

*О. В. Гамова,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*А. К. Феофанов,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*І. А. Козачок,*

*старший викладач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія*

*І. О. Копитіна,*

*магістр ОА-17, Запорізька державна інженерна академія*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.104

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

*O. Gamova,*

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting, Analysis,  
Taxation and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*L. Feofanov,*

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting, Analysis,  
Taxation and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*I. Kozachok,*

*Senior Lecturer of Accounting and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

*I. Kopytina,*

*Group of studing the theory of taxation -17 of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

### FEATURES OF ACCOUNTING AND IMPROVEMENT OF AUDIT OF SALARY ACCRUAL IN BUDGET-FUNDED ENTITY

*У статті представлено особливості обліку в бюджетній установі. Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати в бюджетній установі запропоновано внутрішній документ обліку, в якому представлено умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків.*

*Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Тому, запропоновано в облік нарахування заробітної плати бюджетній установі ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" аналітичні рахунки: 6511/1 "Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 6511/2 "Розрахунки за надбавками"; 6511/3 "Розрахунки з індексації грошових доходів"; 6511/4 "Розрахунки з середньомісячного заробітку"; 6511/5 "Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення"; 6511/6 "Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". До синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" ввести такі аналітичні рахунки: 8011/1 "Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 8011/2 "Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок"; 8011/3 "Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів"; 8011/4 "Витрати пов'язані з нарахуванням з середньомісячного заробітку"; 8011/5 "Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення"; 8011/6 "Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". Запропоновано робочу схему кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в бюджетній установі.*

*Обґрунтовано мету та завдання проведення аудиту нарахування заробітної плати та запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі.*

*Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі пропонуються робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки, а саме робочі документи перевірки правильності встановлених окладів, надбавок за вислугу років, нарахування премій, надбавок за складність і напруженість у роботі, відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності.*

*The features of accounting in the budget-funded entity were presented by the authors of the article. For implementation of calculations with accounting of salary accrual in the budget-funded entity an internal document of*

*accounting was proposed, in which the conditions of salary accrual, the order of implementation of calculations and correspondence of accounts were presented.*

*One of the ways of improvement of accounting of salary accrual is the improvement of operating analytical accounting, as far as data of analytical accounting play the decisive part in gathering information about worked and non-worked time, execution of norm by employee, structure of payroll. Therefore, it was proposed in accounting of salary accrual in the budget — funded entity to insert to synthetic account 651 "Settlements under salary with budget funds manager" analytical accounts: 6511/1 "Settlements under position salary according to the Unified tariff net"; 6511/2 "Settlements under surcharges"; 6511/3 "Settlements on indexation of cash income"; 6511/4 "Settlements on average monthly wage"; 6511/5 "Settlements on pecuniary aid for health improvement"; 6511/6 "Settlements on other disbursements that don't belong to payroll". One should insert to synthetic account 801 "Expenses of managers of budget funds on execution budget programmes" such analytical accounts: 8011/1 "Expenses related to paying under position salary according to Unified tariff net"; 8011/2 "Expenses related to surcharge accrual"; 8011/3 "Expenses related to accrual of indexation of cash income"; 8011/4 "Expenses related to accrual of average monthly wage"; 8011/5 "Expenses related to accrual of pecuniary aid for health improvement"; 8011/6 "Expenses related to accrual of other disbursements that don't belong to payroll". The working flowsheet of correspondence of accounts on accounting of salary accrual in budget-funded entity is proposed.*

*The aim and the tasks of carrying out the audit of salary accrual are grounded and technology, procedures, directions and sequence of carrying out the audit of salary accrual in budget-funded entity are suggested.*

*To solve the given tasks of the audit of salary accrual in budget-funded entity the authors suggest the auditor's working documents, which will become the grounded proofs of qualitative carrying out the checking, in particular working papers of checking of correctness of fixed salary, seniority bonuses, premium accrual, accrual of hard labor allowance, reflection of amounts of salary accrual in accounting and reporting.*

*Ключові слова: облік, аудит, заробітна плата, анкета, загальний план, програма перевірки, робочий документ.  
Key words: accounting, audit, salary, questionnaire, general plan, checking programme, working paper.*

## ВСТУП

Однією з важливих і найбільш трудомістких ділянок обліку є розрахунки з нарахування заробітної плати. У кожній сфері та галузі економіки є свої характерні особливості щодо нарахування заробітної плати. Бухгалтеру бюджетної установи при веденні обліку розрахунків із заробітної плати нині не достатньо володіти лише досконалою знаннями бухгалтерського обліку. Чинне законодавство з питань оплати праці доволі об'ємне, що впливає як на облік, так і на правильність визначення розмірів посадових окладів, надбавок та інших виплат. Крім того, як правило, в більшості бюджетних установ бухгалтер додатково виконує функції економіста, статиста, кадровика та інших облікових професій, тому потрібні власні підходи до обліку та аудиту нарахування заробітної плати в умовах ринкових трансформацій, адаптація зарубіжної теорії та практики до вітчизняних умов господарювання.

У господарській діяльності бюджетних установ є свої особливості, притаманні ресурсам, результатам праці та економічним відносинам в процесі їх реалізації. Цим і визначаються відмінні риси механізму господарювання різних видів установ та методики його обліку та аудиту, що знаходять відображення в специфіці показників роботи установ та організацій, затрат, факторів їх зміни, а також резервів підвищення ефективності, якості та організації їх роботи.

Роль бухгалтерського обліку та аудиту в керуванні розрахунками з нарахування заробітної плати будь-якої бюджетної установи — це забезпечення відображення всіх операцій, зв'язаних з виконанням кошторису витрат і узагальнення даних обліку та звітності. Своєчасне, повне та достовірне відбиття всіх розрахунків з оплати праці дозволяє керівнику бюджетної установи приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати та контролювати цільові витрати на оплату праці на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання обліку та аудиту нарахування заробітної плати вивчали такі науковці: Бутинець Ф.Ф., Загородній А.Г., Кулаковська Л.П., Ільїна С.Б., Мельник Т.Г., Новиков І.Т., Олійчук М.Ф., Рагуліна І.І. 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 роботи є розгляд особливостей обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в діючій бюджетній установі.

Завдання дослідження:

— розглянути особливості обліку нарахування заробітної плати в Комунальному закладі "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР ЗО (скорочено — КЗ ЗРК ДЮСШ) та запропонувати робочу схему кореспонденції рахунків у КЗ ЗРК ДЮСШ;

— розробити шляхи удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в комунальному закладі.

Комунальний заклад "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР ЗО (скорочено — КЗ ЗРК ДЮСШ) є спільною власністю територіальних громад сіл та селищ Запорізького району. Нарахування заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ здійснюється згідно з штатним розписом та тарифікаційного списку (табл. 1). Всі нарахування заробітної плати відображаються в розрахунково-платіжній відомості (табл. 2) та в меморіальному ордері № 5.

Місячні ставки заробітної плати тренерів-викладачів, встановлюються за 24 академічні години безпосередньо навчально-тренувальної роботи на тиждень (4 академічні години на день при 6-денному режимі роботи, академічна година — 45 хв).

Місячна заробітна плата встановлюється при тарифікації тренерів-викладачів щороку на початку навчального року і виплачується щомісяця незалежно від кількості тижнів і робочих днів у різні місяці року.

Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати можна запропонувати в КЗ ЗРК ДЮСШ внутрішній документ обліку, в якому представлені умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків (табл. 3).

Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного

обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Цю інформацію щодо нарахування заробітної плати необхідно відображати за такими статтями:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні та компенсаційні витрати;
- інші виплати, що не належать до фонду оплати праці.

Пропонується ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" такі аналітичні рахунки (рис. 1).

Пропонується ввести до синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" наступні аналітичні рахунки (рис. 2).

Робочу схему кореспонденції рахунків з нарахування заробітної плати працівникам КЗ "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР 30 представимо в таблиці 4.

Для проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ первинні облікові документи можна класифікувати так:

1. Наказ про облікову політику підприємства, який регламентує особливості відображення в обліку витрати, пов'язані з оплатою праці, їх розподіл, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку розрахунків з персоналом.

2. Кадрові документи, які дають можливість аудиторю, в ході проведення перевірки, мати певну інформацію про кількісний та якісний склад працівників, прийнятих та звільнених працівників тощо.

У процесі проведення перевірки нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ аудиторю необхідно перевірити такі документи:

- положення про оплату праці; положення про преміювання;
- штатний розклад; наказ про затвердження штатного розкладу;
- тарифікаційний список; наказ про проведення тарифікації;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- колективний договір;
- книга реєстрації наказів по особовому складу;
- накази по особовому складу;
- графік обліку відпусток;
- наказ про надання відпусток;
- особова картка працівника,
- книга обліку руху трудових книжок.

Загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати складається з метою визначення її обсягів, термінів проведення, необхідного складу аудиторської групи, яку буде залучено до перевірки. Загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати представлено в таблиці 5.

Для визначення ступеня ризику в КЗ ЗРК ДЮСШ аудитор проводить загальне дослідження за допомогою тестування. За його результатами він може відмовитись від проведення перевірки в КЗ ЗРК ДЮСШ або вжити заходів щодо зменшення ризиків. З метою оцінки ефективності контролю аудитор проводить тестування, у процесі якого з'ясує питання викладені у таблиці 6.

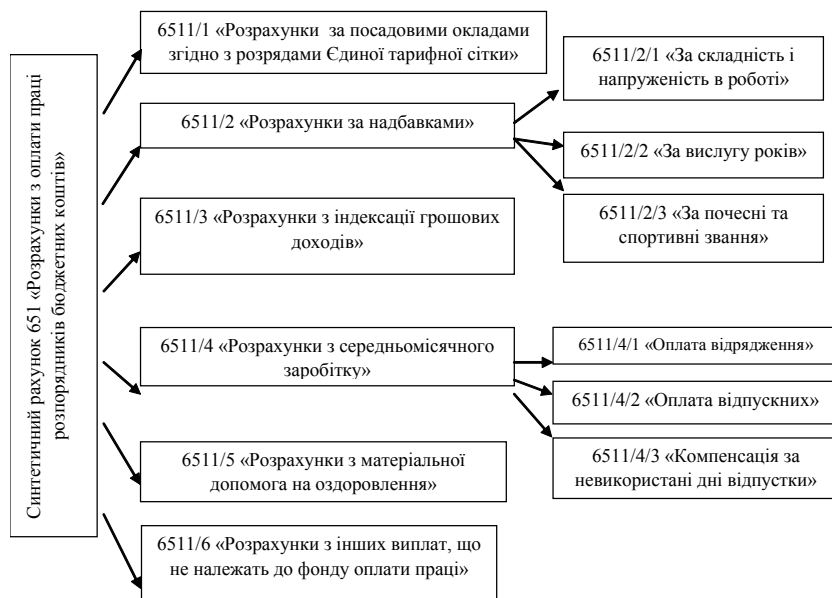


Рис. 1. Аналітичні рахунки з нарахування заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ

Програма проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ представлено в таблиці 7.

Критерії якості аудиторської перевірки: наявність — А; правдивість — Б; права та зобов'язання — В; повнота — Г; вимірювання — Д; оцінку вартості — Е; подання і розкриття — Є.

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ пропонуємо робочі документи аудитора, які, на думку авторів, ста-

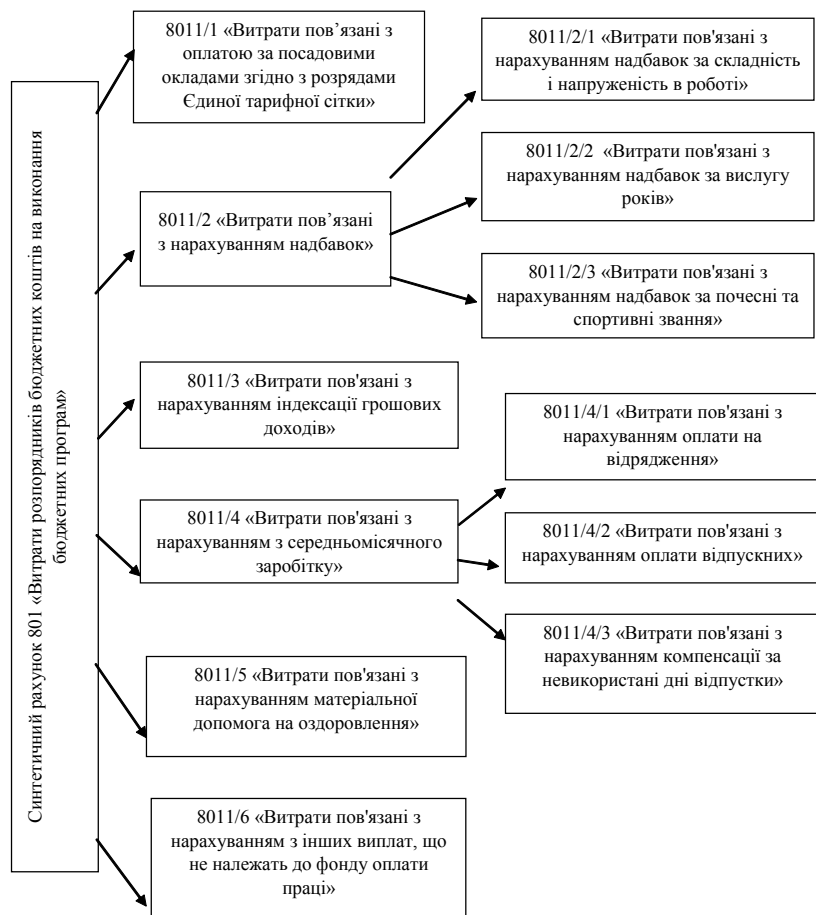


Рис. 2. Аналітичні рахунки витрат пов'язаних з нарахуванням заробітної плати працівникам КЗ ЗРК ДЮСШ



Таблиця 2. РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ За вересень 2018 року

Комунальний заклад "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" Запорізької районної ради Запорізької області  
КОД ЄДРПОУ 38915470

№ з/п	Табельний №	П.І.Б.	Посада	Відпрацьовано днів	Фонд основної заробітної плати		Фонд додаткової заробітної плати		Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	Всього нараховано	ПДФО 18%	Вітєковий збір 1,5%	Профспілкові внески 1%	Виплати в мікророзрахунок за I півроку місяця	Всього утримано	Сума до перерахування на вкладні рахунки
					Відраження	Оклад	Вислуга	Нарахування за складність роботи								
1	3109903684	Костенко О.І.	Директор	20		4000,00	400,00	2000,00	2800,00	9200,00	1656,00	138,00	92,00	1590,00	3476,00	5724,00
2	3016918343	Копитіна І.О.	Провідний фахівець-бухгалтер	20		3207,00		1603,50	2244,90	7055,40	1269,97	105,83	70,55	1479,89	2926,24	4129,16
3	3067622318	Висоцький В.О.	Тренер-викладач	20		3471,00	694,20		1388,40	5553,60	999,65	83,30	55,54	1479,89	2618,38	2935,22
4	2968569865	Парфьонов С.С.	Тренер-викладач	20		3207,00			1388,40	4595,40	827,17	68,93	45,95	1479,89	2421,94	2173,46
5	3615896352	Лихасенко О.О.	Тренер-викладач	20		3471,00			1388,40	4859,40	874,69	72,89	48,59	1479,89	2476,06	2383,34
6	2895635985	Висоцький Д.О.	Тренер-викладач	18		1561,95	468,59		624,78	2655,32	477,96	39,83		599,40	1117,19	1538,13
Всього						18917,95	1562,79	3603,50	9834,88	33919,12	6105,44	508,78	220,63	8108,96	15035,81	18883,31

Нарахування ЄСВ 22% — 7462,21

О.І. Костенко

Директор КЗ ЗРК ДЮСШ

О.І. Копитіна

Провідний фахівець-бухгалтер

Таблиця 3. Запропонований документ розрахунку заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ

№	Умови для нарахування заробітної плати	Розрахунок заробітної плати	Виконавець	Примітки
1.	Директору КЗ ЗРК ДЮСШ Костенко О.І. встановлено 13 тарифний розряд, так як робота закладу ведеться в сільській місцевості і в штаті чотири ставки тренера-викладача. Для визначення посадового окладу директора КЗ ЗРК ДЮСШ, треба оклад працівника 1 тарифного розряду (1762,00) помножити на тарифний коефіцієнт (2,27). Так як директор Костенко О.І. пропрацював в закладі три роки, вона має право на надбавку за вислугу років в розмірі 10%. Згідно наказу головного розпорядника (Відділу освіти, молоді та спорту Запорізької районної державної адміністрації) директору встановлено надбавку у 2018 році в розмірі 50% за складність, напруженість у роботі. В вересні місяці був наказ головного розпорядника (Відділу освіти, молоді та спорту Запорізької районної державної адміністрації) про преміювання в розмірі 70% від посадового окладу. Директор КЗ ЗРК ДЮСШ Костенко О.І. у вересні 2018 року відпрацювала 20 робочих днів	Заробітна плата складала 9200,00, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 4000,00 грн. (1762,00 x 2,27). Надбавка за вислугу років (3 роки) – 10%: 400,00 грн. (4000,00 грн x 10 : 100). Надбавка 50% за складність, напруженість у роботі: 2000,00 грн. (4000,00 x 50 : 100). Премія у вересні 2018 року 70% посадового окладу: 2800,00 (4000,00 x 70 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	5
2.	Провідному фахівцю – бухгалтеру Колпінній І.О. встановлено 10 тарифний розряд, так як її стаж роботи складає більше 15 років і вона має достатній рівень фахової і професійної підготовки Згідно наказу директора КЗ ЗРК ДЮСШ провідному фахівцю – бухгалтеру встановлено надбавку у 2018 році в розмірі 50% за складність, напруженість у роботі. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання в розмірі 70% від посадового окладу. Провідний фахівць – бухгалтер Колпінній І.О. у вересні 2018 року відпрацювала 20 робочих днів	Заробітна плата складала 7055,40, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 3207,00 грн. (1762,00 x 1,82). Надбавка 50% за складність, напруженість у роботі: 1603,50,00 грн. (3207,00 x 50 : 100). Премія у вересні 2018 року 70% посадового окладу: 2244,90,00 (3207,00 x 70 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
3.	Тренеру-викладачу з футболу Висоцькому В.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Висоцького В.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Так як тренер-викладач Висоцький В.О. має 10 років стажу, відпрацював тренером-викладачем та вчителем фізичної культури, він має право на надбавку за вислугу років в розмірі 20%. Тренер – викладач Висоцький В.О. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 5553,60, а саме: Ставка заробітної плати з 01 січня 2018 року – 3471,00 грн. (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100). Надбавка за вислугу років (10 років) – 20%: 694,20 грн (3471,00 грн x 20 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
4.	Тренеру-викладачу з гексгондо Лихасенко О.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Лихасенко О.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Лихасенко О.О. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 4859,40, а саме: Посадовий оклад з 01 січня 2018 року – 3471,00 грн. (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
5.	Тренеру-викладачу з боксу Парфьонову Є.С. було присвоєно 10 тарифний розряд, так як він не має спеціальної освіти. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Парфьонова Є.С. в розмірі 50% від посадового окладу. Парфьонов Є.С. у вересні 2018 року відпрацював 20 робочих днів	Заробітна плата складала 4595,40, а саме: Ставка заробітної плати з 01 січня 2018 року – 3207,00 грн. (1762,00 x 1,82). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40,50 (3207,00 x 40 : 100)	Провідний фахівць-бухгалтер	
6.	5 вересня 2018 року в КЗ ЗРК ДЮСШ було прийнято Висоцького Д.О. тренером - викладачем секції з футболу за сумісництвом з певним тимчасовим навантаженням 12 годин (0,5 ставки). Тренеру-викладачу з футболу Висоцькому Д.О. було присвоєно 11 тарифний розряд, так як він закінчив вищий навчальний заклад, III-IV рівнів акредитації, але не має категорії. В вересні місяці був наказ директора КЗ ЗРК ДЮСШ про преміювання тренера-викладача Висоцького Д.О. в розмірі 40% від посадового окладу. Тренер-викладач Висоцький Д.О. має 20 років стажу, пропрацювавши тренером-викладачем та вчителем фізичної культури, він має право на надбавку за вислугу років в розмірі 30%. Тренер - викладач Висоцький Д.О. у вересні 2018 року відпрацював 18 робочих днів	Заробітна плата складала 2655,32 (2950,35 : 20 р.д. x 18 р.д.), а саме: Ставка заробітної плати з 05 вересня 2018 року – 3471,00 грн (1762,00 x 1,97). Премія у вересні 2018 року 40% посадового окладу: 1388,40 (3471,00 x 40 : 100). Надбавка за вислугу років (20 років) – 30%: 1041,30 грн (3471,00 грн x 20 : 100). (3471,00 + 1388,40 + 1041,30) : 24 години (1 ставка) x 12 годин (0,5 ставки) = 2950,35 грн	Провідний фахівць-бухгалтер	
№	Зміст операції		Кредит субрах.	Дебет субрах.
1.	Нараховано заробітну плату		8011	Сума, грн
2.	Нараховано допомогу перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця		8011	33 919,12
3.	Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності, яка виплачується за рахунок коштів фондів соціального страхування		2114	0,00
4.	Нараховано єдиний внесок на суму заробітної плати, нарахованою бюджетною установою 22%		8012	0,00
5.	Утримано військовий збір 1,5%		6511	7 554,20
6.	Утримано прибутковий податок з громадян		6511	6311,2
7.	Утримано за безоплатковим перерахунок суми членських професійних внесків 1%		6511	6 105,44
	Усього:			508,78
	Сума оборотів за			312,63
	Сума оборотів за меморіальним ордерам			6 926,85
				41 473,32
				48 400,17

**Таблиця 4. Запропонована робоча схема кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ "Запорізька районна комплексна дитячо-юнацька спортивна школа" ЗРР 30**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки	8011/1 «Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»	6511/1 «Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»
2	Нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі	8011/2/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за складність і напруженість в роботі»	6511/2/1 «Розрахунки з нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі»
3	Нарахування надбавки за вислугу років	8011/2/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за вислугу років»	6511/2/2 «Розрахунки з нарахування надбавки за вислугу років»
4	Нарахування надбавки за почесні та спортивні звання	8011/2/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за почесні та спортивні звання»	6511/2/3 «Розрахунки з нарахування надбавки за почесні та спортивні звання»
5	Нарахування індексації грошових доходів	8011/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів»	6511/3 «Розрахунки з індексації грошових доходів»
6	Нарахування відрядження	8011/4/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплатою відрядження»	6511/4/1 «Розрахунки з нарахування відрядження»
7	Нарахування відпускних	8011/4/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплати відпускних»	6511/4/2 «Розрахунки з нарахування відпускних»
8	Нарахування компенсації за невикористані дні відпустки	8011/4/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням компенсації за невикористані дні відпустки»	6511/4/3 «Розрахунки з нарахування компенсації за невикористані дні відпустки»
9	Нарахування матеріальної допомоги на оздоровлення	8011/5 «Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення»	6511/5 «Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення»
10	Нарахування заробітної плати з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	8011/6 «Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	6511/6 «Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»

**Таблиця 5. Загальний план для проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ**

Етапи	Зміст аудиторських процедур	Термін перевірки	Виконавець
1	2	3	4
Підготовчий	Ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту нарахування заробітної плати		
Основний	Перевірка первинних документів з обліку нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників		
	Перевірка правильності нарахування і виплат відпускних, премій та надбавок		
	Перевірка дотримання термінів, порядку, документального оформлення та відображення в обліку нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності здійснення утримання ПДФО, єдиного внеску, військового збору		
	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 651.		
Заключний	Формування висновків за результатами аудиту нарахування заробітної плати		

**Таблиця 6. Тест контролю нарахування заробітної плати КЗ ЗРК ДЮСШ**

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Вид діяльності: - медицина; - освіта; - культура;				
2	Як ведеться облік в комунальному закладі: - ручним способом; - автоматизовано;				
3	Чи є в комунальному закладі відділ внутрішнього контролю?				
4	Яка в комунальному закладі застосовується система заробітної плати: - погодинна; - за посадовими окладами				
5	Чи укладено в комунальному закладі Колективний договір?				
6	Чи затверджене Положення про оплату праці?				
7	Чи затверджений в комунальному закладі штатний розклад?				
8	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу?				
9	Чи затверджений графік відпусток?				
10	Накази на прийом, звільнення, надання відпусток в комунальному закладі ведуться: - бухгалтером; - керівником.				
11	Чи здійснюються виплати за договорами цивільно-правового характеру?				
12	Чи видається заробітна плата у натуральній формі?				
13	Чи виплачується в комунальному закладі матеріальна допомога?				
14	Чи здійснювалися утримання за виконавчими листами?				
15	Чи здійснюються виплати за лікарняними листами та утримання з них?				
16	Чи виплачуються в комунальному закладі: - премії; - надбавки				

**Таблиця 7. Програма аудиту нарахування заробітної плати**

№	Перелік контрольних процедур	Метод контролю	Аудиторські докази	Критерії якості	Контрольний документ	Термін перевірки
1	2	3	4	5	6	7
1	Виконати аналіз розподілу фонду заробітної плати, оцінити адекватність оплата праці працівників установи, перевірити дотримання трудового законодавства. Вивчення та аналіз основних внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на формування трудових активів та фонд оплати праці	Огляд, аналіз, нормативно-правова оцінка, тестування, економічна перевірка	Штатний розпис, тарифікаційний список, посадові інструкції	А, Б, Г, Д, Є	НЗП-1	
2	Оцінка системи перепідготовки та підвищення кваліфікації, що прийнята в бюджетній установі. Оцінка стилю керівництва та філософії управління в установі.	Огляд, аналіз, оцінка, тестування, запити, обговорення	Штатний розпис, тарифікаційний список, накази, документи про освіту.	А, Б, Г, Є	НЗП - 2	
3	Перевірка наявності затверджених Колективного договору, Положення про оплату праці та про преміювання та їх відповідності положенням законодавства про працю та нормативно-правовим актам з праці	Огляд, документальна перевірка, нормативно-правова, аналітична перевірка	Колективний договір, Положення про преміювання, штатний розпис, тарифікаційний список, трудові книжки	А, Б, В, Г	НЗП - 3	
4	Перевірка обліку, оформлення первинної документації і правильності нарахування зарплати для усіх категорій працівників, щодо яких застосовуються різні системи оплати праці	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г,	НЗП - 4	
5	Перевірка правильності застосування діючих норм і розцінок. Перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат, виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік тощо	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 5	
6	Перевірка правильності виконаних нарахувань та утримань із заробітної плати, виплат заробітної плати, розрахунків з депонентами	Документальна перевірка, правова перевірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	В, Г	НЗП - 6	
7	Перевірка адекватності створеного резерву на оплату праці. Оцінка кредитної політики стосовно персоналу	Оцінка, розрахунок, альтернативні методи оцінки	Розрахунково-платіжна відомість, накази, розрахунок резерву на оплату праці	В, Г	НЗП - 7	
8	Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нарахованої заробітної плати. Перевірити облік на предмет великих або незвичайних виплат з оплати праці, підтвердити доказами	Документальна перевірка, аналітичні процедури, порівняння, розрахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 8	
9	Обмеження пов'язані з оплатою праці необхідним чином описані та розкриті в фінансовій звітності	Аналітичні процедури, запити, порівняння	Фінансова звітність, Розрахунково-платіжна відомість, накази	Є	НЗП - 9	
10	Оцінка науково-дослідницької діяльності в бюджетній установі, визначення ефективності використання трудового потенціалу та продуктивності праці для забезпечення безперервності діяльності підприємства. Оцінка здатності установи забезпечувати функції заробітної плати	Аналітичні процедури, письмові репрезентації керівництва	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Є	НЗП - 10	
11	Оцінка підтвердження повноти розкриття інформації про нарахування заробітної плати у фінансовій звітності	Документальна перевірка, порівняння, розрахунок	Меморіальний ордер №5, Форма 1-ДФ, звіт з ЄВ, Головна книга, Баланс	А, Б, Є	НЗП - 11	
12	Одержати та провести аналіз рахунків, що зв'язані з розрахунком заробітної плати, перевірити арифметичну точність, порівняти суми з початковим сальдо	Нормативно-правова перевірка, документальна перевірка, співставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г, Д	НЗП - 12	
13	Перевірка суттєвих грошових та негрошових виплат працівників	Документальна перевірка, економічна перевірка	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г	НЗП - 13	
14	Розглянути інформацію, що одержана в результаті вище перерахованих процедур та оцінити достатність резерву на оплату праці та зв'язаних зобов'язань	Документальна перевірка, оцінка розрахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази	А, Б, Г	НЗП - 14	



**Таблиця 8. Робочий документ аудитора – перевірка наявності посадових інструкцій працівників КЗ ЗРК ДЮСШ**

Найменування посади в КЗ ЗРК ДЮСШ	Фактичний розподіл завдань, обов'язків, повноважень та відповідальності	Наявність затверджених посадових інструкцій
Директор	Несе відповідальність за управління закладом, організовує його діяльність, забезпечує виконання завдань, передбачених законодавством, Статутом закладу	Так
Провідний фахівець – бухгалтер	Веде бухгалтерський облік відповідно до національного положення (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, складає фінансову та бюджетну звітність, своєчасно та в повному обсязі перераховує податки та збори до відповідних бюджетів, забезпечує дотримання вимог нормативно-правових актів	Так
Тренер-викладач з боксу	Веде навчально-тренувальну роботу з боксу, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так
Тренер-викладач з тхеквондо	Веде навчально-тренувальну роботу з тхеквондо, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так
Тренер-викладач з футболу	Веде навчально-тренувальну роботу з тхеквондо, несе відповідальність за здоров'я дитини у тренувальний період	Так

**Таблиця 9. Робочий документ аудитора – вибіркова перевірка правильності встановлених окладів у КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення (+, -)
Костенко О.І.	Директор	13	13	-
Парфьонов Є.С.	Тренер-викладач з боксу	10	10	-
Лихасенко О.О.	Тренер-викладач з тхеквондо	11	11	-

**Таблиця 10. Робочий документ аудитора – вибіркова перевірка правильності встановлення надбавок за вислугу років в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення (+, -)
Костенко О.І.	Директор	10%	10%	-
Парфьонов Є.С.	Тренер-викладач з боксу	-	-	-
Висоцький Д.О.	Тренер-викладач з футболу	30%	30%	-

**Таблиця 11. Робочий документ аудитора – нарахування надбавок за складність і напруженість у роботі в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	Посада	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення
Костенко О.І.	Директор	2000,00	2000,00	-
Копитина І.О.	Провідний фахівець-бухгалтер	1603,50	1603,50	-
Висоцький Д.О.	Тренер-викладач з футболу	-	-	-

**Таблиця 12. Робочий документ аудитора – перевірка правильності відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності в КЗ ЗРК ДЮСШ**

ПІБ	КЗ ЗРК ДЮСШ	Аудиторська фірма	Відхилення
Головна книга (рах.6511)	33919,12	33919,12	-
Меморіальний ордер № 5 (рах.6511)	33919,12	33919,12	-
Звіт з єдиного внеску	33919,12	33919,12	-

**Таблиця 13. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки наявності первинних документів з нарахування заробітної плати**

Організація, яку перевіряють				
Термін перевірки				
Період перевірки				
ПІБ	Найменування посади	Наявність трудової книжки	Наявність посадової інструкції	Примітки

**Таблиця 14. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки правильності нарахування премій, надбавок**

Організація, яку перевіряють								
Термін перевірки								
Період перевірки								
ПІБ	Місяці 2017 р.	За даними закладу		За даними аудитора		Відхилення		Примітки
		Нарахована премія	Нарахована надбавка	Нарахована премія	Нарахована надбавка	Нарахована премія	Нарахована надбавка	

Таблиця 15. Запропонована форма робочого документа аудитора з перевірки правильності відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності

Організація, яку перевіряють									
Термін перевірки									
Період перевірки									
Зміст операції	За даними закладу			За даними аудитора			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

нуть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки.

Робочі документи аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ наведені в таблицях 8—12.

Також можна запропонувати, для підвищення якості проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ наступні робочі документи (таблиці 13—15).

Робочі документи аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ складені у довільній формі, проте висновок щодо результату аудиторської перевірки окремого пункту програми, повинен бути проаналізований.

**ВИСНОВКИ**

Для здійснення розрахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ запропоновано внутрішній документ обліку, в якому представлені умови нарахування заробітної плати, порядок здійснення розрахунків та кореспонденція рахунків.

Одним із шляхів удосконалення обліку нарахування заробітної плати є вдосконалення діючого аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль в зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці. Тому запропоновано в облік нарахування заробітної плати КЗ ЗРК ДЮСШ ввести до синтетичного рахунку 651 "Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів" аналітичні рахунки: 6511/1 "Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 6511/2 "Розрахунки за надбавками"; 6511/3 "Розрахунки з індексації грошових доходів"; 6511/4 "Розрахунки з середньомісячного заробітку"; 6511/5 "Розрахунки з матеріальної допомога на оздоровлення"; 6511/6 "Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". До синтетичного рахунку 801 "Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм" ввести наступні аналітичні рахунки: 8011/1 "Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки"; 8011/2 "Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок"; 8011/3 "Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів"; 8011/4 "Витрати пов'язані з нарахуванням з середньомісячного заробітку"; 8011/5 "Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомога на оздоровлення"; 8011/6 "Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці". Запропонована робоча схема кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ.

Запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення аудиту нарахування заробітної плати в КЗ ЗРК ДЮСШ дасть змогу раціонально використовувати і розподіляти робочий час аудитора, а також знизити ризик невиявлення помилок і підвищити ефективність обробки облікової інформації з нарахування заробітної плати.

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі пропонуються робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки, а саме робочі документи перевірки правильності встановлених окладів, встановлення надбавок за вислугу років, нарахування премій, нарахування надбавок за складність і напруженість у роботі, відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності.

**Література:**

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. — Одеса: ONEU, ротاپронт, 2013 р. — 264 с.
2. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / П.Й. Атамас; Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. — Вид. 3-е, переробл. і доп. — К.: ЦУА, 2009. — 288 с.
3. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження: наук.-практ. конф. / Міністерство фінансів України; Головне контрольно-ревізійне управління України; Державне казначейство України; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України; І.Б. Стефанік, Н.І. Рубан, О.О. Байбекова [та ін.]. — К.: Піраміда, 2007. — 143 с.
4. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. — 2009. — № 4. — С. 100—106.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк / Житомирський держ. технологічний ун-т. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2009. — 472 с.
6. Гамова О.В. Особливості визнання організації обліку та контролю дебіторської заборгованості у бюджетній установі / О.В. Гамова, І.А. Козачок, К.Г. Вініченко // Економіка та держава: науково-практичний журнал. Вип. 1. — 2017р. — С. 59—64.
7. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит: інтегрований комплекс (навч. посібник для керівників і фахівців бюджет. установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності, автоматиз. інформ. довідкова та навч.атестаційна система на компакт-диску та інтернет-портал) / В.Т. Александров [та ін.]. — К.: АВТ, 2007. — 424 с.

**References:**

1. Artiukh, O.V. Maksimova, V.F. and Cherkashina, T.V. (2013), *Oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting at budgetary institutions], ONEU, rotaprynt, Odessa, Ukraine.
2. Atamas, P.J. (2009), *Oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting at budgetary institutions], TsUL, Kyiv, Ukraine.
3. Stefanyk, I.B. Ruban, N.I. and Bajbekova, O.O. (2007), *Audyt finansovoi ta hospodars'koi diial'nosti biudzhethnykh ustanov: problemy ta shliakhy zaprovadzhenni* [Audit of financial and economic activity of budgetary institutions: problems and ways of implementation], Piramida, Kyiv, Ukraine.
4. Buhaienko, V. (2009), "Problems of public financial audit of budget institutions", *Visnyk KNTEU*, vol. 4, pp. 100—106.
5. Butynets'. F.F. Ostapchuk, T.P. Ostap'iuk, N.A. and Sysiuk S.V. (2009), *Bukhhalters'kyj oblik u biudzhethnykh ustanovakh* [Accounting in budgetary institutions], PP "Ruta", Zhytomy, Ukraine.
6. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. and Vinichenko K.H. (2017), "Features recognition of accounting and control receivables budget institution", *Ekonomika ta derzhava: naukovopraktychnyj zhurnal*, vol. 1, pp. 59—64
7. Aleksandrov, V.T. (2007), *Derzhavnyj finansovyj kontrol': reviziia ta audyt: intehrovanyj kompleks* [Public financial control: audit and audit: an integrated complex], AVT, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 09.01.2019 р.