 21 осіб; справи у відношення до 633 особи закриті.

Таблиця 2.2 - Склад засуджених, їх розподіл за видами та мірами покарання у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Види злочинів	Кількість засуджених осіб, од. 2020/2021 (+/-%)	з них							
		громадян України	громадян іншої держави	жінок	вчинили злочин у				
					складі			стані алкогольного сп'яніння	стані наркотичного сп'яніння
					групи	організованої групи	злочинної організації		
УСЬОГО, в тому числі	2215/1913 (-13.6%)	2186/1898 (-13.2%)	21/13 (-38.1%)	268/246 (-8,2%)	263/210 (-0.1%)	1/0	0	245/179 (-26.9%)	1/0
Злочини невеликої тяжкості	225/266	218/265	6/1.	37/40	10/25.	0	0	34/31	0
Злочини середньої тяжкості	1122/970	1113/963	6/6.	170/175	88/56	7/0	0	110/67	0/0
Тяжкі злочини	838/658	826/651	8/6.	55/30	154/121	1/0.	0/0.	86/67	1/0
особливо тяжкі злочини	30/19	29/19	1/1	6/1.	11/8.	0	0	15/14	0
злочини, вчинені жінками	268/246	266/246	1/0	268/246	17/12	0	0	31/20	0
злочини, вчинені неповнолітніми	131/113	130/113	1/0	13/9.	54/40	0	0	5/3.	0
злочини, вчинені в складі організованих груп	8/0.	8/0.	0	0	0/0	8/0	0	0	0
Провадження у формі приватного обвинувачення	5	5	0	1	2	0	0	0	0
Злочини, пов'язані з насильством у сім'ї	8	8	0	0	0	0	0	4	0

Протягом поточного року у структурі загальної злочинності по Кіровоградській області за видами злочинів переважали злочини проти власності – 1320 (51,4 %) від загальної кількості осіб, справи щодо яких були розглянуті, злочини у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів та інші злочини проти здоров'я населення – 240 (9,3 %); злочини про життя та здоров'я особи - (518) 20,2 % від загальної кількості осіб, справи щодо яких були розглянуті.

Щодо кримінального судочинства, то у 2021 році в провадженні місцевих судів області перебувало 5060 справ що на 1.2% менше у відношенні із відповідним періодом минулого року (5122) з них 2783 справ розглянуто (табл. 2.3).

Таблиця 2. 3 - Кількість розглянутих справ у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Розглянуто справ	Рік		Динаміка	
	2020	2021	Абс.	%
Кримінальне судочинство	3167	2783	-384	-12,1
постановленням вироку:	2302	2043	-259	-11,25
із них затвердження угоди про примирення	187	140	-47	-25,13
із них затвердження угоди про визнання винуватості	190	226	36	18,9
відмовлено в затвердженні угоди і повернено прокурору для продовження досудового розслідування	4	2	-2	-100,00
повернуто прокурору	47	39	-8	-17,0
закриттям провадження у справі	692	599	-93	-13,4
направлено для визначення підсудності	84	63	-21	-25
застосуванням примусових заходів медичного характеру	25	27	2	8
застосуванням примусових заходів виховного характеру	12	10	-2	-16,7

Станом на 31 грудня 2021 року залишилося нерозглянутими 2277 кримінальних справ або 44,9 % від загального числа тих справ, що перебували на розгляді у місцевих загальних судів області упродовж звітнього періоду.

Протягом звітнього періоду місцевими загальними судами області розглянуто 2783 кримінальних справ/проваджень, серед них, найбільшу питому вагу складають справи за такими категоріями:

- 1) злочини проти власності –1417 справ/проваджень, питома вага у загальній кількості розглянутих справ –28.0%;
- 2) злочини у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів та інші злочини проти здоров'я населення –255 справ/проваджень, що складає 5,0% від загальної кількості розглянутих;
- 3) злочини проти життя та здоров'я особи –580 справ/проваджень, що складає 18.3% від загальної кількості розглянутих.

Щодо адміністративного судочинства, то у провадженні місцевих судів області у 2021 році знаходилось 1575 адміністративних справ (2020 рік – 1791 справ) з них кількість справ у яких закінчено провадження 1499 (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 - Розглянуто справ у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Розглянуто справ	Рік		Динаміка	
	2020	2021	Абс.	%
Адміністративне судочинство	1461	1499	38	2,6
із прийняттям рішення	1326	1205	-121	-9,1
із задоволенням позову (із позовних заяв)	1137	1009	-128	-11,2
із закриття мпровадження у справі	27	9	-18	-66,7
залишенням заяви без розгляду	94	85	-9	-9,6

Згідно зі статистичною звітністю кількість адміністративних справ, розглянутих із порушенням строків передбаченим КАСУ, становить у ТУ ДСА України в Кіровоградській області 345 справи, що на 178 справи менше ніж у 2020 році.

На кінець звітнього періоду залишилися не розглянутими 387 справ, що становить 7,6 % від числа справ, що перебували на розгляді. Найбільший відсоток таких справ у місцевих судах: Кіровському районному суді м. Кіровограда – 132 справи, Ленінському районному суді м. Кіровограда –102 справ, Знам'янський районний суд – 26 справи.

Інформація ТУ ДСА України в Кіровоградській області по цивільному судочинстві представлена у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 - Розглянуто справ і матеріалів у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Розглянуто справ і матеріалів	Рік		Динаміка	
	2020	2021	Абс.	%
Цивільне судочинство	23744	21901	-1843	-7,7
Заяви про видачу/скасування судового наказу	3086	3521	435	14,1
заяви про забезпечення доказів, позову до подання позовної заяви	46	80	34	73,9
позовні заяви	16588	14189	-2399	-14,5
<i>справи позовного провадження</i>	15219	13229	-1990	-13,1
заяви окремого провадження	1575	1619	44	2,8
<i>справи окремого провадження</i>	1374	1421	47	3,4
Заяви про перегляд заочного рішення	179	164	-15	-8,4
Заяви про перегляд рішень, ухвал суду чи судових наказів у зв'язку з нововиявленими або виключними обставинами	35	47	12	34,28
Заяви про відновлення втраченого судового провадження	12	8	-4	-33,3
Скарги на дії або бездіяльність виконавчої служби	236	246	10	4,2
Клопотання, заяви, подання у порядку виконання судових рішень та рішень інших органів (посадових осіб)	1679	1491	-188	-11,2
Клопотання про визнання та звернення до виконання рішення іноземного суду, що підлягає примусовому виконанню / що не підлягає примусовому виконанню	5	11	6	120
Доручення судів України / іноземних судів	50	44	-6	-12
Заяви про скасування рішення третейського суду, про видачу виконавчого листа про примусове виконання рішення третейського суду	3	0	-3	-100

У порядку цивільного судочинства в 2020 році на розгляді у місцевих судах області перебувало (з урахуванням залишку на початок звітного періоду) 28194 позовних заяв, скарг, заяв, клопотань, що на -7.1 % менше в порівнянні з минулим періодом минулого року

Крім того станом на 31.12.21рік залишилися нерозглянутими – 6293 справ (2020 рік – 6609 справ). Найбільший відсоток таких справ у місцевих судах: Кіровському районному суді м. Кіровограда – 1295 справи, Ленінському районному суді м. Кіровограда – 897 справ, Олександрійському

міськрайонному суді – 679 справ, Маловисківському районному суді Кіровоградської області – 362 справ.

Згідно зі статистичною звітністю кількість цивільних справ, розглянуті із порушенням строків, встановлених ЦПК України становить 2950 справи

Щодо розгляду заяв про видачу судових наказів слід зазначити, що у звітному періоді місцевими судами області видано -2589 судових наказів, на загальну суму 16 млн. 295 тис. 605 грн. Місцевими судами області було розглянуто 227 заяви про скасування судового наказу.

Упродовж 2021 року на розгляді місцевих загальних судів в частині адміністративних правопорушень перебувало 15830 справ про вчинення адміністративних правопорушень, що на 7.5% більше у порівнянні з аналогічним періодом минулого року (у 2018 році –14730 справ), що ілюструють дані табл. 2.6.

Таблиця 2.6 - Розглянуто справ в частині адміністративних правопорушень у ТУ ДСА України в Кіровоградській області

Розглянуто справ	Рік		Динаміка	
	2020	2021	Абс.	%
Адміністративне правопорушення	10845	14439	-187	-1,70
Повернуто справ	2818	2818	479	20,48
<i>в тому числі для належного оформлення</i>	2372	2182	320	15,59

З них 3765 - особи працездатні, які не працювали і не навчалися, 871 особи – робітники, 768 – жінок, 757 особи – безробітні.

Справи про адміністративні правопорушення розглянуто відносно 12267 осіб, з них: накладено адміністративне стягнення відносно – 7922 осіб; застосовано заходи впливу стосовно 167 осіб, передбачені ст. 24-1 КУпАП, закрито справи відносно 4178 осіб.

Застосовані наступні адміністративні стягнення: штрафи –6826, попередження –377, конфіскація предмета, грошей –1; позбавлення спеціального права –71, громадські роботи – 221, суспільно корисні роботи – 315, адміністративний арешт –96; арешт з утриманням на гауптвахті – 14, а додаткові такі як: оплатне вилучення предмета – 3; конфіскація предмета,

грошей – 165; позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю – 0; позбавлення спеціального права (керуванням транспортним засобом) - 1562.

За 2021 рік місцевими загальними судами області накладено стягнення у вигляді штрафів на суму 24 млн. 121 тис. 439 грн., з них, 4 млн. 929 тис. 277 грн. сплачено у добровільному порядку, що становить 20,4 %.

Оскільки ТУ ДСА України в Кіровоградській області є неприбутковою організацією, то фінансування її діяльності здійснюється за рахунок коштів державного бюджету України. Інформація про обсяги та розподіл фінансування за загальним та спеціальним фондом у 2021 році представлена у табл. 2.7 та на рис. 2.3.

Таблиця 2.7 - Дані про виконання індивідуального кошторису та паспорта бюджетної програми ТУ ДСА України в Кіровоградській області у 2021 році, тис. грн.

№ / п.	Результативні показники	Разом	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
			тис. грн.	пит. вага	тис. грн.	пит. вага
1.	Поточні видатки	250 023,7	190 970,9	100,00	59 052,8	99,75
1.1	Оплата праці і нарахування на заробітну плату	226 638,8	183 153,4	95,91	43 485,4	73,45
1.2	Використання товарів і послуг	22 361,9	7 445,8	3,90	14 916,1	25,19
1.3	Соціальне забезпечення	318,5	171,7	0,09	146,8	0,25
1.4	Інші поточні видатки	704,5	200,0	0,10	504,5	0,85
2.	Капітальні видатки	150,0	0,0	0,00	150,0	0,25
2.1	Придбання основного капіталу	150,0	0,0	0,00	150,0	0,25
4.	Всього видатки	250 173,7	190 970,9	100,00	59 202,8	100,00

Наведені дані свідчать, що діяльність досліджуваної установи здійснюється здебільшого за рахунок коштів загального фонду, розмір якого складає 76 % і лише 24 % фінансуються за рахунок спеціального фонду. При цьому серед видатків, що здійснюються за рахунок загального фонду, найбільша питома вага (95,91 %) належить оплаті праці і нарахуванням на заробітну плату. Капітальні видатки фінансуються лише за рахунок

спеціального фонду, їх питома вага при цьому дуже незначна і складає лише 0,25 %, що, безумовно, негативно характеризує результати діяльності установи, проте відповідає сучасним умовам господарювання більшості бюджетних установ.

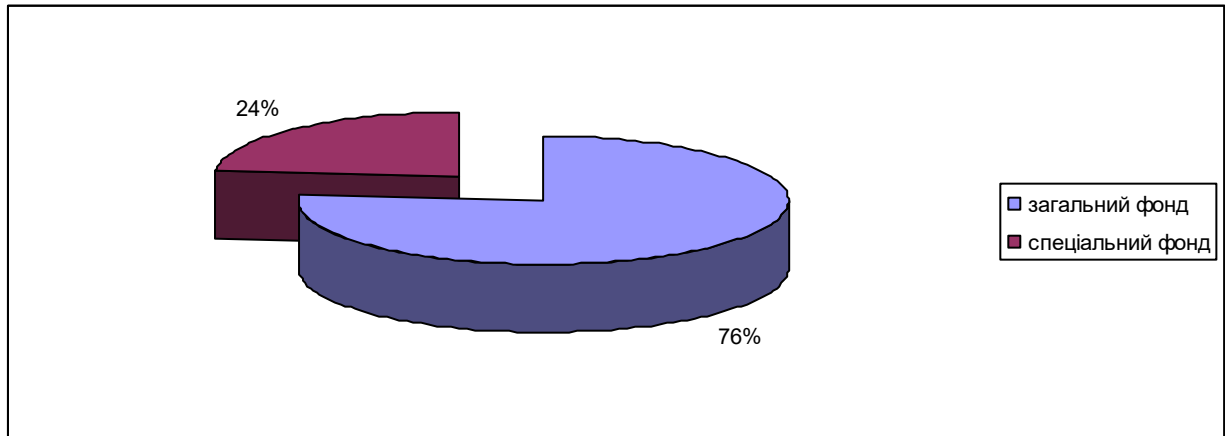


Рисунок 2.3 – Розподіл видатків ТУ ДСА України в Кіровоградській області у 2021 році

Дані про напрями використання бюджетних коштів ТУ ДСА України в Кіровоградській області представлені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 - Напрями використання бюджетних коштів ТУ ДСА України в Кіровоградській області у 2021 році, тис. грн.

№ / п.	Результативні показники	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд
1.	Напрями використання бюджетних коштів за програмою, всього	250 173,7	190 970,9	59 202,8
1.1	Забезпечення виконання функцій та завдань	248073,20	190423,90	57649,30
	Питома вага, %	99,16	99,71	97,38
1.2	Заходи з інформатизації (засоби інформатизації та послуги з інформатизації)	1936,70	533,20	1403,50
	Питома вага, %	0,77	0,28	2,37
1.3	Легалізація комп'ютерних програм	13,80	13,80	0,00
	Питома вага, %	0,01	0,01	0,00
1.4	Капітальний ремонт, реконструкція (реставрація) адміністративних приміщень судів та установ судової системи	150,00	0,00	150,00
	Питома вага, %	0,06	0,00	0,25

Наведені дані підтверджують висновок про недостатність фінансування діяльності ТУ ДСА України в Кіровоградській області, оскільки 99,16 % коштів спрямовуються на забезпечення виконання функцій і завдань, а

капітальний ремонт, реконструкція (реставрація) адміністративних приміщень судів та установ судової системи здійснюється лише за рахунок коштів спеціального фонду і при цьому складає лише 0,25 % його коштів.

Отже, сьогодні ТУ ДСА України в Кіровоградській області спрямовує свою діяльність на організаційне та фінансове забезпечення діяльності місцевих судів Кіровоградської області.

2.2. Аудит розрахунків з оплати праці ТУДСА України в Кіровоградській області

Аудит розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області спрямований на перевірку дотримання установою законодавства та інших нормативно-правових актів, які стосуються оплати праці, правильності утримань із заробітної плати працюючих та нарахувань на фонд оплати податкових платежів, достовірності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку і реальності розкриття їх результатів у звітності досліджуваної установи, а також встановлення можливих порушень в процесі розрахунків із співробітниками. Взагалі, у сфері праці та її оплати аудит виконує функцію збору, аналізу та оцінки інформації про діяльність бюджетної установи з огляду на організацію робочого процесу та здійснення розрахунків з персоналом.

Аудит розрахунків з працівниками має бути проведений з метою встановлення відповідності методики обліку операцій з оплати праці, виявлення можливих порушень та рівня їх впливу на достовірність обліку, висловлення думки незалежного експерта (аудитора) щодо ефективності внутрішнього контролю, правильності ведення бухгалтерського обліку та правдивості фінансової звітності за показниками, що стосуються розрахунків з оплати праці.

До складу показників праці та її оплати, які підлягають аудиторській перевірці, науковці відносять: «чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація; витрати робочого часу; розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань; нарахування премій, відпускних; розмір відрахувань за їх видами тощо [96, с. 289].

Інші науковці вважають, що: «Аудит виплат працівникам охоплює практично всі елементи трудових відносин на підприємстві, в установі чи організації і при перевірці даного питання передбачає виконання аудиторами певних функцій: збір та оцінка доказів для підтвердження повноти, достовірності й арифметичної точності звітної інформації; перевірка відповідності тверджень і оцінок у фінансових звітах загальноприйнятим принципам обліку; інтерпретація та оцінка ефективності організації та дієвості системи внутрішнього контролю і політики адміністрації щодо вибраних методів та способів формування інформації у фінансових звітах» [44, с. 87].

У широкому розумінні до об'єктів аудиту відносять усіх працівників та їх діяльність, а також розрахунки з ними. Однак, у більш вузькому розумінні, за думкою Делібороніди А.Ю., Панченко, О.М.: «В процесі перевірки аудиту розрахунків з оплати праці прийнято виділяти наступні об'єкти: трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства, політика оплати праці та її стимулювання, система внутрішнього контролю операцій з оплати праці, первинні документи з обліку праці та її оплати, зобов'язання з оплати праці, рахунки за заробітною платою (рахунок 66), розрахунки з податку на доходи фізичних осіб та за страхуванням, витрати з оплати праці, відрахування на соціальні заходи» [40].

ТУДСА України в Кіровоградській області, як бюджетна установа, самостійно, але відповідно до законодавства, установлює штатний розклад, форми і системи оплати праці, а також преміювання. Облік праці й заробітної плати – одна із найважливіших і складних ділянок роботи, що потребують

точних і оперативних даних, у яких відбивається зміна чисельності працюючих, витрати робочого часу, категорії робітників.

Трудові доходи робітника визначаються його особистим трудовим внеском в діяльність установи. Вони регулюються податками і максимальними розмірами не обмежуються. Мінімальний розмір оплати праці встановлюється Законом України «Про Державний бюджет України» на обраний рік.

У ТУДСА України в Кіровоградській області фінансування виплат по заробітній платі здійснюється за окремою захищеною відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» статтею. Це означає, що виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом.

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати у бюджетній установі є форми й системи оплати праці, які, з одного боку, виступають з'єднувальним звеном між нормуванням праці і тарифною системою, а з іншого є засобом досягнення якісних показників праці. Ці елементи організації оплати праці є способом визначення залежності заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів.

Пирожок О.С. зазначає: «До складу завдань аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах входить перевірка:

- використання коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України та коштів державних цільових фондів;
- виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів;
- ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетній установі;
- обліку особового складу та організації табельного обліку;
- правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці, нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, розрахунку середньої заробітної плати;

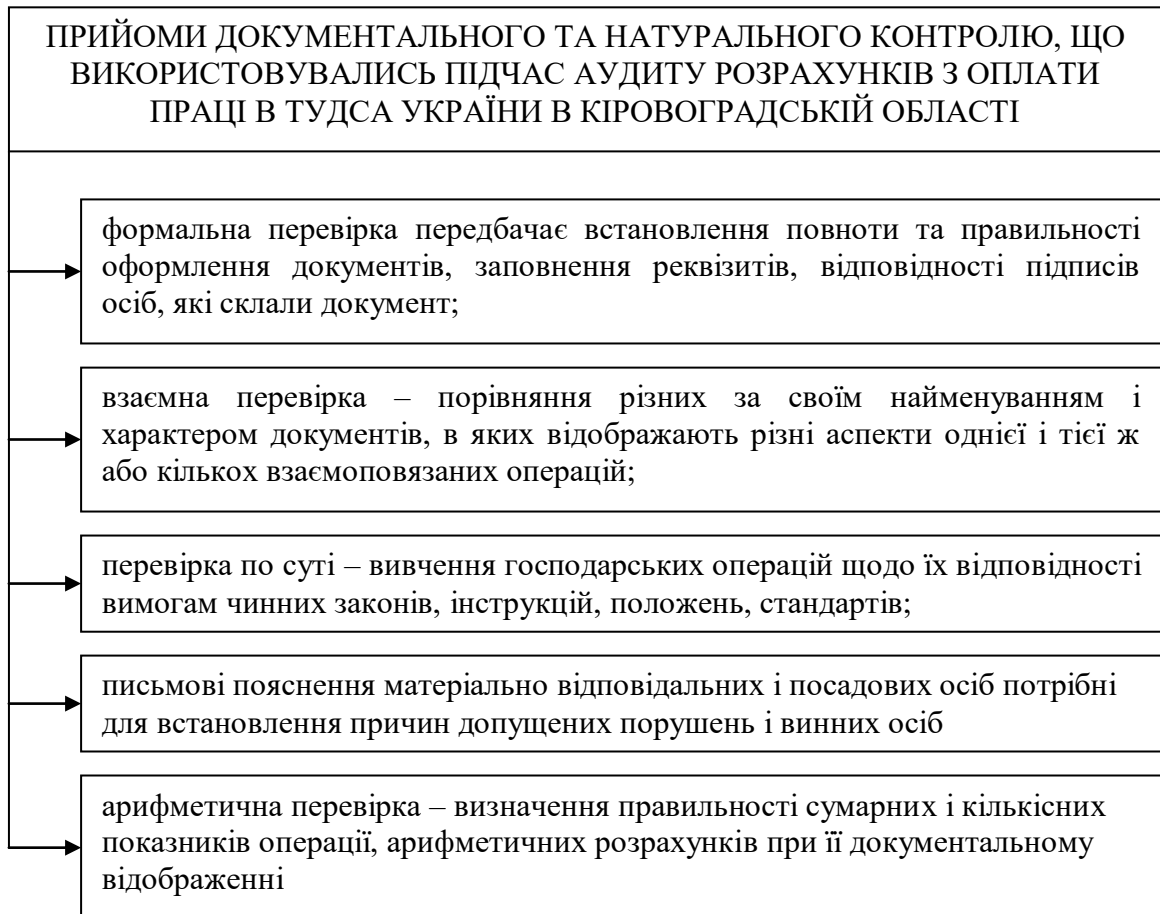
- розрахунково-платіжних відомостей і особових розрахунків;
- своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам;
- стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- своєчасності виплати заробітної плати;
- стану аналітичного обліку розрахунків з оплати праці тощо» [104, с. 25].

На нашу думку, в ході аудиту розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області мають бути вирішені саме такі завдання.

Богдан, І.Ю. та Фальченко О.О. зазначають: «Технологічно процес аудиту у сфері праці має складатися з наступних кроків:

- формалізація ідеї проведення аудиторської перевірки, визначення її цілей і гіпотетичної корисності проведення;
- підбір персоналу для організації перевірки, його навчання у разі потреби;
- збір звітних даних щодо роботи з кадрами на різних рівнях управління;
- попередня підготовка звітів про перевірку та обговорення їх з лінійними керівниками;
- надання звіту керівнику з персоналу і вироблення разом з ним основних рекомендацій щодо вдосконалення управління кадрами;
- впровадження коригуючих заходів у процес життєдіяльності установи» [7].

Вибірковий метод, як правило, використовується під час аудиту розрахунків з оплати праці. В результаті його використання визначають наявні та можливі ризики бюджетної установи і розробляють шляхи їх уникнення та запобігання. При цьому використовуються прийоми як документального, так і натурального контролю, перелік яких представлено на рис. 2.4.



:

Рисунок 2.4 - Прийоми документального та натурального контролю, що використовувались під час аудиту розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області

При проведенні зовнішнього аудиту, в тому числі й розрахунків з оплати праці, в бюджетних установах виокремлюють такі етапи:

- знайомство з об'єктами аудиту, їх дослідження та розробка оперативних заходів з метою усунення виявлених недоліків;
- порядок документальної та фактичної перевірок діяльності за робочим планом;
- систематизація матеріалів та підготовка відповідного аудиторського звіту;
- координація та обговорення результатів у закладі;
- затвердження матеріалів аудиту та рішень щодо нього.

Останні два кроки не призначені для проведення внутрішнього аудиту.

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці збирають аудиторські докази, які містять інформацію, на основі якої готується аудиторський висновок. Згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» для отримання таких доказів під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці виконуються наступні процедури: інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури та запит.

Аудиторські процедури з аудиту розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області виконувались у такій послідовності:

- оцінювання вибіркоким методом стану організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішньогосподарського контролю;
- перевірка кількості працівників та правильності відображення інформації про них у звітності;
- перевірка відповідності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 у Головній книзі й балансі на відповідну звітну дату;
- визначення правильності нарахування заробітної плати.

У ході проведення аудиту розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області основними джерелами виступили:

- штатні розклади (Додаток О), посадові оклади, тарифні сітки;
- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (наказ про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, особиста картка, наказ про надання відпустки, табель обліку використання робочого часу тощо) (Додатки П-Х);
- реєстри синтетичного й аналітичного обліку (Додатки У-Я);
- фінансова, оперативна й статистична звітність (Додатки К-О).

Під час аудиту використовувались різні методи й методичні прийоми: перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення, оцінка. Так,

для перевірки розрахунків з оплати праці застосовувались методи зіставлення даних бухгалтерського обліку з первинними документами (оклади, затверджені в штатному розкладі, і фактичні нарахування, табель обліку робочого часу і розрахунок зарплати), перерахунки (аудитор перераховує суми, які були утримані, і порівнює з нормами чинного законодавства) тощо. Також використовувались певні способи перевірки документів. Наприклад, первинні документи, які є основою для нарахування і виплати заробітної плати (табелі, розрахунково-платіжні відомості) вивчалися комбіновано, тобто суцільним і вибіркоким способом (якщо аудитор перевіряв деяку кількість однотипних первинних документів і не знайшов помилок, то він може вважати, що документи з цієї пачки всі без помилок).

Необхідно зазначити, що на початковій стадії перевірки важливим є оцінювання стану організації бухгалтерського обліку й ефективності внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці в бюджетній установі, яке дає змогу встановити можливі зони ризику та визначитися з видами і кількістю аудиторських процедур у програмі аудиту. Для забезпечення якості аудиту керівник акцентує увагу членів аудиторської групи на таких моментах: характер можливих помилок і порушень, що можуть допускатися під час обліку розрахунків з оплати праці; вплив цих помилок і порушень на достовірність фінансової звітності; методи та прийоми їх виявлення.

Порядок організації та ведення обліку в досліджуваній бюджетній установі ТУДСА України в Кіровоградській області регулюється внутрішнім регламентом - Положенням про організацію бухгалтерського обліку в Територіальному управлінні Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області. Згідно з цим документом: «Організація бухгалтерського обліку установи забезпечує:

- 1) повноту, достовірність і своєчасність відображення фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

2) відображення в бухгалтерському обліку фактів фінансово-господарської діяльності не лише виходячи з їх правової форми, а й з урахуванням їх економічного змісту;

3) дотримання вимог бюджетного законодавства, зокрема щодо економічного і ефективного витрачання бюджетних коштів;

4) контроль за наявністю та рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів, кошторисів і паспортів бюджетних програм;

5) запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення й мобілізацію внутрішньогосподарських резервів» [111].

Бухгалтерський облік в досліджуваній установі здійснюється бухгалтерською службою.

Бухгалтерський облік господарських операцій ведеться окремо за всіма джерелами надходжень (загальний і спеціальний фонди державного бюджету), бюджетними програмами (кодами програмної класифікації видатків державного бюджету), іншими операціями, передбаченими законодавством, й відображається в єдиному балансі.

Облік ведеться за меморіально-ордерною формою. Усі меморіальні ордери реєструються в книзі «Журнал-головна», у якій облік ведеться по субрахунках 1-го рівня.

Для деталізації обліку грошових коштів, матеріальних цінностей, грошових документів, розрахунків субрахунки деталізуються в ТУДСА України в Кіровоградській області залежно від джерел надходжень/асигнувань і кодів програмної класифікації видатків, а саме:

1) за загальним фондом державного бюджету присвоюється цифра 01;

2) за спеціальним фондом державного бюджету присвоюється:

- за власними надходженнями від плати за оренду майна і від реалізації в установленому порядку майна, крім нерухомого майна – цифра 02;

- за іншими джерелами власних надходжень (благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі міжнародна допомога) – цифра 03;
- за іншими надходженнями (фінансування за рахунок коштів, отриманих від сплати судового збору) – цифра 04.

Оплата праці працівників досліджуваної установи здійснюється відповідно до вимог нормативно-правових актів, зокрема, Кодексу законів про працю України, Бюджетного кодексу України, законів України "Про судоустрій і статус суддів", "Про державну службу", постанов Кабінету Міністрів України від 18.01.2017 № 15 "Питання оплати праці працівників державних органів", від 15.06.1994 № 414 "Про види, розміри і порядок надання компенсації громадянам у зв'язку з роботою, яка передбачає доступ до державної таємниці", наказу Міністерства соціальної політики України від 15.04.2013 № 195 "Про затвердження ставок погодинної оплати праці суддів та інших осіб, які залучаються до науково-викладацької діяльності в Національній школі суддів України та її регіональних відділеннях" тощо.

Усі розрахунки з працівниками ТУДСА України в Кіровоградській області з оплати праці проводяться через їх рахунки, операції за якими здійснюються з використанням електронних платіжних засобів, відкриті в установі банку, з якою укладено договір на розрахунково-касове обслуговування по видачі заробітної плати з використанням платіжних карток, в окремих випадках через касу установи.

Для обліку робочого часу використовується Табелі обліку використання робочого часу та/або типова форма № П-5, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489 "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці". При цьому, неточності в таблиці обліку робочого часу, пов'язані із завчасною подачею табелів (не в останній робочий день місяця), виправляються через оформлення додаткових (уточнюючих) табелів за минулий місяць.

Заробітна плата виплачується працівникам досліджуваної установи регулярно в робочі дні не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається в розмірі не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку нарахованого за такий період фонду оплати праці працівника.

Отже, стан організації бухгалтерського обліку й ефективності внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області задовільний, він повністю відповідає нормам чинного законодавства та враховує специфіку діяльності досліджуваної бюджетної установи.

Підчас наступного етапу перевірки організації та обліку розрахунків з оплати праці в досліджуваній бюджетній установі з'ясовувались такі питання: які форми та системи оплати праці застосовуються в даній установі, чи має установа внутрішні положення про оплату праці робітників, колективний трудовий договір, списковий та середньообліковий склад їх, як організовано облік розрахунків з оплати праці (зміст та кваліфікація бухгалтерів, забезпеченість нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за їх роботою, чи автоматизовані ці ділянки), чи обмежено склад працівників, які отримують готівку на господарські та інші витрати, чи здійснюється в установі видача позик робітникам, як оформлені ці операції.

З'ясовано, що склад персонал ТУДСА України в Кіровоградській області обіймає такі посади, як голова суду, судді, керівник апарату та його заступники, головний спеціаліст (з інформаційних технологій), помічники суддів, секретарі судового засідання, старший секретар суду, секретарі суду, архіваріус, прибиральники. Згідно до специфіки своєї діяльності всі працюючи отримують заробітну плату у відповідності до посадових окладів.

Усі внутрішні регламенти з організації оплати праці в установі розроблені та використовуються.

Вірогідність нарахувань заробітної плати (премій, матеріальної допомоги, подарунків тощо) перевірялась в досліджуваній бюджетній установі вибірково. Для цього у вибірку включались дані за різними категоріями робітників по основних видах нарахувань, та різними періодами часу. Перевірялись розрахункові та платіжні відомості, особові рахунки працівників, а також первинні документи на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати (Додатки О-С). При цьому увага зверталась на правильність заповнення таких документів, а також відповідність їх заповнення нормативним документам.

Підчас перевірки первинних документів визначалась повнота заповнення реквізитів, наявність підписів уповноважених осіб, які відповідають за облік виконаних робіт, а також відсутність у документах виправлень.

У ході перевірки визначалось наявність випадків включення до первинних документів підставних осіб, повторного нарахування сум вже оплачених за первинними документами. Було з'ясовано, що таких випадків у досліджуваній установі не було.

За допомогою методу арифметичного контролю встановлювались помилки в розрахунках у первинних документах або у розрахункових відомостях. Помилки виявлено не було.

У ході перевірки правильності розрахунку та виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю зверталась увага на лікарняний листок, який є основою для нарахування такої виплати. Цей листок обов'язково має бути оформлений підписами та печаткою лікарні. Також було перевірено стаж роботи співробітника (відсоток від заробітної плати, згідно з яким розраховується розмір допомоги, виходячи зі стажу роботи). Визначено, що у ТУДСА України в Кіровоградській області порядок нарахування середньої заробітної плати за час надання співробітникам

щорічної та додаткової відпустки чи оплати їм компенсації за невикористану відпустку, а також надання співробітникам, що навчаються без відриву від виробництва, відпусток у зв'язку з навчанням, виконанням державних громадських завдань у робочий час, переведенням працівників на іншу, легшу та нижчеоплачувану, роботу за станом здоров'я, у разі надання співробітникам-жінкам додаткових перерв для харчування дитини, службових відряджень, тимчасового переведення працівника у зв'язку з виробничою потребою на іншу, нижчеоплачувану посаду і в інших випадках, коли згідно із законодавством виплати здійснюються виходячи із середньої заробітної плати, відповідає вимогам чинного законодавства.

Аудит правильності нарахування оплати за поточну відпустку, засвідчила, що наказом установи правильно визначено її тривалість і розрахована сума заробітку, а також середньомісячний і середньоденний заробіток, розмір якого є підставою для розрахунку. Фактів ненадання відпустки в установленний термін, в тому числі матеріально-відповідальним особам не виявлено.

Наступний етап перевірки – вивчення своєчасності та повноти утримань із нарахованої заробітної плати. Як відомо, основна увага має приділятися податку з доходів фізичних осіб. Під час перевірки було здійснено арифметичний контроль суми утриманого податку, перевірено законність застосування пільг, що передбачені чинним законодавством. При цьому помилки не виявлені.

Особливо увага приділялась аудиту ефективності використання робочого часу. При цьому уважно перевірялись табелі обліку відпрацьованого часу. Порушеннями табельного обліку, що найбільш розповсюджені, є робочі дні за період тимчасової непрацездатності або за період неявок на роботу без поважних причин. Таких випадків у ТУДСА України в Кіровоградській області не виявлено.

Також було перевірено своєчасність приходу працівників на роботу і закінчення робочого дня. Перевірці також підлягали: допомога у зв'язку

тимчасовою непрацездатністю та допомога у зв'язку вагітністю і пологами, а також виплати за виконання державних та громадських обов'язків у робочий час. Спеціальна увага приділялась перевірці законності правильності нарахування відпускних сум. Порушень не виявлено.

Оскільки нормативно-правова база щодо оплати праці постійно змінюється, то під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці про це необхідно пам'ятати і враховувати. Саме тому аудитору необхідно бути уважним та відстежувати всі зміни, що відбуваються в цій сфері. Постійні зміни у законодавстві суттєво ускладнюють процес перевірки та роблять його більш трудомістким.

На думку, Конової І.В. та Хлиніної Н.Б.: «Під час перевірки можуть бути виявлені факти порушень, які після досліджень їх змісту можна класифікувати як навмисні (шахрайство) та ненавмисні (помилки). При цьому, необхідно брати до уваги дві сторони суттєвості, а саме кількісну та якісну. З точки зору якості необхідно надати своє професійне судження щодо суттєвості виявлених під час перевірки відхилень. З кількісної точки зору встановлюється, чи перевищують окремі знайдені відхилення або їх сума кількісні критерії, тобто визначається рівень суттєвості.

Під час перевірки правильності нарахування заробітної плати можуть бути виявлені такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи; завищення окладу (розряду); включення в робочі дні періоду, за які слід було нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності. Крім цього, під час перевірки особлива увага приділяється правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей, в яких можуть бути виявлені такі порушення, як включення до відомостей підставних осіб; завищення суми «разом до виплати»; збільшення суми нарахованої заробітної плати, а потім її утримання під виглядом вкладу на рахунок в банк» [69, с. 16].

Л.А. Сахно та О.В. Кондратюк поділяють основні порушення, що можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці, на чотири групи, які можна побачити в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 - Основні порушення, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці

Порушення	Характеристика
Неправильне нарахування заробітної плати	Нерегламентоване використання посадових окладів; недостовірне визначення середньої заробітної плати; необґрунтоване нарахування премій, доплат, надбавок тощо; незаконність нарахування відпускних та матеріальної допомоги; відсутність індексації заробітної плати.
Зловживання під час здійснення утримань із заробітної плати	Застосування завищених або занижених ставок утримань до фондів соціального страхування із заробітної плати; неправильне обрахування ПДФО; безпідставне або помилкове здійснення утримань за виконавчими листами, аліментів, профспілкових внесків.
Документальні порушення	Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати; розбіжність сум по платіжних та розрахункових відомостях; відсутність у платіжних відомостях підписів відповідальних осіб; невідповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку
Розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати	Введення в розрахунково-платіжні відомості підставних осіб; дописування різних цифр до сум виплат в розрахунково-платіжних відомостях після підписів одержувачів заробітної плати; нецільове використання коштів, призначених для оплати праці.

Рябчук О.Г. та Коротаєва І.Р. вважають, що: «До перелічених порушень також можна додати неправомірне застосування податкової соціальної пільги для працівника або навпаки, відмова працівнику, який мав право на ПСП, у наданні останньої.

Кожен вид порушень, які стосуються оплати праці, має свої наслідки та вплив на достовірність бухгалтерської звітності. Так, завищення суми «разом до виплати» приводить до того, що відбуваються виправлення даних у розрахунково-платіжній відомості, через що розрахунок з працівниками може бути неправильним. Через неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб виникають викривлення розрахунків з бюджетом за цим податком. Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати є причиною приховування справжнього стану речей

на підприємстві та може сприйматися як шахрайство» . Можна запропонувати певні рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці [128].

Таким чином, в результаті перевірки усіх складових організації оплати праці та обліку розрахунків з працюючими із заробітної плати в ТУДСА України в Кіровоградській області не виявлено неправильного нарахування заробітної плати, зловживання під час здійснення утримань із заробітної плати, документальних порушень, розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати.

2.3. Аудит видатків на оплату праці ТУДСА України в Кіровоградській області

Видатки на оплату праці є одним з об'єктів контролю, що забезпечують можливість здійснення діяльності ТУДСА України в Кіровоградській області, яка фінансується з бюджету.

Як вірно зазначає Труфен А.О.: «Об'єктивна необхідність, сутність і значення контролю визначаються структурою державного та суспільного устрою країни. При цьому слід зазначити, що управління господарськими процесами в державі без належної організації економічного контролю видатків на оплату праці неможливе. Основною метою контролю є запобігання відхиленням від заданої програми у діяльності суб'єктів управління, а в разі виявлення відхилень – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх існуючих регуляторів» [145].

Перелік завдань аудиту бюджетних установ, до яких входять і судові адміністрації, основним з яких є контроль за економним і цільовим витрачанням бюджетних коштів та їх збереженням, представлено на рис. 2.5.

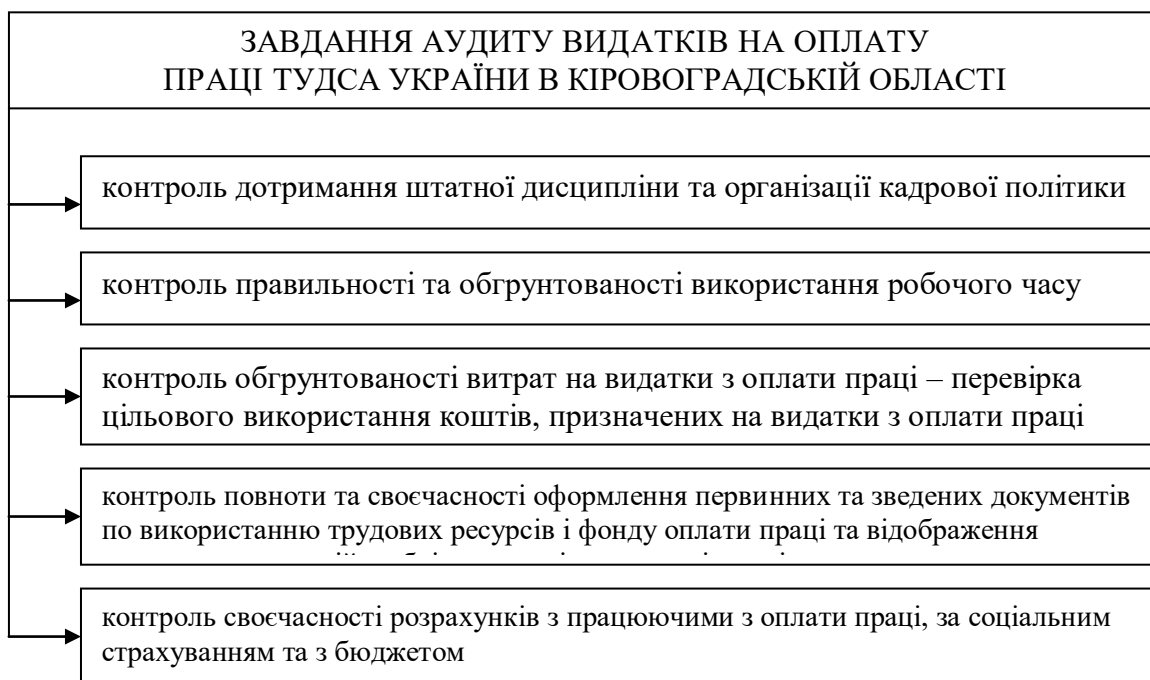


Рисунок 2.5 - Основні завдання аудиту витрат на видатки з оплати праці
ТУДСА України в Кіровоградській області

З цією метою було перевірено правильність проведення розрахунків за кошторисами та використання асигнованих з бюджету коштів, достовірність облікових і звітних даних, стан справ із збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, дотримання законності та суворого режиму економії у витрачанні грошових коштів і матеріальних цінностей, ефективність затрат на поточний та капітальний ремонт, придбання обладнання й інвентарю, правильність нарахувань та виплат заробітної плати. За цими напрямками перевірки у ТУДСА України в Кіровоградській області помилок не виявлено.

Ілащук С.А. зазначає: «Досвід показує, що планові ревізії та перевірки фінансово-господарської діяльності установ і організацій поки що не дають бажаного результату, сама їх методика в більшості випадках не відповідає вимогам сьогодення.

Головними причинами такого стану є: недостатнє висвітлення методики проведення ревізій і тематичних перевірок; наявні розробки з даної проблеми не завжди доходять до безпосереднього виконавця – ревізора, хоча саме йому насамперед необхідно знати і застосовувати нові та діючі

ефективні методи в проведенні ревізій та перевірок; необхідною умовою покращення якості ревізій і тематичних перевірок є використання нових методів і процедур контролю.

Якість ревізій та перевірок значно посилюється за умов використання контрольно-ревізійної діагностики. Фактично до цього часу була відсутня чітка методика, за допомогою якої можна ефективно прогнозувати ймовірність нераціонального використання бюджетних коштів.

Очевидно, необхідно розробити систему контрольно-ревізійних методик, з допомогою яких як до початку ревізії, так і під час її проведення можна було б діагностувати стан вузьких місць з точки зору того, чи є там типові відхилення. На перспективу, найкраще мати спеціальну контрольно-ревізійну діагностику для кожного об'єкта ревізії. Цю роботу своїми силами можуть виконувати безпосередньо контрольно-ревізійні підрозділи при наявності в них відповідних методик за галузями, видами установ та організацій і фінансово-бухгалтерських даних місцевих фінансових органів і відділень Державного казначейства» [56].

На наш погляд, найнадійнішим методом аудиту є триетапний аудит. Суть його в тому, що на першому рівні виявляються загальні недоліки в роботі бюджетної установи, які можуть негативно вплинути на бухгалтерський облік. Тут необхідно з'ясувати, які заходи вживаються для оптимального використання бюджетних коштів за статтями бухгалтерського обліку. Аналіз використання бюджетних коштів на оплату праці при розгляді порядку оформлення документів про робочий час, нарахування та виплати заробітної плати виявляє найслабші місця. Отримана інформація дає загальне уявлення про стан роботи щодо законності використання коштів на заробітну плату та дозволяє більш обґрунтовано вибрати напрямки для подальшого розгляду.

На другому рівні слід використовувати методики виявлення ознак, які свідчать про можливість конкретних порушень використання бюджетних

коштів: відхилень фактичних даних від очікуваних чи прогнозних значень, невідповідностей між взаємозалежними показниками тощо.

У ході перевірки здійснюється зіставлення прізвищ осіб, перерахованих у платіжній відомості, вони порівнюються з даними відділу кадрів за штатом співробітників, що дозволяє виявити факти виплати сум непрацюючим. Крім того виявляються такі порушення, як завищення заробітної плати окремим працівникам, подвійний запис заробітної плати, необґрунтовані списання видатків, завищення результатів у розрахункових листках, неперерахування належних податків, що підлягають утриманню із заробітної плати, виявлення невідповідності дат інших документів, внаслідок чого виникають відхилення нормального здійснення господарських операцій чи зловживання.

Третій рівень включає перевірки лише у тих областях, де було виявлено суттєві зловживання чи порушення. Порядок перевірки витрат на оплату праці відповідає порядку всіх надходжень та списань із заробітної плати. З цією метою проводиться оцінка доцільності, обґрунтованості та законності всіх зборів та платежів.

У сучасних умовах діяльності судової адміністрації істотну роль відіграє внутрішній контроль з боку керівників та бухгалтерських служб, що пов'язано з необхідністю здійснення оперативного контролю за використанням фонду оплати праці з метою ефективного управління витратами. На наш погляд, перед відділом внутрішнього контролю органів юстиції мають бути поставлені такі завдання: сприяти організації належної системи бухгалтерського та податкового обліку; дотримуватись вимог чинного законодавства України; створити ефективну, надійну та повну обліково-інформаційну систему для потреб управління; своєчасно виявляти порушення та недоліки у веденні первинного, аналітичного та синтетичного обліку та звітності з метою їх виправлення та запобігання у майбутньому.

Внутрішній аудит має бути однією з форм контролю за законністю та ефективністю діяльності всіх структурних підрозділів ТУДСА України у Кіровоградській області.

На думку Ілащука С.А.: «Головні переваги внутрішнього аудиту полягають у ефективності даного відділу: незначні витрати установи на його проведення порівняно із зовнішнім аудитом, можливість використання послуг внутрішнього аудиту в будь-який момент часу; глибокі знання фахівців з внутрішнього аудиту ситуації в установі, стилю роботи та управління, політики та культури; залучення через аудиторів для проведення контролю висококваліфікованих спеціалістів підрозділів організації; гарантії постійного дотримання вимог законодавства, стимулювання впровадження прогресивних нововведень тощо.

Отже, відмінності внутрішнього та зовнішнього аудиту, перш за все, у правовій, організаційній формах здійснення аудиту. У межах внутрішнього аудиту здійснюється не лише контроль збереження активів, збільшення доходів, але й контроль за політикою та якістю менеджменту бюджетної установи» [57].

Оскільки у ТУДСА України в Кіровоградській області відділ внутрішнього аудиту відсутній, то, перш за все, необхідно розглянути організаційні заходи, на виконанні яких він повинен базуватись:

- затвердження керівником установи відповідного наказу (наказ про створення служби внутрішнього аудиту);
- розробка, обґрунтування та затвердження керівником положення про внутрішній аудит. У зазначеному документі мають бути регламентовані окремі розділи (основні завдання, функції, структура, повноваження, взаємини з іншими службами та відомствами);
- розробка та затвердження посадових інструкцій співробітників служби внутрішнього аудиту;
- розробка, обґрунтування та затвердження планів та робочих документів служби внутрішнього аудиту;
- створення бази даних (правова база, внутрішні положення, фактичні дані та інші джерела).

Фахівці внутрішнього аудиту повинні надавати рекомендації щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку, проводити перевірки фінансової та оперативної інформації, аналізувати інструменти, що використовуються для ідентифікації, вимірювання, класифікації та інформації, готувати огляди ефективності діяльності установи, у тому числі нефінансового управління; здійснювати контроль за дотриманням законодавства України та реалізацією її внутрішньої політики щодо здійснення діяльності усіма підрозділами судів.

Основним завданням внутрішнього аудиту витрат на оплату праці установи, що перевіряється, має стати посилення системи управління, спрямованої на раціональне використання трудових ресурсів, цільове використання фонду оплати праці та правильне визначення функцій розподілу за витратами.

Виходячи з цього, основними завданнями системи внутрішнього контролю видатків на оплату праці судових адміністрацій, на думку Труфен А.О., «є:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни та організації кадрової політики (перевірка обґрунтованості встановлення посадових окладів, доплат, надбавок, премій, матеріальної допомоги, порядку оплати праці зовнішніх і внутрішніх сумісників та осіб за трудовими договорами і контрактами);

- контроль правильності та обґрунтованості нормування праці, використання робочого часу;

- контроль обґрунтованості видатків на оплату праці (перевірка цільового використання коштів видатків на оплату праці);

- контроль повноти та своєчасності оформлення первинних та зведених документів щодо використання трудових ресурсів і фонду оплати праці та відображення зазначених операцій в облікових регістрах та фінансовій звітності;

- контроль своєчасності розрахунків з працівниками, фондами соціального страхування та бюджетом» [145].

Забезпечення ефективного внутрішнього аудиту вимагає використання відповідної бухгалтерської інформації на кожному етапі перевірки видатків на оплату праці. Для здійснення завдань контролю витрат на оплату праці об'єктом дослідження є отримання доказів у процесі контролю за основними виявленими напрямками.

Тому внутрішній аудит має зосередитися на перевірці тих показників діяльності, які можуть мати позитивний вплив на ефективність та якість судової влади. Такий контроль має бути спрямований на попередження відхилень чи зловживань. Важливо також уважно вивчити ті операції, які мають бути документально підтверджені та своєчасно відображені в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Висновки до розділу 2

Основним видом діяльності ТУ ДСАУ в Кіровоградській області є організаційне забезпечення діяльності місцевих судів Кіровоградської області та фінансове забезпечення місцевих загальних судів Кіровоградської області з метою створення належних умов для діяльності судів, суддів цих судів задля забезпечення роботи органів суддівського самоврядування.

У 3 міськрайонних, 2 міських та 18 районних судах Кіровоградської області кількісний склад суддів становить 135 суддів, з них 81 суддя що має повноваження щодо розгляду судових справ, чисельність інших працівників складає 611 осіб.

Аудит розрахунків з оплати праці в ТУДСА України в Кіровоградській області був спрямований на перевірку дотримання установою законодавства та інших нормативно-правових актів, які стосуються оплати праці,

правильності утримань із заробітної плати працюючих та нарахувань на фонд оплати податкових платежів, достовірності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку і реальності розкриття їх результатів у звітності досліджуваної установи, а також встановлення можливих порушень в процесі розрахунків із співробітниками.

У результаті перевірки усіх складових організації оплати праці та обліку розрахунків з працюючими із заробітної плати в ТУДСА України в Кіровоградській області не виявлено неправильного нарахування заробітної плати, зловживання під час здійснення утримань із заробітної плати, документальних порушень, розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати.

Видатки на оплату праці є одним з об'єктів контролю, що забезпечують можливість здійснення діяльності ТУДСА України в Кіровоградській області, яка фінансується з бюджету. При цьому саме внутрішній аудит має бути однією з форм контролю за законністю та ефективністю діяльності всіх структурних підрозділів ТУДСА України у Кіровоградській області. Він має зосередитися на перевірці тих показників діяльності, які можуть мати позитивний вплив на ефективність та якість судової влади. Такий контроль має бути спрямований на попередження відхилень чи зловживань. Важливо також уважно вивчити ті операції, які мають бути документально підтверджені та своєчасно відображені в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ОБЛІКУ ЇЇ ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1. Удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах

В економічно розвинених країнах теорії та методи державного регулювання економіки отримали широкого розповсюдження у сфері організації оплати праці. Економічна наука вже давно не ставить питання чи потрібно державі регулювати економічні процеси, вона намагається віднайти дієві методи, підходи та інструменти державного регулювання процесів, в тому числі й щодо питань організації та оплати праці.

Так, Небава М.І. стверджує: «Методологія державного регулювання економіки – це підходи, принципи та логіка управління соціально-економічним розвитком країни» [92, с. 253].

А на думку Стеченко Д.М.: «Державне регулювання економіки – це цілеспрямована діяльність держави щодо створення правових, економічних та соціальних передумов, необхідних для найбільш ефективного функціонування ринкового механізму та мінімізації його негативних наслідків. Раціональне державне регулювання економічного розвитку не протистоїть механізму її ринкового регулювання та не підміняє його, а свідомо використовує його регулювальний потенціал, надає ринковим регуляторам здатність більш цілеспрямовано й ефективно впливати на економічний розвиток. Зрештою, це має сприяти досягненню поставлених державою цілей і пріоритетів з меншими економічними та соціальними втратами» [137].

Васюренко Л.В. зазначає: «Макроекономічне регулювання – механізм, за допомогою якого досягається збалансованість національної економіки. Для впливу на економіку держава використовує різноманітний

інструментарій. Інструментами (засобами) досягнення мети є ті дії, за допомогою яких можна цю мету реалізувати» [28].

Необхідно відмітити, що науковці виділяють два принципово різні види цього інструментарію, що ілюструє рис. 3.1.

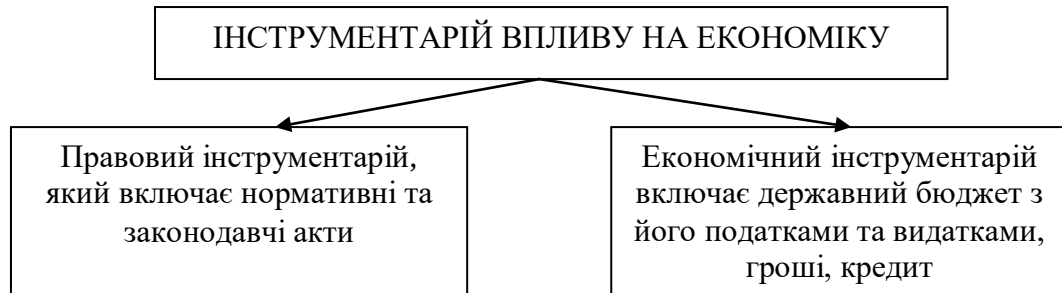


Рисунок 3.1 - Інструментарій впливу на економіку

Сьогодні вибір моделі макроекономічної координації України є одним з основних макроекономічних завдань. Підсистеми макроекономічного регулювання представлені на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 - Підсистеми макроекономічного регулювання

При цьому, ринкова підсистема макрорегулювання координує господарську діяльність стихійно через систему цін та конкуренції.

Івашина О.М. надає визначення сутності державного регулювання на макро та мікрорівні. Вона вважає, що: «На макроекономічному рівні державне регулювання оплати праці в Україні полягає в законодавчому визначенні оплати праці робітників підприємств усіх форм власності шляхом установлення мінімальної заробітної плати, а також інших державних норм і гарантій; установлення умов та розмірів оплати праці керівників державних та комунальних підприємств, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, регулювання фондів

оплати праці робітників підприємств-монополістів, також шляхом установалення податків на доходи працівників.

На мікроекономічному рівні відбувається визначення заробітної плати незалежно від результатів праці робітника, ціни робочої сили, умов виробництва, прибутковості підприємства та інших факторів, її регулювання колективним договором, трудовим договором або контрактом. Основними складовими елементами визначення та регулювання оплати праці робітників на мікроекономічному рівні є вибір форми та системи оплати праці, нормування праці, установалення тарифної системи, формування фонду оплати праці. Це традиційна структура, яка широко використовується у світі, зокрема країнах з розвинутою ринковою економікою» [56, с. 156].

Держава покращує функціонування ринкової системи завдяки створенню незалежного правового та соціального середовища та поглиблення конкуренції. У перехідний період держава має координувати економічні процеси на макрорівні, підтримувати оптимальні пропорції суспільного виробництва та безперервність відтворювального процесу.

Принципи успішного досягнення цілей державного регулювання представлені на рис. 3.3.

Васюренко Л.В. вважає: «Інструментом (засобом) досягнення мети є ті дії, за допомогою яких можна цю мету реалізувати. Найважливішими структурними елементами макроекономічної політики є такі складові, як фіскальна, монетарна, зовнішньоекономічна та соціальна (політика доходів). Ефективність економічної політики – дієвість вибраних інструментів економічної політики під час визначення часу, впродовж якого відбувається реалізація економічної політики» [28].

Основні напрями та інструментарій державного регулювання організації оплати праці представлено рис. 3.4.

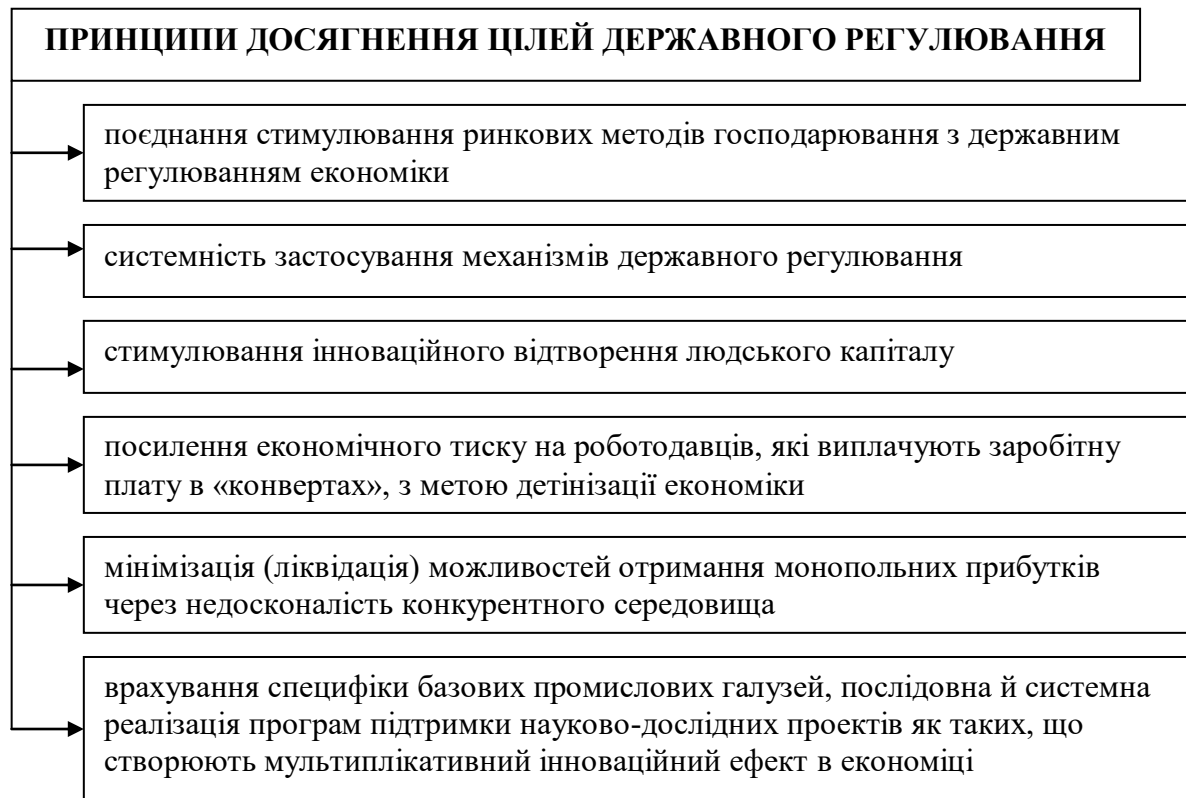


Рисунок 3.3 - Принципи досягнення цілей державного регулювання

При цьому, інструментом соціальної складової в системі державних соціальних гарантій є визначення розміру мінімальної заробітної плати. Ефективність її застосування залежить від моделі розрахунку. Згідно з чинним законодавством: «Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитись оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт)» [119].

В результаті регулювання державою розміру мінімальної заробітної плати здійснюється більш дієвий контроль за матеріальним забезпеченням працюючих, підвищується його рівень. Це є продуктивний спосіб подолання бідності в країні.

Завдання, які будуть виконані в результаті використання інструментарію соціальної детермінанти представлені рис. 3.5.



Рисунок 3.4 - Інструментарій державного регулювання організації оплати праці

Науковці вважають: «Інструментом фіскальної детермінанти державного регулювання організації оплати праці є встановлення рівня оподаткування заробітної плати. Взагалі фіскальна політика – це урядовий вплив на економіку через оподаткування, формування обсягу та структури державних витрат з метою забезпечення належного рівня зайнятості, запобігання й обмеження інфляції та згубного впливу циклічних коливань. Фіскальну політику ще називають бюджетно-податковою. Пояснюється така

назва тим, що цей вид державного впливу на економіку здійснюється шляхом формування доходів держбюджету та понесення витрат у формі державних закупівель, видатків у формі трансфертних виплат та процентних виплат за борговими зобов'язаннями. Таким чином, фіскальна політика виявляє себе у системі форм і методів мобілізації фінансових ресурсів держави (політика державних доходів) та їх розподілу (політика державних видатків), а також у фінансовому законодавстві.

Фіскальні інструменти – це сукупність заходів державного регулювання, які спрямовані на управління економікою за допомогою податків та притаманних їм функцій. Завдання податкових методів полягає в тому, щоб із застосуванням різних податкових інструментів досягти балансу між фіскальною достатністю та забезпеченням зростання національної економіки» [23].

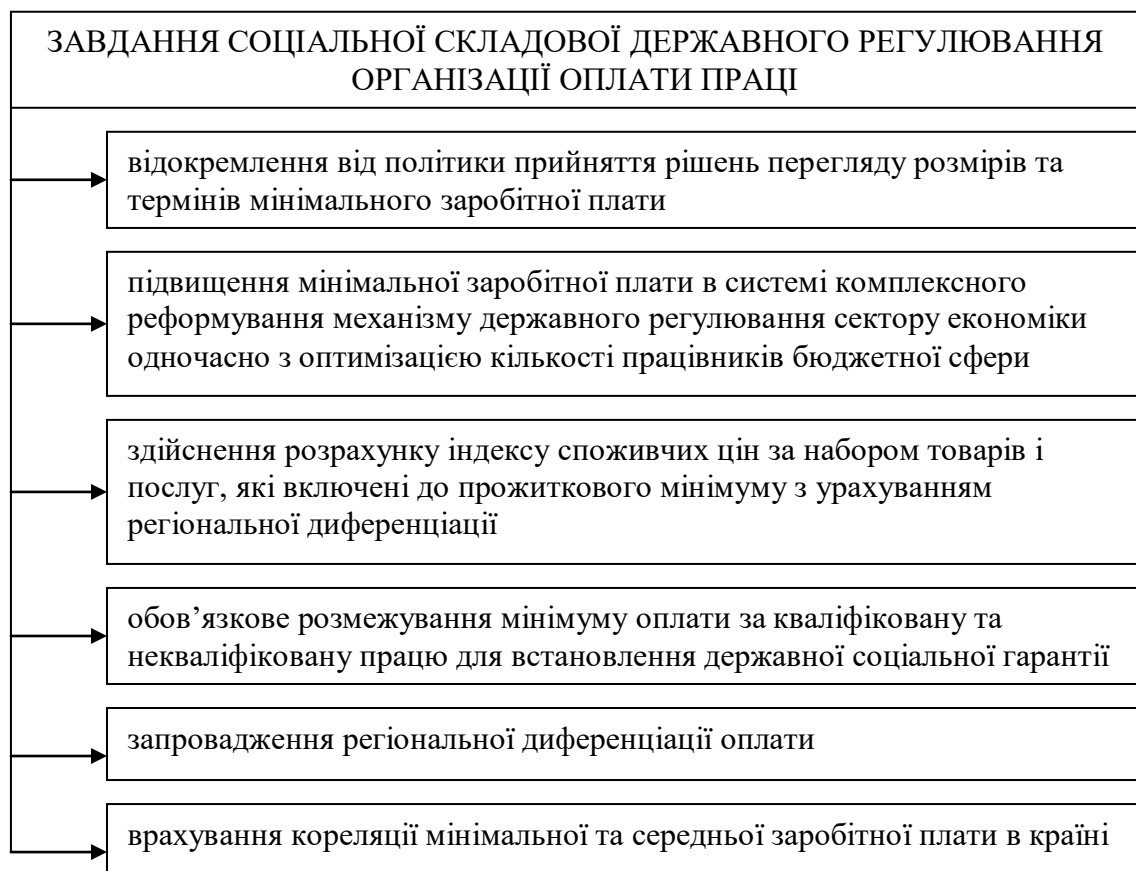


Рисунок 3.5 - Завдання соціальної складової державного регулювання організації оплати праці

Гогіна О.М. в результаті проведеного дослідження зробила висновок: «Податкове планування на державному рівні передбачає аналіз надходження податків, тенденцій та факторів зростання бази оподаткування, а на цій основі визначення обсягу податкових надходжень до бюджетів. Організація як функція управління податковою системою передбачає також розробку нових методів оподаткування, наприклад зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подачі декларації. Основне завдання податкового прогнозування та планування полягає в забезпеченні якісних та кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі виробленої та прийнятої у законодавчому порядку податкової концепції» [34, с. 277].

Процевський О.І. у своїй праці надає трактування сутності нормативно-правової складової державного регулювання організації оплати праці. Він зазначає: «Інструментами нормативно-правової детермінанти є розроблені та впроваджені відповідними інститутами законодавчі документи (Кодекс законів про працю України, постанови уряду тощо), що регламентують робочий час, час відпочинку тощо; методичні акти, які регламентують встановлення норм та гарантій оплати праці. Провідне місце в механізмі правового регулювання посідає нормотворча діяльність державних органів, адже саме вони видають левову частину загальнообов'язкових нормативних приписів. Суб'єктами нормотворення державних органів та посадових осіб є органи державної влади (Верховна Рада України), глава держави (Президент України), органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів України, міністерства, відомства, центральні органи виконавчої влади) та органи судової влади» [120, с. 13].

Болотіна Н.Б. та Чанишева Г.І. зазначають: «Усі елементи заробітної плати (норми праці, ступінь (або норма) оплати (насамперед, тарифні ставки та посадові оклади), а також фонди (або джерела) заробітної плати, які об'єктивно мають різні стимулюючі можливості для права на працю під час

його реалізації) визначаються на рівні чинного законодавства, що стимулює суб'єктів права на працю. Вони мають оцінити свої здібності щодо тих чи інших витрат праці та вміти планувати або розраховувати свій заробіток і, відповідно, свої потреби. Відносна стабільність елементів заробітної праці (насамперед, тарифних ставок і посадових окладів), їх гарантований характер відіграють важливу роль у формуванні стійких мотивів та здійсненні права на працю на конкретному підприємстві за певною спеціальністю, кваліфікацією та на відповідній посаді» [8, с. 154–155].

Перепада Ф.Л. і Тонких Л.С. досліджували таку складову державного регулювання організації оплати праці, як управління фондом оплати праці. Вони відзначають: «Інструментами детермінанти, яка визначає управління фондом оплати праці, є встановлення та обґрунтування розрядів, тарифних сіток, кое-фіцієнтів та умов оплати праці в різних системах оплати праці. У процесі організації оплати праці важливу роль відіграє управління фондом оплати праці. Як і в разі управління будь-яким іншим об'єктом, цей процес включає такі складові, як планування, формування, контроль та оцінювання ефективності, а також має відповідати принципам:

- визначення тарифної сітки для робітників, фахівців, службовців та керівників;
- розробки та використання програм стимулювання працівників структурних підрозділів підприємства за досягнення певних економічних показників;
- запровадження систем оцінювання та атестації персоналу, які є основою для розроблення системи стимулювання працівників;
- формування фонду оплати праці з урахуванням оптимізації фінансових витрат підприємства;
- забезпечення різними видами матеріальної допомоги через використання фонду додаткових виплат та формування диференційованої системи преміювання» [100, с. 551].

Інструментарій, використання якого пов'язане з наново виникаючими ланками оперативного регулювання організації оплати праці, складається з інструментів консолідованої детермінанти.

Отже, можна зазначити, що особливості макроекономічних процесів, які відбуваються в економіці нашої країни, не вкладаються у відомі економічній науці схеми і закономірностей. Тому практичної реалізації державної стратегії економічного розвитку вкрай необхідно конкретизувати пріоритети, уточнити ресурсне забезпечення, відпрацювати механізми здійснення та вибір найоптимальніших методів державного регулювання або ж розробити нові методи на основі докладного вивчення існуючих теорій та практики.

Писарева Т.В. та Чернецька О.В. в результаті проведеного дослідження теоретичних аспектів розрахунків із заробітної плати запропонували «напрямки удосконалення системи оплати праці в Україні:

- забезпечення своєчасну видачу робочого завдання;
- поліпшення технічного стану робочого місця, проведення своєчасного профілактичного і поточного ремонту, модернізації;
- вдосконалення координації робіт на певному робочому місці з роботою структурного підрозділу в цілому і технологічно взаємопов'язаного робочими місцями;
- інтенсивне впровадження ефективних моделей організації праці;
- забезпечення механізму послідовного встановлення мінімальної ставки першого тарифного розряду на рівні прожиткового мінімуму;
- підтримка стабільності і своєчасності виплати заробітної плати, проводити її індексацію з урахуванням інфляції;
- розробка гнучкої системи індивідуального і колективного матеріального преміювання за наслідками роботи за місяць, квартал, півріччя і рік;

- підвищення якості і зміцнення системи нормування праці у всіх структурних підрозділах з використанням різноманітних видів нормування (норм виробітку, норм обслуговування, норм часу);
- ширше використання різних форм контролю за роботою виконавців, забезпечення гласності результатів оцінки і контролю гарантування затребуваності відповідальності;
- створення оптимальних умов для кар'єрного зростання добре працюючим працівникам» [105].

З метою удосконалення державного регулювання оплати праці в бюджетних установах доцільним також є дослідження регламентації виплат працівникам відповідно до міжнародної практики в державному секторі з метою запровадження підходів у вітчизняну практику.

Відповідно до плану заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» (НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»), який встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності. Він був розроблений на основі вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам» (МСБОДС 25 «Виплати працівникам»).

Порівняльний аналіз змісту МСБОДС 25 «Виплати працівникам» і НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» дозволив виявити невідповідність вимог вітчизняної та міжнародної регламентації. Зокрема, певні підходи до ведення обліку, які передбачені МСБОДС 25 «Виплати працівникам», в Україні не використовуються. До того ж, відрізняється класифікація виплат працівників за категоріями (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Порівняльний аналіз класифікації виплат працівників за категоріями у МСБОДС 25 «Виплати працівникам» та НСБОДС 132 «Виплати працівникам»

НСБОДС 132 «Виплати працівникам»		МСБОДС 25 «Виплати працівникам»	
Поточні виплати	заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду	Коротко-строкові виплати	заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії, а також негрошові пільги
-	-	Виплати по закінченню трудової діяльності	пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності
-	-	Інші довгострокові виплати	а) довгострокові компенсовані періоди відсутності; б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю та ін.
Інші виплати	інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога	-	-
Виплати при звільненні	виплати, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку	Виплати при звільненні	виплати, які здійснюються до звичайної дати виходу працівника на пенсію

Так у МСБОДС 25 «Виплати працівникам» в якості окремої категорії виплат виділено: «виплати, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку по закінченні періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. До них належать: виплати за довгострокові компенсовані періоди відсутності – додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка; виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; премії; відстрочені компенсації та ін.» [155]. НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» така категорія не передбачена. Тому, на нашу думку, необхідно виокремити такі виплати в окрему групу з назвою «Інші довгострокові виплати».

Як вірно зазначає Обмок О.Г.: «На відміну від МСБОДС 25 «Виплати працівникам», у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до складу виплат працівникам відносяться «інші виплати», які містять матеріальну допомогу. Інші виплати визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат. Тобто є поточними. Тому їх винесення в окрему категорію вважаємо необґрунтованим. А тому доцільно розглядати їх у складі поточних виплат, які по суті відповідають короткостроковим виплатам, що передбачені міжнародними вимогами» [95].

Згідно з НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»: «Поточні виплати працівникам містять: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки й інший оплачуваний невідпрацьований час); премії й інші заохочувальні виплати, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу тощо» [91].

Відповідно відразу виникають питання щодо класифікації інших нарахувань із оплати праці. У п. 2 розділу II НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» зазначено, що: «до інших нарахувань відносять нараховану суму за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [91]. Згідно діючої вітчизняної методології обліку нараховані суми єдиного соціального внеску класифікують як зобов'язання за розрахунками зі страхування, а не як виплати працівникам. До поточних виплат в Україні відносяться лише виплати за загальнообов'язковим соціальним страхуванням, що фінансуються за рахунок організації чи установи: суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності.

Отже, з урахуванням Інструкції зі статистики заробітної плати: «До поточних виплат належать:

- основна заробітна плата;

- додаткова заробітна плата, яка підлягає сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів організації» [57].

У НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до виплат при звільненні віднесено дві складові виплат, що зазначені в МСБОДС 25 «Виплати працівникам»: «виплати по закінченні трудової діяльності» та «виплати при звільненні». Згідно з цим стандартом: «Виплати при звільненні – це виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні або до досягнення ним пенсійного віку» [91].

На думку Обмок О.Г., до якої ми приєднуємось: «Виплати при звільненні необхідно виділити в окрему категорію виплат, оскільки їх виникнення пов'язане не з наданням послуг працівниками, а з фактом припинення трудової діяльності працівника. Унаслідок цього витрати на такі виплати не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод і повинні визнаватися негайно. Отже, суб'єкт господарювання повинен визнавати виплати при звільненні лише тоді, коли він відкрито бере на себе зобов'язання:

- звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію;
- надати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення» [95].

Крім того згідно п. 3 розд. I НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»: «виплати при звільненні» містять виплати працівнику, що підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку» [91], а в п. 1 розд. III виплати, що

здійснюються при досягненні працівником пенсійного віку, вже не зазначаються.

Дослідження закордонної практики обліку свідчить, що категорії «виплати по закінченні трудової діяльності» та «виплати при звільненні» цільно відокремити у порядку, передбаченому МСБОДС 25 «Виплати працівникам».

Також необхідно відмітити, що у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» не надано визначення такого основоположного поняття, як «виплати працівникам». Тому доцільно внести до тексту положення визначення, наведене у МСБОДС 25 «Виплати працівникам».

Наведені доповнення та уточнення змісту НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» відповідно до усталеної міжнародної практики дозволяють зробити висновок про невідповідність вимог вітчизняної та міжнародної регламентації, що зумовлено такими обставинами: по-перше, наведені в стандарті засади формування в обліку інформації про виплати працівникам не є однозначними, що зумовлює неможливість його практичного застосування; по-друге, неточності в стандарті ускладнюють його розуміння. Відповідно зміст НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» потребує вдосконалення з урахуванням міжнародних вимог».

3.2. Напрямки удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та обліку її витрат в бюджетних установах

Усі питання, що пов'язані з оплатою праці громадян, у складній економічній ситуації, яка склалася сьогодні в Україні, займають одне з важливіших місць. Запровадження нових систем та форм оплати праці й електронного документообігу, автоматизація обліку та аудиту являються необхідною умовою для подальшого розвитку бізнесу та

конкурентоспроможності на ринку праці, особливо в умовах зростаючої трудової міграції.

Проведення економічних реформ в Україні вимагає відповідного реформування бухгалтерського обліку з метою наближення до міжнародних стандартів. У свою чергу це зумовлює необхідність удосконалення організації та методики аудиту на підприємствах, в установах та організаціях. Все частіше працюючі звертаються до суду з позовами щодо нарахованої оплати праці. В той же час власники бізнесу скаржаться на зростаючі випадки крадіжок і зловживань з боку працівників. Такі обставини зумовлюють необхідність перегляду і вдосконалення всієї системи аудиту операцій з оплати праці.

Аудит як зовнішній, так і внутрішній є одними із важелів управління господарською діяльністю підприємств, установ та організацій. Їх завдання – надання вичерпної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання задля прийняття дієвих управлінських рішень. При цьому практика свідчить, що успіх у цій справі стає можливим лише за умов раціональної організації аудиту. Тому починаючи процес реорганізації системи контролю або аудиту, зокрема і у бюджетних установах потрібно дотримуватись системного підходу, оскільки він дозволить забезпечити раціональність контролюючих процедур та їх результативність.

Сусіденко Ю.В. зазначає: «Внутрішній аудит – одна із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організовуючи систему внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві, необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності» [141].

На думку Борис О.Є.: «На жаль, не завжди власники та керівники з початком роботи підприємства розуміють, що ефективна організація

внутрішнього аудиту є неодмінною умовою на шляху вдосконалення управління підприємством, підвищення його прибутковості: безконтрольність завжди призводить до появи зловживань. Адже саме постійний контроль за всіма ділянками виробничої діяльності забезпечує високий рівень виконання завдань, чіткий порядок ведення бізнесу» [14, с. 53].

Відповідно можна стверджувати, що саме правильна організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах може забезпечити керівництво достовірною інформацією про реальний стан справ.

Прикладом зразкового підходу до контролюючих процедур може слугувати будь-яке підприємство, установа чи організація, що вже з дня свого заснування приділяє достатньо уваги підвищенню рівня фахової освіти як керівництва, так і працівників економічних служб, а зокрема і бухгалтерії, завдяки організації семінарів та занять для них. Необхідно зазначити, що кожна бюджетна установа має проводити постійну роботу із удосконалення внутрішнього аудиту, яка включає вивчення досвіду інших установ, запровадження новітніх контролюючих процедур та методик перевірок.

Пропонована структуризація характеристик суб'єктів внутрішнього аудиту щодо забезпечення вимог оплати праці на підприємствах, в установах чи організаціях представлена рис. 3.6.

Тому на думку Сусіденко Ю.В., з якою ми погоджуємось: «Перше, що необхідно для становлення і подальшого вдосконалення внутрішнього аудиту, для правильного делегування обов'язків та відповідальності кожного спеціаліста, – це визначення суб'єктів аудиту, тобто кола осіб, яким надається право проведення внутрішньої аудиторської перевірки на підприємстві. Суб'єктами внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці бюджетних установ виступають:

а) керівник або підпорядкований йому орган – на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність в установі;

б) працівники бюджетної установи, які підпорядковані керівнику; підрозділи апарату» [141].



Рисунок 3.6 – Завдання суб'єктів внутрішнього аудиту щодо забезпечення вимог оплати праці в бюджетних установах

Як видно з рис. 3.6, управлінська ланка та бухгалтерія мають виконувати завдання здійснювати попередній, поточний та наступний контроль. Такі обов'язки мають бути закріплені у їх посадових інструкціях. Суб'єкти, що забезпечують ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі, виконують такі контрольні процедури щодо відображення нарахування оплати праці в первинних документах, регістрах обліку та у відповідних звітах:

- перевірка дотримання норм законодавства, колективної угоди та пакету соціального забезпечення щодо відображення в обліку виплат працівникам бюджетних установ;
- визначення правильності розрахунку соціальних гарантій;
- забезпечення єдиних методологічних засад відображення в обліку виплат працівникам бюджетних установ, а також формування й подання всіх видів (фінансової, податкової, статистичної тощо) звітності щодо виплат працівникам бюджетних установ.

Складність процесу організації оплати праці та необхідність вдосконалення якості аудиту на даній ділянці зумовлюють необхідність проведення відділом внутрішнього аудиту аналізу послідовності застосування контрольних процедур. Проведений аналіз дозволив запропонувати складові плану аудиторських процедур (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – План процедур аудиту розрахунків з оплати праці

№ етапу	Зміст контрольних процедур
1.	1. Детальне вивчення внутрішніх розпорядчих документів бюджетної установи, що стосуються порядку оплати праці. 2. Контроль з перевірки наявності та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет.
2.	1. Перевірка правильності документального оформлення виплат працівникам, їх відповідності нормам чинного законодавства та положенням внутрішніх документів бюджетної установи.
3.	1. Перевірка правильності нарахування і виплати заробітної плати, із врахування специфіки тієї форми оплати праці, яка застосовується в установі. 2. Перевірка відповідності бази нарахування оплати праці відпрацьованим годинам. Перевірка надання соціальних гарантій працівникам та їх відображення в обліку. 3. Перевірка правильності обчислення сум відпускних та розміру компенсації за невикористану відпустку. 4. Перевірка правильності нарахування виплат допомоги з тимчасової непрацездатності із врахуванням страхового стажу працівника. 5. Перевірка правильності здійснення нарахувань та утримань податків та зборів до фондів із соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів. 6. Встановлення правильності включення окремих виплат працівникам до видатків бюджетної установи.
4.	1. Перевірка законності та правильності облікового відображення операцій з виплат працівникам. 2. Перевірка даних регістрів синтетичного та аналітичного обліку операцій з виплат працівникам на відповідність.

	3. Перевірка показників облікових регістрів та бухгалтерської звітності на відповідність. 4. Встановлення правильності заповнення бухгалтерської звітності з оплати праці. 5. Проведення інвентаризації пасивів у частині зобов'язань з виплатами працівникам.
5.	1. Аналіз та з'ясування виявлених відхилень. 2. Впровадження механізму уникнення та усунення виявлених недоліків. 3. Контроль за реалізацією прийнятих рішень.

В межах внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах бухгалтер здійснює перевірку законності виплат працівникам відповідно до чинного законодавства та в межах затвердженого в установі рівня виплат.

Дослідження вітчизняної практики внутрішнього аудиту показує, що більшість керівників бюджетних установ вважають головним завданням аудиту розрахунків з оплати праці перевірку правильності нарахування заробітної плати, проведення всіх передбачених законодавством утримань та відрахувань. При цьому в бюджетних установах рідко встановлено чіткий перелік процедур внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці, що дозволяє засвідчити відсутність науково обґрунтованого підходу до аудиту розрахунків з оплати праці.

Борис О.Є. зазначає: «Виходячи зі специфіки здійснення внутрішнього аудиту виплат працівникам, виявлено, що методика аудиту зводилась лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відрахувань до відповідних фондів соціального спрямування. Відчувалась недостатність наукових підходів та однобокий підхід до методики, що зумовило необхідність розробки з урахуванням специфіки організації трудових відносин на даному підприємстві» [14, с. 53].

Одним із важливих завдань перевірки податкових нарахувань слід вважати дослідження зон ризику, які припадають на період зміни ставок утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ та відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. За умов автоматизованого ведення обліку в бюджетній установі після змін на

законодавчому рівні слід обов'язково включити до плану внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці перевірку зміни алгоритму розрахунку відрахувань на соціальні заходи, а також утримань із заробітної плати, зокрема і відповідно до виконавчих листів.

Запропонований план контрольних процедур дозволить сформувати програму аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах з урахуванням специфіки діяльності установи, враховуючи кількість працівників та кількості аудиторів, що будуть здійснювати перевірку.

Єсінова Н.І. зазначає: «Дослідження проблематики внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці не повною мірою висвітлене у наукових працях вітчизняних фахівців. В Україні існує проблема оцінки розміру прожиткового мінімуму та вартості робочої сили. Ці проблеми породжують низку дій (з боку керівників і власників підприємств), які спричиняють проблеми внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. Проблемами внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в умовах сучасної економічної кризи є примусова відпустка працівників за власний рахунок, переведення працівників на неповний робочий день і тиждень, звільнення працівників, затримка виплати заробітної плати, непроведення індексації заробітної плати та компенсацій за невикористані відпустки. У співпраці із внутрішніми та зовнішніми аудитором було розроблено і запропоновано керівництву підприємства наступні шляхи вирішення цих проблем» [48].

У табл. 3.3 наведено напрямки вирішення аудитором проблем, що були виявлені під час перевірки обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Таблиця 3.3 - Схема вирішення аудитором проблем, які були виявлені під час перевірки обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах

№ п.	Проблема	Шляхи вирішення
1.	Примусова відпустка за власний рахунок більше ніж 15 календарних днів	Перевіряти табелі обліку робочого часу, накази, що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрацію та власників

2.	Переведення працівників на неповний робочий день (0,5, 0,25 або 0,1 ставки окладу)	Ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день (накази, табелі обліку робочого часу, посадові оклади, колективний договір, положення про оплату праці тощо)
3.	Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Перевірка первинних документів щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду та фондів обов'язкового соціального страхування у зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника
4.	Звільнення працівника в порушення чинного законодавства	Аудитор доводить до відома власників та адміністрації підприємства про незаконні з точки зору КЗпП звільнення працівників. При цьому також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних зі звільненням працівників підприємства
5.	Затримка виплати заробітної плати	Аудитору необхідно з'ясувати причини невиплати заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат
6.	Непроведення індексації заробітної плати	Аудитору потрібно довести до адміністрації та власників наслідки непроведення індексації заробітної плати працівників, можливі штрафні санкції на посадових осіб за порушення трудового законодавства, з'ясувати причини таких дій

Якісна організація як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту розрахунків з працюючими з оплати праці підвищує достовірність фінансової звітності, а також дозволяє уникнути порушень і розбіжностей.

Діділовський О.М. стверджує: «Для того, щоб уникнути великої кількості порушень, що мають місце за результатами проведення перевірок щодо розрахунків з оплати праці в бюджетній установі, необхідно вдосконалювати організацію самого обліку розрахунків оплати праці. Зокрема, у процесі спостереження за оформленням документів з обліку оплати праці аудитори можуть визначити «слабкі місця», що дає змогу удосконалити чи розробити більш ефективну систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками, що загалом впливає на ефективність процесу обліку. Для цього слід розробити точний графік документообігу та чітко дотримуватися строків подання до бухгалтерії первинних документів, наведених у ньому; налагодити постійний контроль за оформленням документів, дотриманням графіку» [41, с. 144].

На думку фахівців: «З метою вдосконалення системи внутрішнього аудиту оплати праці варто здійснити перерозподіл обов'язків працівників, що займаються нарахуванням заробітної плати. Тобто, жоден працівник розрахункового відділу не повинен мати доступ до закінченого циклу розрахунків. Це допоможе запобігти зловживанням із несанкціонованого нарахування заробітної плати. Якщо ж штат робітників, які займаються підрахунком заробітної плати в установі, не дає змогу здійснити такий перерозподіл обов'язків, то доцільно підвищити контрольні дії за кожним етапом операцій нарахування оплати праці.

На підприємствах працівники бухгалтерії у співпраці із обліковцями на виробництві проводять облік оплати праці та мають доступ до всього циклу обліку – від нарахування до виплати заробітної плати. У зв'язку із чим можна надати рекомендації керівництву підприємства та бухгалтерсько-економічній службі провести перерозподіл обов'язків серед бухгалтерів, що займаються обліком оплати праці, з метою розділення обов'язків між ними та обліковцями на виробництві. Таким чином, жоден із працівників бухгалтерії не повинен мати доступу до закінченого циклу розрахунків по заробітній платі» [141].

Якщо в бюджетній організації використовується автоматизована система нарахування заробітної плати, то доцільно створити також і автоматизовану систему контролю, що має бути описана в проектній документації. В цьому разі внутрішньогосподарська аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці повинна спрямовуватись на контроль на рівні реквізитів, що дозволить уникнути механічних помилок, а також на дотримання технологічного процесу обробки інформації.

Тимофієва У. на підставі дослідження проблематики сучасного внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці та вивчення досвіду роботи бюджетних установ щодо покращення та вдосконалення внутрішнього аудиту операцій з оплати праці зробила такі висновки: «Внутрішній та зовнішній аудит є однією із функцій управління господарською діяльністю

підприємства, установи чи організації. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організовуючи відділ внутрішнього аудиту в бюджетній установі, необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності.

Розглянувши у загальних рисах систему оплати праці на підприємствах України, варто відзначити, що для подальшого успішного підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, що випускається, механізм матеріального стимулювання надалі доцільно будувати на науково обґрунтованих критеріях оцінки їх діяльності. Мова йде про необхідність використання показників, що відображають господарський результат праці кожного члена колективу. Ефективна організація аудиту – це один із важелів, що спрямований безпосередньо на вдосконалення управління підприємством, він забезпечує високий рівень виконання управлінських завдань, чіткий порядок роботи виробництва. Зрозуміло, що в ринкових умовах господарювання зростає потреба в удосконаленні методологічних та організаційних аспектів аудиту оплати праці в економіці України. Необхідність удосконалення методичних аспектів аудиту розрахунків з оплати праці виходить з негативної динаміки порушення цивільних та господарських справ за розрахунками з оплати праці в Україні за останні декілька років» [156, с.100].

Таким чином, пропонований спосіб внутрішньої перевірки виплат працівникам бюджетних установ дозволяє удосконалити контрольні процедури процесу обліку заробітної плати, дає чіткий практичний алгоритм для контролюючих органів, оптимізуючи їх час та вдосконалюючи контрольний процес загалом. Дана методика, заснована на використанні колективного договору як контрольної норми, вона орієнтована на своєчасне

усунення виявлених відхилень від встановлених законом платежів та вжиття відповідних заходів щодо їх запобігання у наступні періоди.

Організація аудиту розрахунків з працюючими є дуже відповідальним напрямом в процесі управління, що впливає на результативність та видатки бюджетної установи. Питання перевірки нарахування заробітної плати повинні розглядатися не лише на рівні бюджетної установи, а й вирішуватись на державному рівні шляхом видання відповідних положень з урахуванням специфіки діяльності, територіального розташування бюджетної установи та специфіки її діяльності. Крім того, процес удосконалення організації аудиту розрахунків з оплати праці має здійснюватися своєчасно та на постійній системній основі.

Висновки до розділу 3

У економічно розвинених країнах з метою ефективної організації оплати праці набули поширення теорії та методи державного регулювання економіки.

В Україні державне регулювання оплати праці на макроекономічному рівні – це законодавче визначення заробітної плати працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення мінімального розміру оплати праці, а також інших державних норм та гарантій; Визначення умов та розмірів оплати праці керівників державних та муніципальних підприємств, працівників підприємств, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів, оподаткування доходів працівників. Найважливішими структурними елементами макроекономічної політики є такі компоненти, як фіскальна, валютна, зовнішньоторговельна та соціальна політика (політика доходів).

На мікроекономічному рівні заробітна плата визначається незалежно від результатів праці працівника, ціни праці, умов виробництва, рентабельності підприємства та інших факторів, її регулювання колективним договором, трудовим договором чи контрактом. Основними складовими визначення та регулювання заробітної плати працівників на мікроекономічному рівні є вибір форми та системи оплати праці, нормування праці, встановлення системи колективних договорів, формування фонду оплати праці.

Організація аудиту розрахунків з працівниками є дуже відповідальним напрямком в управлінському процесі, що впливає на результати діяльності та видатки бюджетної установи.

Як зовнішній, і внутрішній аудит виступають важелями контролю господарської діяльності підприємств, установ та організації. Їхнім завданням є надання вичерпної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень.

Внутрішній аудит є одним із завдань управління діяльністю бюджетної установи. Вивчення вітчизняної практики внутрішнього аудиту показує, що більшість керівників бюджетних установ бачать першочерговим завданням аудиту нарахування заробітної плати перевірку правильності нарахування заробітної плати та виконання всіх встановлених законом відрахувань та утримань. Водночас, бюджетні установи рідко мають чіткий перелік процедур внутрішнього аудиту заробітної плати, що свідчить про відсутність науково обґрунтованого підходу до аудиту розрахунків з оплати праці.

З метою вдосконалення системи внутрішнього аудиту розрахунків із заробітної плати необхідно перерозподілити обов'язки співробітників, що беруть участь у розрахунку зарплати. Тобто жоден працівник бухгалтерії не повинен мати доступу до завершеного циклу обліку. Якщо кадровий склад в установі не допускає такого перерозподілу обов'язків, то доцільно посилити контроль за кожним етапом розрахунку заробітної плати.

Якісна організація як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту виплат працівникам підвищує достовірність бухгалтерської звітності та дозволяє уникати порушень та невідповідностей. Щоб уникнути великої кількості порушень, що виникають внаслідок нарахування заробітної плати у бюджетній організації, необхідно вдосконалювати організацію обліку заробітної плати. Зокрема, під час контролю над оформленням платіжних документів аудиторі можуть виявити «слабкі місця», що дозволить вдосконалити чи розробити ефективнішу систему руху документів, правильно розподілити роботи між працівниками, що у цілому впливає на ефективність облікового процесу. Для цього потрібно скласти точний графік документообороту і суворо дотримуватись термінів надання перелічених у ньому первинних документів у бухгалтерію. встановити постійний контроль за оформленням документів та дотриманням графіка.

ВИСНОВКИ

Термін «оплата праці» є традиційним об'єктом вивчення для багатьох вчених. Однак у наукових працях вітчизняних учених досі немає чіткого трактування цього поняття. Це зумовлено складністю досліджуваної категорії, яку слід розглядати у кількох аспектах: із боку підприємця, із боку найманого працівника, як елемент ринку праці та як економічна категорія.

У спеціальній літературі питання про розмежування понять «оплата праці» та «заробітна плата» залишається дискусійним. Багато вітчизняних та зарубіжних економістів вважають категорії «заробітна плата» та «оплата праці» тотожними, проте аналіз чинного законодавства, що регулює організацію оплати праці, свідчить про те, що ці терміни не можна вважати синонімами, оскільки вони суттєво різняться. Оплата праці є синонімом не із заробітною платою, а з поняттям організації оплати праці. Оплата праці – система відносин, спрямована на забезпечення встановлення та здійснення виплат працівникам за використання їх трудових ресурсів (надані трудові послуги) власником (роботодавцем) відповідно до законів, інших нормативних актів та трудового договору. У той час як заробітна плата ототожнюється з суб'єктом, заробітна плата є системою відносин, механізмів і методів, тобто певним процесом.

Передумовою набуття працею ознак обліково-аналітичної категорії стала підпорядкованість її практичним потребам підприємств й працівників. Важливість і необхідність дослідження праці з точки зору бухгалтерського обліку та аудиту впливає з того, що, по-перше, облікова робота також є багатоаспектною категорією і, наприклад, на відміну від філософських або культурологічних поглядів конкретно відображається в цифрах і показниках; По-друге, однією з вимірюваних категорій праці в бухгалтерському обліку є заробітна плата, яка є основним засобом існування будь-якої людини та рівень якої залежить від добробуту кожної людини.

Вітчизняна система нормативно-правового регулювання організації оплати праці не відповідає вимогам соціально орієнтованої ринкової економіки та відбиває відсутність налагодженої системи взаємодії окремих базових елементів.

Заробітна плата в бюджетних установах є виплатами працівникам за витрачену працю і є ціною витраченої праці. Виплати працівникам бюджетних установ відіграють роль інструменту соціального захисту та компенсації, що надається державою через установи бюджетної сфери в обмін на послуги, які надають працівники.

Спостерігається невідповідність вимог вітчизняної та міжнародної регламентації виплат працівникам у державному секторі, що зумовлено такими обставинами: по-перше, наведені в національному стандарті засади формування в обліку інформації про виплати працівникам не є однозначними, що зумовлює неможливість його практичного застосування; по-друге, неточності в стандарті ускладнюють його розуміння. Відповідно зміст НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» потребує вдосконалення з урахуванням міжнародних вимог.

Аудит розрахунків з працюючими з оплати праці є одним із найдієвіших чинників економічної політики бюджетної установи, оскільки є елементом визначення резервів підвищення ефективності роботи. З методологічної точки зору аудит розрахунку заробітної плати містить мікроекономічні та макроекономічні питання організації праці та її оплати, що включає практично всі елементи виробничих відносин. Систематичний аудит дає можливість оцінити стан та розвиток трудових відносин у бюджетній установі.

Усі питання, пов'язані із компенсаціями громадянам у складній економічній ситуації в Україні, на сьогоднішній день є одними з найважливіших. Впровадження нових систем і форм оплати праці та електронного документообігу, автоматизація обліку та аудиту є необхідними

передумовами подальшого розвитку та конкурентоспроможності на ринку праці, особливо в умовах посилення трудової міграції.

Якісна організація як внутрішньої, так і зовнішнього аудиту виплат працівникам підвищує достовірність бухгалтерської звітності та дозволяє уникнути порушень та неточностей.

Аудит як зовнішній, і внутрішній - один із важелів управління господарською діяльністю бюджетних установ. Правильна організація внутрішнього аудиту у бюджетних установах може забезпечити керівництво достовірною інформацією щодо реального стану справ. При цьому практика свідчить, що успіх у цій справі стає можливим лише за умов раціональної організації аудиту. Тому, починаючи процес реорганізації системи контролю чи аудиту у бюджетних установах, потрібно дотримуватися системного підходу, оскільки він дозволить забезпечити раціональність контрольних процедур та їх результативність.

Дослідження вітчизняної практики внутрішнього аудиту показує, що більшість керівників бюджетних установ вважають головним завданням аудиту розрахунків з оплати праці перевірку правильності нарахування заробітної плати, проведення всіх передбачених законодавством утримань та відрахувань. При цьому в бюджетних установах рідко встановлено чіткий перелік процедур внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці, що дозволяє засвідчити відсутність науково-обґрунтованого підходу до такого аудиту.

З метою вдосконалення системи внутрішнього аудиту оплати праці слід перерозподілити обов'язки працівників, які займаються нарахуванням заробітної плати. Тобто жоден працівник розрахункового відділу не повинен мати доступу до закінченого циклу розрахунків. Це допоможе запобігти зловживанням з несанкціонованого нарахування заробітної плати. Якщо штат працівників, які займаються підрахунком заробітної плати в установі, не дозволяє здійснити такий перерозподіл обов'язків, то доцільно підвищити контрольні дії щодо кожного етапу операцій нарахування оплати праці.

Необхідність удосконалення методичних аспектів аудиту розрахунків з оплати праці виходить із негативної динаміки порушення цивільних та господарських справ щодо розрахунків з оплати праці в Україні за останні кілька років

Організація аудиту розрахунків із працюючими - дуже відповідальний напрямок у процесі управління, що впливає на результативність та витрати бюджетної установи. Питання перевірки нарахування заробітної плати повинні розглядатися не лише на рівні бюджетної установи, а й вирішуватись на державному рівні шляхом видання відповідних положень з урахуванням специфіки діяльності, територіального розташування бюджетної установи та особливостей її діяльності. Крім того, процес удосконалення організації аудиту розрахунків з оплати праці має здійснюватися своєчасно та на постійній системній основі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова Н. Организация бухгалтерского учета на предприятии. *Все о бухгалтерском учете*. 2013. № 109. С. 69-73.
2. Ангеловська О.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 1(25). С. 14–18.
3. Артюх О.В. Розрахунки з оплати праці: методичні засади аудиторської перевірки. Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези доповідей II міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. 2016. С. 262–264. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/5017>.
4. Бикова Г. Виплати лікарняних працівнику підприємства. *Дебет-Кредит*. 2018. №47. С. 33-35.
5. Білик М.Д. Основи аудиту. Підручник. Суми: Слобожанщина, 2009. 296 с.
6. Боброва О.Г. Організація і стимулювання праці: навчально-методичний посібн. 2-ге вид., без змін. К. : КНЕУ, 2016. 145 с.
7. Богдан І.Ю., Фальченко О.О. Актуальні питання щодо організації і методики аудиту оплати праці бюджетних установ. *Економічні науки*. 2016. № 27, 43-46.
8. Болотіна Н.Б., Чанишева Г.І. Трудове право: підруч. Київ: Знання, 2000. 564 с.
9. Большешальська А. В. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці: проблеми та шляхи удосконалення. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ*. 2017. № 1 С. 240-250.
10. Большешальська А.В. Облік розрахунків з оплати праці у контексті гармонізації національних та міжнародних стандартів.

Всеукраїнська наукова інтернет-конференція студентів та молодих вчених, присвячена видатним вченим. 2018. №6 С. 142.

11. Большешальська А.В. Основні засади оподаткування доходів фізичних осіб та вдосконалення процесу їх декларування у контексті впровадження податкового кодексу України. *Збірник наукових робіт: Всеукраїнська наукова науково-практична конференція «Економіка XXI століття: сучасні тенденції та перспективи розвитку»*. 2018. №1 С. 192–193.

12. Бондаренко О.М., Тітаренко А.Д. Економічна сутність поняття «оплата праці» як об'єкта обліку, аналізу та аудиту. *Фінансовий простір*. 2020. №о 4 (40). С. 78-85.

13. Бондаренко О.С., Салівон Т.В. Вдосконалення організації обліку заробітної плати в бюджетних установах. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_1_67

14. Борис О.Є. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: переваги та проблеми URL: nuwm.rv.ua/metods/asp/vd/v401ek07.doc. С. 46–54.

15. Бражнікова Л.М., Гарна С.О. Шнурко А.М. Сучасний стан організації розрахунків з оплати праці в умовах розвитку інформаційних технологій. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1-2. С.164-169.

16. Бурденко І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація.. Суми : Університетська 92 книга. 2018. 283 с.

17. Бурцев В.В. Организация внутреннего аудита. *Финансовый менеджмент*. 2018. № 6. С. 88-99.

18. Бутинець М.А. Аудит, ревизія підприємницької діяльності: Ж. Освіта, 2003.

19. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. Житомир: ПП «Рута», 2011. 726 с.

20. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: посібник для студентів вузів. Ж.: Рута, 2012. 53 с.
21. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. Ч. 3. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України. Під ред.: М. В. Кужельний; МОН України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Укр. асоц. сертифіков. бухгалтерів і аудиторів. К. : Аграр. наука, 2009. 328 с.
22. Васюренко Л.В. Теоретичні засади державного регулювання організації оплати праці. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 31-34.
23. Васюренко Л.В. Теоретично-методологічні засади формування інструментарію державного регулювання організації оплати праці. *Причорноморські економічні студії*. Випуск 28-1. 2018. С. 52-56.
24. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчальний посіб. К. : КНЕУ, 2015. 322 с.
25. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
26. Войцехович М. Оформлення відпусток. *Дебет – Кредит*. 2017. №19. С. 23–28.
27. Волошин Д. Методологические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии. *Проблеми теорії и практики управління*. 2012. № 1. С.49-58.
28. Воронко Н.Р., Брусью Т.В., Воронко Р.М. Нормативно-правове регулювання трудових відносин та організаційно-методичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. № 59, 2020. С. 124-131.
29. Гаврюкова А.Г. Шляхи вдосконалення оплати праці в системі мотивації бюджетних установ. *Управління розвитком*. 2012. №10(131). С.75 - 77.

30. Гаєвая О.В. Окремі питання регулювання оплати праці за кордоном та в Україні. *Проблеми законності*. 2016. Вип. 134. С. 103-111. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2016_134_12.
31. Гамова О.В. Заробітна плата як економічна категорія. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. №3. С.60–64.
32. Гаркавін Р. Розрахунки з оплати праці. *Школа бухгалтера*. 2014. № 13. С. 7–9.
33. Гишка С. Організаційні та методичні засади державного аудиту розрахунків з персоналом. Матеріали II Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», 20 листопада 2017 року, м. Тернопіль
34. Гогіна О.М. Концептуальні засади та необхідність розвитку державного податкового менеджменту в Україні. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2012. № 3. С. 273– 278.
35. Голов С.Ф., Зубілевич С.Я. Основи аудиту: підручник. К.: Либідь, 2016. 267с.
36. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. Суми: ВТД «Університетська книга», 2017. 254 с.
37. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: навчальний посібник. К. : Знання, 2019. 443 с.
38. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: А. С. К., 2013. 266 с.
39. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини: підручник. 4-те вид., оновл. Київ: Знання, 2009. 450 с.
40. Делібороніді А.Ю., Панченко, О.М. Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. *Гуманітарний вісник ЗДІА*. 2010. 41. С. 222-228.
41. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Міжнародний*

збірник наукових праць. Вип. 1 (19). С. 142–146. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf

42. Дмитренко І.А. Системно орієнтований аудит: проблеми методології та тенденції розвитку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 2. С. 26-37.

43. Дорош Н. І. Аудит: методологія та організація. К. : Центр, 2000. 402 с.

44. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика: навч. посібник. К.: Знання, 2012. 495 с.

45. Дробишева О. О., Домаш Д. В. Економічна сутність, форми та система оплати праці. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 8. С. 48-55.

46. Дубова Д. Повышение эффективности управления предприятием: внутренний контроль и контрольные процедуры. *Проблемы теории и практики управления*. 2017. № 4. С. 60-69.

47. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії та її специфіка галузі освіти. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.1/110.pdf>.

48. Дудченко Н.І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2019. № 15. С. 24-28.

49. Дяченко Я.Я. Детінізація економіки у системі макроекономічного регулювання. *Фінанси України*. 2006. № 2. С. 68–79.

50. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік, контроль, аудит в системі управління підприємством. К.: Ваклер, 2012. 97с.

51. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99, № 996–XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

52. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 року та зі змінами і доповненням від 06.06.2015 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

53. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

54. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 року та зі змінами і доповненням від 05.04.2015 року. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

55. Злупко С.М. Історія економічної теорії: Підручник. К.: Наукова думка, 2005. 719 с.

56. Івашина О.М. Вдосконалення механізму державного регулювання оплати праці в Україні // Національна академія державного управління при Президентові України. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2010_2/10ioyopu.pdf.

57. Інструкція зі статистики заробітної плати: затверджено Наказом Державного Комітету Статистики України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>.

58. Історія економічних учень: Підручник: У 2ч. ч.2. К.: Знання, 2006. 577 с.

59. Калягіна О.М., Дубініна М.В. Нормативно-правове регулювання та забезпечення обліку розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 15. Частина 1. 2015. С. 149-152.

60. Карл Маркс и современная философия: Сб. материалов науч.конф. к 180-летию со дня рождения К. Маркса. М.: 1999. 380 с.

61. Карпович Ю.В. Особливості обліку нарахування та виплати заробітної плати в установах охорони здоров'я. *Управління розвитком*. 2010. № 3(100).С.158-159.

62. Катеринець Н. Облік праці за новими формами. *Дебет- Кредит*. 2018. № 5. С. 3–4.

63. Кінебас, І.Ю., Чепець, О.Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Бізнесінформ*, 2019. (7), 225-230.

64. Клименко С.О. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Науковий вісник МДУ імені В.О. Сухомлинського*. 2014. №5.2 (101). С. 37 - 40.
65. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
66. Колот А.М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України): автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.06.01. URL: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&st art=14.
67. Конвенція про захист заробітної плати від 1 липня 1949 року № 95. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_146.
68. Кондратюк, О.В., Сахно, Л.А.. Аудит з розрахунків оплати праці. 2015
69. Кононова І.В., Хлинїна, Н.Б. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його проведенні. URL: [file:///C:/Users/User/Downloads/eui_2013_1_30%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/eui_2013_1_30%20(1).pdf).
70. Конош О. В. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту оплати праці. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2014. № 23. С. 36–40.
71. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
72. Коротаєва, І.Р., Рябчук, О. Г. Особливості та проблеми аудиту з розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018, 4(62), 123-128.
73. Косміна Р.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. / за ред. Ю.Д. Чацкіса. К. : Вид-во «Вища шк.», 2017. 255 с.
74. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії. *Бізнес навігатор*. 2018. № 1. С. 3–4.
75. Кузьменко К.Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1(18). С. 1–7.

76. Лагун М.І. Інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств при визначенні його потенціалу. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 9. С. 64-69.
77. Лагун М.І. Методика системного підходу до формування комплексу показників фінансового стану підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 6. С. 40-44.
78. Лазуренко В.І. Аудит: підручник. Донецьк: Каштан, 2011. 496 с.
79. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы. *Україна: аспекти праці*. 2018. № 8. С. 12-23.
80. Левицька С.О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. № 3 (47). С. 379–387.
81. Лепьохіна І. О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2018. № 2 (56).
82. Ломейко Ю.А. Державний фінансовий контроль в Україні: напрями вдосконалення його організації та оцінювання. *Проблеми економіки*. 2016. № 2. С. 148–160.
83. Мазурок П.П. Історія економічних вчень у запитаннях і відповідях: навч.посібник. 2 вид. К.: Знання, 2006. 477 с.
84. Мартин О.М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 232–240.
85. Марченко Ю.І. Гідна оплата праці – необхідний атрибут соціальної держави. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 2(31). С.56-59.
86. Мельник Т.Г. Методологія аудиту розрахунків з працівниками по оплаті праці. *Вісник КНУ Шевченко*. Сер. Економіка, 2005.
87. Мельник Ю.В., Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука й економіка*. 2016, 1(41), 23-27.

88. Методика аудиту розрахунків з оплати праці. URL: https://pidruchniki.com/1961092642198/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodika_auditu_rozrahunkiv_oplati_pratsi.
89. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ, 2016–2017. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.
90. Мойсеєнко Т. Резерв оплати відпусток, що нараховується підприємством. *Дебет-Кредит*. 2018. №19. С 36–37.
91. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2011 р. № 1798 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua>
92. Небава М.І. Макроекономіка. Тематичний тлумачний словник термінів: навч. посіб. Вінниця: ВДТУ, 2000. С. 74–81.
93. Немодрук Н.М. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці. *Економіка та держава*. 2009, (8), 36-38.
94. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №2. С. 158-162.
95. Обмок, О. Г. Виплати працівникам відповідно до міжнародної практики в державному секторі. Економічний аналіз : зб. наук. праць Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль : ВПЦ Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 18. № 2. С. 43-48.
96. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика : навч. посібник. К. : Алерта, 2010. 584 с.
97. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів. Житомир: «Рута», 2015. 496 с.
98. Олійник С.О., Чухно К.В. Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці. Розвиток аграрного сектору економіки

України в умовах глобалізації: матеріали 73-ї Науково-практичної студентської конференції (Київ, 27 листопада 2019 року). м. Київ, 2019. С.119-120.

99. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Суми: ВТД „Університетська книга”, 2009. 141 с

100. Перепадя Ф.Л., Тонких Л.С. Управління фондом оплати праці персоналу промислових підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 5. С. 550–554.

101. Петренко С.В. Якість бухгалтерського обліку як об'єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 2. С. 26-31.

102. Петрова І. Оплата праці в мотиваційній системі сучасного підприємства. *Україна: аспекти праці*. 2017. № 7. С. 22-27.

103. Петрук Н.С., Костенко О.М. Праця як соціально-економічна та обліково-аналітична категорія. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. *Збірник наукових праць*. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). Ч. 4. Луцьк, 2013. 472 с. С. 118-123.

104. Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука та економіка*. 2016. № 1(41). С. 23–27.

105. Писарєва Т.В., Чернецька О.В. Теоретичні аспекти розрахунків із заробітної плати. *Молодий вчений*. № 12 (52). грудень, 2017 р. С. 731-734.

106. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.2013 №1203. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

107. Податковий Кодекс України: станом на 22 листопада 2020 р. / Верховна Рада України. Київ: Голос України, 2010. 368 с.

108. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах. *Актуальні проблеми економіки*. № 10. С. 87–95.

109. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах. *Актуальні проблеми економіки*. 2010 р. № 10. С. 87-95.

110. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мініфіну від 24.05.95 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=911-2007-%F0>.

111. Положення про організацію бухгалтерського обліку в ТУ ДСАУ в Кіровоградській області, затверджено Наказом ТУ ДСА України в Кіровоградській області 16.11.2017 року

112. Положення про Територіальне управління Державної судової адміністрації України в Кіровоградській області, затверджене Головою Державної судової адміністрації України 25.09.2015 року.

113. Попович О.В., Гулько К.Ю. Організація обліку оплати праці та шляхи її вдосконалення. Scientific achievements of modern society: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (Ліверпуль, 28-30 квітня 2020 року) м. Ліверпуль, 2020. С. 21-27.

114. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 454 с.

115. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219. URL: – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

116. Прийма Л. Резерв на оплату відпусток: створення та облік. *Дебет-Кредит*. 2017. № 21. С.26-27.

117. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Законодавство України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

118. Про колективні договори і угоди: Закон України від 1 липня 1993 року № 3356-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

119. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>

120. Процевський О.І. Визначення права на заробітну плату. *Юрид. вісн. України*. 2008. № 1. С. 16–18.

121. Радіонова, Н.Й., Штронда, І.О. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*. 2016, 11(21), 104-106.

122. Редько О. Ю. Процедури аудиту як основа професійної практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №6. С.45-50.

123. Рекомендація щодо встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються (№ 135) : прийнята на 54 сесії Ген. конф. МОП 22.06.1970 р. // Конвенції та рекомендації, ухвал. МОП 1965-1999. Т. II. Женева : Міжнар. бюро праці 1999 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_252.

124. Риндя А. Резерв на оплату відпусток. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 39. С. 25–30.

125. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства. *Заробітна плата*. 2017. № 1. С. 9–14 ; № 2. С. 18 –21.

126. Романів М.В. Фінансовий контроль і аудит: посібник. К.: НІОС. 2008. 124 с.

127. Рябець А.П. Удосконалення правового регулювання оплати праці. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. №2. С3–5.

128. Рябчук О.Г., Коротаєва І.Р. Особливості та проблеми аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*, № 4 (62), 2018

129. Савченко В.Я. Аудит: Навч.посіб. К:КНЕУ, 2006. 328с.

130. Сагайдак Р.А. Державний фінансовий аудит в системі контролю діяльності підприємств. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 94-97

131. Сахно Л.А. Аудит з розрахунків оплати праці. *Молодіжний економічний дайджест*. 2015. № 4. С. 103–108. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/16396/1/103-108.pdf>.

132. Семененко О.Л. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2018. № 22. С. 18-25.

133. Соболєв В.М. Державний фінансовий контроль в Україні: ефективність інституційного дизайну. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 193-199.
134. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2017. № 1. С.46-50
135. Старостенко І. Розрахунок середньої зарплати для розрахунку виплат з соцстрахування. *Школа бухгалтера*. 2018. №14. С.30-34.
136. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах. 2012. № 9. С. 178-184.
137. Стеченко Д.М. Державне регулювання економіки: навч. посіб. Київ: МАУП, 2008. 176 с.
138. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34.
139. Сурков С. Зарплата как средство самоутверждения работников: действия менеджеров. *Управление персоналом*. 2017. № 7. С. 23–28.
140. Сурніна К. Методика аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності (на прикладі хлібопекарних підприємств України). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. №5. С.41-48
141. Сусіденко Ю.В. Напрями покращення методики внутрішнього аудиту витрат на оплату праці підприємства. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2019. № 19. С. 18-28
142. Тарасова М. Резерв відпусток. *Школа бухгалтера*. 2016. №13. С.19–21.
143. Тибінка Г.І., Брик Г.В., Кохана Т.М. Розмежування понять «оплата праці» та «заробітна плата». *Економіка і суспільство*. Випуск 19 / 2018. С. 246-250.
144. Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямки її удосконалення. *Вісник НБУ*. № 6. 2010. С. 48–56.

145. Труфен А.О. Організація контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v3/NV-2013-V3_55.pdf

146. Фальченко О.О., Богдан І.Ю. Актуальні питання щодо організації і методики аудиту оплати праці бюджетних установ. *Вісник Національного технічного університету „Харківський політехнічний інститут» (економічні науки)*. Х.: НТУ „ХПІ”. 2016. № 27(1199) С. 43-46.

147. Хупер Дж. Как можно поверить в независимый аудит, если аудиторы возражают против надзора за ними? URL: http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/1279?view=material.

148. Церетелі Л. Оплата праці. *Вісник податкової служби*. 2016. №25. С.50–55.

149. Чадченко О.С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2012. № 10. С. 91-93.

150. Чебаненко О.П. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві. Перспективи розвитку обліку, контролю і аналізу в контексті євроінтеграції: тези допов. IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 95-річчю ОНЕУ (26.05.2016 р., м. Одеса). Одеса, 2016. С. 255–257. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/.pdf>.

151. Чеканова В.В. Організація обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах України. *Управління розвитком*. 2014. №9 (172). С. 161 – 163.

152. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 440 с.

153. Шоляк О. Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Skhid/201/2.pdf.

154. Юхименко П.І., Леоненко П.М. Історія економічних учень: Підручник. К.: Знання, 2005. 583 с.

155. IPSAS 25 «Employee Benefits» URL:
http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm.

156. Tymofeieva Y. Factors of realization of enterprise potential of rural areas. *Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky*. Volume 5. № 6A. 2017. P. 99-101.