

КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

CONTROL AND ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT OF PAYMENT EXPENSES OF BUDGET INSTITUTIONS

УДК 331.2

Комірна О.В.

к.е.н., доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет

Міняйло В.П.

к.е.н., доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет

Гусар М.М.

студентка
Київський національний торговельно-економічний університет

У статті розглянуто контрольно-аналітичне забезпечення управління витратами на оплату праці бюджетних установ, обсяг порушень, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати, та пропозиції щодо їх виявлення та уникнення. Визначено органи, які здійснюють контроль таких порушень.

Ключові слова: витрати, оплата праці, контроль, надтарифні елементи, внутрішній контроль.

В статье рассмотрены контрольно-аналитическое обеспечение управления затратами на оплату труда бюджетных учреждений, объем нарушений, связанных с начислением заработной платы, и предло-

жения по их выявлению и предупреждению. Определены органы, осуществляющие контроль таких нарушений.

Ключевые слова: расходы, оплата труда, контроль, элементы, превышающие ставку, внутренний контроль.

The article discusses the control and analytical support of management of expenses for labour remuneration of budgetary institutions. The amount of violations related to the calculation of wages and proposals for their detection and avoidance is considered. Identified authorities that carry out the monitoring of these violations.

Key words: expenses, labour remuneration, control, supranational elements, internal control.

Постановка проблеми. Центральне місце в системі бухгалтерського обліку діяльності бюджетних установ займає облік витрат на оплату праці, адже їхній розмір перебуває у центрі уваги багатьох зацікавлених сторін: найманих працівників, Пенсійного фонду, фіскальних органів та ін. Методика нарахування та виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ у сучасній економічній та політичній ситуації в Україні є досить проблемною за відсутності чіткої системи оплати праці різних категорій працівників бюджетної сфери, а також наявних негативних тенденцій у системі формування та виплати надбавок та доплат. Зважаючи на це, а також ураховуючи дефіцит бюджетних коштів, актуальним є впровадження всіх необхідних заходів щодо стабілізації даного питання, що стане запорукою ефективного функціонування апарату оплати праці працівників бюджетних установ та не зашкодить розвитку мотиваційного механізму серед бюджетних працівників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань контролю витрат на оплату праці займалися відомі вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, О.М. Бондаренко, В.П. Барановська, Л.В. Дікань, Є.В. Калюга, О.С. Макоєв та ін.

Проте низка теоретичних та методичних аспектів контрольно-аналітичного забезпечення управління витрат на оплату праці потребує вдосконалення, враховуючи зміни, що відбулися у вітчизняному законодавстві, з питань оплати праці.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей здійснення контролю витрат на оплату праці бюджетних установ та окреслення напрямів його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. На основі аналізу результатів діяльності Держав-

ної аудиторської служби України за 2017 р. можна зробити висновок, що у більшості підприємств, які виступали об'єктами перевірки, виявлено надмірні витрачання бюджетних коштів на виплату заробітної плати, що стало наслідком нецільового використання бюджетних коштів.

Установлено, що порушення, зафіксовані у бюджетних установах, які стосуються витрачання коштів на оплату праці, стосуються саме недостатнього контрольно-аналітичного забезпечення управління витратами на оплату праці та додаткових виплат працівникам.

Так, фахівці Східного офісу Державної аудиторської служби України під час інспектування фінансово-господарської діяльності державного підприємства «Бар'єр» у 2017 р. виявили порушення щодо обліку нарахувань та утримань із заробітної плати персоналу. Встановлено, що підприємство безпідставно відшкодувало працівникам витрати на утримання власних автомобілів, що призвело до втрат фінансових ресурсів на суму майже 84 тис. грн., що є одним із найвагоміших виявлених порушень (рис. 1) [10].

Фахівці Північного офісу Державної аудиторської служби України під час інспектування фінансово-господарської діяльності Київської міської наркологічної клінічної лікарні «Соціотерапія» за період з 2013 по 2017 р. виявили незаконно виплачену заробітну плату в розмірі майже 48 тис. грн., а також було виявлено й недоотримання працівниками заробітної плати більше ніж 72 тис. грн. [11].

Слід зазначити, що ці порушення були результатом не лише навмисного шахрайства, а й ненавмисних помилок, що свідчить про недосконалу систему внутрішнього контролю над нарахуванням та виплатою заробітної плати та відсутність чіткого алгоритму їх обліку.

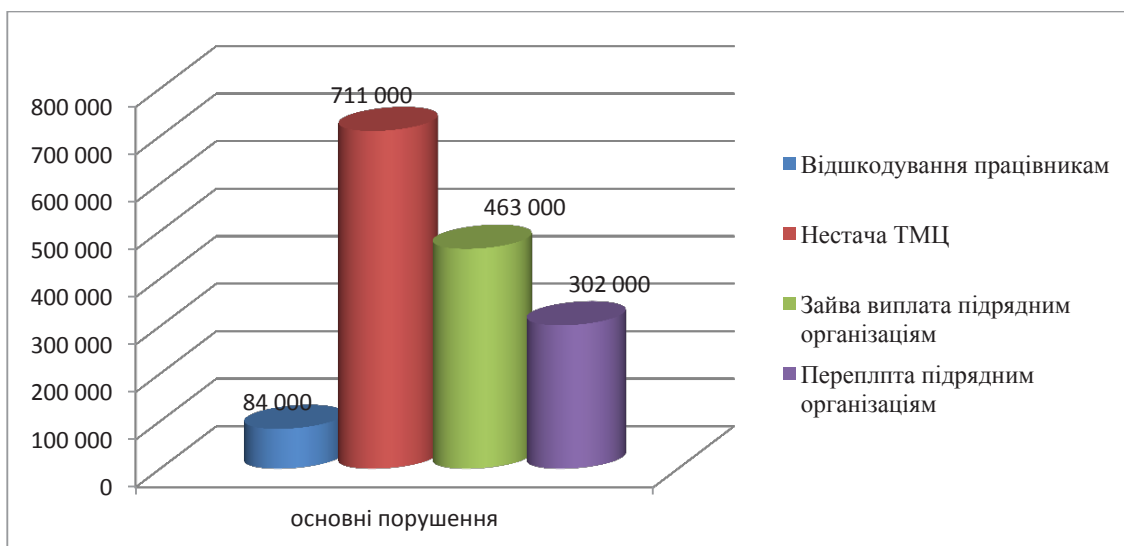


Рис. 1. Порушення, виявлені Державною аудиторською службою України під час інспектування ДП «Бар'єр» за період з 01.04.2016 по 31.08.2017

Джерело: розроблено автором на основі [10]

Правові та організаційні засади, основні принципи та порядок здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності бюджетних установ визначено Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» № 877 [6]. Відповідно до ст. 2 Закону, заходи контролю здійснюються органами державного нагляду та контролю над додержанням законодавства про працю та зайнятість населення у встановленому ним порядку та з урахуванням особливостей, визначених законами у відповідних сферах та міжнародними договорами.

Повноваження державних інспекторів праці в Україні визначено Конвенцією Міжнародної організації праці «Про інспекцію праці у промисловості й торгівлі» № 81 [7] та Конвенцією Міжнародної організації праці «Про інспекцію праці в сільському господарстві» № 129 [8], ратифікованими законами України, ст. 259 КЗпП, ст. 35 Закону України «Про оплату праці» [13], Положенням «Про затвердження Положення про Державну службу України з питань праці» № 96 [1].

Зазначені конвенції й є тими міжнародними договорами, які визначають особливості здійснення державного контролю над додержанням законодавства про працю, відповідно до яких система інспекції праці застосовується до всіх підприємств, щодо яких інспектори зобов'язані забезпечити застосування правових норм щодо умов праці та охорони працівників під час їхньої роботи. Відповідно до Положення № 96, функції інспекції праці в Україні покладено на Державну службу України з питань праці [5].

Необхідно відзначити, що організація оплати праці справляє значний вплив на ефективність діяльності працівників бюджетної установи.

Особливістю нарахування заробітної плати бюджетної установи є те, що вона складається зі значної кількості складників, які обтяжують її облік, а також збільшують можливості для зловживань у цій сфері. До заробітної плати працівника бюджетної установи можуть включати:

- посадовий оклад;
- надбавки (за почесні та спортивні звання, за знання та використання в роботі іноземної мови і т. д.);
- доплати (за збільшення обсягу виконуваної роботи, за роботу в нічний час, за вчене звання, за науковий ступінь, за використання у роботі дезінфекційних засобів, за ненормований робочий день);
- премії у складі заробітної плати працівників бюджетної установи;
- матеріальну допомогу у складі заробітної плати працівників бюджетної сфери.

Слід зазначити, що провідна роль як мотиваційного важеля у бюджетній установі належить заробітній платі як єдиній формі доходу працівників бюджетних установ.

Особливою формою контролю є внутрішній контроль. Відповідно до Бюджетного кодексу України, внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих структур [2].

Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні

[3, с. 116]. Таким чином, правильна організація внутрішнього контролю забезпечить керівництво та власників достовірною інформацією про стан справ і на основі цього визначить перспективи його подальшої діяльності.

Проведені дослідження дали змогу встановити, що на організацію контролю витрат на оплату праці впливають такі фактори: вид і масштаб діяльності; складність організаційної структури; наявність достатніх фінансових ресурсів; доцільність охоплення аналізом і контролем різних аспектів діяльності; ставлення керівництва до аналізу і контролю, а також прийнята форма організації системи внутрішнього контролю, яка діє в бюджетній установі (рис. 2). При цьому організація аналізу і контролю нарахування витрат на оплату праці повинна мати комплексний характер, щоб охоплювати всі стадії контрольно-аналітичної роботи.

Завданнями системи внутрішнього контролю нарахування витрат на оплату праці в бюджетній установі є:

- перевірка організації робочих місць та виконання професійних обов'язків працівників;
- контроль дотримання умов оплати праці;
- перевірка наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу;
- оцінка дотримання встановлених штатним розкладом посадових окладів працівників установи;
- перевірка реальності здійснення операцій із нарахування та виплати заробітної плати пра-

цівникам бюджетної установи та правильності їх відображення в обліку;

– перевірка синтетичного та аналітичного обліку операцій із заробітною платою працівників бюджетної установи;

– перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про нарахування витрат на оплату праці у звітності тощо [14].

Стадії здійснення внутрішнього контролю нарахування витрат на оплату праці включають: організаційну, технологічну, контролюючу, результативну (рис. 3).

На першій стадії визначаються суб'єкти здійснення контрольних процедур та об'єкти, що підлягають контролю. Окреслюється коло питань, на які слід звернути увагу в ході перевірки, здійснюється планування контролю, систематизуються джерела інформації, які є основою для здійснення контролю.

На другій стадії здійснюється обстеження розпорядчих документів, дослідження господарських операцій, перевірка первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності, інвентаризація розрахунків із працівниками щодо виплат тощо.

Результативна стадія передбачає аналіз причин відхилень, розроблення методики усунення виявлених порушень та нівелювання їх впливу на господарську діяльність установи та на процес забезпечення виплат персоналу, вжиття адміністративних заходів відносно винуватців відповідно до службових інструкцій.

На останній, інспекційній, стадії внутрішньогосподарського контролю виплат персоналу



Рис. 2. Форми організації системи внутрішнього контролю [9]



Рис. 3 Стадії здійснення внутрішнього контролю нарахування витрат на оплату праці [15]

керівник відділу контролю або вповноважена особа здійснює перевірку ходу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії [15].

Проаналізувавши наявні в Україні системи оплати праці, можна говорити про те, що нині жодна з діючих систем оплати праці працівників бюджетної сфери не є повністю ефективною і потребує вдосконалення, а саме:

– особливу увагу необхідно приділити проблемі встановлення оптимального діапазону тарифної сітки, оскільки для побудови системи оплати праці працівників бюджетної сфери залежно від їхньої кваліфікації діапазон тарифної сітки має виняткове значення;

– потребує подальшого вдосконалення система нарахування надтарифних елементів заробітної плати працівників бюджетної сфери (надбавок, доплат та премій стимулюючого характеру) в напрямі розроблення прогресивних мотиваційних систем із конкретними і зрозумілими показниками та методикою їх розрахунку та нарахування [4].

Сучасна система оплати праці повинна мотивувати бюджетних працівників до творчої активності, прояву ділових і професійних якостей, формувати адекватне сприйняття мотиваційних заходів. Потребує детальнішого дослідження система мотивації працівників бюджетної сфери.

Проведені дослідження дали змогу встановити, що для створення найбільш удалого контролю нарахування витрат на оплату праці бюджетних установ необхідно:

– затвердження прогресивних мотиваційних систем із конкретними і зрозумілими показниками та методикою їх розрахунку та нарахування;

– розроблення графіків документообігу для оформлення документації, які напряму пов'язані з обліком розрахунків згідно з оплатою праці. Також важливо детально прописувати всіх виконавців та строки складання документів, що дає змогу оптимізувати час обробки документації та забезпечення чіткого руху документів між виконавцями облікового процесу, які безпосередньо пов'язані з обліком оплати праці. Саме завдяки такому графіку документообігу з'являться чітко розподілені функції обліку між різними відділеннями бухгалтерії, і вірогідність учинення помилок під час нарахування, обліку та виплати заробітної плати зменшиться;

– вдосконалення організації служби внутрішнього контролю, яка зможе дати змогу максимізувати інформаційний потенціал. Завдяки цим нововведенням можна також удосконалити знання всіх тонкощів діяльності підприємства, не нівелюючи водночас правильність ведення обліку цієї ділянки.

Висновки з проведеного дослідження. Оплата праці працівників бюджетних установ у сучасній економічній та політичній ситуації в Укра-

їні є досить проблемною, враховуючи відсутність чіткої системи оплати праці різних категорій працівників бюджетної сфери. Потребує детальнішого дослідження система мотивації працівників бюджетної сфери.

Контроль над використанням коштів на виплату заробітної плати в кожній бюджетній установі має велике значення, у процесі якого потрібно здійснювати систематичний контроль над використанням фонду заробітної плати.

Таким чином, контроль над витратами на оплату праці є досить трудомістким процесом, який потрібно проводити дуже ретельно та уважно, адже витрати на оплату праці займають досить значну частку в структурі витрат бюджетної установи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Положення про Державну службу України з питань праці: Постанова КМУ від 11.02.2015 № 96. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/96-2015-%D0%BF>.
2. Бюджетний кодекс України. URL: zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078.
3. Макаренко А.П., Боюк І.В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. № 1(13). С. 112–118.
4. Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах. Актуальні проблеми економіки. 2010. № 10. С. 87–95.
5. Коновалова О. Вісник (про податки та збори). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004736-perevirki-derzhpratsi-scho-potribno-znati>.
6. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України № 877 від 05.04.2007. URL: zakon.rada.gov.ua/go/877-16.
7. Конвенція Міжнародної організації праці № 81 1947 року про інспекцію праці у промисловості та торгівлі. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/993_036.
8. Конвенція № 129 про інспектування праці в сільському господарстві. URL: zakon.rada.gov.ua/go/993_114.
9. Косенко О.П. Технологічний аудит на промислових підприємствах: теоретико-методичні та практичні аспекти. Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія «Технічний прогрес та ефективність виробництва». 2013. № 22. С. 66–73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2013_22_13.
10. Державна аудиторська служба України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article>.
11. Акт ревізії / Державна аудиторська служба України. URL: <https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/company.nsf>.
12. Звіт про результати фінансового аудиту Державної служби геології та надр України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document>.
13. Про оплату праці: Закон України № 108/95-ВР від 24.03.1995. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

14. Петрицька О.С. Організаційні аспекти контролю розрахунків з оплати праці в бюджетній установі. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. № 2 (12).

15. Гончар Л.В., Рубан А.Є. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його вдосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3. С. 59–61.

REFERENCES:

1. On Approval of the Regulations on the State Service of Ukraine for Labor [Electronic Resource]: Cabinet of Ministers of Ukraine; Regulation, Regulation from 02.11.2015 № 96. – Mode of access: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/96-2015-%D0%BF>.

2. Budget Code of Ukraine: [Electronic resource] – Access mode: [zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=2456-17 & p=1309936556715078](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=2456-17&p=1309936556715078).

3. Makarenko AP Audit of Operations and Payments for Payroll and Accounting for its Expenses at the Enterprise / AP Makarenko, IV Boyuk // *Bulletin of the Berdiansk University of Management and Business*. – 2011. – No. 1 (13). – P. 112-118.

4. Pokataeva O. V. Ways of improving the system of remuneration in budgetary institutions / Pokataeva O.V. // *Actual problems of the economy*. – 2010 – No. 10. – p. 87-95.

5. Olena Konovalova. – *Bulletin (on taxes and fees)*. [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.visnuk.com.ua/en/publication/100004736-perevirki-derzhpratsi-scho-potribno-znati>.

6. On the Basic Principles of State Supervision (Control) in the Field of Economic Activity [Electronic Resource]: Law of Ukraine No. 877 of 05.04.2007 / Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode: zakon.rada.gov.ua/go/877-16.

7. ILO Convention No. 81 of 1947 on Labor Inspection in Industry and Trade [Electronic Resource]. – Mode of access: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/993_036.

8. Convention No.129 on Inspection Labor in the Agriculture Economy [Electronic resource]. – Access mode: zakon.rada.gov.ua/go/993_114.

9. Kosenko O.P. Technological audit in industrial enterprises: theoretical, methodological and practical aspects / O. P. Kosenko // *Bulletin of the National Technical University "KhPI"*. Ser : Technical progress and production efficiency – No. 22 – 2013 – P. 66-73. – [Electronic Recording] Access Mode: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2013_22_13.

10. The State Audit Office of Ukraine – [Electronic Resource]. -Access mode: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article>.

11. Audit Act / State Audit Office of Ukraine – [Electronic Resource]. Access mode: <https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/company.nsf>.

12. Report on the results of the financial audit of the State Service of Geology and Subsoil of Ukraine / The Accounting Chamber of Ukraine – [Electronic Resource]. Access mode: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document>.

13. About payment of labor [Electronic resource]: Law of Ukraine No. 108/95-VRvet of March 24, 1995 / Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

14. Petritskaya O. S. Organizational aspects of the control of payroll calculations in a budgetary institution / O. S. Petrytskaya // *Economics. Management. Innovations* – Issue # 2 (12). – 2014

15. Gonchar L.V., Ruban A.Ye. Organization of the internal control of labor remuneration and ways of its improvement / L.V. Gonchar, A.Y. Ruban // *Bulletin of the ZDTU*. – 2010. – No. 3. – P. 59-61.

Komirna O.V.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Financial Analysis and Audit

Minyalo V.P.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Financial Analysis and Audit

Husar M.M.

Graduate Student
Kyiv National University of Trade and Economics

CONTROL AND ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT OF PAYMENT EXPENSES OF BUDGET INSTITUTIONS

Accounting for labour costs is central to the accounting system of budget institutions because their size is at the centre of attention of many stakeholders – hired workers, the Pension Fund, fiscal authorities, and others. Method of calculation and payment of wages to employees of budgetary institutions in today's economic and political situation in Ukraine is quite problematic in the absence of a clear system of remuneration of different categories of public employees and the existing negative trends in system development and payment of allowances and supplements. Taking this into account, and also taking into account the budget deficit, it is important to introduce all necessary measures to stabilize this issue, which will be a guarantee of the efficient functioning of the payroll apparatus of budgetary institutions and will not impede the development of a motivational mechanism among budget employees.

The organization of wages has a significant impact on the efficiency of employees of a budget institution. The peculiarity of paying the salary of a budgetary institution is that it consists of a large number of components that aggravates its accounting, as well as increases opportunities for abuse in this area.

Effective organization of internal control is one of the measures aimed at improving the management, which ensures a high level of performance of its tasks, and a clear procedure for its management. Studies have revealed that the organization of control of labour costs is affected by the following factors: the type and scale of activity, complexity of the organizational structure, availability of sufficient financial resources, feasibility of coverage by analysis and control of various aspects of activities, relation of management to the analysis and control, and adopted form of organization of the system of internal control, which operates in a budgetary institution.

Stages of internal control over the calculation of labour costs include: organizational, technological, controlling, productive.

The modern system of remuneration should motivate budget employees to creative activity, a manifestation of business and professional qualities, to form an adequate perception of motivational measures. A more detailed study of the system of the motivation of employees in the budgetary sphere will be needed.

To create the most successful control over accrual of labour costs for budget institutions, it is necessary:

- further improve the system of charging elements wages of public sector employees (additional payments and incentive-based bonuses) towards the progressive development of motivational systems with specific and clear indicators and methods of their calculation and calculation;
- development of workflow schedules for registration of documents, which are directly related to the calculation of calculations for wages;
- improvement of the organization of the internal control service, which will be able to allow maximizing the information potential. Due to these innovations, it is also possible to improve knowledge of all the intricacies of the enterprise's activity, while at the same time not levelling the correctness of accounting for this site.