

УДК 657.6(075)

С. О. КЛИМЕНКО, Л. В. МІКРЮКОВА

м. Миколаїв

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У статті акцентовано увагу на проблемі адаптації існуючої методики аудиту фінансової звітності підприємств до особливостей діяльності бюджетних установ. Процес застосування праці в бюджетній сфері має значні особливості, насамперед – це характер фінансово-економічних відносин. Тому і при проведенні аудиту доцільно особливу увагу приділити даному напряму облікової роботи, так як у процесі здійснення лише наступного контролю попередження фінансових порушень належно не реалізується; наслідки таких порушень по закінченню бюджетного року мінімізувати складно або неможливо.

Ключові слова: облік розрахунків, аудит, бюджетні установи, міжнародні стандарти аудиту.

Постановка проблеми. Процес оплати праці в бюджетній сфері має значні особливості, так як свої особливості має сама бюджетна сфера, і насамперед – це характер фінансово – економічних відносин. В бюджетних установах фінансування виплат на заробітну плату у відповідності до чинного законодавства здійснюється за окремими статтями, які є захищеними. Тому великого значення набуває не тільки правильний облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах, а й дієвий контроль за його здійсненням. З 1 січня 2012 р. міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та їх територіальним органам, органам місцевого самоврядування приписано створити структурні підрозділи внутрішнього аудиту, реорганізувавши діючі до цього часу контрольно – ревізійні відділи (управління). Але, враховуючи відмінності між державним контролем і аудитом [1], залишається невирішеною проблема адаптації існуючої методики аудиту фінансової звітності підприємств до особливостей діяльності бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиту розрахунків з оплати праці вивчали такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Л. П. Кулаковська, С. Б. Ільїна, Т. Г. Мельник, І. Т. Новиков, М. Ф. Олійчук, І. І. Рагуліна та ін. Але майже у всіх наукових розробках висвітлюється методика і організація аудиту розрахунків з оплати праці суб'єктів господарювання, що не відносяться до бюджетної сфери. Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних та методологічних положень щодо аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу. Особливо актуальними питання обліку праці та її оплати є для бюджетних установ, так як для них найбільш вагомими є видатки за цими напрямками. Процес застосування праці в бюджетній сфері має значні особливості, насамперед – це характер фінансово – економічних відносин у зазначеній сфері діяльності, високий рівень кваліфікації працюючих, переважно розумова праця. Аудит розрахунків з оплати праці в бюджетних установах може бути повністю виділений в самостійний етап аудиторської перевірки або здійснений частково в ході перевірки інших аспектів діяльності установи. Тому розробка концепції проведення аудиту розрахунків з оплати праці є першочерговим завданням практики в бюджетних установах. Для розробки цієї концепції необхідно вирішити три основні взаємопов'язані і взаємообумовлені завдання:

- загальні підходи, цілі та завдання аудиту обліку розрахунків з оплати праці;
- аудит витрат на оплату праці;
- дії аудитора після проведення аудиту обліку розрахунків з оплати праці.

За результатами аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці аудитор повинен запропонувати механізм виправлення виявлених помилок передусім з метою уникнення фінансових санкцій при подальших перевірках контролюючих органів.

Під час проведення аудиту необхідно керуватися Законом України «Про аудиторсь-

ку діяльність» [1], Міжнародними стандартами аудиту [2–3], Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [4] та іншими законодавчо – нормативними актами, що регламентують облік в бюджетних установах.

Метою проведення аудиту розрахунків з оплати праці є перевірка:

- реальності операцій по заробітній платі, що відображені в обліку;
- повноти відображення в обліку операції по заробітній платі;
- правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- своєчасності виплати заробітної плати;
- правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності установи, стану розрахунків із заробітної плати та пов'язаними з ними утриманнями із заробітної плати та нарахуваннями на фонд оплати праці єдиного соціального внеску.

Джерелами інформації для аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах є:

Статут (Положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з обліку праці та її оплати [5]; облікові регістри, що використовуються для відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці [6]; меморіальні ордери [7]; акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність бюджетної установи. Предметом аудиту є господарські операції, пов'язані з обліком праці та її оплати в бюджетних установах.

Перевірка розрахунків з оплати праці є трудомістким процесом, тому аудитор зазвичай проводить лише вибіркочну перевірку найважливіших розрахунків, при цьому важливо правильно провести вибірку. З цією метою необхідно керуватися вимогами МСА 530 «Аудиторська вибірка» [2].

Аудит розрахунків з оплати праці в бюджетних установах може бути здійснений у наступній послідовності (рис. 1), зазначений в Плані і Програмі аудиту.



Рис. 1. Послідовність аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетній установі [Розробка Мікрюкової Л. В.]

При здійсненні перевірки розрахунків з оплати праці перш за все слід визначитися, до якої галузі бюджетної сфери відноситься бюджетна установа – освіта, культура, медицина тощо. Це зумовлено тим, що поряд з Єдиною тарифною сіткою розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери [9] існують типові Інструкції щодо оплати праці в різних галузях бюджетної сфери, яких обов'язково мусять дотримуватися установи.

Крім того, аудитор повинен з'ясувати, за рахунок яких коштів буде нарахована заробітна плата – державного чи місцевого бюджету, спеціального фонду, що позначиться на виборі кореспондуючих рахунків [4; 8], а також за виконання яких саме робіт чи послуг нарахована заробітна плата, що позначиться на КЕКВ [10].

При здійсненні аудиту необхідно враховувати також наступні особливості, притаманні бюджетним установам. Крім табельного обліку в них здійснюється нормування робіт у годинах за допомогою нормованих завдань. Тобто, для виконання відповідних функцій та обсягу робіт установлюється норма обслуговування. Так, у вищих навчальних закладах установлено норми на перевірку контрольних, курсових робіт, керування дипломними роботами, дисертаціями. У медичних закладах існують норми приймання хворих лікарями. Праця незначної частини працівників науково-дослідних установ вимірюється кількістю та якістю виробітку.

Щодо бюджетних установ існує державна регламентація робочого тижня. Відповідно до Кодексу законів про працю в Україні (гл. 4), робочий тиждень не перевищує 40 годин, при цьому він може бути як п'ятиденним, так і шестиденним. Але існує певна категорія працівників, для яких установлена скорочена тривалість робочого часу. Скорочений робочий час передбачено, наприклад, для деяких працівників розумової праці, діяльність яких пов'язана з підвищеним інтелектуальним і нервовим напруженням. До них, зокрема, належать викладачі, учителі, лікарі.

Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності, відпускних необхідно керуватися не тільки вимогами відповідних діючих законо-

давчих актів [11; 12], але й враховувати особливості діяльності певних галузей бюджетної сфери (наприклад, відпускні викладачам, вчителям).

Нормативною базою при аудиті утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці є Податковий кодекс України [13] та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [14], при цьому слід пам'ятати, що для бюджетних установ встановлені фіксовані ставки утримання та нарахування єдиного соціального внеску. 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), а 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». Важливим етапом аудиту являється перевірка достовірності і повноти інформації, наведеної у відповідних формах бюджетної фінансової, статистичної та податкової звітності. У процесі перевірки аудитор повинен складати робочі таблиці аудитора, а за результатами перевірки надати відповідний аудиторський звіт (висновок).

Висновки і перспективи досліджень. Таким чином, необхідність і доцільність впровадження зовнішнього та внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в практику діяльності бюджетних установ зумовлена тим, що в процесі здійснення тільки наступного контролю попередження фінансових порушень належно не реалізується; наслідки ж таких порушень по закінченню бюджетного року мінімізувати досить складно, а у більшості випадків – просто неможливо. Тому перспективи подальшого дослідження аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах є важливим інструментом забезпечення

правильного обліку праці та її оплати, достовірності й повноти інформації, наведеної у відповідних формах бюджетної, фінансової, податкової та статистичної звітності.

Список використаних джерел

1. «Про аудиторську діяльність». Закон України №140-V від 14.09.2006 р. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/3125-12.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О. та інші. — К. : МФБ і АПУ, 2010. — 841 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О. та інші. — К. : МФБ і АПУ, 2010. — 402 с.
4. «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ». Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/z0890-99.
5. «Про затвердження типових форм первинної документації зі статистики праці». Наказ Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2008 р. — [Електронний ресурс] search.liga-zakon.ua/1_doc2.../FIN42212.html.
6. «Про затвердження форм карток та книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання». Наказ ДКУ від 06.10.2000 р. № 100, зі змінами від 28.01.02 р. № 12. — [Електронний ресурс] : www.ogn.ru/.../metodika_skladannya_koshtoris.
7. «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання», Інструкція, затверджена наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00.

S. O. KLIMENKO, L. V. MIKRUKOVA
Mykolaiv

ACCOUNTING AND AUDIT ORGANIZATION OF THE LABOR PAYMENT ACCOUNTINGS IN THE BUDGET INSTITUTIONS

In the article the attention is looking to problem of adaptation exist finance accounting enterprise audit methods to the budget institutions special activity. The budget sphere labor as process has important peculiarities, nature of finance-economical relations, first of all. That is why in audit practice special attention must be for this account labor direction because following control can not to prevent the finance infringements and the consequences of these infringements cannot be minimized. Audit of the labor payment accountings in the budget institutions will be an independent stage of the audit control.

Key words: accounting calculations, audit, public institutions, International auditing standards.

C. A. КЛИМЕНКО, Л. В. МИКРЮКОВА
г. Николаев

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

В статье акцентировано внимание на проблеме адаптации существующей методики аудита финансовой отчетности предприятий к особенностям деятельности бюджетных учреждений. Процесс применения труда в бюджетной сфере имеет значительные особенности, прежде всего – это характер финансово-экономических отношений. Поэтому и при проведении аудита целесообразно особое внимание уделить данному направлению учетной работы, потому что в процессе осуществления только последующего контроля предупреждение финансовых нарушений достаточно не реализуется; последствия таких нарушений по окончании бюджетного года минимизировать сложно или невозможно.

Ключевые слова: учет расчетов, аудит, бюджетные учреждения, международные стандарты аудита.

8. «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ». Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. — [Електронний ресурс] : www.studsell.com/view/79916/370000/.
9. «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери». Постанова КМУ від 30.08.2002 р. № 1298, зі змінами і доповненнями. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/1298-2002-n.
10. «Застосування економічної класифікації видатків бюджету». Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 21.06.12 р. № 754. — [Електронний ресурс] : www.dbp.ck.ua/postit/docs1/index.html.
11. «Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним страхуванням». Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/1266-2001-n.
12. «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати». Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. № 100. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/100-95-n.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.
14. «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» Закон України від 08.07.10 р. № 2464-VI. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2464-17.

Стаття надійшла до редколегії 23.01.2014