

7. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с.
8. Коненко В. В. Удосконалення ринкового механізму ціноутворення за послуги газопостачання на регіональному рівні (на прикладі Харківського регіону) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.05 / В. В. Коненко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х., 2011. – 21 с.
9. Мацола С. М. Економічне оцінювання та планування прибутку газорозподільних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / С. М. Мацола; Івано-Франків. нац. техн. ун-т нафти і газу. – Івано-Франківськ, 2011. – 19 с.
10. Пастернак Н. Котельня на... даху / Н. Пастернак // Експрес. – 2001. – №50 (874). – С. 8.
11. "Про затвердження Методики розрахунку тарифів на транспортування та постачання природного газу для підприємств з газопостачання та газифікації". Постанова КМУ. Затверджено постановою НКРЕ України від 4 вересня 2002. – № 983. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0983227-02>
12. Стефанишин Л. С. Управління матеріальними потоками в системі виробничого менеджменту (на прикладі газорозподільних підприємств) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Л. С. Стефанишин; Івано-Франків. нац. техн. ун-т нафти і газу. – Івано-Франківськ, 2011. – 20 с.

УДК 657.6 (075)

Клименко С.О.,
к.е.н., ст. викладач кафедри обліку та економічного аналізу
Мікрюкова Л.В.,
ст. викладач кафедри обліку та економічного аналізу
Миколаївський національний університет
імені В.О. Сухомлинського

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

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 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 напрямку дослідження в науковому і практичному аспектах.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних положень і практичних рекомендацій щодо аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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. Тому і при проведенні аудиту доцільно особливу увагу приділити даному напрямку облікової роботи, так як у процесі здійснення тільки наступного контролю попередження фінансових порушень належно не реалізується; наслідки ж таких порушень по закінченню бюджетного року мінімізувати досить складно, а нерідко – просто неможливо.

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 аудиторську 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 реєстри, 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), зазначеній в Плані і Програмі аудиту.



Рис. 1. Послідовність аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетній установі

Джерело: 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.

Висновки з даного дослідження. Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності, відпускних необхідно керуватися не тільки вимогами відповідних діючих законодавчих 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).

Література

1. «Про аудиторську діяльність». Закон України №140-V від 14.09.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 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. : О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна 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. : О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна та інші. – К. : МФБ і АПУ, 2010. – 402 с.
4. «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ». Наказ ГУДКУ №114 від 10.12.99, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 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]. – Режим доступу: search.ligazakon.ua/1_doc2.../FIN42212html
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]. – Режим доступу: www.0gn.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]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00
8. «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]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/go/1298-2002-n
9. «Про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ». Інструкція, затверджена наказом ДКУ від 10.07.2000р. № 61, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.studsell.com/view/79916/370000/
10. «Застосування економічної класифікації видатків бюджету». Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 21.06.12р. №754. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 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]. – Режим доступу: 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]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/go/100-95-n
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17
14. «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» Закон України від 08.07.10р. №2464 – VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/go/2464-17

УДК 657:336.71

Жидовська Н.М.,
к.е.н., в.о.доцента кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Гром'як Т.Д.,
к.е.н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівський національний аграрний університет

ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПРОЦЕСАМИ БАНКУ

Постановка проблеми. В економіці України із запровадженням ринкових відносин цілком закономірно постала проблема формування банками інформаційної системи, яка б найповніше відповідала цілям та основним завданням управління. Водночас, ринкові відносини спричиняють необхідність постійних коригувань поведінки банку, що великою мірою залежить від поінформованості його управлінців про характер змін, котрі відбуваються у зовнішньому середовищі. На кожному етапі управлінці різних рангів намагаються вибрати оптимальні варіанти з наявних альтернатив. Можливість правильного вибору залежить виключно від кількості і якості інформації. Оскільки на рівні господарюючих суб'єктів основною інформаційною базою є облікова система, то на перший план при цьому виходить питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації [8]. З огляду на це, підвищення ефективності механізму управління процесами банку пов'язане насамперед з якісними змінами в інформаційній системі, зокрема в системі обліку комерційного банку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання управлінського обліку як окремої підсистеми у банківських установах, висвітлюються у працях вітчизняних вчених та фахівців: Бутинця Ф.Ф., Голова С. Ф., Кіндрацької Л. М., Парасій-Вергуненко І.М., Сопко В.В., Лень В.С., Примосткої Л.О., Житнього П.Є., Московчука І. О., О.Крешенка, Л. Водяника, О.Г. Кореневої, Н.Г. Євченка, О.В. Карпенка та інших.

Разом з тим, загальне розуміння його економічної сутності та окремих завдань залишається дискусійним, не відпрацьовані методика та механізм організації його проведення. Отже, питання