

## ХАРАКТЕРИСТИКА ОПЛАТИ ПРАЦІ ЯК ОБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

### CHARACTERISTICS OF REMUNERATION AS AN OBJECT OF STATE AUDIT

Стаття присвячена проблемі розвитку теоретичних аспектів здійснення державного аудиту оплати праці в бюджетних установах. Проаналізовано наукові підходи до визначення поняття «об'єкт аудиту», встановлено його специфіка для державного аудиту з урахуванням норм міжнародних стандартів ISSAI. Інтерпретовано оплату праці, як об'єкт державного аудиту за п'ятьма характеристиками. Виокремлено спільні аспекти державного аудиту оплати праці за трьома його видами - фінансовому аудиті, аудиті відповідності та аудиті ефективності. Сформульовано особливості виконання державного аудиту оплати праці залежно від виду державного аудиту, що дозволило сформулювати відмінності стосовно мети, завдань та результатів перевірок. Запропоновано метою фінансового аудиту оплати праці визначити достовірність показників фінансової звітності, для аудиту відповідності – дотримання нормативно-правових актів, для аудиту ефективності – досягнення результативності і оптимізації фінансових ресурсів.

**Ключові слова:** оплата праці, державний аудит, аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит, міжнародні стандарти ISSAI.

The increase in public and local budget expenditures on the remuneration of employees in budgetary institutions necessitates the modernization of public audit methods in the context of using standardized approaches defined by international norms and adopted by the global auditing community. The article addresses the problem of developing theoretical aspects of public audit implementation regarding remuneration in budgetary institutions. Solutions are proposed using methods of theoretical analysis, synthesis, and specialized cognitive techniques. The article aims to deepen the theoretical and methodological aspects of public audit in the context of its integration with the practical sides of its implementation. Drawing on various scientific sources, this study identifies key areas in auditing science that require modifications to methods and procedures. Scientific approaches to defining the concept of "audit object" are analyzed, and its specificity for public audit is established, taking into account the norms of international standards (ISSAI). Remuneration in budgetary institutions is interpreted as a public audit object based on five characteristics (economic aspect, a set of legal norms, systemic approach, risks, and process approach). Common aspects of public audit on remuneration, considering ISSAI international standards for its three types (financial audit, compliance audit, and performance audit), have been identified: transparency and accountability, data and document analysis, ensuring legality, risk assessment, and recommendations for improving the remuneration system. The features of performing public audit on remuneration for its three types according to ISSAI standards have been outlined, allowing the formulation of distinctions in their implementation. For the purposes of methodological support for financial audit, it is proposed to consider remuneration as an object in terms of salary accruals and payments as part of the budgetary institution's expenses reflected in financial reporting. For compliance audit, it is recommended to focus on procedures related to remuneration, including adherence to labor legislation, budgetary regulations, and contract terms. For performance audit, the focus is on the effectiveness and rationality of wage fund management concerning audit scopes and key aspects that should be reflected in tasks and procedures to obtain reliable evidence.

**Keywords:** remuneration, state audit, compliance audit, performance audit, financial audit, international ISSAI standards

УДК 331:213.3:331

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.90-9>

**Кидисюк Х.М.**

аспірант,

Львівський національний університет імені Івана Франка

**Kydysiuk Khrystyna**

Ivan Franko National University of Lviv

**Постановка проблеми.** Оплата праці в бюджетних установах є значною складовою витрат державного та місцевих бюджетів, що зумовлює її важливість як об'єкта державного аудиту. Належне управління цими витратами безпосередньо впливає на ефективність використання бюджетних коштів, забезпечення соціальної справедливості та дотримання трудового законодавства. Видатки на оплату праці за 9 місяців 2024 року становили 522,2 млрд грн в оборонній галузі, в сфері порядку, безпеки та суддівської системи 227,5 млрд грн, освіти – 117 млрд грн, частка яких доходить до 75 відсотків загального фінансування діяльності установ державного сектору [1]. Така ж тенденція зберігатиметься і на наступний 2025 рік, де проектом бюджету заплановано збільшення видатків державного та місцевих бюджетів на оплату

праці. Так, наприклад, на доплату педагогічним працівникам передбачено збільшення субвенцій місцевим бюджетам на 12 млрд грн, збільшені витрати на оплату праці в сфері оборони свідчить про загальну тенденцію щодо збільшення обсягів встановлених фінансових порушень при зменшенні кількості перевірених суб'єктів державного сектору [2, с. 3]

Наукове дослідження цього питання є актуальним, оскільки сприяє вдосконаленню підходів до державного аудиту, зокрема шляхом впровадження сучасних методів оцінки та контролю, що відповідають міжнародним стандартам. У контексті обмежених бюджетних ресурсів дослідження оплати праці допомагає забезпечити її оптимізацію, зберігаючи баланс між економічною доцільністю та соціальними гарантіями.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У науковій літературі поняття «об'єкт аудиту» є предметом численних дискусій, що відображає складність і багатогранність цього явища. Різні автори пропонують власні підходи до його визначення, враховуючи специфіку аудиторських завдань та контекст досліджуваних процесів.

Б.І. Валуєв трактував об'єкти аудиторських послуг як «окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші сторони функціонування системи» [3, с. 20]. Цей підхід підкреслює комплексний характер аудиторських досліджень, де перевірки підлягають різні аспекти діяльності підприємства, взаємопов'язані між собою. Така позиція особливо актуальна в умовах сучасного ускладнення бізнес-процесів, де облік стає частиною інтегрованої інформаційної системи. Л.П. Кулаковська та Піча Ю.В. звертали увагу на динамічний аспект аудиту, вважаючи об'єктами аудиту господарські процеси, які здійснюються у межах підприємства [4]. Це визначення відображає підхід, орієнтований на процеси, а не тільки на їх результат, акцентуючи увагу на важливості аналізу взаємодій і змін, які відбуваються у системі. Я.А. Гончарук та В.С. Рудницький визначали об'єкт аудиту через його інформаційний зміст: «це інформація про окремі факти господарської діяльності, відображена в системі бухгалтерського обліку» [5]. Цей підхід акцентує увагу на інформаційному забезпеченні аудиту, що є базою для прийняття рішень і оцінки діяльності об'єкта перевірки.

Водночас І.К. Дрозд і В.О. Шевчук, розвиваючи теорію контрольних різниць, зазначали, що об'єкт аудиту – це те, на що спрямовані контрольні дії суб'єкта аудиту [6, с. 34]. Ця концепція наголошує на активній ролі аудитора як суб'єкта контролю, який має чітко ідентифікувати свої завдання та відповідно визначити об'єкт перевірки.

Уточнюються поняття «об'єкт аудиту» і іншими дослідниками. Наприклад, Г.М. Давидов вважав, що об'єкт аудиту – це не лише господарські процеси чи облікові дані, але й управлінські рішення, які можуть впливати на фінансовий результат [7]. Н.С. Шалімова наголошує, що в умовах сучасного аудиту об'єктами можуть бути і нефінансові аспекти діяльності підприємства, такі як управління ризиками чи корпоративна соціальна відповідальність [8].

Таким чином, об'єкт аудиту слід розглядати у широкому контексті, як багатогранну категорію, що охоплює елементи системи управління, господарські процеси, інформацію та рішення. Узагальнюючи підходи науковців, можна зробити висновок, що об'єкт аудиту - це інтегрована система, яка одночасно відображає фактичний стан господарської діяльності і слугує основою для забезпечення її належного функціонування через механізми контролю. Проте варто зазначити, що

питання визначення та аналізу об'єктів аудиту залишається недостатньо дослідженим у контексті державного аудиту. Зокрема, це стосується заробітної плати як специфічного об'єкта перевірок державних аудиторів. Незважаючи на важливість цього питання для забезпечення прозорості та ефективності управління бюджетними коштами, наукові дослідження у цій сфері наразі є фрагментарними. Глибше вивчення цього аспекту сприяло б підвищенню якості аудиту оплати праці в бюджетних установах та забезпеченню ефективного використання державних ресурсів.

**Постановка завдання.** Метою статті є поглиблення сутності оплати праці як об'єкта державного аудиту, аналіз її специфіки у бюджетних установах та обґрунтування підходів до її перевірки залежно від видів державного аудиту: фінансового, аудиту відповідності та аудиту ефективності в контексті використання міжнародних стандартів INTOSAI.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Наукові підходи до визначення поняття «об'єкт аудиту» базуються на аналізі економічної сутності, юридичних аспектів та практичного застосування аудиторського контролю. Нашим завданням являється інтерпретація наукових підходів до виконання контролю в сфері державних фінансів.

Під час аналізу об'єкта державного аудиту теоретичною основою стала концепція В.О. Шевчука та І.К. Дрозд, згідно з якою область державного контролю, як правило, відображає всі сторони діяльності бюджетної установи у всьому різноманітті та потенціалі видів державного контролю. Внаслідок узгодження системи державного аудиту та його різновидів із суб'єктивною оцінкою практичних можливостей реалізувати їх в умовах імплементації міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI, прийнятих INTOSAI, згідно з концепцією А.М. Любенко, формується єдині підходи, які відображають завдання суб'єктів державного контролю – внутрішнього та зовнішнього [9]. При аналізі оплати праці як особливого об'єкта витрат державних коштів враховувалися його особливості як суттєвого за розмірами та складнощами нарахування та обліку основної та додаткової оплати праці, прийнятого порядку нарахування податків, а також розрахунків похідних показників лікарняних, відпускних, компенсацій та інших виплат. Основою для інтерпретації безлічі факторів, що впливають на особливості виконання державного аудиту, виступає концепція трьох видів державного аудиту, реалізована в стандартах ISSAI [10]. Згідно з А.М. Любенком, розвиток державного аудиту в Україні розглядається саме відповідно до єдиних підходів стандартів ISSAI, при цьому з урахуванням відмінностей видів та форм державного контролю.

Однак реалізація стандартів на практиці неможлива без того, щоб загальні та відмінні сторони видів аудиту були ефективно засвоєні та позначені відповідно окремих його об'єктів. Практика нарахування оплати праці проходить у середовищі з безліччю фінансових, економічних, соціальних вимог і умов, що перетинаються. Ключову роль відіграють фінансові ресурси, передбачені бюджетним законодавством.

Використовуючи цю концептуальну рамку, ми можемо інтерпретувати оплату праці, як об'єкт державного аудиту, по-перше, як економічну траєкторію, дану через економічну діяльність, яка підлягає перевірці (господарські операції, ресурси або процеси, пов'язані з фінансовою діяльністю) і, по-друге, як сукупність юридичних норм, що виступають як символічна матриця практик визначення правового статусу або виконання зобов'язань за чинним законодавством і нормативно-правовими актами. У випадку оплати праці це, наприклад, відповідність розрахунків трудовому законодавству, податковим нормам та бюджетним регламентам. По-третє, інтерпретація оплати праці в якості об'єкта державного аудиту має розглядатись через системний підхід, коли об'єкт аудиту розглядається і як елемент загальної системи державного управління, що включає ресурси, процеси та результати (тобто охоплює не лише виплати, але й кадрову політику, управління фондом оплати праці та вплив цих процесів на фінансову стійкість установи) і як елемент контрольної системи. Таке бачення питання добре узгоджується з відомим у науці підходом С.В. Бардаша, І.К. Дрозд, А.М. Любенка, які вивчали аудит як систему контролю у взаємодії всіх її невід'ємних елементів – суб'єктів, об'єктів та контрольних дій через призму еволюції законодавства та дії міжнародних стандартів державного аудиту.

По-четверте, нами деталізовано розуміння оплати праці в контексті інших факторів, що впливають на його осмислення в ході державного аудиту за такими позиціями ризик-орієнтованого підходу, коли об'єктом аудиту стають ті аспекти діяльності, які мають найбільший ризик помилок або шахрайства. У випадку оплати праці це може стосуватися нарахування премій, обчислення надбавок чи компенсаційних виплат. П'ятим фактором, що відображає характеристики оплати праці в якості об'єкта державного аудиту, є процесний підхід пов'язаний із виконанням певної функції в межах специфіки виду аудиту та діяльності бюджетної установи. У разі оплати праці це може бути процес нарахування та виплати зарплат, облік робочого часу або управління бюджетними асигнуваннями.

Ці п'ять підходів дають змогу комплексно охопити характеристики оплати праці, як об'єкта

державного аудиту, забезпечуючи глибокий аналіз його стану.

Як уже було визначено вище, підходи до перевірки оплати праці бюджетної установи залежать від виду державного аудиту, передбаченого міжнародними стандартами ISSAI. Нами виокремлено спільні аспекти у всіх трьох видах державного аудиту оплати праці - фінансовому аудиту (ISSAI 200 «Принципи фінансового аудиту»), аудиті відповідності (ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності») та аудиті ефективності (ISSAI 300 «Принципи аудиту ефективності») [10]. Ключовими вважаємо декларовані ISSAI 100 «Фундаментальні принципи державного аудиту» прозорість та підзвітність, за якими усі три види аудиту спрямовані на забезпечення прозорості управління бюджетними коштами та підзвітності керівників бюджетних установ перед державою та громадськістю. Аналіз даних та документів також супроводжує кожен вид аудиту, де бухгалтерські записи, фінансова та бюджетна звітності, документи з оплати праці, договори ретельно оцінюються. Перевіряється, чи коректно відображені дані, дотримані норми законодавства і чи є витрати обґрунтованими.

Перевірка законності використання коштів на оплату праці є невід'ємним аспектом усіх трьох видів аудиту. Це стосується дотримання законів, нормативних актів, бюджетних кодексів та локальних регламентів. Законність операцій є базовим принципом для державного аудиту, зазначеним у ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності».

В рамках усіх видів аудиту проводиться оцінка ризиків, пов'язаних із неправильним нарахуванням заробітної плати, порушенням трудового законодавства або неефективним використанням фонду оплати праці. Ця практика є частиною загального підходу до аудиту, визначеного у ISSAI 100 «Фундаментальні принципи державного аудиту».

У кожному виді аудиту важливим етапом є надання рекомендацій для усунення виявлених порушень, покращення управління коштами та підвищення ефективності використання фонду оплати праці. Це відповідає меті підвищення результативності державного управління, закріпленій у ISSAI 300 «Принципи аудиту ефективності».

Таким чином, усі три види державного аудиту оплати праці спрямовані на забезпечення ефективного, законного та прозорого управління бюджетними коштами. Аналіз зазначених міжнародних стандартів державного аудиту зафіксував узгодженість дій аудиторів об'єктивними нормами, вказуючи на необхідність їх дотримання. Разом з тим, виконання кожного з трьох видів аудиту змінює завдання у межах мети аудиту і специфічні функціональні критерії перевірки, тобто відбувається оцінювання об'єкта за трьома сторонами (таблиця 1).

Таблиця 1

**Відмінності державного аудиту оплати праці залежно від видів за стандартами ISSAI**

№	Мета	Об'єкт	Особливості державного аудиту
Фінансовий аудит (ISSAI 200)			
1.	Перевірка фінансової звітності для підтвердження її достовірності та відповідності встановленим стандартам.	Нарахування та виплата заробітної плати як частина витрат установи, відображених у фінансовій звітності.	Перевіряються правильність обліку фонду оплати праці, коректність нарахування податків і внесків. Важливий аспект – відсутність суттєвих викривлень у фінансових документах.
Аудит відповідності (ISSAI 400)			
2.	Перевірка відповідності операцій законодавчим і нормативним актам.	Процедури, пов'язані з оплатою праці, включаючи дотримання трудового законодавства, бюджетних регламентів та умов контрактів.	Аналізується відповідність розрахунків із працівниками нормам трудового законодавства, Бюджетному кодексу та локальним актам. Оцінюється, чи дотримані строки виплат, порядок формування звітності з оплати праці. Перевіряються обґрунтованість надбавок, премій, компенсацій та інших виплат.
Аудит ефективності (ISSAI 300)			
3.	Оцінка ефективності використання ресурсів, спрямованих на оплату праці, та впливу цих витрат на виконання завдань установи.	Результативність і раціональність управління фондом оплати праці.	Оцінюється співвідношення витрат на оплату праці та результатів діяльності установи. Аналізуються чинники, які впливають на продуктивність працівників і обґрунтованість витрат. Розглядаються можливості оптимізації витрат без втрати якості послуг або результативності діяльності

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

**Основні відмінності різновидів державного аудиту оплати праці**

Вид аудиту	Фокус аудиту	Ключовий вектор
Фінансовий	Достовірність фінансової звітності	Коректність обліку, нарахувань і відображення у звітності
Відповідності	Дотримання нормативно-правових актів	Законність виплат, дотримання строків і процедур
Ефективності	Результативність і оптимізація	Продуктивність праці, співвідношення витрат і результатів

Джерело: розроблено автором

В обраній в дослідженні концептуальній рамці співвідношення між об'єктивними характеристиками оплати праці, що розглядаються як економічна, юридична, інформаційна траєкторія, і суб'єктивними характеристиками фінансового аудиту, аудиту відповідності, аудиту ефективності, взятих як цілісна система оцінок значимих фінансових цілей і практик їх досягнення, встановлюється безпосередньо і однозначно, оскільки мотиви та дії суб'єкта аудиту суть інтеріоризовані об'єктивні структури цього поля контролю використання державних фінансів. Таким чином, об'єкт державного аудиту не редукується до індивідуальних дій щодо досліджень оплати праці, але органічно включає специфіку кожного з видів аудиту і безпосередньо пов'язаний з цілями, завданнями і процедурами, результатами його виконання.

Спільні поняття державного аудиту, визначені в ISSAI 100 «Фундаментальні принципи

державного аудиту» дають можливість показати детермінованість отриманих результатів розпізнавальними факторами видів державного аудиту, ідентифікуючи цілі та фокус фінансового аудиту, аудиту відповідності, аудиту ефективності, що визначає процедури для збирання доказів та висновків (таблиця 2).

Вони є кардинально важливими для розробки пропозицій за підсумками цих видів державних аудитів. Такий підхід дозволяє охопити всі аспекти оплати праці, забезпечуючи комплексну перевірку її законності, точності та ефективності.

**Висновки.** Суттєвий обсяг державних ресурсів, спрямованих на оплату праці працівникам бюджетних установ, складність обчислення основної та додаткової заробітної плати, нарахувань та утримань, похідних показників з використанням середньомісячних значень визначають потребу контролювати законність та ефективність таких

операцій. Аналіз специфіки оплати праці, як потенційного об'єкта державного аудиту дозволив визначити такі його спільні характеристики, як прозорість та підзвітність, аналіз даних та документів, забезпечення законності, оцінка ризиків, рекомендації щодо поліпшення, що узгоджується з нормами ISSAI 100 «Фундаментальні принципи державного аудиту». Дослідження особливостей виконання державного аудиту оплати праці за його трьома видами за стандартами ISSAI дозволило сформулювати відмінності у виконанні фінансового аудиту, аудиту відповідності та аудиту ефективності стосовно фокусів перевірок та ключових аспектах, які мають відобразитись у завданнях та процедурах аудиту для отримання достовірних доказів. Такий підхід дозволить сформувати належне методичне забезпечення у відповідності до стандартизованих вимог міжнародних стандартів державного аудиту.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Онищук І. Аналіз місцевих бюджетів за 9 місяців 2024 року: як війна та бюджетні новації вплинули на місцеве самоврядування. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/18931> (дата звернення 10.12.2024)
2. Бардаш С.В., Свірко С.В. (2024). Ефективність державного фінансового контролю: підходи до оцінювання та умови підвищення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 2(58). С. 3–11. DOI: [https://doi.org/10.26642/rbo-2024-2\(58\)-3-11](https://doi.org/10.26642/rbo-2024-2(58)-3-11)
3. Валуев Б.І. Можливий похід до класифікації системи господарського обліку. Інформаційний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2004. Вип. 16. С. 15–22.
4. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ : Каравела, 2006. 560 с.
5. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 443 с.
6. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник. Київ : ТОВ Імекс ЛТД, 2007. 304 с.
7. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів. *Вісник соціально-економічних досліджень*. Вип. 18. 2004. С. 93–101
8. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія. Київ : ТОВ Імекс ЛТД, 2012. 672 с.
9. Любенко А. М. Загальні вимоги до стандартів зовнішнього фінансового контролю. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2014. Вип. 1. С. 238–241. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VUbsNbU\\_2014\\_1\\_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VUbsNbU_2014_1_48) (дата звернення 10.12.2024)
10. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). URL: <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards.html> (дата звернення 10.12.2024)

#### REFERENCES:

1. Onyshchuk I. Analiz mistsevykh biudzhativ za 9 misiatsiv 2024 roku: yak viina ta biudzhetni novatsii vplynuly na mistseve samovriaduvannia [Analysis of local budgets for 9 months of 2024: how the war and budget innovations affected local self-government]. Available at: <https://decentralization.gov.ua/news/18931> (accessed December 10, 2024) [in Ukrainian]
2. Bardash S.V., Svirko, S.V. (2024). Efektyvnist derzhavnoho finansovoho kontroliu: pidkhody do otsiniuvannia ta umovy pidvyshchennia [The effectiveness of state financial control: approaches to assessment and conditions for improvement]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 2(58), pp. 3–11. [in Ukrainian]
3. Valuev B.I. (2004) Mozhlyvyi pokhid do klasyfikatsii systemy hospodarskoho obliku. Informatsiinyi aspekt [A possible approach to the classification of the economic accounting system. Information aspect]. *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii. Serii ekonomichna*, vol. 16, pp. 15–22. [in Ukrainian]
4. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2006) Orhanizatsiia i metodyka audytu: navch. posib. [Organization and methodology of audit: a manual]. Kyiv: Karavela, 560 p. [in Ukrainian]
5. Honcharuk Ya.A., Rudnytskyi V.S. (2007) Audyd: navch. posib. [Audit: a manual.] Kyiv : Znannya, 443 p. [in Ukrainian]
6. Drozd I.K., Shevchuk V.O. (2007) Derzhavnyi finansovyi kontrol: navchalnyi posibnyk [State financial control: a manual]. Kyiv : TOV Imeks LTD, 304 p. [in Ukrainian]
7. Davydov H.M., Shalimova N.S. (2004) Praktychni aspekty provedennia upravlinskoho audytu rukhu hroshovykh koshtiv [Practical aspects of conducting a management audit of cash flows]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, vol. 18, pp. 93–101 [in Ukrainian]
8. Shalimova N.S. (2012) Sotsialno-ekonomichni aspekty audytu: teoriia i praktyka: monohrafiia [Socio-economic aspects of audit: theory and practice: a monograph]. Kyiv : TOV Imeks LTD, 672 p. [in Ukrainian]
9. Lyubenko A.M. (2014) Zahalni vymohy do standartiv zovnishnoho finansovoho kontroliu [General requirements for external financial control standards]. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnogo banku Ukrainy*, vol. 1, pp. 238–241. (accessed December 10, 2024) [in Ukrainian]
10. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). URL: <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards.html> (дата звернення 10.12.2024)