

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

### **«Організація та методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах»**

Студентки 2 курсу, 5м групи  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
спеціалізації «Фінансовий аналіз та аудит»

Дяконої  
Вікторії Сергіївни

Науковий керівник  
канд. екон. наук

Копотієнко Тетяна  
Юріївна

Гарант освітньої програми  
д-р екон. наук, професор

Назарова Каріна  
Олександрівна

**Київ 2019**

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем  
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

**Освітній ступінь «магістр»,**

**спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,**

**спеціалізація «Фінансовий аналіз та аудит»**

**Затверджую**

Зав. кафедри,

д.е.н., доц.

К.О. Назарова

“18” січня 2019 р.

**Завдання  
на випускню кваліфікаційну роботу студентки**

**Дяконої Вікторії Сергіївни**

*(прізвище, ім'я, по батькові)*

**1. Тема випускної кваліфікаційної роботи:**

*«Організація та методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах» (на матеріалах управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації).*

*Затверджено наказом ректора від «18» січня 2019 р. №140.*

**2. Строк здачі студентом закінченої роботи 01 листопада 2019 р.**

**3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:**

*Мета дослідження:* вивчення та обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних аспектів державного контролю оплати праці в бюджетних установах та розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

*Об'єкт дослідження:* процес державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах.

*Предмет дослідження:* теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади державного фінансового контролю оплати праці в управлінні культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

*Перелік графічного матеріалу:* таблиці, в яких представлено динаміку активів, пасивів бюджетної установи за 2014-2018 рр.; таблиці, в яких

представлено динаміку обсягу та частки видатків на оплату праці бюджетної установи за 2014-2018 рр.; таблиці, які містять результати групування нормативно-правових актів з питань фінансового контролю оплати праці; схеми, рисунки, графіки, які ілюструють пропозиції з удосконалення організації та методики державного контролю оплати праці в бюджетних установах.

**4. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:**

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1			
2			
3			

**5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)**

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади державного контролю оплати праці в бюджетних установах

1.1. Економічна характеристика оплати праці в бюджетних установах

1.2. Теоретичні основи державного контролю оплати праці в бюджетних установах

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Інформаційне забезпечення державного контролю оплати праці в бюджетних установах

2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації

2.2. Характеристика зовнішньої та внутрішньої інформації для цілей державного контролю оплати праці в бюджетних установах

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Удосконалення організації та методики державного контролю оплати праці в бюджетних установах

3.1. Організація державного контролю оплати праці в бюджетних установах

3.2. Методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах та пропозиції щодо її вдосконалення

Висновки до розділу 3

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел



## 7. Календарний план виконання роботи (проекту)

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи (проекту)	
		За планом	Фактично
1	Наукова стаття	01.06.2019 р.	27.05.2019
2	1 розділ	02.09.2019 р.	30.08.2019
3	2 розділ	03.10.2019 р.	01.10.2019
4	3 розділ	20.10.2019 р.	15.10.2019
5	Подання завершеної роботи на кафедру	01.11.2019 р.	01.11.2019 р.

8. Дата видачі завдання «18» січня 2019 р.

9. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи

к.е.н. Копотієнко Т.Ю.

(прізвище, ініціали, підпис)

10. Гарант освітньої програми

д.е.н., доц. Назарова К.О.

(прізвище, ініціали, підпис)

11. Завдання прийняв до виконання студент

Дяконова В.С.

(прізвище, ініціали, підпис)

## 11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студенткою Дяконою Вікторією Сергіївною було виконано випускну кваліфікаційну роботу на тему «Організація та методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», спеціалізацією «Фінансовий аналіз та аудит» відповідно до завдання, виданого науковим керівником.

Обрана тема дослідження є актуальною, оскільки здійснення ефективного фінансового контролю за надходженням і витратами бюджетних коштів є важливою функцією системи державного управління, значення якого посилюється в умовах економічної нестабільності, дефіциту джерел фінансування та зростання кількості порушень і зловживань з бюджетними коштами. Одним із найбільш вагомих як за значенням, так і за обсягами фінансування статей кошторису бюджетних установ є видатки на оплату праці, частка яких становить 60-80% від обсягу кошторисних призначень. Тому, належний фінансовий контроль оплати праці у бюджетних установах є наразі актуальним та важливим напрямком діяльності контролюючих органів.

Студенткою на високому рівні було виконано усі завдання, поставлені у випускній кваліфікаційній роботі, виявлено проблеми у проведенні державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах та сформульовано рекомендації для їх вирішення. Робота містить таблиці, графіки, діаграми, сформовані за розрахунками динаміки обсягу та частки видатків на оплату праці бюджетної установи за 2014-2018 рр. управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

Загалом, робота відповідає вимогам до змісту та структури, виконана на високому науково-практичному рівні, заслуговує на позитивну оцінку та рекомендується до захисту в екзаменаційній комісії.

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи (проекту) \_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

Відмітка про попередній захист \_\_\_\_\_  
(ПІБ, підпис, дата)

## 12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота (проект) студентки \_\_\_\_\_  
Дяконої В.С.  
(прізвище, ініціали)  
може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Керівник проектної групи  
(гарант освітньої програми) \_\_\_\_\_  
д.е.н., доц. Назарова К.О.  
(прізвище, ініціали, підпис)

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_  
д.е.н., доц. Назарова К.О.  
(прізвище, ініціали, підпис)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201 \_\_\_\_\_ р.

## ЗМІСТ

<b>Вступ.....</b>	<b>7</b>
<b>Розділ 1. Теоретичні засади державного контролю оплати праці в бюджетних установах.....</b>	<b>10</b>
1.3. Економічна характеристика оплати праці в бюджетних установах .....	10
1.4. Теоретичні основи державного контролю оплати праці в бюджетних установах .....	15
Висновки до розділу 1.....	22
<b>Розділ 2. Інформаційне забезпечення державного контролю оплати праці в бюджетних установах.....</b>	<b>23</b>
2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.....	23
2.2. Характеристика зовнішньої та внутрішньої інформації для цілей державного контролю оплати праці в бюджетних установах .....	31
Висновки до розділу 2.....	39
<b>Розділ 3. Удосконалення організації та методики державного контролю оплати праці в бюджетних установах.....</b>	<b>40</b>
3.1. Організація державного контролю оплати праці в бюджетних установах.	40
3.2. Методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах та пропозиції щодо її вдосконалення.....	47
Висновки до розділу 3.....	57
<b>Висновки та пропозиції.....</b>	<b>58</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>61</b>
<b>Додатки.....</b>	<b>69</b>



## ВСТУП

**Актуальність теми роботи.** Здійснення ефективного фінансового контролю за надходженням і витрачанням бюджетних коштів є важливою функцією системи державного управління, значення якого посилюється в умовах економічної нестабільності, дефіциту джерел фінансування та зростання кількості порушень і зловживань з бюджетними коштами. За даних обставин перед бюджетними установами постає необхідність формування достовірної інформації про законність, ефективність та цільове використання бюджетних коштів, спрямованих на фінансування діяльності бюджетних установ, що можливо здійснити шляхом проведення державного контролю на об'єктах перевірки. Одним із найбільш вагомих як за значенням (захищені статті), так і за обсягами фінансування статей кошторису бюджетних установ є видатки на оплату праці, частка яких становить 60-80% від обсягу кошторисних призначень. Тому, належний фінансовий контроль оплати праці у бюджетних установах є наразі актуальним та важливим напрямком діяльності контролюючих органів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблематики державного контролю, зокрема, фінансового аудиту, приділяли увагу такі вчені як, А.О. Асанов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Грибовський, Є.В. Мних, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, В.І. Кравченко, С.О. Левицька, А.В. Мамишев, Н.І. Рубан, В.С. Рудницький, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк, В.О. Шевчук. Також суттєвий вплив на становлення та розвиток вітчизняної науки державного контролю мають праці таких зарубіжних вчених як Дж. К. Робертсон, Е. А. Аренс та Дж. К. Лоб-бек, Р. Адамс та інших. Огляд наукової літератури засвідчив, що результати досліджень стосуються переважно мірою становлення інституту державного контролю та аудиту в Україні в цілому, і лише фрагментарно розглядаються питання організації та методики проведення державного фінансового контролю за таким об'єктом, як оплата праці у бюджетних установах. Проблемними питаннями є не лише фрагментарність досліджень теорії, організації та методики контролю оплати праці бюджетної установи, а навіть суперечки з питань теорії та практики державного фінансового аудиту як окремої форми контролю, що підтверджує актуальність даного дослідження.

**Метою дослідження** є обґрунтування організаційних та методичних аспектів державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах та пошук шляхів його удосконалення. Для досягнення мети випускної кваліфікаційної роботи було сформульовано перелік **завдань**:

- навести економічну характеристику процесу оплати праці в бюджетних установах;
- обґрунтувати теоретичні основи державного контролю оплати праці в бюджетних установах;
- навести організаційно-економічну характеристику управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації;
- надати характеристику інформаційного забезпечення державного контролю оплати праці в бюджетних установах;
- розкрити особливості організації державного контролю оплати праці в бюджетних установах;
- дослідити методику фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та розробити пропозиції щодо її вдосконалення.

**Об'єктом дослідження** є процес державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах.

**Предметом дослідження** є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади державного фінансового контролю оплати праці в управлінні культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

**Методи дослідження.** При вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: логічного аналізу (при визначенні проблем і шляхів удосконалення методики і організації державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах), наукової абстракції, індукції, дедукції (при дослідженні змістової характеристики оплати праці як економічної категорії та об'єкта державного контролю), індукція (при формулюванні логічних висновків шляхом узагальнення емпіричних даних), метод причинно-наслідкового зв'язку та



абстрактно-логічний метод (при розробці пропозицій з удосконалення державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах).

**Інформаційну базу** дослідження склали нормативно-правові акти, які регулюють державний фінансовий контроль в Україні; дані Державної служби статистики України, аналітичні звіти Державної аудиторської служби України; монографії, наукові статті, автореферати дисертацій, матеріали конференцій, що висвітлюють інформацію з теми дослідження; установчі документи, бюджетна та фінансова звітність управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробленні науково-обґрунтованих рекомендацій щодо організації та методики державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах, а саме:

*удосконалено:*

- ✓ теоретичні основи державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах шляхом формулювання його мети, переліку завдань та представлення місця у системі управління бюджетною установою;
- ✓ організацію процесу державного фінансового контролю оплати праці шляхом структуризації процесу контролю на стадії: підготовчу, дослідну та узагальнюючу, та виділення у межах кожної стадії комплексу завдань, що сприятиме раціоналізації та підвищення якості роботи державних контролерів.

**Практичне значення** отриманих результатів полягає в тому, що представлені у роботі розробки мають прикладний характер і спрямовані на удосконалення організації та методики державного фінансового контролю оплати праці управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

**Публікації за результатами дослідження.** Окремі науково-практичні результати дослідження було опубліковано у статті «Організація та методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах» у збірнику наукових статей студентів «Контроль та аудит», 2019 рік.

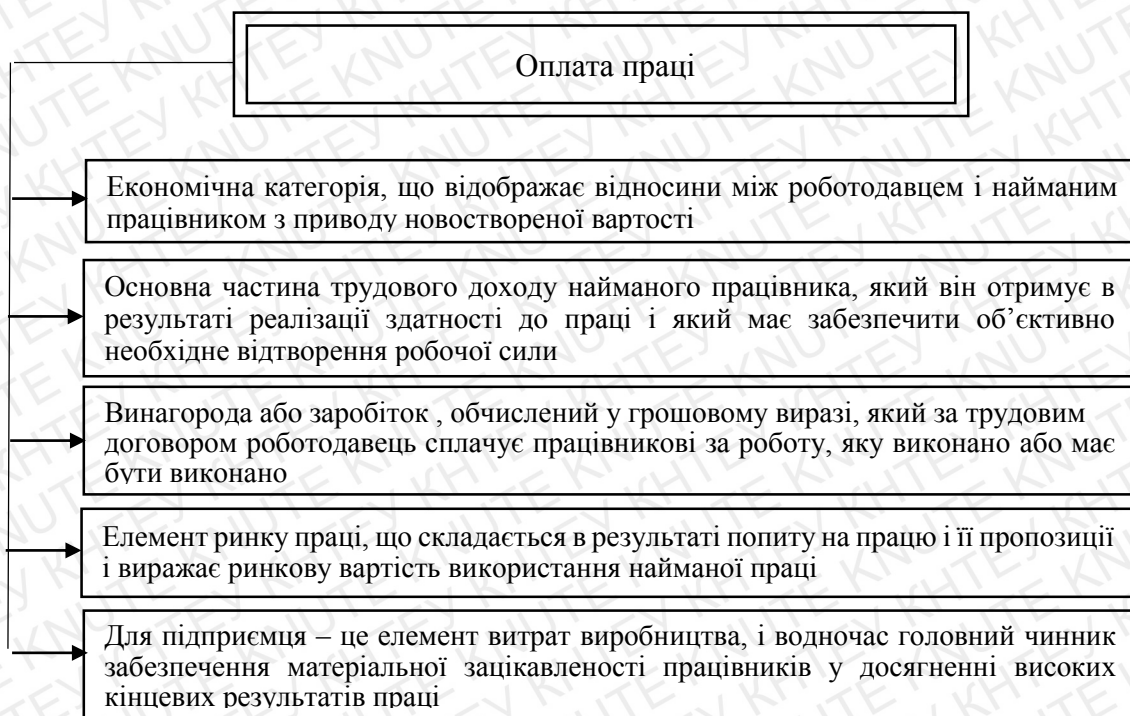
**Загальна характеристика структури та обсягу роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

### 1.1. Економічна характеристика оплати праці в бюджетних установах

Оплата праці є однією з основоположних та найбільш складних за змістом економічних категорій, в якій віддзеркалюється взаємодія багатьох суспільно-господарських процесів. Право кожної людини на працю та її гідну оплату, рівні можливості щодо умов праці та належної за неї винагороди, добровільність вибору професії та сфери діяльності гарантується Конституцією України.

Економічна сутність оплати праці є досить багатогранною, що обумовило відсутність єдиної позиції щодо визначення змісту цього поняття. Аналіз сучасної фахової літератури [4, 7, 8, 9, 26] дозволив виокремити найбільш поширені підходи до трактування науковцями сутності оплати праці (рис. 1.1).



*Рис. 1.1. Основні наукові визначення сутності оплати праці*

Таким чином, якщо для роботодавця оплата праці є витратами виробництва, які він прагне мінімізувати, то для найманого працівника оплата праці є доходом, який він намагається вивести на достатньо високий рівень. Тим

самим, оплата праці є певними компромісом інтересів роботодавця та найнятого працівника. Оплату праці слід розглядати також з позиції її загальносуспільного значення, адже вона виконує функцію розподілу споживчих благ в економіці.

Огляд сучасної фахової літератури засвідчив, що на сьогодні поняття «оплата праці» розглядається вченими не лише як економічна категорія, але й як об'єкт обліку, аналізу, аудиту та фінансового контролю. Водночас, аналіз нормативно-правових джерел, зокрема, Закону України «Про оплату праці» та Кодексу законів про працю України показав, що законодавчо регламентується тільки визначення поняття заробітної плати як винагороди за виконану роботу, яку працівник отримує, як правило, у вартісному виразі. Однак, зміст поняття «оплата праці» в нормативних актах не розкрито.

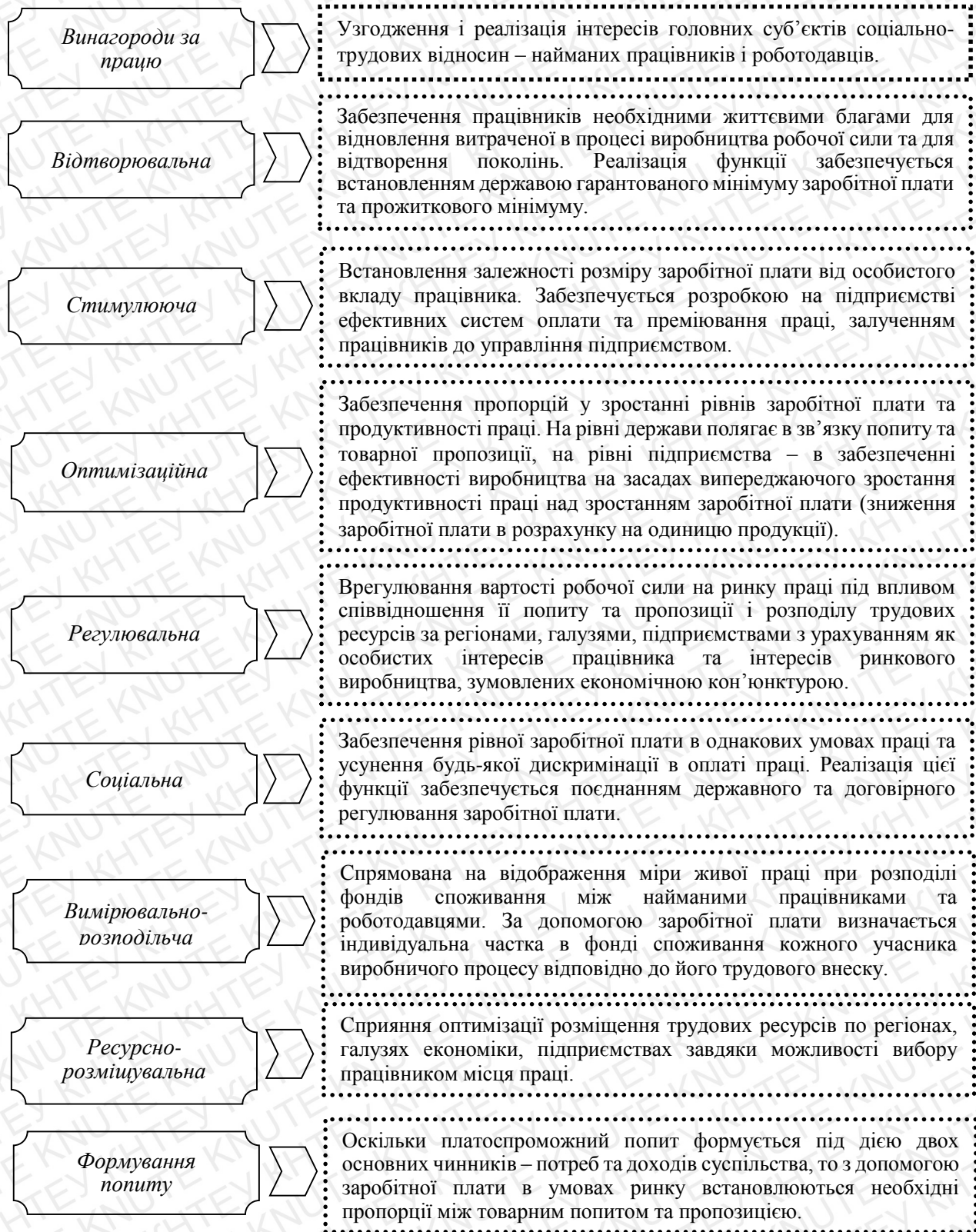
На нашу думку, оплата праці за своїм змістом є ширшим поняттям, ніж заробітна плата. Тому погоджуємося з твердженням, що оплата праці є одним із елементів виконання працівником трудової функції (роботи) за плату.

Не менш важливий аспект відносин у системі оплати праці – організаційний, що характеризує міру праці і міру її оплати в межах і понад норм праці, що визначає форми, умови винагороди, порядок нарахування та виплат різних видів винагороди. Правові відносини оплати праці гарантують отримання працівниками заробітної плати та інших гарантованих державою виплат відповідно до укладених трудових та колективних договорів і досягнутих в процесі виконання трудових обов'язків результатів.

Соціально-економічні відносини створюють зацікавленість персоналу у результатах праці та корпоративний інтерес роботодавця в оптимізації витрат на її оплату. Відтак, *оплата праці* є системою трудових, фінансових, правових, організаційних, соціально-економічних, етичних взаємовідносин та гарантій між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди за працю персоналу.

Оплата праці характеризується також низкою важливих функцій, реалізація яких приводить до позитивного суспільного ефекту. Перелік функцій оплати праці та пояснення їх змісту наведено на рис. 1.2.





*Рис. 1.2. Функції оплати праці у ринковій економіці*

Слід зазначити, що оплата праці як складна система трудових, організаційних, правових та інших відносин між працівниками та роботодавцем визначається сукупністю елементів, одним з яких є організація оплати праці.

Організація оплати праці полягає у встановленні системних взаємозв'язків між елементами механізму оплати праці, що сприяє реалізації принципів та функцій оплати праці персоналу. Основними вимірниками виконаної праці є кількість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або кількість відпрацьованих співробітником згідно з графіком робочих годин. Це покладено в основу тарифної системи оплати праці, що передбачає поділ робіт залежно від складності їх виконання за тарифними сітками та ставками, тарифними розрядами, схемами посадових окладів та ін. З огляду на ці параметри, вирізняють тарифні форми оплати праці: відрядну та погодинну (рис. 1.3).

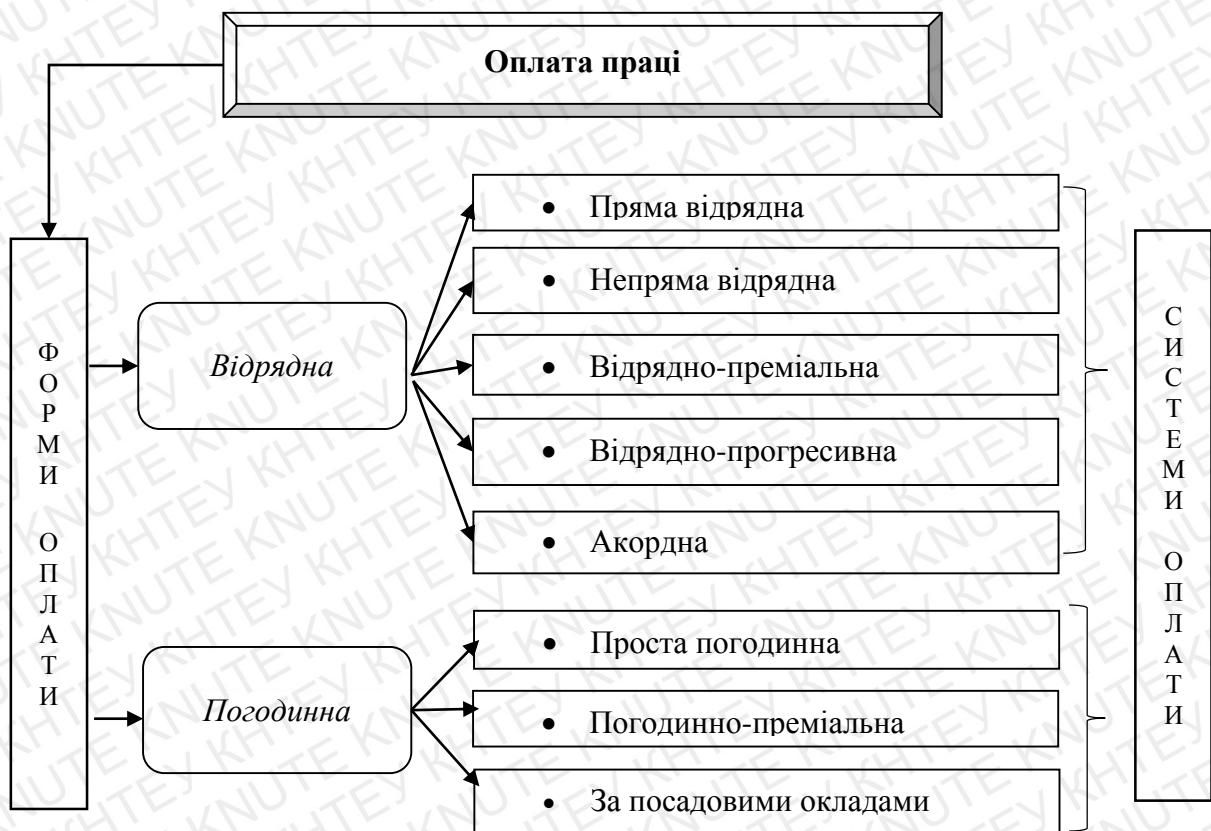


Рис. 1.3. Форми та системи оплати праці персоналу

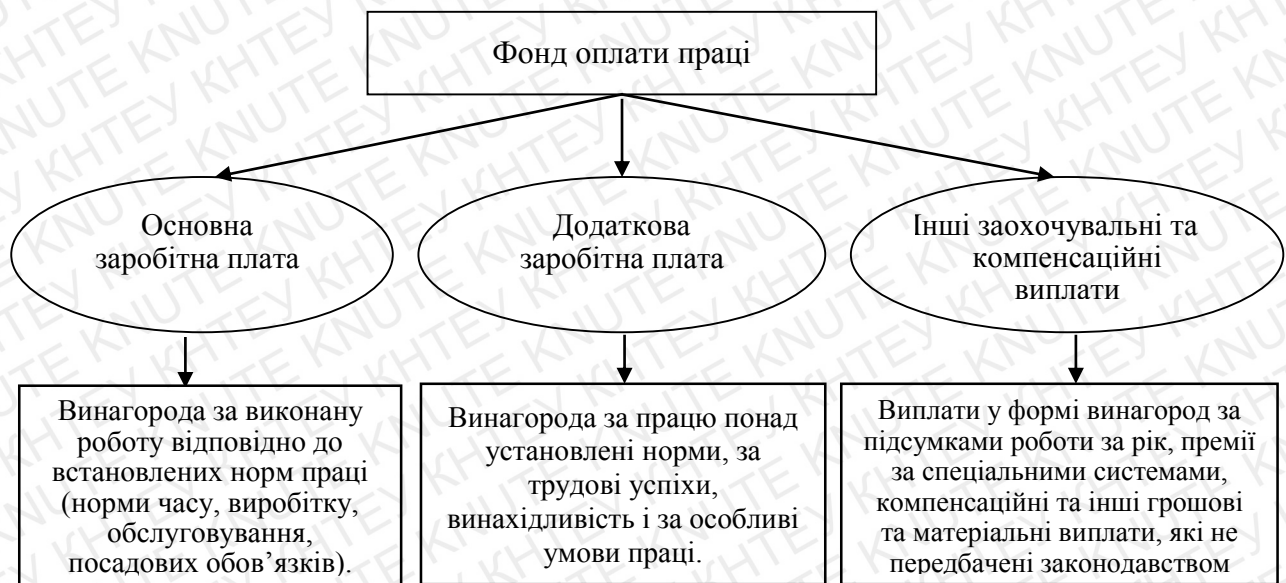
*Відрядна* форма оплати праці полягає у встановленні на основі тарифних розрядів робітника норм та розцінок оплати праці. Оплата праці за цією формою залежить від кваліфікації робітника (тарифного розряду) та фактичного виробітку. Важливо, щоб результати праці піддавалися кількісному виміру.

*Погодинна* форма оплати праці передбачає встановлення розміру винагороди за роботу за денними тарифними ставками з урахуванням кваліфікації співробітника. Дана форма застосовується тоді, коли виконувана

робота не підлягає поділу (нормуванню) або її складно оцінити. Погодинна оплата праці, як правило, застосовується до керівників та іншого адміністративного персоналу і розраховується на основі посадових окладів.

З позиції обліку та контролю оплати праці персоналу важливим є також розгляд поняття фонду оплати праці. Фонд оплати праці є вартісним вираженням обсягу заробітної плати усіх співробітників підприємства чи установи.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» фонд оплати праці підприємства чи бюджетної установи має таку структуру (рис. 1.4).



*Рис. 1.4. Структура фонду оплати праці відповідно до Закону України «Про оплату праці»*

Слід зазначити, що положення Закону України «Про оплату праці» є чинними як для суб'єктів господарювання приватного сектору економіки, так і для бюджетних установ. Видатки на оплату праці є невід'ємною складовою кошторису бюджетних установ (дод. А). Домінуюча частка у структурі видатків, складність обліку, ризики зловживань та неефективного використання коштів підвищують важливість контролю оплати праці в бюджетних установах. Важливою проблемою є невідповідність встановлених державою мінімальних соціальних стандартів (дод. Б) реальним потребам громадянина для забезпечення принаймні першочергових біологічних, соціальних, культурних потреб, що перешкоджає реалізації основних функцій оплати праці.



## **1.2. Теоретичні основи державного контролю оплати праці в бюджетних установах**

Державний контроль є одним із найважливіших елементів системи управління фінансами. Сприяючи реалізації державної політики у сфері мобілізації, розподілу й використання фінансових ресурсів, державний контроль є необхідним інструментом забезпеченні законності, доцільності та ефективності управління фінансовими відносинами на всіх рівнях економічної системи.

Здійснення державного фінансового контролю забезпечує захист інтересів держави і суспільства та полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства, виконання податкових зобов'язань перед державою, дотримання законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

Фінансовий контроль здійснюється усією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, у межах закріплених за ними повноважень. Низку функцій контрольного спрямування виконують Державна казначейська служба України, Державна служба фінансового моніторингу, Антимонопольний комітет України та інші органи державної виконавчої влади.

Державний фінансовий контроль виконують також спеціально створені контролюючі органи, до яких в Україні відносяться Рахункова палата та Державна аудиторська служба України (далі - ДАСУ). Органом, що уповноважений на реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю, з боку виконавчої гілки влади є ДАСУ. Рахункова палата здійснює фінансовий контроль від імені Верховної ради, а тому фактично є вищим органом державного фінансового контролю в Україні.

У контексті даного дослідження, науковий інтерес становить, передусім, державний фінансовий контроль, сутність якого доцільно розглянути більш детально. З цією метою проведемо огляд згрупованих позицій науковців щодо визначення сутності державного фінансового контролю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

## Визначення сутності державного фінансового контролю

№ пор.	Визначальна ознака поняття «державний фінансовий контроль»	Автор											
		Воронін Ю. М.	Табушнікова Т. Ф.	Дмитренко Г. В.	Видяпіна В. И.	Рябухін С. Н.	Басанцов І. В.	Бурцев В. Б.	Данильєна О. Г.	Суконников Є. С.	Телєтєва А. В.	Козирін А. М.	Мельник М. В.
1	Економічні відносини	+											
2	Сукупність економічних і правових відносин		+										
3	Системоформувальна субстанція			+									
4	Діяльність людини				+								
5	Сукупність дій і операцій					+							
6	Вид діяльності						+						
7	Система							+					
8	Форми і способи впливу								+				
9	Етап бюджетного процесу									+			
10	Функція держави										+		
11	Діяльність державних органів											+	
12	Перевірка												+

Вважаємо, що кожна наукова позиція може справджуватися залежно від того, з якої точки зору розглядати державний контроль. На нашу думку, *державний фінансовий контроль* слід розглядати як функцію державного управління, що здійснюється з метою формування інформаційного забезпечення органів державного управління щодо дотримання підконтрольними об'єктами в процесі їх господарської діяльності принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних ресурсів, встановлення відхилень від прийнятих норм, стандартів, притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків та попередження вчинення порушень [31].

З наведеного визначення можна зробити висновок щодо завдань державного фінансового контролю, які полягають у забезпеченні мобілізації, раціонального розподілу й використання грошових фондів і матеріальних

ресурсів держави; забезпеченні законності та ефективності управління фінансами та матеріальними активами на підконтрольному об'єкті.

У межах розгляду теоретичних аспектів контролю спостерігається різноманітність поглядів щодо його *об'єкта та предмета*. Однак, результати наукових досліджень, узагальнені у праці [32, с. 53] вказують на те, що *предметом контролю* слід розуміти встановлення законності, ефективності та доцільності функціонування господарської системи. Відповідно, *об'єктом контролю* виступатиме господарська система мікро- та макrorівнів [32, с. 54].

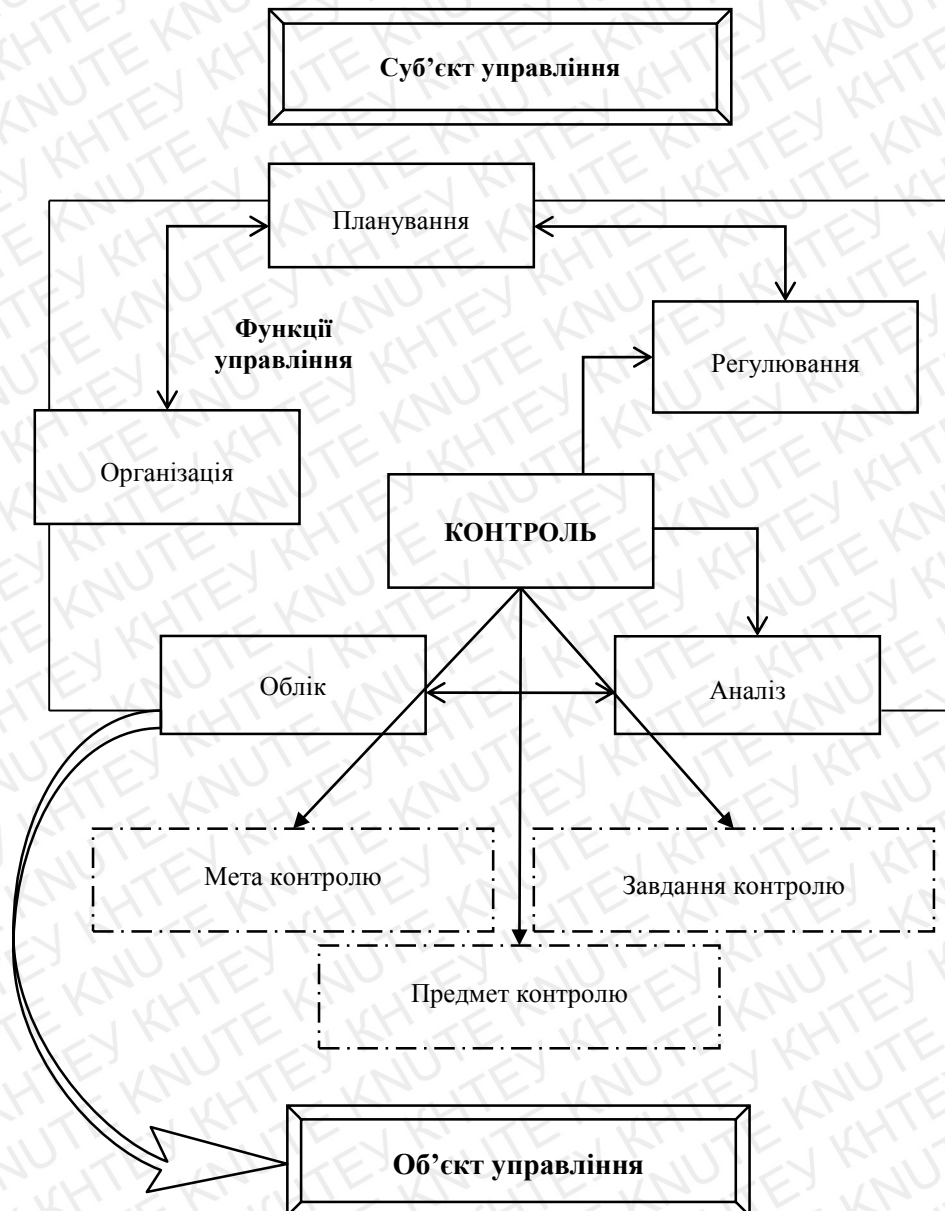
Розгляд сутності контролю як функції державного управління, його мети та завдань, об'єкта та предмета дозволяє визначити його місце та значення на мікрорівні - рівні управління бюджетною установою (рис. 1.5).

Як видно з рис. 1.11, контроль є однією з функцій управління та пов'язаний з плануванням, організацією, регулюванням, обліком і аналізом. Шляхом реалізації зазначених функцій суб'єкт управління впливає на об'єкт управління.

Відповідно до законодавства [44] державний фінансовий контроль реалізується органами Державної аудиторської служби України у таких формах як, інспектування, державний фінансовий аудит, перевірка закупівель та моніторинг закупівлі. Європейський вектор розвитку нашої держави обумовив потребу приведення вітчизняного законодавства у сфері державного контролю до європейського, наслідком чого було впровадження у діяльність контролюючих органів державного фінансового аудиту.

З метою комплексного дослідження питань доцільності та обґрунтованості впровадження у практику проведення державними органами контролю державного фінансового аудиту дане питання слід розглянути з позицій більш глибокого аналізу, а саме: чим є державний фінансовий аудит та у чому полягає різниця між державним аудитом та ревізією. На наш погляд, результати такого аналізу дозволять більш обґрунтовано здійснити подальші дослідження щодо проблематики державного аудиту оплати праці бюджетних установ.





*Рис. 1.5. Місце контролю в управлінні бюджетною установою*

25 березня 2006 р. в Україні було запроваджено проведення державного фінансового аудиту, що на відміну від ревізії досліджує не лише законність, але й ефективність господарських операцій підконтрольного об'єкта [52, с. 41].

На даний час державний фінансовий аудит набув широкого застосування, проте питання відмінностей державного фінансового аудиту від такої форми контролю як інспектування (ревізія) залишається не вирішеним. З огляду на це, слід провести порівняльний аналіз державного фінансового аудиту та інспектування (ревізії) оплати праці в бюджетних установах (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Порівняльний аналіз ревізії та державного фінансового аудиту оплати праці в бюджетних установах\***

<i>Ревізія</i>	<i>Державний фінансовий аудит</i>
<i>Мета</i>	
Виявлення фактів порушень законодавства з питань оплати праці, через ініціювання передбачених законодавством заходів сприяти дотриманню законності та економності в процесі складання і затвердження кошторису в частині оплати праці та витрачання бюджетних коштів на зазначені цілі, використання інших активів, їх збереження, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності в частині оплати праці.	Запобігання фінансовим порушенням з питань оплати праці та забезпечення достовірності фінансової і бюджетної звітності в частині оплати праці.
<i>Завдання</i>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дослідження стану усунення недоліків і порушень в частині оплати праці, виявлених попередніми перевітками.</li> <li>2. Перевірка правильності складання та затвердження кошторису в частині оплати праці, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису в частині оплати праці.</li> <li>3. Дослідження правильності відображення в обліку ведення операцій щодо оплати праці, нарахування єдиного внеску, розрахунків з персоналом.</li> <li>4. Перевірка дотримання штатної дисципліни, нарахування на заробітну плату; операцій з виплати допомоги, стипендій та інших виплат; стану розрахункової дисципліни (обсяги, характер, строки і причини утворення, достовірність дебіторської та кредиторської заборгованості), стану виконання господарських угод.</li> <li>5. Перевірка складання звітності в частині оплати праці.</li> </ol>	<p>Сприяння бюджетній установі у забезпеченні:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з персоналом та оплати праці;</li> <li>• законності та цільового використання бюджетних коштів на оплату праці;</li> <li>• складання достовірної фінансової та бюджетної звітності в частині оплати праці;</li> <li>• організації дієвого внутрішнього фінансового контролю за оплатою праці в бюджетній установі.</li> </ul>

\* Джерело: складено автором на основі [31, с. 235]

Таким чином, різниця між зазначеними формами державного контролю за оплатою праці в бюджетних установах є мета і завдання. Це досить помітно на прикладі контролю оплати праці, адже цей об'єкт може перевірятися як шляхом проведення інспектування, так і державного фінансового аудиту. Крім того, за наслідками проведення державного фінансового аудиту встановлюється законність та ефективність. Відповідно проведення інспектування (ревізії) забезпечує встановлення дотримання нормативно-правових актів, можливі порушення, винних осіб з метою відшкодування завданих збитків державі. Питання ефективності є ключовим питанням державного фінансового аудиту.

Погоджуємося з думкою Є.В. Мниха та співавторів роботи [31, с. 14] в тому, що у сучасній системі державного фінансового контролю першочергового значення має набувати не лише встановлення законності, але й ефективності.

Вивчення теоретичних основ державного аудиту процесу оплати праці в бюджетних установах потребує встановлення його сутності, мети та завдань.

*Державний фінансовий аудит оплати праці в бюджетних установах* - це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на забезпечення законності та ефективності господарських операцій з оплати праці, запобігання фінансовим порушенням з питань оплати праці та забезпечення достовірності фінансової звітності в частині розрахунків з оплати праці.

*Метою* державного фінансового аудиту оплати праці в бюджетних установах є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку оплати праці, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, спрямованих на оплату праці персоналу, складання достовірної фінансової та бюджетної звітності в частині оплати праці та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю за процесом оплати праці в бюджетних установах.

В процесі державного фінансового аудиту оплати праці необхідно виконати сукупність *завдань*, які полягають у перевірці:

- реальності операцій з оплати праці, що відображені в обліку;
- повноти відображення в обліку операцій з оплати праці;
- правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- своєчасності видачі заробітної плати;
- правильності ведення бухгалтерського обліку заробітної плати;
- достовірності інформації по статтям фінансової та бюджетної звітності, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондами.

Реалізація державного фінансового аудиту оплати праці бюджетної установи пов'язане з численними проблемами, основні з яких наведені нижче:

- відсутність єдиного погляду щодо мети та завдань аудиту оплати праці бюджетної установи;



- недосконалість законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ та процесу оплати їх праці, що спричиняє різні порушення і зловживання;
- незавершеність формування уніфікованої методологічної основи, інформаційно-аналітичного та програмного забезпечення аудиту оплати праці бюджетної установи, що перешкоджає реалізації мети контролю;
- неврегульованість порядку одержання документів, необхідних для виконання завдань, передбачених стандартами та процедурами аудиту оплати праці від інших осіб;
- не встановлено форму вихідних документів, які мають складатися за результатами державного аудиту оплати праці бюджетної установи;
- неврегульованість взаємовідносин між державними фінансовими органами з приводу призначення і проведення державного аудиту та використання його результатів, а також дублювання їх функцій;
- відсутність належним чином розроблених робочих та звітних документів державного аудитора, зокрема плану та програми перевірки оплати праці;
- відсутність чітких регламентів дій аудиторів на стадії планування, методики й узагальнення аудиту оплати праці в бюджетній установі.

Усуненню вищевказаних проблем організації і методики оплати праці в бюджетних установах, так і з покращенням організації його здійснення державними аудитором доцільно рекомендувати:

- нормалізувати, стабілізувати, поліпшити та узгодити з міжнародним законодавством правове забезпечення державного аудиту, зокрема щодо перевірки оплати праці в бюджетних установах;
- встановити ключові показники процесу оплати праці в бюджетних установах та проводити перманентну їх оцінку;
- встановити критерії ефективності процесу оплати праці в бюджетних установах та визначити заходи щодо покращення їх значень;
- розробляти заходи з покращення інформаційно-методичного забезпечення аудиту оплати праці в бюджетних установах;

- проводити підвищення кваліфікації та методичні семінари для аудиторів;
- забезпечувати організацію аудиту, в тому числі оплати праці в бюджетних установах, яка буде побудована на міжнародній практиці, але адаптована до України, що дасть змогу органам державного фінансового контролю забезпечити контроль за використанням бюджетних коштів на оплату праці і правильністю складання звітності бюджетними установами;
- розробка і практична реалізація аудиту оплати праці в бюджетних установах в межах концепції цілісної системи фінансового контролю, що базується на єдиних принципах, методології та інформаційній базі.

Усвідомлення управлінцями сутності, мети, завдань державного фінансового контролю (аудиту) оплати праці в бюджетних установах та реалізація окреслених напрямків його організаційного та методичного вдосконалення сприятиме підвищенню ефективності даної форми контролю.

### **Висновки до розділу 1**

За результатами дослідження встановлено, що оплата праці є системою трудових, фінансових, правових, організаційних, соціально-економічних, етичних взаємовідносин та гарантій між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди за працю персоналу. Оплата праці характеризується її функціями. Основними формами оплати праці є відрядна та погодинна. Структура фонду оплати праці бюджетної установи визначається положеннями Закону України «Про оплату праці», відповідно до якого він складається з основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Одним із найважливіших елементів управління оплатою праці бюджетної установи є державний фінансовий контроль. Проведено порівняльний аналіз ревізії та державного фінансового аудиту оплати праці в бюджетних установах. На основі порівняльного аналізу визначено сутність, мету, завдання державного аудиту оплати праці в бюджетних установах, встановлено практичні проблеми та окреслено шляхи їх вирішення.

## **РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

### **2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації**

Випускню кваліфікаційну роботу було виконано на основі матеріалів управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації (надалі - Управління).

Управління є структурним підрозділом Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, який має статус окремої юридичної особи.

Управління є підзвітним, підпорядкованим та підконтрольним Голові Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, склад апарату якої представлено на рис. 2.1. Управління підзвітне та підконтрольне Департаменту культури, Департаменту охорони культурної спадщини, Управлінню туризму та промоцій виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації), а з питань реалізації функцій державної виконавчої влади - Міністерству культури України та іншим центральним органам виконавчої влади у встановлених законом межах.

Юридична та фактична адреси Управління співпадають: м. Київ, проспект Голосіївський, 42. Окрім того, Управління має самостійний баланс, рахунки в органах ДКСУ, печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, формує бюджетну та фінансову звітність. Діяльність Управління фінансується з бюджету міста Києва.

При здійсненні господарської діяльності Управління керується чинним законодавством, наказами Міністерства культури України, рішеннями та розпорядженнями Київської міської голови, розпорядженнями Київської міської ради, розпорядженнями Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, іншими нормативно-правовими актами, а також Положенням про управління культури, туризму та охорони культурної спадщини (дод. В).



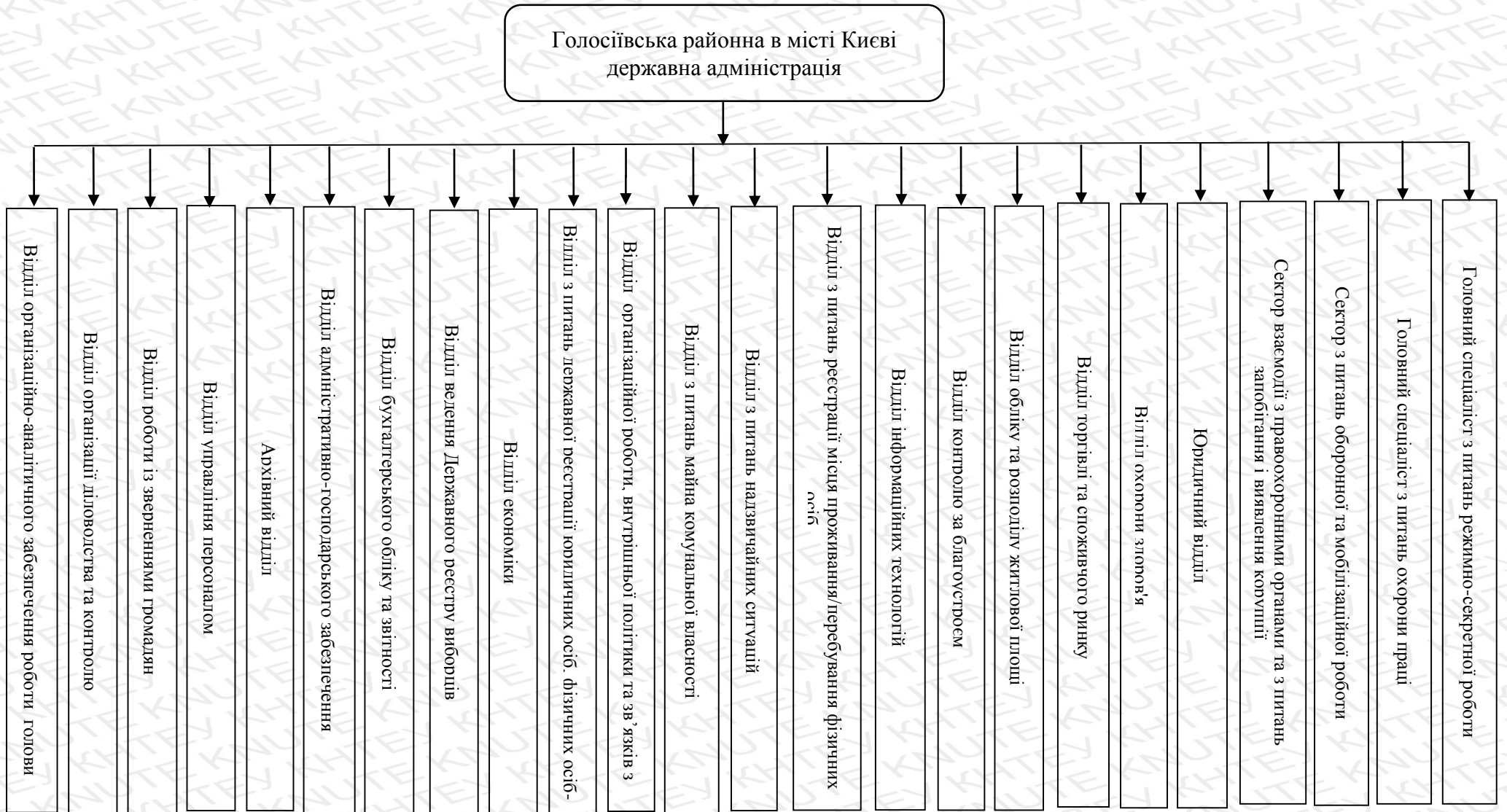


Рис. 2.1. Склад апарату Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації

На Управління покладено обов'язки щодо виконання низки важливих функцій в Голосіївському районі м. Києва, основні з яких наведено у дод. Г.

Управління очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади у порядку, встановленому чинним законодавством. Він також має заступника, який призначається в порядку, визначеному законодавством. До повноважень начальника управління належить низка важливих функцій, пов'язаних із забезпеченням процесу фінансування Управління. Зокрема, він подає на затвердження голови Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації проекти кошторису та штатного розпису Управління в межах визначеної граничної чисельності та фонду оплати праці його працівників. Начальник також подає на затвердження заступнику голови Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації за напрямком діяльності проекти кошторисів, підпорядкованих управлінню закладів. Затверджує штатні розписи підпорядкованих Управлінню закладів в межах визначеної граничної чисельності та фонду оплати праці їх працівників.

Начальник Управління уповноважений на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, здійснення видатків з бюджету у межах затверджених кошторисів, розпорядження коштами в межах затверджених кошторисів Управління та підпорядкованих йому закладів, укладення від імені Управління договорів.

Начальник Управління відповідає за достовірність звітності бюджетної установи. Зокрема, звітність та кошториси Управління за 2014-2018 роки представлено у дод. Д.1-Д.3, Ж.1-Ж.3, З.1-З.3, К.1-К.3, Л.1-Л.3.

Для виконання зазначених функцій та завдань Управління має у своєму розпорядженні рухоме та нерухоме майно. Майно Управління та підпорядкованих йому закладів є комунальною власністю територіальної громади міста Києва закріплене за ним на праві оперативного управління. Матеріально-технічну базу Управління складають основні фонди й обігові кошти, а також інші матеріальні цінності та фінансові ресурси.

В бухгалтерському обліку активи Управління залежно від їх призначення та характеру класифікують на фінансові та нефінансові. Нефінансові активи є фактично необоротними активами Управління. Фінансові активи пов'язані зі здійсненням різного роду розрахунків та платежів.

Динаміку активів досліджуваної бюджетної установи за 2014-2018 рр. представлено у дод. М та проілюстровано на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Динаміка обсягу активів Управління у 2014-2018 рр. (грн)

За інформацією рис. 2.2 видно, що обсяг як фінансових, так і нефінансових активів Управління, хоч і порівняно несуттєво, але зростає протягом аналітичного періоду. Всього вартість майна Управління за 5 років збільшилася на 2405737 грн або 18,3%, зокрема, за 2017-2018 рр. – на 486376 грн або 3,7%.

Склад фінансових активів Управління сформовано наявною в бюджетній установі дебіторською заборгованістю за розрахунками (за видами) та грошовими коштами на рахунках Казначейства. Кошти на рахунках в казначействі за 2014-2018 рр. зросли на 1218529 грн або на 552%. Дане зростання на 847512 грн або 383,9% обумовлено приростом коштів на рахунках за 2017-2018 рр. Це відбулося внаслідок збільшення бюджетних асигнувань та доходів спецфонду бюджетної установи за аналітичний період.



Аналіз структури нефінансових активів бюджетної установи засвідчив що їх склад сформовано основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними активами. При цьому, такі статті як інвестиційна нерухомість, незавершені капітальні інвестиції в бюджетної установи відсутні. На балансі Управління також немає запасів та виробничих запасів, оскільки бюджетна установа займається наданням послуг та не здійснює виробничої діяльності.

Зростання вартості основних засобів бюджетної установи на 1134756 грн або 25,4% за 2014-2018 рр. вказує на те, що протягом останніх 5 років Управління здійснювало придбання нових об'єктів основних засобів або здійснювало модернізацію існуючих, що відображається на збільшенні їх вартості.

Активи бюджетної установи знаходяться в нерозривному зв'язку з джерелами їх формування - пасивами. Фінансування Управління здійснюється за рахунок асигнувань з місцевого бюджету міста Києва, що надходять до загального фонду кошторису та власних доходів установи від надання послуг.

Проведемо аналіз динаміки та структури пасивів Управління за 2014-2018 рр., використовуючи інформацію фінансової звітності (дод. Н).

Проведений аналіз засвідчив, що загалом обсяг джерел фінансування Управління за 2014-2018 рр. збільшився на 2405737 тис. грн (18,3%). Пасиви Управління складаються з власного капіталу та зобов'язань. Динаміка пасивів Управління в розрізі власного капіталу та зобов'язань представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Обсяг власного капіталу та зобов'язань Управління у 2014-2018 рр.

За даними рис. 2.3 бачимо, що вартість власного капіталу бюджетної установи за 2014-2018 рр. збільшилася на 2908763 грн або 23,1%, в тому числі, за 2014-2018 рр. – на 448388 грн або 3,6%.

До складу власного капіталу бюджетної установи також входить фінансовий результат, що демонструє від'ємні значення та погіршується в динаміці внаслідок перевищення у бюджетних періодах видатків бюджетної установи над її доходами. Такий дефіцит погашається в наступному за звітним бюджетному періоді.

Склад зобов'язань Управління сформований тільки поточними зобов'язаннями. Довгострокових зобов'язань і забезпечень у складі пасивів Управління немає. Поточні зобов'язання Управління сформовані такими складовими як поточна заборгованість бюджетної установи за розрахунками з постачальниками, заборгованість по розрахункам по заробітній платі, а також за платежами до бюджету. Протягом 2014-2018 рр. загальний обсяг зобов'язань бюджетної установи зменшився: на 625152 грн або 89,6%, що є сприятливим чинником для Управління. Це обумовлено погашенням Управлінням заборгованості перед контрагентами за придбані товари та послуги. У 2018 р. порівняно з 2017 р. спостерігаємо незначний приріст зобов'язань Управління: на 37988 грн або 5,4%. В цілому, за даними аналізу балансу Управління нами не було виявлено несприятливих тенденцій в частині формування пасивів.

На відміну від суб'єктів господарювання, метою діяльності яких є одержання прибутку, бюджетні установи є неприбутковими. Фінансування їх діяльності відбувається за рахунок коштів місцевого або державного бюджету шляхом складання кошторису. При цьому, запланований у кошторисі обсяг видатків повинен відповідати плановому обсягу доходів.

За інформацією кошторисів Управління бачимо, що доходи та витрати сформовані двома групами: доходами (витратами) від обмінних і необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій складаються з бюджетних асигнувань, доходів від надання послуг, доходів від продажу активів, інших доходів від обмінних операцій. Витрати від обмінних операцій включають витрати на



виконання бюджетних програм, на надання послуг, інші витрати. Аналіз динаміки доходів та витрат Управління за 2014-2018 рр. засвідчив зростання їх обсягу – на 33477383 грн (131%) та 34219899 грн (136,3%) відповідно (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Динаміка доходів, витрат та дефіциту бюджету Управління за 2014-2018 рр.**

грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	%	абс.	%
1.	Доходи, всього	25554629	49394864	59032012	33477383	131,0	9637148	37,7
1.1	Бюджетні асигнування	22385941	46290603	55299271	32913330	147,0	9008668	40,2
1.2	Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2544872	2932026	3566622	1021750	40,1	634596	24,9
1.3	Доходи від продажу активів	885	16578	3074	2189	247,3	-13504	-1525,9
1.4	Інші доходи від обмінних операцій	267962	82152	160006	-107956	-40,3	77854	29,1
1.5	Усього доходів від обмінних операцій	25199660	49321359	59028973	33829313	134,2	9707614	38,5
1.6	Інші доходи від необмінних операцій	354969	73505	3039	-351930	-99,1	-70466	-19,9
1.7	Всього доходів від необмінних операцій	354969	73505	3039	-351930	-99,1	-70466	-19,9
2.	Витрати, всього	25105763	50959728	59325662	34219899	136,3	8365934	33,3
2.1	Витрати на виконання бюджетних програм	23347653	47391114	56447681	33100028	141,8	9056567	38,8
2.2	Витрати на надання послуг	1758110	3568614	2825721	1067611	60,7	-742893	-42,3
2.3	Інші витрати за обмінними операціями	0	0	48388	48388	-	48388	-
2.4	Всього витрат за обмінними операціями	25105763	50959728	59321790	34216027	136,3	8362062	33,3
2.5	Інші витрати за необмінними операціями	0	0	3872	3872	-	3872	-
2.6	Всього витрат за необмінними операціями	0	0	3872	3872	-	3872	-
	Профіцит/ Дефіцит за звітний період	-448866	-1564864	-293650	155216	-34,6	1271214	-283,2

Джерело: складено за даними фінансової звітності Управління за 2014-2018 рр.

Відповідно до затвердженого кошторису доходи повинні відповідати видатками. Однак, на практиці можлива ситуація, коли фактично їх значення не



співпадають. Так, протягом 2014-2018 рр. видатки Управління перевищують доходи звітного періоду, що обумовлює появу дефіциту, значення якого у 2014 р. становило 448866 грн, а у 2018 р. зменшилося до показника 293650 грн, що на 155216 грн або 34,6% менше (рис. 2.4).



*Рис. 2.4. Обсяг доходів, витрат та дефіциту бюджету Управління у 2014-2018 рр. (грн)*

Для забезпечення фінансової дисципліни та дотримання законодавства щодо різних аспектів фінансово-господарської діяльності Управління проводяться внутрішній та зовнішній контроль. Внутрішній контроль здійснюється Київською міською радою. Мінімум раз на рік, а також в інших випадках, передбачених законодавством, бюджетну та фінансову звітність Управління підтверджує ревізійна комісія, яка проводить інвентаризацію та перевіряє інші аспекти фінансово-господарської діяльності. На нашу думку, такого контролю не достатньо, адже він має чітко виражений ретроспективний характер та не спрямований на попередження порушень. Зовнішній контроль діяльності Управління може здійснюватися органами ДАСУ. Однак, протягом аналізованого періоду Управління не було обране об'єктом перевірки з боку цього контролюючого органу. Несприятливим аспектом у діяльності Управління, зокрема, в частині виконання кошторису, є те, що вона не

перевірялася на предмет законності, доцільності та ефективності у межах державного фінансового аудиту.

Основна проблема у діяльності Управління, як і більшості бюджетних установ, полягає в обмеженні фінансування та потребі економії ресурсів. Напрямок покращення ситуації, на нашу думку, є збільшення власних доходів бюджетної установи. Додатковими джерелами власних доходів для Управління можуть бути надходження від орендної плати комунального майна та розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах за умови відміни тимчасової заборони на це. Слід зазначити, що з січня 2019 і до кінця поточного року Кабміном заборонено розміщувати кошти місцевих бюджетів на депозитах, хоча це було суттєвим джерелом покриття витрат установ, особливо, коли кошти тривалий час зберігаються на рахунках в Казначействі та не беруть участі в обороті (наприклад, через тривалий тендер). Тим більше, що кошти, внесені на депозит в державному банку установи можуть дуже швидко повертати. Тому, на нашу думку, доцільною є не заборона депозитів, а контроль за відсутністю зловживань ними, відсутності заборгованості установ по захищеним статтям видатків.

## **2.2. Характеристика зовнішньої та внутрішньої інформації для цілей державного контролю оплати праці в бюджетних установах**

Здійснення державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах потребує належного інформаційного забезпечення контрольного процесу. Інформаційне забезпечення контролю включає комплекс необхідних для формування доказової бази щодо оплати праці даних.

В процесі контролю оплати праці державним аудитором використовується вхідна інформація з різних джерел формування, яку можна класифікувати на нормативно-правову (законодавчу), фактографічну (облікову), статистичну та довідкову. Слід відзначити, що дані статистики та довідкові матеріали формують



порівняно незначний масив інформаційних даних для перевірки стану оплати праці конкретної бюджетної установи та носять швидше допоміжний характер.

Основними інформаційними джерелами для проведення державного контролю оплати праці слугують саме дані нормативно-правових актів з теми дослідження та бухгалтерського обліку і звітності бюджетної установи.

У зарубіжній практиці обліку на сьогодні склалася чотирьохрівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка може бути застосована у вітчизняних умовах (рис. 2.5).

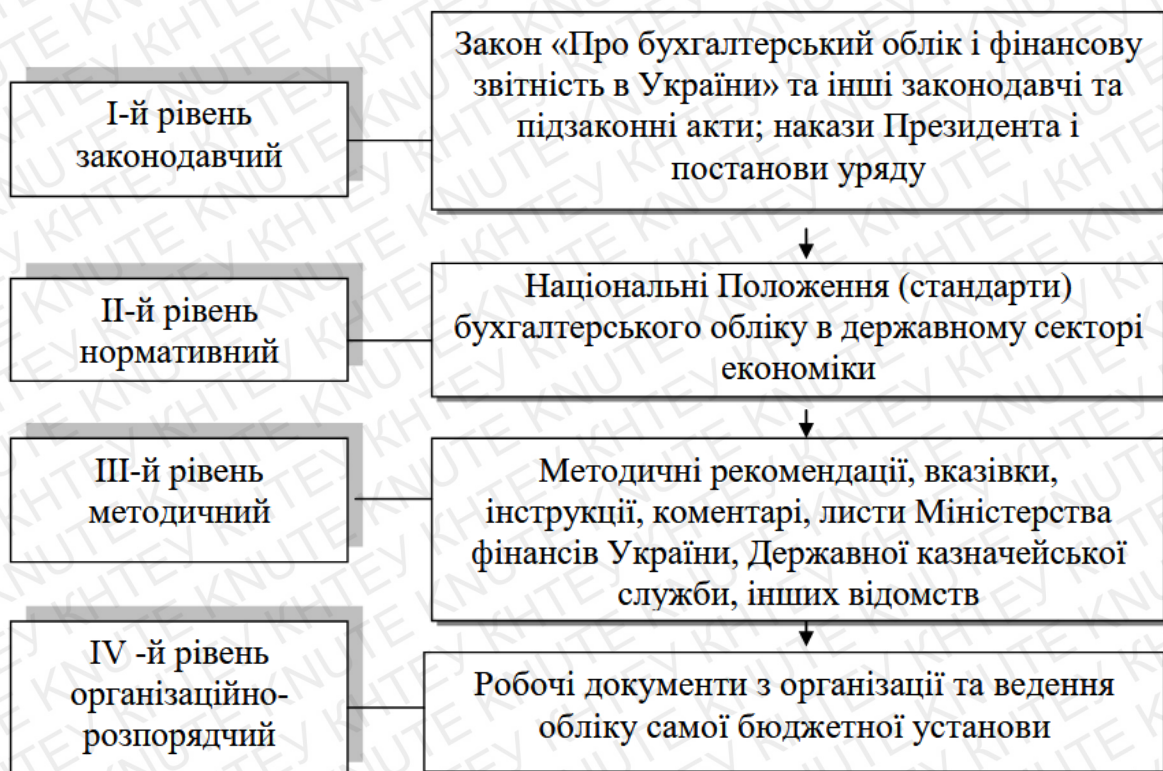


Рис. 2.5. Система регулювання бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ

Методичні вказівки, інструкції, рекомендації в системі нормативного регулювання обліку покликані конкретизувати основні положення, викладені в нормативних документах першого та другого рівнів.

Основними робочими документами конкретної організації є: документи щодо облікової політики установи, затверджені керівником форми первинних облікових документів, графіки документообігу, робочий план рахунків та форми внутрішньої звітності.



Організація та методика державного контролю оплати праці регламентується значною кількістю нормативно-правових актів, детальне вивчення і систематизація яких необхідні з огляду на те, що такий контрольний захід буде охоплювати правове регулювання різних сфер: бухгалтерського обліку в бюджетних установах, державного фінансового контролю, а також законодавства з питань оплати праці в Україні.

Нормативно-правові акти, які слід застосовувати у межах державного фінансового контролю оплати праці в Управлінні згруповано у дод. П.

Управління є бюджетною установою, видатки на заробітну плату якої фінансуються з бюджету міста Києва. Для забезпечення виплати заробітної плати співробітникам Управління в кошторисі передбачено видатки на оплату праці, що здійснюються за загальним та спеціальними фондами. У межах бюджетного процесу складається лімітна довідка на основі доведених бюджетних асигнувань на відповідний бюджетний період (дод. Р). На основі лімітної довідки затверджується кошторис Управління.

Потреба в обсягах фінансування заробітної плати визначається згідно із затвердженим штатним розписом Управління (дод. С.1-С.5), тарифікаційними списками та розрахунковим обсягом преміальних виплат, матеріальних допомог, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, а також індексації заробітної плати. В Управлінні застосовується погодинна форма оплати праці.

Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб бухгалтерії затверджені посадовими інструкціями.

Ведення бухгалтерського обліку діяльності Управління здійснюється централізованою бухгалтерією відповідно до затвердженого Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику (дод. Т).

Відповідно до затвердженого Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику Управління особою, відповідальною за своєчасність розрахунків з оплати праці, з податків і платежів, відповідність трудовому законодавству, є головний бухгалтер.

Керівники закладів, підпорядкованих Управлінню забезпечують:

- своєчасне відшкодування у період виплати коштів за час тимчасової непрацездатності працівникам закладів підпорядкованих Управлінню з Фонду соціального страхування, надання до централізованої бухгалтерії Управління листків тимчасової непрацездатності не пізніше 12го числа поточного місяця;

- надання до централізованої бухгалтерії Управління не пізніше 2 робочих днів наказів з кадрових питань, що стосуються прийняття працівників на роботу до дати призначення (інші кадрові питання та накази щодо заробітної плати – не пізніше наступного робочого дня з дати його підписання);

- надання до централізованої бухгалтерії Управління тарифікаційних списків до 10 вересня поточного року, а у подальшому за потребою, та штатних розписів до 10 числа поточного місяця.

Положенням про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику Управління також встановлено такі строки подання до централізованої бухгалтерії Управління табелів обліку використання робочого часу:

- за першу половину місяця (в якому здійснюється нарахування) – до 5-го числа;
- за другу половину місяця (в якому здійснюється нарахування) – до 15 числа.

Відповідальність за правильність та своєчасність складання табелів обліку використання робочого часу покладається на керівників закладів, підпорядкованих Управлінню.

Управління має розрахунково-касове обслуговування в органах ДКСУ, веде бухгалтерський облік та складає звітність відповідно до правил та форм, встановлених ДКСУ.

Слід зазначити, що процес оплати праці в Управлінні має певні особливості відображення їх в бухгалтерському обліку, що обумовлені кошторисно-бюджетною системою фінансування видатків на оплату праці.

Управління є бюджетної установою, тому форма організації бухгалтерського обліку в ньому – меморіально-ордерна з використанням програмного комплексу.

Джерелами інформації для державного контролю видатків на оплату праці в Управлінні є:

- статут (положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з обліку праці та її оплати;
- облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці;
- меморіальні ордери;
- акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- фінансова та бюджетна звітність установи [50, с. 37].

З метою регулювання оплати праці на рівні бюджетної установи в Управлінні розроблено та затверджено внутрішні нормативні документи, зокрема положення: про оплату праці, про преміювання за виконання робочих завдань і функцій, про винагороду за підсумками роботи за рік.

Оплата праці в Управлінні здійснюється на підставі організаційно-розпорядчих документів (дод. У), опрацювання первинних документів по обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків.

При оформленні зазначених документів обов'язково слід ураховувати вимоги Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 та ДСТУ 4163–2003 «Вимоги до оформлення документів», затвердженого наказом Держспоживстандарту України від 07.04.03 № 55.

Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня в Управлінні здійснюється за допомогою табельного обліку і формалізується у вигляді табеля обліку використання робочого часу. Обов'язки по веденню табельного обліку покладаються на працівника структурного підрозділу, призначеного наказом по установі. Зазначена особа на початку місяця заповнює необхідні реквізити відповідно до даних обліку особового складу. Впродовж місяця у таблиці у вигляді умовних позначень фіксується інформація про виходи та неявки на роботу на основі відповідних документів - довідок про виклик у військкомат, до суду,



листів про тимчасову непрацездатність тощо. У кінці місяця в таблиці підраховується загальна кількість відпрацьованих і невідпрацьованих днів. Заповнений табель подається до бухгалтерії, і є основною підставою для нарахування заробітної плати працівникам установи [18, с. 221].

Заробітна плата, нарахована працівникам за відпрацьований час або за виконану роботу, для бюджетних установ становить фактичні видатки за кодом економічної класифікації 2111 «Заробітна плата». Ця категорія включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ згідно зі встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, а також матеріальну допомогу, у тому числі витрати на премії та інші види заохочень або винагород. Величина оплати праці відображається без нарахувань до фонду оплати праці, які враховуються за кодом 2120 «Нарахування на заробітну плату» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Характеристика КЕКВ з заробітної плати

<i>КЕКВ</i>	<i>Назва категорії</i>	<i>Призначення категорії</i>
2111	«Заробітна плата»	Обліковує: 1) заробітна плата за встановленими посадовими окладами (тарифними ставками) або розцінками всіх штатних працівників, у тому числі за трудовими договорами; надбавка за вислугу років; доплата за ранг, надбавки та доплати обов'язкового характеру (оплата роботи в нічний час, доплати за науковий ступінь, за знання та використання в роботі іноземної мови тощо); 2) премії та інші види заохочень чи винагород відповідно до законодавства; 3) матеріальна допомога, допомога на оздоровлення при наданні щорічної відпустки та в інших випадках за рішенням адміністрації установи (організації) відповідно до законодавства; 4) винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті установи (організації), відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком суб'єктів господарювання); 5) одноразова грошова допомога у зв'язку з виходом на пенсію або, якщо це передбачено законодавством, у відставку
2120	«Нарахування на оплату праці»	Обліковує: здійснюється нарахування бюджетними установами (організаціями) на фонд оплати праці, а саме: сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованого відповідно до законодавства

Для забезпечення ведення синтетичного обліку в Управлінні розроблено та затверджено робочий план рахунків. У разі потреби вводяться нові субрахунки із збереженням кодів рахунків, затвердженим наказом.

Для обліку розрахунків із працівниками за всіма видами заробітної плати в Управлінні використовується субрахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати» рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати й утримань з неї відображають на підставі розрахунково-платіжних відомостей.

Заробітна плата, яку нараховують персоналу Управління, має комплексний склад та залежно від конкретної ситуації може складатися з багатьох елементів: заробітної плати до виплати, компенсації при звільненні, компенсації по закінченню трудової діяльності, розрахунками за виплатою відпусток, іншими виплатами. Зазначені елементи передбачено в робочому плані рахунків, що використовується в Управлінні. Однак, слід зважити також і на те, що заробітна плата до виплати також включає в себе різні елементи: поточну заробітну плату, заробітну плату за окладами і тарифами, інші нарахування за оплатою праці, виплати за невідпрацьовані години, премії та інші заохочувальні виплати, соціальні виплати. Пропонуємо відобразити це в плані рахунків Управління шляхом розширення рахунку 66 субрахунками другого порядку (рис. 2.6).

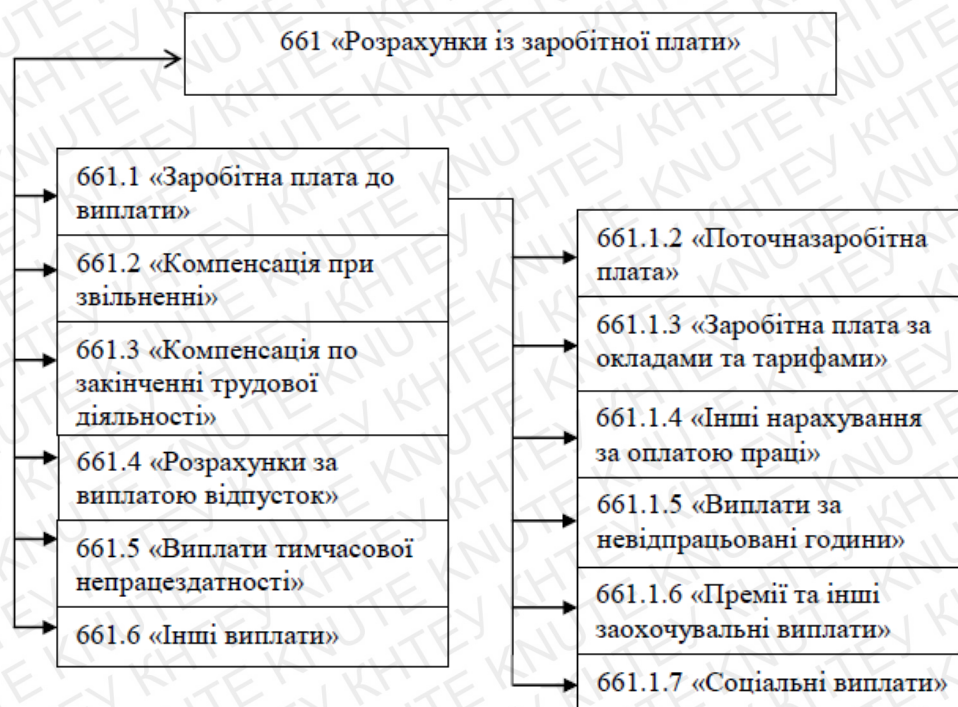


Рис. 2.6. Запропонований комплекс субрахунків для обліку оплати праці в Управлінні



Зазначена пропозиція сприятиме вдосконаленню діючої моделі обліку заробітної плати в Управлінні, дозволить досліджувати зміни щодо обсягу та структури заробітної плати та покращити аналітичне забезпечення контролю.

При формуванні бухгалтерських проведення щодо оплати праці в Управлінні враховується те, що видатки на оплату праці здійснюються і з загального, і зі спеціального фонду кошторису. Основні бухгалтерські проведення з обліку оплати праці в Управлінні відображено у дод. Ф. Аналітичний облік з нарахування заробітної плати ведеться на картках-довідках ф. 417 (особовий рахунок), які відкриваються окремо на кожного працівника.

Досліджуючи особливості обліку оплати праці в Управлінні слід звернути увагу також на облік нарахування та утримання податків та соціального внеску, що обов'язково супроводжують процес оплати праці персоналу (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Кореспонденції з обліку нарахування та утримання податків щодо заробітної плати та соціального внеску в Управлінні**

№ пор.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату 22% (за рах. загального фонду)	801	65
2	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату інвалідів 8,41% (за рах. загального фонду)	801	65
3	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату на лікарняні 22% (за рах. загального фонду)	801	65
4	Утримано податок на доходи фізичних осіб 18%	661	641
5	Утримано військовий збір 1,5% із заробітної плати	661	641
6	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату 22% (за рах. спеціального фонду)	811	651
7	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату інвалідів 8,41% (за рах. спеціального фонду)	811	651
8	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату на лікарняні 22% (за рах. спеціального фонду)	811	651

Узагальнення інформації щодо нарахування заробітної плати, відпускних, допомоги з тимчасової втрати працездатності здійснюється у меморіальному ордері № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (окремо за загальним та спеціальним фондами). Записи систематизують за відповідними кодами функціональної класифікації видатків та видами коштів спеціального фонду. Виплата - у меморіальних ордерах № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями», № 2 «Накопичувальна



відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)», № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)», сума оборотів по яким переноситься до книги «Журнал-Головна». Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі «Журнал- головна» ф. 308. Облік у ній, як правило, ведеться по субрахунках.

Інформація по заробітній платі відображається у таких формах звітності Управління: № 1 «Баланс»; № 2д, № 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; № 4-1д, № 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 1-ПВ «Звіт з праці» (місячна); № 1-ПВ «Звіт з праці» (квартальна); № 1 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку»; «Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України»; звіт, що подається до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Таким чином, дослідження інформаційного забезпечення контролю оплати праці в Управлінні дозволило окреслити особливості його формування та сформулювати пропозиції щодо вдосконалення обліку оплати праці.

## **Висновки до розділу 2**

За результатами дослідження інформаційного забезпечення контролю оплати праці в Управлінні було надано організаційну характеристику управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, охарактеризовано елементи внутрішнього контролю Управління, представлено результати аналізу активів і пасивів бюджетної установи. Економічна характеристика засвідчила збільшення ресурсного забезпечення установи протягом 2014-2018 рр. Досліджено особливості обліку оплати праці та запропоновано комплекс субрахунків.

### **РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

#### **3.1. Організація державного контролю оплати праці в бюджетних установах**

Організація і планування державного контролю оплати праці в бюджетних установах є важливою умовою ефективного проведення контрольного заходу як у формі інспектування (ревізії), так і у формі державного фінансового аудиту.

Якісна організація державного контролю оплати праці, передусім, передбачає раціональний розподіл обов'язків та робочого часу державних аудиторів. При цьому, мають бути виключені фактори, що можуть призвести до не визнання результатів такого контрольного заходу. А планування має здійснюватися з урахуванням того, що саме з оплатою праці в бюджетних установах пов'язана значна кількість порушень.

Організація та планування державного контролю оплати праці в бюджетних установах належать до компетенції державних органів, уповноважених на його здійснення. Відповідно до Закону [44] фінансовий контроль реалізує спеціально створений центральний орган виконавчої влади в Україні - ДАСУ. Слід зазначити, що організацію державного фінансового контролю оплати праці варто досліджувати на двох рівнях: як організацію роботи контролюючого органу та організацію окремого контрольного заходу.

Організація діяльності ДАСУ в цілому здійснюється відповідно до планів контрольної-ревізійної роботи органів ДАСУ, які складаються та затверджуються в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Організація контрольного заходу, що проводиться державними аудиторами ДАСУ, здійснюється відповідно до затверджених постанов та інструкцій, перелік яких було представлено у підрозділі 2.2. У межах нормативних регламентів державні аудитори самостійно складають план та програму проведення конкретного контрольного заходу, визначають склад та

послідовність застосування аудиторських процедур. Керівник органу ДАСУ призначає аудиторську групу, яка буде здійснювати контрольний захід.

Огляд фахової літератури вказує на те, що зміст процесу контролю слід розглядати через сукупність його послідовних стадій (етапів) [4; 6; 13; 14]. Різними науковцями пропонуються різні підходи до виокремлення кількості та назв стадій контролю, однак, найчастіше їх виділяють три. Так, проф. Т.Т. Білуха вважає, що контрольньо-аудиторський процес слід розглядати через організаційну, дослідну стадію і стадію узагальнення та реалізації контролю (аудиту) [31]. Відповідно, організаційна стадія включає підготовчі заходи щодо визначення виконавців, складання плану та програми контролю. Дослідна стадія передбачає збір доказів про фактичний стан об'єкта контролю. У межах стадії узагальнення та реалізації результатів контролю передбачається систематизація одержаних висновків та результатів, узагальнення їх в аудиторському звіті або акті інспектування, а також моніторинг за виконанням підконтрольним об'єктом наданих в звіті приписів та рекомендацій. Поділяємо думку науковця, та на основі цього зміст процесу державного контролю оплати праці в бюджетних установах пропонуємо розглядати через сукупність стадій його проведення: організаційної, дослідної і узагальнюючої, які включають взаємопов'язані процедури, спрямовані на досягнення мети контролю оплати праці (рис. 3.1).

У межах кожної стадії фінансового контролю оплати праці в Управлінні державному аудиту необхідно виконати перелік завдань. Від якості виконання кожного завдання залежить ефективність подальших дій державного аудитора. Наприклад, ретельне ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок процесу оплати праці в Управлінні, оцінка ризикових факторів підвищують оперативність та якість результатів державного контролю при здійсненні роботи безпосередньо на підконтрольному об'єкті.

Відповідно до запропонованої схеми (рис. 3.1), розглянемо особливості організації державного фінансового контролю оплати праці в Управлінні, що проводиться у формі державного фінансового аудиту органами ДАСУ.

Державний фінансовий аудит оплати праці в Управлінні може проводитися виключно у плановому порядку.



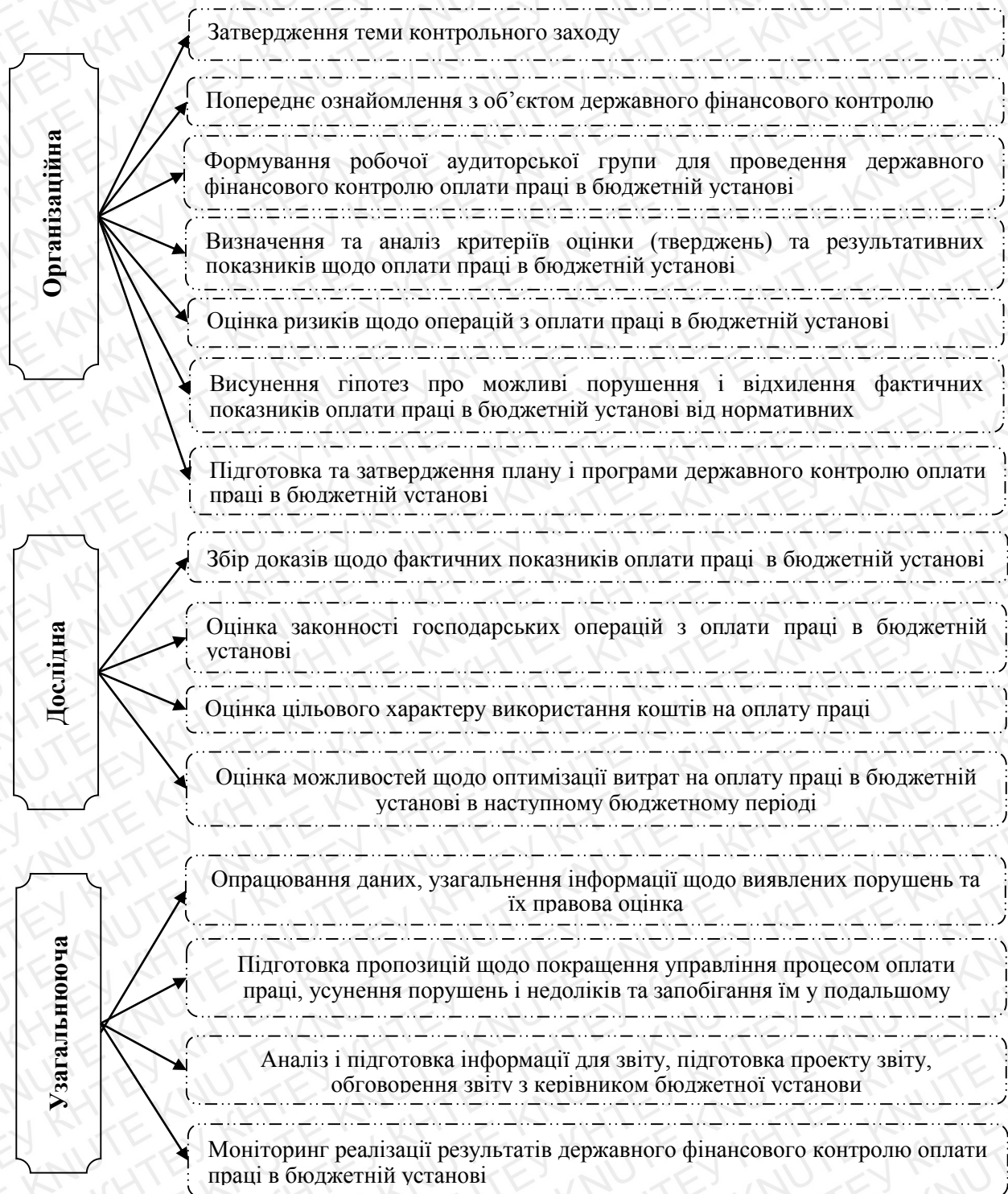


Рис. 3.1. Стадії державного фінансового контролю оплати праці в Управлінні

Це важливий аспект, який відрізняє його від ревізії, яка може здійснюватися як у плановому, так і позаплановому порядку.

Тривалість державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні здійснюється за загальними правилами проведення державного аудиту та не

може перевищувати 90 календарних днів. На відміну від інспектування (ревізії), що проводиться терміном до 30 робочих днів, строк проведення аудиту є досить тривалим та пов'язаний з потребою ретельного вивчення процесу оплати праці в бюджетній установі, виявлення можливих проблем, ризиків і розробкою обґрунтованих пропозицій щодо їх усунення та попередження в майбутньому.

У межах *організаційної* стадії відбувається ознайомлення державних аудиторів з особливостями діяльності Управління на основі інформації з різних джерел: правової бази щодо діяльності Управління, матеріалів попередніх контрольних заходів, установчих, розпорядчих, обліково-звітних документів, одержаних за письмовим запитом до об'єкта контролю. На основі опрацьованої інформації попередньо оцінюються ризики, оцінюється система внутрішнього контролю, складається план аудиту оплати праці, що містить перелік його ключових питань, обсяг і терміни. Для оцінки системи внутрішнього контролю Управління нами було розроблено відповідну анкету (дод. X).

На основі попередньої оцінки ризиків також складається програма аудиту, яка уточнює процедури аудиту, відповідальних виконавців та спосіб перевірки. Окрім того, підготовка програми державного аудиту оплати праці передбачає:

- уточнення інформації, зібраної під час планування;
- надання оцінки системи внутрішнього контролю;
- конкретизацію факторів ризику щодо процесу оплати праці;
- визначення аудиторських процедур та обсягу вибірки, необхідних для дослідження кожної ризикової операції щодо оплати праці;
- встановлення необхідності в залученні до проведення аудиту оплати праці зовнішніх експертів, представників інших установ чи організацій;
- безпосередньо складання програми аудиту оплати праці установи.

Програма державного аудиту оплати праці має містити такі елементи:

1. вступну частину, в якій вказується мета контрольного заходу, обґрунтування потреби у його проведенні та склад фахівців, яких буде залучено;
2. інформацію про стан оплати праці в бюджетній установі, де наводиться:
  - мета діяльності бюджетної установи та її функції;

- структура бюджетної установи та чисельність працівників;
  - показники щодо фонду оплати праці, посадових окладів, премій, інших надбавок (планові);
  - організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності бюджетної установи, що відбулися з моменту останнього аудиту, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на стан оплати праці, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
3. перелік факторів ризику (ризикових операцій), які можуть вплинути на стан оплати праці з обґрунтуванням попередньо виявлених ризикових операцій;
  4. інформацію про обсяг аудиту оплати праці, ризикові ділянки, які потребують більш детального дослідження;
  5. графік проведення державного аудиту оплати праці в бюджетній установі.

З урахуванням вищезазначених вимог до складання планової документації пропонуємо розроблені нами план та програму державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні, що включають необхідні структурні елементи та питання, які слід вирішити у межах аудиту (дод. Ю.1-Ю.2). Запропоновані план та програма сприятимуть покращенню документального забезпечення аудиту.

Наступною стадією державного аудиту оплати праці є *дослідна*. Надіславши повідомлення начальнику Управління не пізніше, ніж за 10 календарних днів, та пред'явивши направлення по прибуттю до бюджетної установи, державні аудитори починають роботу щодо збору аудиторських доказів. Передусім, оцінюється система внутрішнього контролю Управління, уточнюються найбільш ризикові ділянки обліку, досліджуються первинні документи, меморіальні ордери, звітні форми, що стосуються оплати праці.

Уточнення інформації, зібраної на першій стадії державного аудиту оплати праці, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику, які потенційно можуть вплинути на стан оплати праці в Управлінні.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від бюджетної установи, але безпосередньо впливають на стан оплати праці в Управлінні. Внутрішні фактори



ризик (ризикові операції) є наслідком прийнятих і реалізованих рішень керівництва Управління стосовно оплати праці та трудової дисципліни (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Фактори, які необхідно дослідити при проведенні державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні

Прикладами внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) є такі:

1) фактори ризику, обумовлені господарською діяльністю бюджетної установи:

- зміни в організаційній структурі бюджетної установи, внаслідок яких функції щодо організації виконання трудового законодавства, ведення організаційно-розпорядчих документів щодо персоналу, здійснення обліку заробітної плати тощо виконуватимуться структурними підрозділами бюджетної установи, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;
- створення нових структурних підрозділів бюджетної установи;

- нерегульованість системи внутрішнього контролю операцій з оплати праці бюджетної установи;
  - формальність правил внутрішнього контролю операцій з оплати праці, неврахування специфіки оплати праці бюджетної установи;
  - суттєві зміни у фонді заробітної плати порівняно з попередніми роками (наприклад, суттєве збільшення видатків на оплату праці при незначному збільшенні персоналу бюджетної установи);
  - наявність та зростання заборгованості з оплати праці персоналу установи;
- 2) фактори ризику, пов'язані із веденням обліку оплати праці:
- внесення змін до облікової політики бюджетної установи;
  - невчасно затверджений штатний розпис, відсутність або недоліки в правилах внутрішнього трудового розпорядку, положенні про преміювання, положення про відрядження, посадових інструкцій тощо.
  - часта зміна працівників бухгалтерії;
- 3) фактори ризику, що обумовлені неусуненням недоліків, виявлених попереднім державним аудитом чи інспектуванням оплати праці установи:
- порушення законодавства у сфері оплати праці;
  - випадки переплати заробітної плати персоналу внаслідок встановлення необґрунтовано завищених надбавок чи доплат [33, с. 394].

Визначені фактори ризику щодо оплати праці викладаються у вигляді гіпотез можливих порушень та обставин їх вчинення. Формування державним аудитором припущень про види та способи вчинення порушень щодо оплати праці дозволяє йому корегувати план дій таким чином, щоб перевірити, передусім, ті ділянки, де ймовірність вчинення порушень найвища. Види порушень щодо оплати праці персоналу, форма та вид відповідальності, а також вплив порушення на звітність бюджетної установи представлено у дод. Ю.3.

Для дослідження кожного фактору ризику щодо оплати праці визначаються аудиторські процедури, склад та послідовність застосування яких визначають методику державного контролю (аудиту) оплати праці в Управлінні.

### **3.2. Методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах та пропозиції щодо її вдосконалення**

Методика державного контролю оплати праці в бюджетних установах обумовлюється метою та завданнями його проведення, а також практичною затребуваністю користувачів (як зовнішніх - держави в особі органів фінансового контролю, так і внутрішніх - керівництва бюджетної установи) в отриманні узагальнених показників щодо законності, цільового використання та доцільності витрачання коштів на оплату праці персоналу бюджетної установи. Зазначені обставини є визначальними при розробці та реалізації методики державного контролю оплати праці в Управлінні.

Державний фінансовий контроль оплати праці може виконуватися з тим чи іншим ступенем деталізації залежно від інформаційного забезпечення, ступеня володіння наявними методиками, часового параметра виконання контролю, наявності та потужності технічних засобів для виконання розрахунків тощо.

Слід відзначити, що особливістю методики державного контролю оплати праці в бюджетних установах є поєднання двох концептуальних напрямків дослідження. Перший напрямок полягає у встановленні достовірності відображення інформації про обсяг видатків на оплату праці та соціальні заходи у бюджетній та фінансовій звітності, підтвердженні цільового характеру витрачених на оплату праці коштів. Другий напрямок полягає у встановленні обґрунтованості (доцільності, ефективності) видатків на оплату праці, розробці заходів щодо оптимізації видатків на оплату праці персоналу. Встановлення достовірності обліку має передувати оцінці ефективності, тому, що оцінка ефективності, здійснена на основі недостовірних даних втрачає значення.

Збір фактичних доказів щодо об'єкта контролю державний аудитор розпочинає з детального вивчення стану оплати праці в Управлінні. Інформацію про затверджену кількість співробітників, їх посадові оклади, розряд, надбавки, доплати, місячний та річний фонд заробітної плати Управління можна отримати із штатного розпису Управління.



Проаналізуємо динаміку та структуру штатних співробітників в Управлінні за 2014-2018 рр. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Динаміка та структура персоналу Управління за 2014-2018 рр.**

грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	%	абс.	%
1	Адміністративно-управлінський персонал, осіб	4	4	4	0	0,0	0	0
2	Частка, %	3	3,1	3,1	0,1	3,3	0	0
3	Керівники, осіб	21	29	29	8	38,1	0	0
4	Частка, %	15,9	22,1	22,1	6,2	39,0	0	0
5	Спеціалісти, осіб	77	69	69	-8	-10,4	0	0
6	Частка, %	58,3	52,7	52,7	-5,6	-9,6	0	0
7	Інші співробітники, осіб	30	29	29	-1	-3,3	0	0
8	Частка, %	22,7	22,1	22,1	-0,6	-2,6	0	0
9	Всього, осіб	132	131	131	-1	-0,8	0	0

*Джерело: складено за даними штатних розписів Управління за 2014-2018 рр.*

Як бачимо, загальна кількість штатного персоналу Управління майже не змінюється протягом 2014-2018 рр., варіюючи від 132 особи у 2014 році до 131 особи у 2018 році. Кадрове забезпечення Управління складається з адміністративно-управлінського персоналу (3-3,1%), керівників (15,9-22,1%), спеціалістів (58,3-52,7%) та інших співробітників (22,7-22,1%). Протягом 2017-2018 рр. змін у штатному розписі персоналу Управління не відбулося, що свідчить про відносну стабільність кадрового забезпечення бюджетної установи.

Видатки на оплату праці займають досить вагому частку у загальному обсязі фінансування діяльності Управління (дод. Ю.4). Так, аналіз структури поточних видатків загального фонду кошторису Управління за 2014-2018 рр. засвідчив, що частка видатків на оплату праці варіює від 66,8% у 2014 р. до 75,5% у 2018 р., засвідчуючи приріст за цим показником на 8,7% за останні 5 років (дод. Ю.4). При цьому, аналіз динаміки обсягу видатків на оплату праці вказує на їх суттєве зростання: на 9019800 грн або 63,8% за 2014-2018 рр.

Протилежна ситуація складається щодо видатків на соціальні відрахування, обсяг яких зменшився на -35900 грн або -0,7% за 2014-2018 рр. (рис. 3.3).

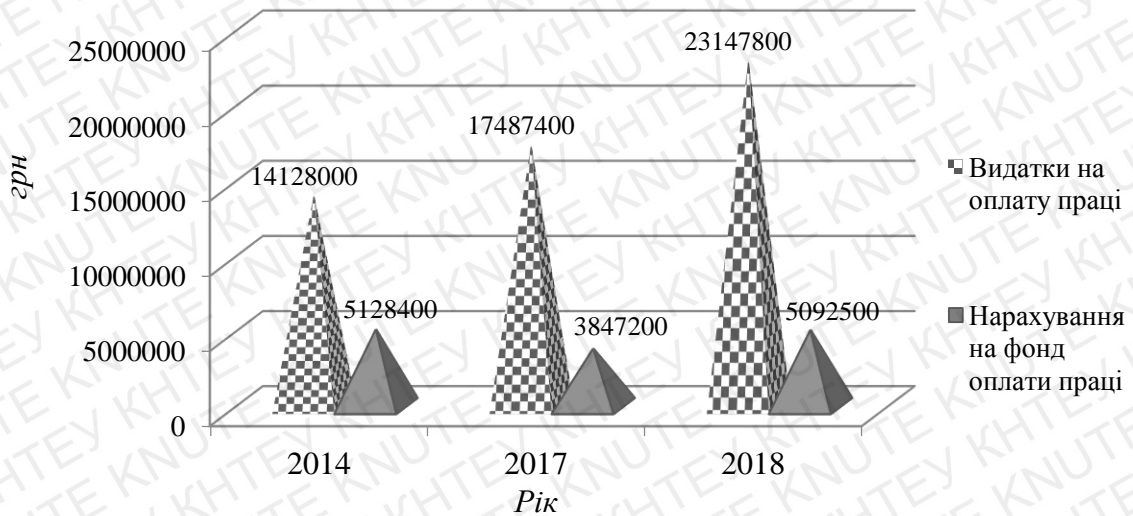


Рис. 3.3. Динаміка видатків на оплату праці загального фонду кошторису  
Управління у 2014-2018 рр.

Зменшення видатків на соціальні відрахування пояснюється зменшенням ставки ЄСВ з 36,6% до 22%. Частка нарахувань на фонд оплати праці також є досить суттєвою порівняно з іншими статтями видатків загального фонду кошторису Управління: 24,2% у 2014 р., 17,1% - у 2017 та 16,6% - у 2018 р.

Щодо обсягу та структури видатків на оплату праці, які здійснюються за рахунок спеціального фонду спостерігаємо наступну ситуацію: обсяг видатків збільшився на 902900 грн (75%), їх частка при цьому зросла від 50,9% у 2014 р. до 76,4% у 2018 р., тобто на 25,5% (дод. Ю.5; рис. 3.4).

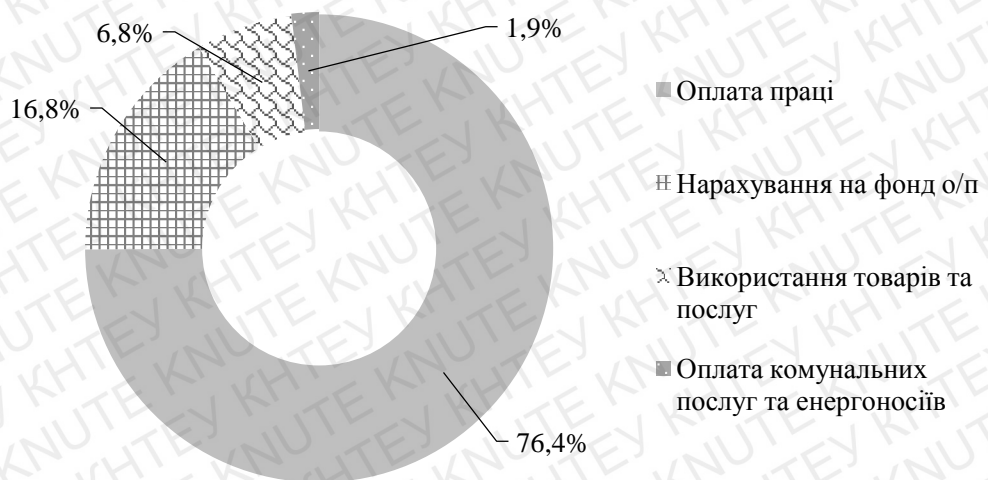


Рис. 3.4. Структура поточних видатків спеціального фонду кошторису  
Управління у 2018 рр.

За даними рис. 3.4 також бачимо, що обсяг нарахувань на оплату праці збільшився на 26500 грн (6,1%), а їх частка в обсязі видатків зменшилася на - 1,7%: від 18,5% у 2014 р. до 16,8% у 2018 р.

Після отримання державним аудитором уявлення щодо динаміки та структури видатків на оплату праці Управління, їх необхідно дослідити більш детально на предмет законності та цільового призначення. Інформацію щодо цього державний аудитор може отримати шляхом дослідження документації, що підтверджує затвердження видатків на оплату праці в кошторисі Управління, фактичне одержання бюджетних асигнувань, взяття за ними бюджетних зобов'язань, здійснення фактичних і касових видатків за ними.

Державний контроль (аудит) оплати праці в Управлінні слід проводити вибіркоким методом шляхом дослідження таких документів: розпоряджень Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, наказів Управління, Положення про преміювання, штатного розпису, колективного договору, трудових книжок, графіків роботи, тарифікаційних списків, інших документів, на основі котрих нараховується заробітна плата персоналу.

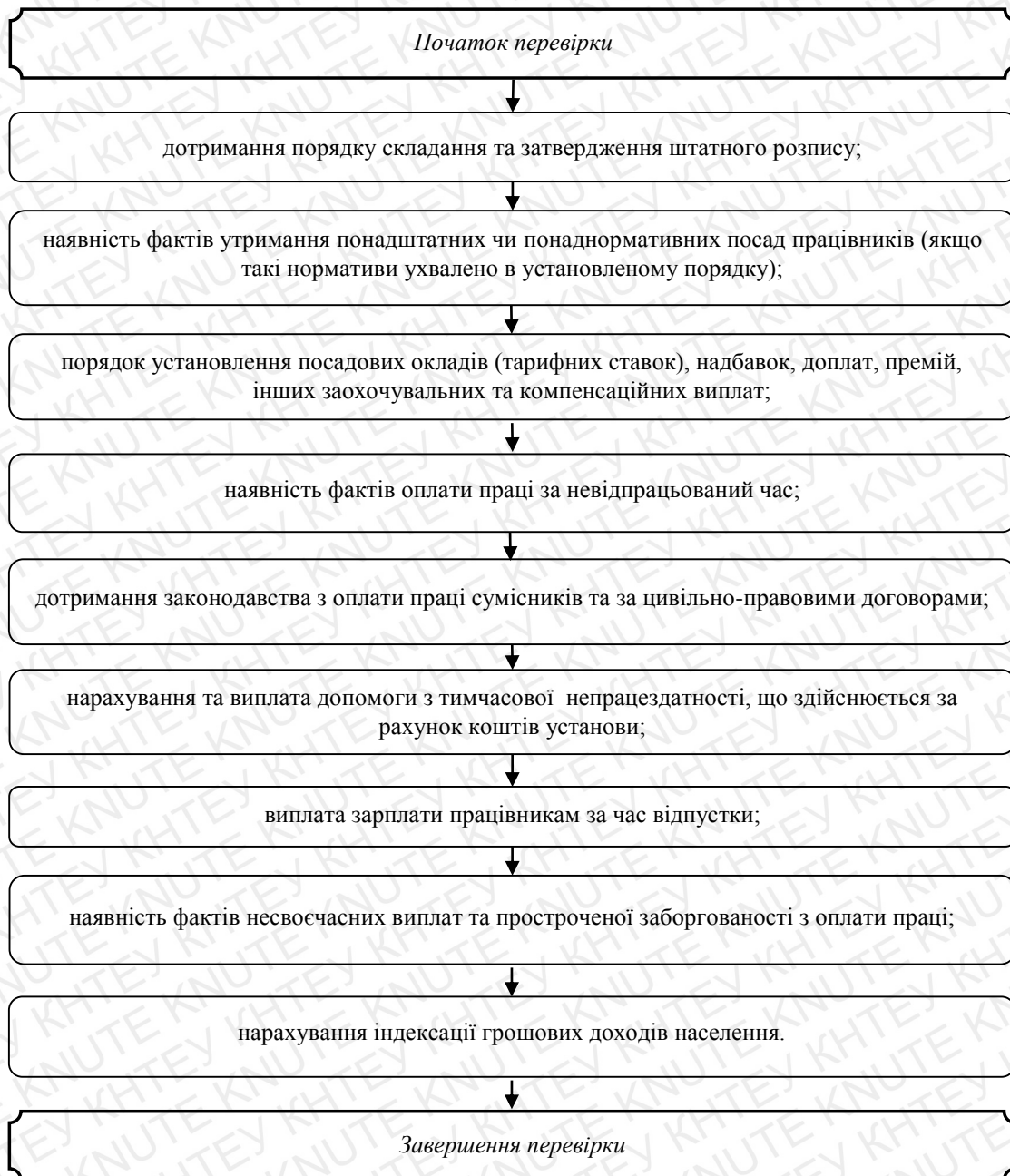
Державним аудитором вивчаються первинні документи: таблиці обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки співробітників, реєстри депонованої заробітної плати, лікарняні листи та інше. Досліджуються кошториси та зміни до них протягом бюджетного періоду.

Іншою групою документів, які вивчаються державним аудитором, є зведені реєстри обліку: меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій», книга «Журнал-Головна», а також форми фінансової та бюджетної звітності Управління [30, с. 116].

У межах дослідної стадії державного контролю оплати праці в Управлінні має бути досліджено значну кількість об'єктів, напрямки та послідовність перевірки яких нами представлено на рис. 3.5.

В першу чергу, державним аудитором перевіряється правильність складання штатного розпису: на відповідність діючим для певної галузі штатним нормативам чисельності працівників.





*Рис. 3.5. Послідовність перевірки об'єктів у межах дослідної стадії державного фінансового контролю оплати праці в Управлінні*

Також державний аудитор перевіряє відповідність річного фонду оплати праці визначеному у штатному розписі фонду зарплати, затвердженого кошторисом установи на відповідний рік.

Перевіряється, чи допускається утримання посад працівників, не передбачених штатним розписом. Під час перевірки можуть бути виявлені посади, що безпідставно утримуються за рахунок загального фонду бюджету, а

не за рахунок власних коштів установи, наслідком чого є здійснення оплати праці за виконання обов'язків, які мають виконувати штатні працівники.

Під час перевірки правильності встановлення посадових окладів державний аудитор установлює наявність наказів про прийняття на посаду та підтвердних документів про присвоєння відповідної категорії, а також відповідність посадового окладу присвоєній категорії. З цією метою перевіряються накази, особові справи, трудові книжки працівників, своєчасність проведення їх атестації та її результати тощо [30, с. 117].

Ревізор перевіряє, чи відповідають установлені оклади працівникам бюджетних установ положенням нормативно-правових актів, зокрема постанов КМУ: від 18.01.17 р. № 15 «Питання оплати працівників державних органів»; від 09.03.06 р. № 268 «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» (далі – Постанова № 268); від 30.08.02 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» (далі – Постанова № 1298).

Під час перевірки встановлення надбавок та доплат працівникам з'ясовується, чи оформлено наказ керівника про їх встановлення та чи зазначено у ньому підставу для відповідної надбавки або доплати.

Державний аудитор перевіряє, щоб установлені працівникам надбавки не перевищували граничного розміру:

- 50 % посадового окладу для працівників, оплата праці яких здійснюється за Постановою № 1298;
- 100 % посадового окладу з урахуванням надбавки за ранг та надбавки за вислугу років окремим категоріям посадових осіб місцевого самоврядування (далі – ОМС, Постанова № 268).

Державний аудитор має впевнитись, чи здійснювалось преміювання працівників відповідно до затвердженого положення, причому в межах коштів

на оплату праці, чи не виплачувалась премія у разі наявності у працівників дисциплінарних стягнень, зокрема за порушення трудової дисципліни.

У ході перевірки використання фонду оплати праці ревізор особливу увагу звертає на те, щоб не допускалися випадки нарахування зарплати за час відсутності працівників, тобто під час їх перебування у відпустках, на лікарняному, на санаторно-курортному лікуванні тощо. Для цього дані табелів обліку робочого часу порівнюють із даними наказів про відпустки, листків непрацездатності, особовими рахунками. Для з'ясування, чи не допускалася виплата зарплати вигаданим особам, зіставляються дані трудових книжок працівників, штатний розпис, особисті картки, платіжні чи розрахунково-платіжні відомості, а за потреби проводить опитування працівників [30, с. 119].

Слід також з'ясувати, чи не здійснювалась виплата заробітку за невідпрацьований час працівникам, зокрема, прийнятим на роботу за зовнішнім сумісництвом. Для цього доцільним є проведення зустрічних звірянь на підприємствах, установах, організаціях за основним місцем роботи сумісників. Такі звіряння допоможуть виявити можливі факти одночасного обліку робочого часу за основним місцем роботи та за сумісництвом, перебування у відрядженні, на відпочинку за путівкою, лікарняному, а також виявити вигаданих та підставних осіб, зарахованих на роботу за сумісництвом. Установлюється, чи не працює за сумісництвом керівник установи або його заступник, оскільки це заборонено законодавством.

Доцільною є перевірка оплати праці працівників, які не перебували в штаті установи, але виконували певні роботи чи надавали послуги за договорами цивільно-правового характеру. Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків, затвердженої наказом Мінфіну від 12.03.12 р. № 333, винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті установи (організації), відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком суб'єктів господарювання) здійснюється за КЕКВ 2111 «Заробітна плата». Щодо оплати робіт за договорами ЦПХ, укладеними із суб'єктами підприємницької діяльності, то вона має провадитись за тими КЕКВ, які



відповідають їх економічній суті. Ревізор перевіряє, щоб такі договори не містили ознак трудового договору. Тобто ревізор звіряє обсяги виконаних робіт із показниками, зазначеними в договорі та в акті приймання робіт.

Оскільки виплата лікарняних за перші 5 календарних днів (далі – к. д.) хвороби працівника здійснюється за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету, а інші дні хвороби (починаючи з 6-го к. д.) оплачує ФСС, то під час перевірки правильності виплати допомоги з тимчасової непрацездатності насамперед звертається увага, чи не виплачувалася коштом установи допомога за період більш як 5 днів. Виплати мають здійснюватися згідно з Порядком оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця, затвердженим постановою КМУ від 26.06.15 р. № 440.

Крім того, ревізор перевіряє порядок визначення середньої зарплати для оплати лікарняного, а саме чи не порушено Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.01 р. № 1266 (далі – Порядок № 1266) [32, с. 11].

Перевіряється і правильність визначення страхового стажу працівника, адже від його розміру залежить розмір допомоги з тимчасової непрацездатності. Ретельній перевірці підлягають лікарняні працівників, страховий стаж яких протягом останніх 12 місяців роботи становить менше ніж 6 місяців.

У процесі проведення ревізії можуть виявлятися випадки виходу на роботу працівника, який перебуває на лікарняному. Подекуди бухгалтер у такому разі замість виплати лікарняних неправомірно нараховує працівникові зарплату.

Доцільним є звернути увагу, чи не порушуються правила надання відпусток персоналу. З'ясовується, чи надаються додаткові відпустки працівникам, зокрема: за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці, за особливий характер праці; окремим категоріям ветеранів війни тощо.

Щодо *строків та періодичності виплати заробітку* працівникам, передбачених ст. 115 КЗпП і ст. 24 Закону від 24.03.95 р. № 108/95-ВР «Про

оплату праці» (далі – Закон № 108), то вони також мають бути врегульовані умовами колдоговору. Отже, зарплату слід виплачувати не менше двох разів на місяць і в строки, що не перевищують 16 к. д. Тож перевіряється своєчасність виплати зарплати, відпусткових та виплат сум під час звільнення, строки для виплати яких визначено ст. 115 та 116 КЗпП.

За порушення законодавства про оплату праці винні посадові особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності (ст. 36 Закону № 108).

Під час проведення ревізії дотримання умов виконання колдоговору особлива увага звертається на проведення індексації зарплати працівникам згідно із Законом від 03.07.91 р. № 1282-ХІІ «Про індексацію грошових доходів населення». З'ясовується також, чи пропорційно до відпрацьованого часу проводилась виплата індексації працівникам, які працюють на умовах неповного робочого часу або відпрацювали неповний робочий місяць [30, с. 116].

Слід зазначити, що протягом 2014-2018 рр. діяльність Управління не перевірялася органами ДАСУ. Контроль за окремими об'єктами здійснювався вищестоящими органами у межах бюджетного процесу.

Результати перевірки правильності складання та затвердження кошторису і плану асигнувань на утримання закладів, підпорядкованих Управлінню на 2018 рік, викладені у довідці від 08.05.2018 р., засвідчили таке (дод. Ю.6). Виходячи з умов праці, визначених чинним законодавством, у кошторисах на 2018 рік по загальному фонду передбачені асигнування на виплату заробітної плати працівникам підпорядкованих Управлінню у сумі 13 221,70 тис. грн. Відповідно до Закону України від 24.12.2015 №909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» нарахування на оплату праці складає 22%, що передбачено у кошторисах у сумі 2 908, 80 тис. грн.

В розрахунку фонду оплати праці враховано:

- розмір посадового окладу працівника I тарифного розряду ЄКС з 1 січня 2018 року 1 762 грн на місяць;

- мінімальну заробітну плату з 1 січня 2018 року у місячному розмірі 3 723 грн;
- обов'язкові доплати та надбавки до посадового окладу;
- видатки на стимулюючі виплати.

Розрахунок фонду оплати праці проведено відповідно до штатних розписів та тарифікаційних списків.

Штатна чисельність по галузі «Культура і мистецтво» затверджена штатними розписами та тарифікаційними списками та визначена в кількості 157 штатних одиниць, а саме:

- по централізованій бібліотечній системі Голосіївського району 131 штатна одиниця (КПКВ 4014030);
- по Будинку культури «Конча-Заспа» 13 штатних одиниць (КПКВ 4014060);
- по централізованій бухгалтерії 13 штатних одиниць (КПКВ 4014081).

Утримання штатної чисельності працівників здійснюється виключно в межах затверджених асигнувань на оплату праці. Штатні розписи та тарифікаційні списки підпорядкованих Управлінню закладів по галузі «Культура і мистецтво» відповідають вимогам типових штатних розписів, затверджених галузевими нормативно-правовими актами.

Формування структури та штатного розпису централізованої бібліотечної системи здійснюється у межах затвердженого фонду заробітної плати з урахуванням кількості читачів, видачі документів, відвідувань, рівня впровадження інформаційних технологій. Примірна структура та примірні штатні розписи, відповідно до наказу Міністерства культури України від 22 серпня 2012 р. №900 були використані як основа для визначення структури і кількості посад ЦБС Голосіївського району. Гранична чисельність бібліотечних фахівців визначена відповідно до Типових норм часу на основі процесів бібліотечної роботи, затверджених наказом Міністерства культури і туризму України від 29.12.2008 р. №1631/0/16-08.

При формуванні структури та штатного розпису Будинку культури «Конча-Заспа» використовувалися типові штатні нормативи відповідно до



наказу Міністерства культури України від 20.09.2011 р. №767/0/16-11 «Про затвердження типових штатних нормативів клубних закладів, центрів народної творчості, парків культури та відпочинку та інших культурно-освітніх центрів і установ державної та комунальної форми власності сфери культури».

Певні порушення у діяльності Управління були зафіксовані щодо соціального страхування. Рішенням №5/1-Г Управління виконавчої дирекції «Фонду соціального страхування України у місті Києві» за результатами планової документальної перевірки було зафіксовано неправомірно витрачену суму страхових коштів у зв'язку з тимчасовою тратою працездатності в обсязі 612,04 грн (дод. Ю.7). Зазначену суму коштів Управління зобов'язали повернути до Фонду, а також сплатити штраф у розмірі 306, 02 грн.

Таким чином, за результатами перевірки складання кошторису Управління фінансовим управлінням Голосіївської районної в м. Києві державної адміністрації не було виявлено суттєвих порушень законодавства та зловживань.

### **Висновки до розділу 3**

Важливою умовою ефективного проведення державного контролю оплати праці в бюджетних установах є організація і планування контрольного заходу. Сформовано пропозиції щодо структуризації процесу державного контролю оплати праці в бюджетних установах шляхом виділення сукупності стадій його проведення: організаційної, дослідної і узагальнюючої, які включають взаємопов'язані процедури, спрямовані на досягнення мети контролю оплати праці. Виокремлено фактори, які необхідно дослідити при проведенні державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні, та згруповано залежно від джерела походження на внутрішні та зовнішні.

Охарактеризовано зміст методичної стадії контролю оплати праці в Управлінні, представлено перелік об'єктів, які підлягають перевірці та методичні аспекти її реалізації. На основі аналізу динаміки та структури видатків на оплату праці в Управлінні встановлено, що видатки на оплату праці мають найбільшу частку у загальному обсязі фінансування та збільшуються в динаміці.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження теоретико-практичних та організаційно-методичних засад державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах можна сформулювати наступні теоретичні узагальнення та практичні рекомендації.

Бюджетні установи є важливою ланкою економіки, які реалізують різні соціальні, культурні, освітні, наукові та управлінські функції у державі. У діяльності бюджетних установ одним із найбільш вагомим за значенням, так і за обсягами фінансування статей кошторису є видатки на оплату праці, частка яких становить близько 60-80% від обсягу кошторисних призначень.

Систематизація наукових поглядів на сутність оплати праці дозволило визначити це поняття як систему трудових, фінансових, правових, організаційних, соціально-економічних, етичних взаємовідносин та гарантій між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди за працю персоналу. Основними формами оплати праці в бюджетних установах є почасова й відрядна, але переважає почасова оплата. Встановлено, що фонд оплати праці є вартісним вираженням обсягу заробітної плати усіх співробітників підприємства чи установи. Відповідно до Закону України «Про оплату праці» фонд оплати праці бюджетної установи складається з основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Важливим інструментом забезпечення законності та ефективності процесу оплати праці в бюджетних установах є державний фінансовий контроль. Дослідження сутності, об'єкта та предмета державного контролю дозволило встановити його місце в системі управління оплатою праці в бюджетній установі. Здійснено порівняльний аналіз ревізії (інспектування) та державного фінансового аудиту на основі чого сформульовано сутність, мету та завдання державного фінансового аудиту оплати праці. Встановлено проблеми державного контролю оплати праці в бюджетних установах та окреслено напрямки їх вирішення у практичній діяльності.

Об'єктом для дослідження було обрано управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації. Управління є структурним підрозділом Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації, який має статус окремої юридичної особи. Для виконання зазначених функцій та завдань Управління має у своєму розпорядженні рухоме та нерухоме майно. Майно Управління та підпорядкованих йому закладів є комунальною власністю територіальної громади міста Києва закріплене за ним на праві оперативного управління. Матеріально-технічну базу Управління складають основні фонди й обігові кошти, а також інші матеріальні цінності та фінансові ресурси. Обсяг як фінансових, так і нефінансових активів Управління, хоч і порівняно несуттєво, але зростає протягом аналітичного періоду. Всього вартість майна Управління за 5 років збільшилася на 2405737 грн або 18,3%, зокрема, за 2017-2018 рр. – на 486376 грн або 3,7%.

Вартість власного капіталу бюджетної установи за 2014-2018 рр. збільшилася на 2908763 грн або 23,1%, в тому числі, за 2014-2018 рр. – на 448388 грн або 3,6%. Пасиви Управління складаються з власного капіталу та зобов'язань.

Для забезпечення фінансової дисципліни та дотримання законодавства щодо різних аспектів фінансово-господарської діяльності Управління проводяться внутрішній та зовнішній контроль. Внутрішній контроль здійснюється Київською міською радою. Мінімум раз на рік, а також в інших випадках, передбачених законодавством, бюджетну та фінансову звітність Управління підтверджує ревізійна комісія, яка проводить інвентаризацію та перевіряє інші аспекти фінансово-господарської діяльності. На нашу думку, такого контролю не достатньо, адже він має чітко виражений ретроспективний характер та не спрямований на попередження порушень. Зовнішній контроль діяльності Управління може здійснюватися органами ДАСУ. Однак, протягом аналізованого періоду Управління не було обране об'єктом перевірки з боку цього контролюючого органу. Несприятливим аспектом у діяльності



Управління, зокрема, в частині виконання кошторису, є те, що вона не перевірялася на предмет законності, доцільності та ефективності у межах державного фінансового аудиту. Основна проблема у діяльності Управління полягає в обмеженні фінансування та потребі економії ресурсів. Напрямок покращення ситуації є розширення переліку платних послуг для збільшення власних доходів Управління.

В процесі контролю оплати праці державним аудитором використовується вхідна інформація з різних джерел формування, яку можна класифікувати на нормативно-правову (законодавчу), фактографічну (облікову), статистичну та довідкову. На сьогодні склалася чотирирівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка є застосовною до державного контролю оплати праці бюджетних установ. Організація та методика державного контролю оплати праці регламентується значною кількістю нормативно-правових актів, результати систематизації яких представлено у роботі. Вагомий масив інформації становлять дані бухгалтерського обліку. Визначено особливості обліку оплати праці в Управлінні та запропоновано комплекс субрахунків до рахунку 661 для покращення аналітичних можливостей обліку.

Організація і планування державного контролю оплати праці в бюджетних установах є важливою умовою ефективного проведення контрольного заходу. Розроблено пропозиції щодо структуризації процесу державного контролю оплати праці в бюджетних установах шляхом виділення сукупності стадій його проведення: організаційної, дослідної і узагальнюючої, які включають взаємопов'язані процедури, спрямовані на досягнення мети контролю оплати праці. Виокремлено та згруповано фактори, які необхідно дослідити при проведенні державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні.

Визначено зміст методичної стадії контролю оплати праці в Управлінні, представлено перелік об'єктів, які підлягають перевірці та методичні аспекти її реалізації. На основі аналізу динаміки та структури видатків на оплату праці встановлено, що вони мають найбільшу частку у загальному обсязі фінансування та збільшуються в динаміці за обома фондами кошторису Управління.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Балан О. Д. Оплата праці та її соціально-економічні аспекти [Електронний ресурс] / О. Д. Балан, Ю. К. Савченко // Агросвіт. - 2018. - № 10. - С. 22-26.
2. Бурлуцька К. В. Особливості формування та використання коштів бюджетних установ [Електронний ресурс] / К. В. Бурлуцька, Л. В. Чуприна, Л. В. Гриценко // Економіка. Фінанси. Право. - 2018. - № 4. - С. 37-39.
3. Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
4. Вакулич М. М. Напрями вдосконалення системи обліку, аналізу і контролю розрахунків з оплати праці на ТОВ "Агенція "Джеб": критичний аналіз / М. М. Вакулич, О. А. Пархоменко // Соціально-гуманітарний вісник. - 2019. - Вип. 25. - С. 208-213.
5. Васильєва В. Г. Сучасні проблеми автоматизації обліку в бюджетних установах: теоретичні та практичні аспекти / В. Г. Васильєва, О. В. Коновалова, В. О. Коротченко // Економічний простір. - 2018. - № 138. - С. 150-163.
6. Васильєва В. Г. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах / В. Г. Васильєва, О. С. Таргонська // Економічний простір. - 2018. - № 138. - С. 164-182.
7. Васюренко Л. В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці на прикладі економічних моделей зарубіжних країн / Л. В. Васюренко // Інтелект XXI. - 2018. - № 1. - С. 13-16.
8. Ведерніков М. Д. Вдосконалення тарифної системи оплати праці як ключового елементу в системі мотивації праці персоналу / М. Д. Ведерніков, Л. В. Волянська-Савчук, М. І. Зелена // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 61-67.

9. Волошина В. Організація обліку і контролю оплати праці як складова управління витратами підприємства / В. Волошина, О. Красевич // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 1. - С. 39-42.
10. Гамова О. В. Особливості обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі [Електронний ресурс] / О. В. Гамова, Л. К. Феофанов, І. А. Козачок, І. О. Копитіна // Економіка та держава. - 2019. - № 1. - С. 104-113.
11. Гамова О. В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві / О. В. Гамова, І. А. Козачок, Т. В. Федоренко // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 2. - С. 31-38.
12. Гамова О. В. Особливості обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі [Електронний ресурс] / О. В. Гамова, Л. К. Феофанов, І. А. Козачок, І. О. Копитіна // Економіка та держава. - 2019. - № 1. - С. 104-113.
13. Гордєєва Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 3(3). - С. 32-34.
14. Гуцаленко Л. В. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи / Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 31-45.
15. Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/11\\_EISN\\_2010/Economics/64441.doc](http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc).
16. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монограф. / [С.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. С. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 319 с.



- 17.Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.О. Дорошенко. – К., 2011. – 18 с.
- 18.Дубицький Д. П. Інформаційно-довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці / Д. П. Дубицький, К. Ю. Шепель // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2019. - Вип. 33. - С. 220-224.
- 19.Думіян А. К. Інституційна трансформація моделі фінансового забезпечення поточної діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс] / А. К. Думіян // Економіка та держава. - 2018. - № 2. - С. 119-123.
- 20.Жовнірчик Я. Ф. Щодо дієвості та ефективності організації національної системи державного контролю [Електронний ресурс] / Я. Ф. Жовнірчик // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 23. - С. 87-92.
- 21.Здирко Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Здирко // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160.
- 22.Іваськевич Х. І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні / Х. І. Іваськевич // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 2-2. - С. 92-98.
- 23.Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монограф. / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
- 24.Канєва Т. В. Вплив видатків бюджетних установ на економічне зростання / Т. В. Канєва, А. К. Думіян // Бізнес Інформ. - 2018. - № 3. - С. 141-148.
- 25.Китайчук Т. Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі / Т. Г. Китайчук, Н. М. Гудзенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 104-117.

26. Кицак Т. Г. Колективно-договірне регулювання оплати праці: проблеми та напрями удосконалення / Т. Г. Кицак, І. Ф. Коваленко // Соціально-трудові відносини: теорія та практика . - 2018. - № 1. - С. 164-172.
27. Коба О. В. Аналіз фонду оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві / О. В. Коба, А. В. Ярова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2019. - Вип. 36. - С. 176-181.
28. Кожушко О. В. Оцінка якості процесу державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи / О. В. Кожушко // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1(6). - С.52-56.
29. Коніщева Н. Й. Підвищення ефективності механізму державного контролю за господарською діяльністю: монограф. / Н. Й. Коніщева, В. О. Власов. - Харків; Видавництво "НТМТ", 2016. – 270 с.
30. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монограф. / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова та ін. ; за заг. ред. Л. В. Дікань. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 332 с.
31. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац.. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
32. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монограф. / М.Д. Корінько. – Київ, 2007. – 395 с.
33. Косова Т. Д. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю / Т. Д. Косова, В. В. Шевченко // Молодий вчений. - 2018. - № 2(1). - С. 394-398.
34. Мазур В. А. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних вимог міжнародних стандартів / В. А. Мазур, Н. Ф. Яремчук, Ю. В. Дубовий // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 9. - С. 23-32.

- 35.Меліхова Т. О. Удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці [Електронний ресурс] / Т. О. Меліхова, І. В. Феофанова, Г. В. Магда // Економіка та держава. - 2019. - № 1. - С. 89-94.
- 36.Назарова К. О. Аналіз і контроль забезпеченості бюджетної установи фінансовими ресурсами / К. О. Назарова, М. О. Нежива // Бізнес Інформ. - 2018. - № 5. - С. 313-317.
- 37.Назарова К.О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монограф. / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
- 38.Подлужна Н. О. Трансформація організації оплати праці персоналу органів місцевого самоврядування України на основі адаптації досвіду розвинених країн світу / Н. О. Подлужна, Л. С. Єна // Економіка і організація управління. - 2018. - Вип. 4. - С. 75-85.
- 39.Поліщук О. Держаудитслужба про типові порушення в діяльності вишів / О. Поліщук // Баланс-бюджет : контроль та аудит. 2019. - №17 (741). – С. 7-10.
- 40.Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. постановою Кабміну від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>
- 41.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- 42.Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. Постановою Кабміну від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>



43. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затв. Постановою Кабміну від від 8 серпня 2001 р. N 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>
44. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
45. Про управління об'єктами державної власності: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 21 вересня 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185-16/page3>
46. Прокопенко М. В. Удосконалення системи оплати як чинник підвищення ефективності праці персоналу [Електронний ресурс] / М. В. Прокопенко // Економіка. Фінанси. Право. - 2018. - № 5(3). - С. 18-20.
47. Рекова Н. Ю. Система принципів формування звітності бюджетних установ в умовах інтеграційних процесів / Н. Ю. Рекова, О. Л. Кононенко, В. А. Устич // Менеджер. - 2018. - № 2. - С. 215-221.
48. Семенець А. О. Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві [Електронний ресурс] / А. О. Семенець, Г. В. Карнаух // Економіка. Фінанси. Право. - 2017. - № 12(4). - С. 60-63.
49. Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монограф. / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006.-280 с.
50. Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Фінансові послуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38.

- 51.Струк Н. С. Особливості застосування прийомів бухгалтерського обліку до процесу використання фінансових ресурсів у бюджетних установах / Н. С. Струк, Г. В. Рак // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 1-2. - С. 57-67.
- 52.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективн. монограф. у 2 т. / за ред. О.П. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
- 53.Тарасенко І. О. Управління фінансовими ресурсами бюджетної установи / І. О. Тарасенко, Д. І. Коваленко, Н. П. Максимець // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 94-99.
- 54.Тонюк М. О. Трансформація оплати праці в контексті сучасної кадрової політики підприємства / М. О. Тонюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 30(1). - С. 68-72.
- 55.Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
- 56.Харченко М. О. Централізований і децентралізований облік у бюджетних установах: переваги і недоліки / М. О. Харченко // Економіка та держава. - 2017. - № 7. - С. 24-27.
- 57.Цимбалюк С. О. Індикатори оцінювання політики оплати праці у контексті реалізації принципів гідної праці [Електронний ресурс] / С. О. Цимбалюк // Економіка та держава. - 2018. - № 4. - С. 12-16.
- 58.Чепець О. Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці [Електронний ресурс] / О. Г. Чепець, І. Ю. Кінебас // Бізнес Інформ. - 2019. - № 7. - С. 225-230.
- 59.Шевців Л. Ю. Дослідження сучасних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці в умовах сталого розвитку / Л. Ю. Шевців, І. Я. Курій //

Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2018. - Вип. 1. - С. 281-287.

60. Шот А. П. Аналітичний огляд змін законодавства у сфері оплати праці [Електронний ресурс] / А. П. Шот, О. О. Ващук // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 5. - С. 41-44.
61. Щирська О. В. Необхідність внутрішньогосподарського контролю оплати праці в процесі стабілізації економіки України / О. В. Щирська // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2016. - № 3. - С. 65-70.
62. Guidelines for internal control standards for the public sector [Електронний ресурс]. – INTOSAI, 2004. – Режим доступу: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>
63. Ridley J. Quality Assurance in The 21st Century – Challenges for Internal Auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publication/foreign\\_mass\\_media\\_articles/ridley/](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/ridley/)



# ДОДАТКИ



Рис. А. Складові елементи кошторису бюджетних установ

### Динаміка мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та ЄСВ в Україні за 2014-2018 рр.

грн

№ з.п.	Назва показника	Роки*						Відхилення	
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2018/2014	
								абс.	%
1.	Мінімальна заробітна плата	1218	1218	1378	3200	3723	4173	2955	242,6
2.	Мінімальний прожитковий мінімум (для працездатної особи)	1218	1218	1378	1600	1762	1921	703	57,7
3.	Мінімальний ЄСВ	422,65	422,65	303,16	704	819,06	918,06	495,41	117,2
4.	Максимальний ЄСВ	7184,98	7184,98	7579	8800	12285,9	13770,9	6585,92	91,7

\*станом на 1 січня відповідного року



*Рис. Г. Основні функції управління культури, туризму та охорони культурної спадщини [авторська розробка]*



## Динаміка активів Управління за 2014-2018 рр.

грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	%	абс.	%
1.	Нефінансові активи, всього	12921174	14463354	14055930	1134756	8,8	-407424	-3,2
1.1	Основні засоби	11203888	14456688	14049264	2845376	25,4	-407424	-3,6
1.2	Нематеріальні активи	6666	6666	6666	0	0,0	0	0,0
1.3	Інші необоротні матеріальні активи	1710620	0	0	-1710620	-100,0	0	0,0
2.	Фінансові активи	428870	592212	1478101	1049231	244,7	885889	206,6
2.1	Поточна ДЗ за розрахунками: за надані послуги	0	0	335	335	-	335	-
2.2	ДЗ за розрахунками: - із соціального страхування	0	0	38497	38497	-	38497	-
2.3	- із податків і зборів	188	0	0	-188	-100,0	0	0,0
2.4	- за спеціальними видами платежів	7970	0	0	-7970	-100,0	0	0,0
2.5	Інша поточна ДЗ	199972	455	0	-199972	-100,0	-455	-0,2
2.6	Грошові кошти та їх еквіваленти (у Казначействі)	220740	591757	1439269	1218529	552,0	847512	383,9
3.	Витрати майбутніх періодів	0	33839	41750	41750	-	7911	-
	<b>АКТИВИ, всього</b>	<b>13170044</b>	<b>15089405</b>	<b>15575781</b>	<b>2405737</b>	<b>18,3</b>	<b>486376</b>	<b>3,7</b>

\*Умовне позначення: ДЗ – дебіторська заборгованість

Джерело: складено за даними дод. Д.1-Д.3, К.1-К.3, Л.1-Л.3

**Динаміка капіталу та зобов'язань Управління за 2014-2018 рр.**

грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	%	абс.	%
1.	Власний капітал та фінансовий результат, всього	12594434	15054809	15503197	2908763	23,1	448388	3,6
1.1	Внесений капітал	12921174	15206745	15924104	3002930	23,2	717359	5,6
1.2	Фінансовий результат	-326740	-151936	-420907	-94167	28,8	-268971	82,3
2.	Зобов'язання, всього	697736	34596	72584	-625152	-89,6	37988	5,4
2.1	Поточні зобов'язання - за платежами до бюджету	0	0	7507	7507	-	7507	-
2.2	- з постачальниками за товари, роботи, послуги	651824	0	0	-651824	-100,0	0	0,0
2.3	- за розрахунками з оплати праці	0	0	30990	30990	-	30990	-
2.4	- за спеціальними видами платежів	25940	0	0	-25940	-100,0	0	0,0
2.5	Інші поточні зобов'язання	19972	34596	34087	14115	70,7	-509	-2,5
	ПАСИВИ, всього	13170044	15089405	15575781	2405737	18,3	486376	3,7

Джерело: складено за даними дод. Д.1-Д.3, К.1-К.3, Л.1-Л.3

**Законодавство з питань державного фінансового контролю оплати праці в бюджетних установах**

<i>№ пор.</i>	<i>Назва документа</i>	<i>Зміст питань, які регламентуються</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Кодекс законів про працю України	Визначає правові засади і гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці.
2	Господарський кодекс України (ст. 363)	Містить визначення аудиту та державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю.
3	Бюджетний кодекс України (ст. 26)	Регламентує контроль та аудит у бюджетному процесі, повноваження органів державного фінансового контролю та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, відповідальність та застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.
4	Податковий кодекс України	Регулює утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, встановлює ставку податку на доходи фізичних осіб, порядок його адміністрування, платників податку, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податку, а також відповідальність за порушення щодо сплати податку на доходи фізичних осіб.
5	Закон України «Про зайнятість населення» від 5.07.2012 № 5067-VI	Визначає правові, економічні та організаційні засади реалізації державної політики у сфері зайнятості населення, гарантії держави щодо захисту прав громадян на працю та реалізації їхніх прав на соціальний захист від безробіття.
6	Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати.
7	Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР	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.
8	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8.07.2010 № 2464-VI	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.
9	Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 3.07.1991 № 1282-XII	Визначає правові, економічні та організаційні основи підтримання купівельної спроможності населення України в умовах зростання цін з метою дотримання встановлених Конституцією України гарантій щодо забезпечення достатнього життєвого рівня населення України.



## Продовження таблиці П

1	2	3
10	Закон України «Про державну допомогу сім'ям з дітьми» від 21.11.1992 № 2811-ХІІ	Встановлює гарантований державою рівень матеріальної підтримки сімей з дітьми шляхом надання державної грошової допомоги з урахуванням складу сім'ї, її доходів та віку дітей і спрямований на забезпечення пріоритету державної допомоги сім'ям з дітьми у загальній системі соціального захисту населення.
11	Закон України «Про колективні договори і угоди» від 1.07.1993 № 3356-ХІІ	Визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і роботодавців.
12	Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ	Розкриває сутність державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю.
13	Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 р. № 185-V	Відповідно до Конституції України визначає правові основи управління об'єктами державної власності.
14	Постанова Кабміну «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228	Визначає порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ України.
15	Постанова Кабміну «Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю ДАСУ та її міжрегіональними територіальними органами» від 8 серпня 2001 р. N 955	Визначає впорядкування планування заходів державного фінансового контролю в міністерствах, інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, які отримують кошти з бюджетів
16	Постанова Кабміну «Про затвердження проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм»	Визначає механізм здійснення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.
17	Постанова Кабміну «Про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання» від 22 грудня 2010 р. N 1163	Визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення коштів одержувачем бюджетних коштів у разі нецільового використання ними у поточному чи минулих роках бюджетних коштів.

## Закінчення таблиці П

1	2	3
18	Постанова Кабміну «Про затвердження порядку зупинення операцій з бюджетними коштами» від 19 січня 2011 р. N 21	Визначає механізм застосування Мінфіном, органами Державної казначейської служби, ДАСУ, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах наданих їм повноважень до розпорядників бюджетних коштів такого заходу як зупинення операцій з бюджетними коштами.
19	Постанова Кабміну «Про затвердження порядку проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» від 12 травня 2007 р. № 698	Визначає механізм проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності формування і виконання місцевих бюджетів.
20	Постанова Кабміну «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 3.04.1993 № 245	Установлює, що робітники, спеціалісти і службовці державних підприємств, установ і організацій мають право працювати за сумісництвом, тобто виконувати, крім своєї основної, іншу роботу на умовах трудового договору.
21	Постанова Кабміну «Про перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб» від 26.02.1993 № 146	Визначає перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб.
22	Постанова Кабміну «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 8.02.1995 № 100	Визначає порядок обчислення середньої заробітної плати для визначення розміру відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, провадиться відповідно до Правил відшкодування власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.
23	Постанова Кабміну «Про затвердження Положення про порядок компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати» від 20.12.1997 № 1427	Визначає правила виплати компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати поширюється на підприємства, установи та організації усіх форм власності і господарювання і застосовується в усіх випадках порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, у тому числі з вини власника або уповноваженого ним органу
24	Наказ Державної служби 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 одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників.

**Типові форми первинної облікової документації з обліку заробітної плати  
бюджетних установ**

<i>№ пор.</i>	<i>Типова форма</i>	<i>Назва документа</i>	<i>Зміст документа</i>	<i>Особливості документообігу</i>
1.	№П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Наказ про прийняття на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу	Заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників
2.	№П-2	Особова картка працівника	Містить особисті дані працівника	На підставі підписаного наказу про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку - особову картку працівника; робить відповідні записи в трудову книжку; бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ
3.	№П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і колективних договорів, графіків відпусток	На підставі наказу про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку
4.	№П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Застосовується при звільненні працівників	На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником
5.	№П-5	Табель обліку використання робочого часу	Облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни	Ці документи здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати
6.	№П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	1) за ними здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями; 2) вони є формою аналітичного обліку до рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»	Заповнюються в бухгалтерії
7.	№П-7	Розрахунково - платіжна відомість (зведена)		



### Основні бухгалтерські проведення з обліку оплати праці в Управлінні

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні за рахунок загального фонду	801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи», 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
2	Нарахована зарплата, премії, доплати за рахунок спеціального фонду	811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень», 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
3	Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності	801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи», 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи», 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень», 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
4	Нараховано допомогу у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю за рахунок фонду соціального страхування	652 «Розрахунки із соціального страхування»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату	801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи», 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
6	Утримано податок на доходи фізичних осіб	661 «Розрахунки із заробітної плати»	641 «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»
7	Утримано військовий збір	661 «Розрахунки із заробітної плати»	641 «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»
8	Виплачено заробітну плату	661 «Розрахунки із заробітної плати»	311 «Поточні рахунки на видатки установи»

**Анкета оцінювання системи внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці Управління**

№ пор.	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	В Управлінні застосовується погодинна система оплати праці	+			
2	В Управлінні застосовується відрядна система оплати праці		+		
3	Колективний договір укладений	+			
4	Положення про оплату праці затверджене	+			
5	Штатний розпис затверджений	+			
6	Розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені		+		Не використовується
7	Табелі обліку робочого часу ведуться щомісячно	+			
8	Відрядна оплата праці нараховується на підставі нарядів		+		Не використовується
9	Графік відпусток затверджений				
10	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться відділом кадрів	+			
11	Нарахування зарплати та утримань з неї здійснюється автоматизовано	+			
12	Якщо оклад менше мінімальної заробітної плати, доплата до розміру мінімальної зарплати здійснюється	+			
13	Розрахунок єдиного внеску здійснюється автоматизовано	+			
14	Матеріальна допомога виплачувалася	+			
15	Надання позик здійснювалося		+		

## Додаток Ю.1

Затверджено  
Начальник відділенняРоманчук О.В.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 р.

## ПЛАН

*державного фінансового аудиту оплати праці управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації**Мета контролю (аудиту):* оцінити поточний стан, законність та ефективність розрахунків з оплати праці Управління та надати пропозиції з його покращення.*Термін аудиту:* з 02.10.2019 р. по 29.10.19 р.*Період охоплення перевіркою:* з 01.01.2018 р. по 31.12.2018 р.*Склад фахівців, що долучаються до аудиту:* Гончаренко О.П., Пилипенко С.А., Коржик А.П.

## ОСНОВНІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

№ пор.	Пункти плану, які підлягають вирішенню
1	Здійснити попереднє ознайомлення з об'єктом державного фінансового аудиту
2	Сформувати робочу групу для проведення державного фінансового аудиту оплати праці Управління
3	Визначити та проаналізувати результативні показники, визначити можливі проблеми державного фінансового аудиту операцій з оплати праці в Управлінні
4	Встановити ризики суттєвого викривлення інформації щодо оплати праці в системі бухгалтерського обліку та контролю Управління
5	Ідентифікувати та класифікувати фактори ризику (ризикові операції), які можуть вплинути на законність та ефективність оплати праці в Управлінні
6	Визначити склад аудиторських процедур та обсяг вибірки для дослідження факторів ризику, що впливають на стан оплати праці в Управлінні
7	Встановити дотримання в Управлінні вимог законодавчих актів, які регламентують правила оплати праці в бюджетних установах
8	Оцінити цільовий характер коштів спрямованих на оплату праці в Управлінні
9	Оцінити ступінь досягнення цілей, завдань та набуття кращого досвіду щодо організації оплати праці, системи внутрішнього контролю оплати праці в Управлінні
10	Встановити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині фактичних показників витрат на оплату праці та єдиного соціального внеску
11	Визначити можливості для проведення оптимізації витрат на оплату праці персоналу
12	Підготувати обґрунтовані рекомендації для підвищення ефективності управління та якості організації оплати праці в Управлінні, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому
13	Підготовка проекту звіту, його обговорення з начальником Управління
14	Здійснити моніторинг реалізації результатів державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні

Начальник відділення  
Держаудитслужби  
дата

підпис

Романчук О.В.



## Додаток Ю.2

Затверджено  
Начальник відділенняРоманчук О.В.

« \_ » \_\_\_\_\_ 2019 р.

## ПРОГРАМА

*державного фінансового аудиту оплати праці управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації**Мета контролю (аудиту):* оцінити поточний стан, законність та ефективність розрахунків з оплати праці Управління та надати пропозиції з його покращення.*Термін аудиту:* з 02.10.2019 р. по 29.10.19 р.*Період охоплення перевіркою:* з 01.01.2018 р. по 31.12.2018 р.*Склад фахівців, що долучаються до аудиту:* Гончаренко О.П., Пилипенко С.А., Коржик А.П.

№ пор.	Питання аудиту	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Обсяг перевірки	Виконавець
1	2	3	4	5	6
1	Визначити та проаналізувати результативні показники, визначити проблеми державного фінансового аудиту оплати праці	Камеральна перевірка, дослідження документів, дослідження аналітичного матеріалу по галузі	Нормативні акти з питань оплати праці, внутрішні документи Управління (штатний розпис, посадові інструкції тощо)	Суцільний	Гончаренко О.П.
2	Встановити ризики суттєвого викривлення інформації щодо оплати праці в системі бухгалтерського обліку та контролю Управління	Перевірка, анкетування, опитування та підтвердження	Акти попередніх контрольних заходів, аудиторські звіти, журнал перевірок	Суцільний	Пилипенко С.А.
3	Визначити склад аудиторських процедур та обсяг вибірки для дослідження факторів ризику, що впливають на стан оплати праці в Управлінні	Підрахунок, аналітичні процедури, спостереження, анкетування	Первинні документи, реєстри, фінансова звітність	Вибірковий	Коржик А.П.
4	Ідентифікувати та класифікувати фактори ризику (ризикові операції), які можуть вплинути на стан оплати праці в Управлінні	Спостереження, опитування та підтвердження, перевірка, інвентаризація	Штатний розпис, посадові інструкції, п/в касові ордери, звіти касира, м/о	Вибірковий	Пилипенко С.А.
5	Встановити дотримання вимог законодавчих актів, які регламентують оплату праці в бюджетних установах	Спостереження, перевірка	Нормативно-правові акти, установчі документи та що підтверджують операції щодо оплати праці	Суцільний	Пилипенко С.А.

## Закінчення додатку Ю.2

1	2	3	4	5	6
6	Оцінити якість управління оплатою праці в Управлінні	Опитування, анкетування, спостереження, підтвердження	Трудові договори, штатний розпис, відомості по заробітній платі	Вибірковий	Пилипенко С.А., Коржик А.П.
7	Оцінити ступінь досягнення цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших підприємств щодо організації оплати праці в Управлінні	Систематизація, перевірка, опитування	Трудові договори, штатний розпис, відомості по заробітній платі	Вибірковий	Гончаренко О.П.
8	Встановити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині відображення витрат на оплату праці та єдиного внеску	Перевірка	План асигнування, довідка про внесення змін до кошторису, виписка казначейства	Суцільний	Коржик А.П.
9	Визначити можливості для проведення оптимізації витрат на оплату праці персоналу	Аналітичні процедури, моделювання	План асигнування, довідка про внесення змін до кошторису, виписка казначейства	Вибірковий	Гончаренко О.П.
10	Підготувати обґрунтовані рекомендації для підвищення ефективності управління оплатою праці в Управлінні	Систематизація, підрахунок, узагальнення	Трудові договори, штатний розпис, відомості по заробітній платі, бюджетна та фінансова звітність	Суцільний	Гончаренко О.П., Пилипенко С.А., Коржик А.П.
11	Підготовка проекту звіту, його обговорення з начальником Управління	Узагальнення та систематизація даних	Проект аудиторського звіту, робочі матеріали аудитора	Суцільний	Гончаренко О.П., Пилипенко С.А., Коржик А.П.
12	Здійснити моніторинг реалізації результатів державного фінансового аудиту оплати праці в Управлінні	Запит, перевірка	Акти, пояснення, звіти про вжиті заходи	Суцільний	Гончаренко О.П.

Начальник відділення  
Держаудитслужби  
дата

підпис

Романчук О.В.

### Типові порушення за операціями з оплати праці в бюджетних установах

№ пор.	Вид порушення	Вид та форма відповідальності	Вплив порушення на звітність установи
1	Невиплата з вини адміністрації бюджетної установи належних працівникові сум у визначені терміни	Матеріальна відповідальність. Установа має виплатити працівникові його середній заробіток за весь час затримки по день фактичного розрахунку	Зниження обсягу витрат, перекручування показників фінансової та бюджетної звітності
2	Нараховані та виплачені зайві кошти працівникові	Матеріальна відповідальність. Штраф з відповідальної посадової особи в розмірі надмірно виплачених сум, за умови, якщо працівник відмовиться повертати кошти	Перекручування показників фінансової та бюджетної звітності, переплата за податками та єдиним внеском
3	Неправильно застосована ставка ЄСВ; помилкове донарахування або недоплата ЄСВ до мінімального розміру	Адміністративна відповідальність. Штраф у розмірі від 30 до 40 нмдг	Викривлення розрахунків з Фондом соціального страхування; сумніви у правильності відображення даних у Звіті з ЄСВ
4	Порушення встановлених термінів виплати зарплати, виплата її не в повному обсязі	Адміністративна відповідальність з посадових осіб в обсязі від 30 до 100 нмдг.	Завищення обсягу видатків бюджетної установи.
5	Відсутність індексації заробітної плати або її проведення з порушенням норм законодавства	Адміністративна відповідальність. Штраф у розмірі від 30 до 100 нмдг	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, неправильний розрахунок середнього заробітку, сум відпускних тощо. Недостовірність даних у звіті ЄСВ та 1-ДФ
6	Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору	Адміністративна відповідальність. Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 500 до 1000 нмдг.	Заниження податкових зобов'язань, неправдиві відомості в звіті 1-ДФ
7	Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	Фінансова відповідальність. Штраф у 10 розмірів мінімальної зарплати, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, як наслідок, неправдиве відображення показників бухгалтерської звітності
8	Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків	Фінансова відповідальність. Штраф у 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	Викривлення рядків Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», викривлення даних у формі 1-ДФ
9	Безпідставна невиплата заробітної плати більше ніж за один календарний місяць, вчинена умисно керівником бюджетної установи	Кримінальна відповідальність. Штраф від 500 до 1000 нмдг або виправні роботи терміном до 2 років, або позбавлення волі терміном до 2 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю (до 3 років)	Завищення видатків бюджетної установи за період



## Динаміка та структура поточних видатків загального фонду кошторису

Управління за 2014-2018 рр.\*

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	відн.	абс.	відн.
1.	Оплата праці, грн.	14128000	17487400	23147800	9019800	63,8	5660400	40,1
2.	Частка в обсязі видатків, %	66,8	77,6	75,5	8,7	13,0	-2,1	-3,1
3.	Нарахування на фонд оплати праці	5128400	3847200	5092500	-35900	-0,7	1245300	24,3
4.	Частка в обсязі видатків, %	24,2	17,1	16,6	-7,6	-31,4	-0,5	-2,1
5.	Використання товарів та послуг	1907900	1196300	2399100	491200	25,7	1202800	63,0
6.	Частка в обсязі видатків, %	9,0	5,3	7,8	-1,2	-13,3	2,5	27,8
7.	Видатки на відрядження	8100	0	0	-8100	-100,0	0	0,0
8.	Частка в обсязі видатків, %	0,0	0,0	0,0	0	-	0	-
9.	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1305100	867900	613100	-692000	-53,0	-254800	-19,5
10.	Частка в обсязі видатків, %	6,2	3,9	2,0	-4,2	-67,7	-1,9	-30,6
11.	Дослідження і розробки	134100	0	3800	-130300	-97,2	3800	2,8
12.	Частка в обсязі видатків, %	0,6	0,0	0,0	-0,6	-100,0	0	0,0
13.	Інші поточні видатки	600	0	0	-600	-100,0	0	0,0
14.	Частка в обсязі видатків, %	0,0	0,0	0,0	0	-	0	-
15.	Видатки загального фонду кошторису, всього	21164900	22530900	30639400	9474500	44,8	8108500	38,3

\*Джерело: складено автором за даними кошторисів Управління за 2014-2018 рр.

Додаток Ю.5

Таблиця Ю.5

**Динаміка та структура видатків спеціального фонду кошторису****Управління за 2014-2018 рр.\***

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2014	2017	2018	2018/2014		2018/2017	
					абс.	відн.	абс.	відн.
1.	Оплата праці, грн.	1203600	1969600	2106500	902900	75,0	136900	11,4
2.	Частка в обсязі видатків, %	50,9	75,4	76,4	25,5	50,1	1	2,0
3.	Нарахування на фонд о/п	436900	433400	463400	26500	6,1	30000	6,9
4.	Частка в обсязі видатків, %	18,5	16,6	16,8	-1,7	-9,2	0,2	1,1
5.	Використання товарів та послуг	190800	150600	187800	-3000	-1,6	37200	19,5
6.	Частка в обсязі видатків, %	8,1	5,8	6,8	-1,3	-16,0	1	12,3
7.	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	75600	46800	53200	-22400	-29,6	6400	8,5
8.	Частка в обсязі видатків, %	3,2	1,8	1,9	-1,3	-40,6	0,1	3,1
9.	Дослідження і розробки	0	0	0	0	-	0	-
10.	Частка в обсязі видатків, %	0,0	0,0	0,0	0	-	0	-
11.	Інші поточні видатки	4000	0	0	-4000	-100,0	0	0,0
12.	Частка в обсязі видатків, %	0,2	0,0	0,0	-0,2	-100,0	0	0,0
13.	Поточні видатки, всього	1835300	2553600	2757700	922400	50,3	204100	11,1
14.	Частка поточних видатків у видатках спецфонду, %	77,7	97,7	100,0	22,3	28,7	2,3	3,0
15.	Придбання обладнання	320000	60000	0	-320000	-100,0	-60000	-18,8
16.	Частка в обсязі видатків, %	13,5	2,3	0,0	-13,5	-100,0	-2,3	-17,0
17.	Капітальний ремонт	207900	0	0	-207900	-100,0	0	0,0
18.	Частка в обсязі видатків, %	8,8	0,0	0,0	-8,8	-100,0	0	0,0
19.	Капітальні видатки, всього	527900	0	0	-527900	-100,0	0	0,0
20.	Частка капітальних видатків у видатках спецфонду, %	22,3	0	0	-22,3	-100,0	0	0,0
21.	Видатки спеціального фонду кошторису, всього	2363200	2613600	2757700	394500	16,7	144100	6,1

\*Джерело: складено автором за даними кошторисів Управління за 2014-2018 рр.