

Облік та оподаткування

УДК: 657.6:331.2

Дрозд Ірина Кузьмівна

доктор економічних наук, професор

Drozd Iryna

Doctor of Sciences (Economics), Professor

ORCID: 0000-0002-1930-2522

Назарова Галина Борисівна

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування

Центральноукраїнський національний технічний університет

Nazarova Halyna

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Audit, Accounting and Taxation

Central Ukrainian National Technical University

ORCID: 0000-0001-7401-0402

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ОПЛАТИ ПРАЦІ: НАУКОВО- ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

STATE FINANCIAL AUDIT OF PAYMENT: SCIENTIFIC AND PRACTICAL ASPECTS

Анотація. Вступ. Витрати на оплату праці складають суттєву частину бюджетних витрат, що, в умовах фінансової нестабільності військового часу потребує раціонального використання кожної гривні. Це створює об'єктивну потребу в посиленні державного аудиту за законністю, результативністю та прозорістю використання бюджетних ресурсів, зокрема коштів, спрямованих на оплату праці.

Мета. Метою статті є виявлення специфіки державного фінансового аудиту коштів, спрямованих на оплату праці, в межах різних його об'єктів шляхом аналізу чинних нормативних порядків його проведення. Дослідження спрямоване на уточнення існуючих підходів до оцінки законності, ефективності та результативності використання таких коштів, з урахуванням особливостей воєнного періоду та підвищених вимог до прозорості публічних фінансів.

Матеріали і методи. Для досягнення поставленої мети у дослідженні використано загальнонаукові методи теоретичного та емпіричного рівнів, а також спеціальні методи пізнання явищ та процесів з використанням аналізу, узагальнення та абстрактно-логічного підходу. За допомогою цих методів були опрацьовані наукові джерела державного аудиту, фінансового контролю, нормативно-правові акти України з питань державного аудиту та регламентації оплати праці, довідкові та інформаційні видання.

Результати. У науковій статті досліджено організаційно-методичні аспекти державного фінансового аудиту бюджетних коштів, який виконує Державна аудиторська служба України, як центральний орган виконавчої влади. Розглянуто варіативність методичного забезпечення проведення державного фінансового аудиту. Визначено специфіку та основні складові методики проведення державного фінансового аудиту витрат на оплату праці залежно від сформульованих завдань за об'єктами аудиту, таких як використання інформаційних технологій, використання державних та/або комунальних коштів суб'єктів господарювання, Пенсійний фонд та фонди соціального страхування, інвестиційні проєкти за державні кошти, місцеві бюджети, бюджетні програми, державні (регіональні) цільові програми, операційний аудит господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на формуванні ефективного методичного забезпечення державного фінансового аудиту шляхом уточнення процедур перевірки витрат на оплату праці як на рівні бюджетних програм, так і окремих операцій.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, методика, витрати на оплату праці, бюджетна програма, використання бюджетних коштів

Summary. *Introduction. Labor compensation expenditures constitute a significant portion of budgetary spending, which, under conditions of financial instability caused by wartime circumstances, necessitates the rational use of every hryvnia. This creates an objective need to strengthen public audit mechanisms in order to ensure legality, effectiveness, and transparency in the use of budgetary resources, particularly funds allocated for labor remuneration.*

Objective. The purpose of this article is to identify the specific features of public financial audit of labor compensation funds across various audit objects by analyzing the current regulatory framework governing audit procedures. The research aims to refine existing approaches to assessing the legality, efficiency, and effectiveness of labor compensation expenditures, taking into account the peculiarities of wartime and the heightened demands for transparency in public finance.

Materials and methods. To achieve this goal, the study applies general scientific methods at both theoretical and empirical levels, as well as specific methods of exploring phenomena and processes through analysis, synthesis, and abstract-logical reasoning. These methods were used to examine academic sources on public audit and financial control, regulatory legal acts of Ukraine concerning public audit and labor compensation regulations, as well as reference and informational publications.

Results. The article explores organizational and methodological aspects of public financial audit of budgetary funds carried out by the State Audit Service of Ukraine, which operates as the central executive authority in this field. It considers the variability of methodological tools used in public financial audit. The study identifies the specific features and core components of audit methodology for labor compensation expenditures, depending on the defined audit objectives and types of audit objects. These include the use of information technologies; expenditures of public and/or municipal enterprises; audits involving the Pension Fund and social insurance funds; investment projects financed by public funds; local budgets; budget programs; state (regional) target programs; and operational audits of transactions conducted by state-owned enterprises.

Prospects. Future research is proposed to focus on the development of effective methodological support for public financial audits by refining the procedures for verifying labor compensation expenditures, both at the level of budget programs and within individual transactions.

Key words: state financial audit, methodology, labor costs, budget program, use of budget funds.

Постановка проблеми. У період повномасштабної війни, що триває в Україні з 2022 року, система державних фінансів зазнає безпрецедентного навантаження. Пріоритетним напрямом бюджетної політики стало забезпечення обороноздатності держави, що зумовило стрімке зростання видатків на потреби сектору безпеки й оборони, зокрема на оплату праці військовослужбовців та працівників силових структур. У 2022–2024 роках ці витрати стали найбільшою статтею видаткової частини державного бюджету. Одночасно спостерігається суттєве скорочення внутрішніх доходів бюджету через зменшення економічної активності, втрату частини територій, руйнування інфраструктури та об'єктів виробництва.

В умовах фінансової нестабільності Україна значною мірою покладається на міжнародну фінансову підтримку у вигляді грантів, цільової допомоги, кредитів та донорського фінансування, значна частина яких також спрямовується на оплату праці працівників бюджетної сфери, зокрема у сферах охорони здоров'я, освіти, соціального захисту та державного управління. Це створює об'єктивну потребу в посиленні контролю за законністю, результативністю та прозорістю використання бюджетних ресурсів, зокрема коштів, спрямованих на оплату праці.

Враховуючи масштабні бюджетні трансфери та критичну важливість раціонального використання кожної гривні, державний фінансовий аудит виконує функцію незалежної інституційної гарантії належного управління бюджетними коштами. При цьому видатки на оплату праці займають домінантне місце в структурі багатьох бюджетних програм і мають бути об'єктом особливої уваги аудиторів.

Урядом України затверджено вісім окремих порядків проведення державного фінансового аудиту, що визначають завдання, процедури та особливості аудиту залежно від типу об'єкта: суб'єкти господарювання державного сектору, фонди соціального страхування, інвестиційні та регіональні програми, місцеві бюджети, бюджетні програми тощо. У кожному з цих випадків аудит оплати праці має свою специфіку — від перевірки відповідності бюджетному плануванню та нормативам оплати до оцінки ефективності управлінських рішень і систем внутрішнього контролю, що потребує деталізації та уточнення процедур для посилення результативності методичного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика державного фінансового контролю, зокрема аудиту бюджетних коштів, активно досліджується у працях українських та зарубіжних науковців. Одним з ключових напрямів цих досліджень є аудит видатків на оплату праці як

складової частини фінансування державного сектора, що становить суттєву частку бюджетних витрат [1].

Значна увага в літературі приділяється нормативно-методологічному забезпеченню державного аудиту. Зокрема, вченими Бардаш С.В., Свірко С.В., Любенко А.М. проаналізовані стандарти зовнішнього фінансового контролю та його ефективність для різних об'єктів контролю, які, хоч і є уніфікованими за структурою, все ж передбачають відмінності у завданнях і підходах до оцінки використання коштів, зокрема оплати праці [2; 3].

У роботах українських дослідників Цятковської О.В., Колесніченко А. С., Монастирської Є. Є. наголошується на тому, що аудит заробітної плати потребує не лише перевірки законності нарахування й виплати, але й оцінки ефективності управлінських рішень, оптимальності структури штатів, рівня дотримання трудової дисципліни, повноти сплати податків та соціальних внесків [1; 4].

У воєнних умовах тематика ефективного використання бюджетних ресурсів на оплату праці набуває особливої актуальності. Дослідження Мельничук М., Гуменюк А., Цимбалюк Г. підкреслюють важливість посилення аудиторського контролю за оплатою праці з огляду на вимоги прозорості та стандартів звітності [5; 6].

Проте в українському академічному дискурсі спостерігається брак систематизованих досліджень, що охоплювали б специфіку державного аудиту оплати праці в межах різних його об'єктів, враховуючи особливості нормативних порядків проведення такого аудиту. Таким чином, існує потреба в комплексному аналізі підходів, що використовуються при державному аудиті оплати праці.

Метою цієї статті є виявлення специфіки державного фінансового аудиту коштів, спрямованих на оплату праці, в межах різних його об'єктів шляхом аналізу чинних нормативних порядків його проведення.

Дослідження спрямоване на уточнення існуючих підходів до оцінки законності, ефективності та результативності використання таких коштів, з урахуванням особливостей воєнного періоду та підвищених вимог до прозорості публічних фінансів.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження виступили наукові джерела державного аудиту, фінансового контролю, нормативно-правові акти України з питань державного аудиту та регламентації оплати праці, довідкові та інформаційні видання. Для визначення специфіки державного аудиту оплати праці були використані загальнонаукові методи теоретичного та емпіричного рівнів, а також спеціальні методи пізнання явищ та процесів з використанням аналізу, узагальнення та абстрактно-логічного підходу.

Виклад основного матеріалу. В Україні аудит публічних коштів здійснюють різні органи – зокрема, Рахункова палата та Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ), кожен з яких використовує власний підхід до проведення фінансового аудиту, спираючись на різні стандарти та методології.

Державна аудиторська служба України як центральний орган виконавчої влади, що підпорядкований Кабінету Міністрів України через Міністерство фінансів (Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ) реалізує державний фінансовий контроль через різні види, і, зокрема шляхом проведення державного фінансового аудиту [7].

ДАСУ має прямі повноваження щодо застосування заходів впливу до об'єктів контролю [8]. Ці відмінності обумовлюють різні методологічні засади, цілі та очікувані результати залежно від об'єкта аудиту, що й робить їх порівняння важливим для всіх підконтрольних установ.

Державний фінансовий аудит згідно визначення, наданого у законодавстві, «полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та

ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.» [7].

Нормативна база проведення фінансового аудиту ДАСУ охоплює широкий спектр урядових постанов, які регламентують специфіку аудиту залежно від об'єкта контролю. Усі вони затверджені Кабінетом Міністрів України та деталізують порядок дій ДАСУ та її територіальних органів у межах своєї компетенції.

Підхід ДАСУ базується на окремих механізмах та процедурах державного фінансового аудиту, які визначаються залежно від підконтрольного об'єкта відповідними порядками [9; 10; 11; 12; 13; 14; 15; 16].

Нами проаналізовано їх зміст з точки зору специфіки дослідження в ході контрольного заходу витрат на оплату праці. Ці нормативні документи не деталізують особливості аудиту окремих напрямків витрат, але визначають загальне спрямування контрольного заходу та його організаційні елементи. Нами досліджено основні елементи специфіки завдань державного фінансового аудиту кожного з об'єктів аудиту в контексті перевірки витрат на оплату праці. Результати аналізу узагальнено в таблиці 1.

Специфіка державного фінансового аудиту використання коштів на оплату праці в межах операційного аудиту окремих господарських операцій, відповідно до Порядку № 1119 від 27.09.2022 [9], полягає в поточному моніторингу та перевірці ризикових операцій на стадії їхнього здійснення, із акцентом на виявлення неефективності, невідповідності законодавству та ознак зловживань у сфері оплати праці.

Нами виокремлено ключові особливості, які визначають специфіку державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки.

1. Моніторинг до моменту здійснення оплати: операції з оплати праці, якщо їх обсяг перевищує 100 тис. грн (разові або сукупні виплати), можуть підлягати моніторингу ще до підписання платіжних документів. Це дозволяє аудиторам упереджувати нецільове або надмірне використання коштів на оплату праці.

2. Оцінка правомірності нарахувань: аудит охоплює перевірку законності встановлених окладів, премій, доплат, компенсацій та інших стимулюючих виплат. Особливу увагу приділяють відповідності оплати праці штатному розпису, умовам колективного договору, розпорядчим актам органу управління та чинному законодавству.

3. Оцінка ефективності виплат: під час перевірки ризикових операцій аудитори встановлюють, чи є виплати економічно виправданими, чи відповідають вони результатам діяльності працівників або підприємства загалом, чи не мають ознак непродуктивного або надмірного використання ресурсів.

4. Фіксація ризиків на документах: якщо виявлено підозрілі ознаки (наприклад, невиправдано високі нарахування, невідповідність посадовим обов'язкам, ознаки фіктивної зайнятості тощо), державний аудитор вказує на ризиковість операції безпосередньо на документах (платіжках, проектах договорів) та офіційно повідомляє керівництво.

5. Окрема увага до управлінських рішень: виплати на оплату праці, пов'язані з рішеннями керівництва (премії, одноразові заохочення, надбавки керівному складу), оцінюються з точки зору відповідності принципам корпоративного управління та прозорості фінансових процесів.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз особливостей аудиту оплати праці відповідно до затверджених порядків проведення державного фінансового аудиту

№	Об'єкт аудиту згідно затвердженого порядку (виділено курсивом)	Основне завдання аудиту (згідно відповідного порядку)	Специфіка відносно перевірки оплати праці за об'єктом аудиту (висновки авторів)
1	2	3	4
1.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1119 (далі – Порядок № 1119) [9]	Сприяння запобіганню незаконному, неефективному та нецільовому використанню державних коштів та/або майна, інших активів держави, здійснення контролю за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, суб'єктами господарювання державного сектору економіки.	Специфіка аудиту полягає в оперативності, адресності та попереджувальному характері, а аудит коштів на оплату праці зосереджується на виявленні порушень до моменту їх фінансової реалізації, а також на оцінці правомірності, ефективності та доцільності кожної конкретної виплати.
2.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2019 р. № 517 (далі – Порядок № 517) [10]	Аналіз (оцінка) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.	Аудит витрат на оплату праці у сфері інформаційних технологій є невід'ємною частиною аналізу ефективності впровадження ІТ-рішень разом з аудитом законності. Він передбачає з'ясування, наскільки кадрові ресурси реально забезпечили досягнення задекларованих результатів цифрової трансформації або розвитку інформаційної інфраструктури.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
3.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту <i>діяльності суб'єктів господарювання</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 (далі – Порядок № 252) [11]	Перевірка та аналіз стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання.	Аудит витрат на оплату праці у цьому порядку виходить за межі формальної бухгалтерської перевірки і слугує інструментом оцінки системного управління ресурсами, виявлення неефективних або ризикованих практик, що можуть впливати на збереження та примноження державного майна.
4.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, <i>фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1147 (далі – Порядок № 1147) [12]	Аналіз і перевірка законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.	Аудит витрат на оплату праці в системі соціального страхування орієнтований не лише на виявлення правопорушень, а й на забезпечення прозорості та обґрунтованості використання коштів, що є критично важливими для збереження довіри громадськості до системи соціального захисту.
5.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту <i>державних (регіональних) цільових програм</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692 (далі – Порядок № 692) [13]	Аналіз і перевірка законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм (далі - програми), управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм.	Аудит витрат на оплату праці в рамках цільових програм здійснюється не лише з позиції формальної відповідності, а й з точки зору функціональної доцільності, програмно-результативної логіки та ефективного управління ресурсами.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
6.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту <i>інвестиційних проектів</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740 (далі – Порядок № 740) [14]	Аналіз і перевірка законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).	Аудит витрат на оплату праці в межах інвестиційних проектів орієнтований на встановлення зв'язку між витраченими ресурсами та досягнутими результатами, а також на виявлення ризиків нецільового чи неефективного використання коштів.
7.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту <i>місцевих бюджетів</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 (далі – Порядок № 698) [15]	Аналіз та перевірка законності та ефективності формування (складення, розгляд, затвердження) і виконання місцевих бюджетів, правильності ведення бухгалтерського обліку об'єктами аудиту, достовірності їх фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту, а також стану використання рухомого і нерухомого майна, коштів, землі, природних ресурсів, що перебувають у комунальній власності територіальних громад.	Аудит витрат на оплату праці у місцевих бюджетах має комплексний характер, поєднуючи фінансово-бухгалтерські перевірки з оцінкою ефективності управлінських рішень та кадрової політики на місцевому рівні.
8.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту <i>виконання бюджетних програм</i> : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 (далі – Порядок № 1017) [16]	Аналіз і перевірка законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності.	Аудит витрат на оплату праці у межах бюджетних програм поєднує нормативно-правову, економічну та результативну оцінку й має на меті не лише виявити можливі порушення, а й визначити ступінь обґрунтованості та ефективності кадрових рішень у межах виконання бюджетних завдань.

Джерело: складено авторами за матеріалами [9; 10; 11; 12; 13; 14; 15; 16]

Особливість аудиту коштів, спрямованих на оплату праці у межах державного фінансового аудиту використання публічних коштів на інформаційні технології згідно Порядку № 517 [10], полягає у тому, що ці видатки розглядаються не ізольовано, а в контексті досягнення цілей впровадження ІТ-рішень та ефективності функціонування інформаційних систем.

У межах зазначеного порядку аудит охоплює перевірку законності, обґрунтованості та результативності витрат на оплату праці працівників, залучених до проєктів у сфері ІТ, включно з:

- відповідністю таких витрат умовам укладених договорів, штатному розпису, кошторисам та бюджетним призначенням;
- зв'язком між виплатами заробітної плати та реальним внеском працівників у досягнення результатів проєкту (виконання функцій у межах ІТ-систем або процесів);
- оцінкою ефективності кадрового забезпечення ІТ-напряму: чи є структура й оплата праці персоналу економічно обґрунтованими, та чи сприяють вони забезпеченню конфіденційності, цілісності та доступності інформаційних систем;
- виявленням ризиків подвійного фінансування, нецільового використання коштів або завищення витрат на оплату праці.

У межах державного аудиту суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, а також підприємств, утворених органами державної влади згідно Порядку № 252 [11], аналіз та перевірка коштів, спрямованих на оплату праці, мають власну специфіку, обумовлену як природою господарської діяльності цих суб'єктів, так і вимогами до ефективного управління державними активами.

Особливість державного аудиту оплати праці в цьому контексті полягає у необхідності оцінки як законності, так і економічної доцільності витрат на персонал, у тісному зв'язку з результатами фінансово-

господарської діяльності та політикою управління державним майном. Така оцінка включає:

- перевірку дотримання законодавства у частині укладення трудових договорів, нарахування і виплати заробітної плати, премій, компенсацій та інших виплат, зокрема в частині граничних розмірів, встановлених для державних підприємств;
- аналіз обґрунтованості чисельності персоналу та структури оплати праці в контексті ефективності діяльності підприємства, зокрема у порівнянні з аналогічними підприємствами або нормативними орієнтирами;
- оцінку взаємозв'язку між оплатою праці та результативністю праці — наскільки встановлені стимули (наприклад, премії, надбавки, бонуси) дійсно корелюють з досягненням визначених індикаторів ефективності;
- виявлення випадків можливих порушень, як-от надмірних виплат керівному складу, виплат за відсутності реального виконання трудових функцій, нецільового або непрозорого використання фонду оплати праці;
- аналіз відповідності кадрової політики цілям державного управління підприємством, зокрема в частині забезпечення стійкої фінансової діяльності, виконання стратегічних завдань та збереження активів.

Порядком № 1147 щодо державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування [12] аудит витрат на оплату праці не деталізовано, але виходячи з завдань цього аудиту він має свою специфіку, яка впливає зі статусу цих фондів як розпорядників публічних коштів та їхньої ролі у забезпеченні соціальної функції держави.

Особливість державного аудиту використання коштів на оплату праці в цьому контексті полягає у необхідності перевірки не лише дотримання законодавства у сфері праці та оплати праці, але й відповідності таких

витрат принципам бюджетної дисципліни, цільового використання коштів та ефективного управління адміністративними витратами фондів. У цьому аспекті державний аудит зосереджується на таких завданнях:

- аналіз правомірності та обґрунтованості витрат на оплату праці штатного персоналу, включаючи керівний склад, із урахуванням положень бюджетного законодавства, нормативів чисельності та видатків на утримання;
- перевірка відповідності виплат (заробітної плати, премій, надбавок, компенсацій) установленим умовам оплати праці, а також наявності внутрішніх регламентів, які визначають порядок нарахування таких виплат;
- оцінка частки адміністративних витрат на оплату праці у загальній структурі видатків фонду, з метою виявлення потенційного дисбалансу між витратами на управління та основною функцією фондів — здійснення соціальних виплат населенню;
- перевірка прозорості та внутрішнього контролю щодо формування фонду оплати праці, зокрема в частині дотримання процедур погодження, обґрунтування змін у штатному розписі тощо;
- вивчення внутрішнього аудиту та контролю за нарахуванням і виплатою заробітної плати, як одного з індикаторів доброчесного управління публічними ресурсами.

Нами визначено особливість державного фінансового аудиту використання коштів на оплату праці у межах державних (регіональних) цільових програм, загальні підходи якого визначені Порядком № 692 [13], яка полягає в необхідності оцінки зв'язку витрат на персонал із досягненням завдань і результатів програми, які визначено її паспортом або програмними документами. У Порядку № 692, як і у попередніх досліджуваних документах специфіка державного аудиту витрат на оплату праці не розкрита. Нами визначено, що у межах цього порядку аудит охоплює не

лише законність і цільове використання коштів на оплату праці, а й доцільність кадрових витрат, тобто чи відповідають ці витрати реальним потребам виконання заходів програми. Особлива увага приділяється відповідності чисельності персоналу, його кваліфікації та рівня оплати праці завданням і обсягам робіт, передбачених програмою.

Крім того, аудитори аналізують, чи впливають витрати на оплату праці на досягнення запланованих цілей програми, і чи не є вони надмірними щодо обсягу та якості виконаних робіт. За наявності структур, створених спеціально для реалізації програми (наприклад, дирекцій, офісів підтримки тощо), перевіряється обґрунтованість формування їх штатної чисельності та фонду оплати праці.

Також у фокусі аудиту - системи внутрішнього контролю, що мають забезпечувати законне, економне та ефективне використання коштів, у тому числі на оплату праці. З огляду на те, що цільові програми часто фінансуються з кількох бюджетів (державного та місцевих), аудит включає перевірку правильності розподілу витрат на персонал між джерелами фінансування.

У межах державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів, що реалізуються за рахунок державних коштів згідно Порядку № 740 [14], аудит витрат на оплату праці має окреме значення, зумовлене потребою оцінки не лише правомірності таких витрат, а й їх економічної доцільності, відповідності проєктній документації та впливу на загальну ефективність реалізації проєкту.

Особливість аудиту коштів, спрямованих на оплату праці в рамках інвестиційних проєктів, не деталізована нормативним документом ДАСУ, але згідно завдань та специфіки об'єкту аудиту, на нашу думку, полягає у комплексному підході до оцінки таких витрат у контексті всього життєвого циклу проєкту. Зокрема, аудит включає:

- перевірку правових підстав і обґрунтованості включення витрат на оплату праці до загального кошторису проєкту, відповідності таких витрат нормативним актам, умовам фінансування, а також рішенням, ухваленим під час відбору або затвердження проєкту;
- оцінку дотримання принципів ефективності та економності у витрачанні бюджетних коштів на оплату праці залученого персоналу, включаючи штатних працівників, консультантів, технічних фахівців та інших виконавців;
- співставлення обсягів витрат на оплату праці з обсягами виконаних робіт, досягнутими результатами або ступенем реалізації проєкту, з метою виявлення можливих ознак нераціонального або завищеного фінансування;
- аналіз прозорості процедур найму, укладання трудових договорів, оплати зовнішніх послуг і залучення консультантів, особливо у випадках, коли кошти на оплату праці передбачені в окремих етапах проєкту;
- оцінку впливу витрат на оплату праці на загальні показники ефективності та результативності проєкту, з урахуванням техніко-економічного обґрунтування, очікуваних вигід та фактично досягнутих цілей.

Особливість державного фінансового аудиту використання коштів місцевих бюджетів, спрямованих на оплату праці, полягає в тому, що ці витрати становлять ключову статтю у структурі місцевих видатків, особливо у сфері освіти, яка традиційно є найбільш витратною. Зокрема, за даними Міністерства фінансів України, у 2024 році видатки місцевих бюджетів на освіту склали 348,4 млрд грн, з яких понад 58% (201,2 млрд грн) — це саме витрати на оплату праці з нарахуваннями. Такий обсяг обумовлює потребу в особливо ретельному підході до аудиту цих видатків.

Враховуючи завдання державного фінансового аудиту коштів місцевих бюджетів згідно Порядку № 698 [15], нами визначено, що аналіз

витрат на оплату праці має охоплювати не лише правомірність їх нарахування, а й ефективність використання бюджетних ресурсів, обґрунтованість штатних розписів, відповідність фактично нарахованої заробітної плати законодавству, тарифним сіткам та умовам фінансування. Особливу увагу слід приділити оцінці управлінських рішень органів місцевого самоврядування, які впливають на обсяги витрат на персонал, включаючи запровадження доплат, надбавок, премій тощо.

Також слід врахувати, що витрати на оплату праці часто є захищеною статтею бюджету, що обмежує можливості перерозподілу ресурсів, і тому аудит спрямований на встановлення економічної доцільності та результативності управління кадровим потенціалом.

Крім того, аудит включає оцінку правильності відображення витрат на оплату праці у бухгалтерському обліку та звітності, а також функціонування системи внутрішнього контролю щодо запобігання помилкам, порушенням та неефективному використанню коштів місцевих бюджетів.

Регламентування державного фінансового аудиту використання коштів на оплату праці у межах бюджетних програм згідно Порядку № 1017[16] надає загальні підходи до його виконання. Однак визначена нами специфіка полягає в тому, що заробітна плата часто є ключовим компонентом видатків, прямо пов'язаним із досягненням результативних показників бюджетної програми. У межах зазначеного порядку державного аудиту розгляд витрат на оплату праці не обмежується перевіркою їх законності та відповідності затвердженим кошторисам, а включає також оцінку ефективності управління кадровими ресурсами як одного з факторів досягнення запланованих цілей програми.

Під час державного аудиту особлива увага приділяється обґрунтованості планування витрат на персонал, зокрема — відповідності кількості штатних одиниць фактичному обсягу робіт і досягнутим

результатам, а також доцільності запроваджених доплат, премій та інших стимулюючих виплат. Аудитори аналізують, чи дійсно понесені витрати на оплату праці забезпечують досягнення результативних показників програми або мають формальний характер. Крім того, оцінка правильності бухгалтерського обліку та звітності включає аналіз достовірності відображення витрат на оплату праці у фінансовій і бюджетній звітності, з урахуванням вимог бюджетного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило виявити специфіку перевірки використання коштів на оплату праці згідно порядків проведення державного фінансового аудиту залежно від об'єкта перевірки. Зокрема з'ясовано, що у межах фондів соціального страхування акцент зроблено на законності, правильності бухгалтерського обліку та наявності внутрішнього контролю, при аудиті інвестиційних проєктів ключовим є зв'язок між оплатою праці та досягненням планових показників ефективності, у випадку місцевих бюджетів особлива увага приділяється обґрунтованості планування та цільовому використанню, що є критично важливим в умовах зростання витрат на освіту, під час перевірки бюджетних програм оплата праці розглядається крізь призму досягнення результативних показників, в аудиті державних (регіональних) цільових програм оплата праці пов'язується з виконанням завдань і заходів програм, у формі операційного аудиту пріоритет надається виявленню ризикових господарських операцій, у тому числі щодо трудових витрат.

Аналіз показав, що хоча оплата праці не завжди є окремим об'єктом перевірки, вона становить важливу складову витрат, оцінка якої здійснюється з урахуванням цільового характеру коштів, ефективності управління, законності та результативності діяльності. У воєнний період, коли частка видатків на оплату праці, особливо в оборонній та бюджетній

сферах, суттєво зросла, належна увага до цього аспекту аудиту є вкрай важливою як на рівні програм, так і окремих операцій, що становитиме напрямок подальших досліджень.

Література

1. Цятковська О. В. 2021. Бухгалтерський облік в управлінні державними установами. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. Т. 4. № 28. С. 38–47. <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-38-47>. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/712/575> (дата звернення: 15.04.2025).

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*. (2(58)). 3–11. [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-3-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-3-11).

3. 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 (дата звернення: 15.04.2025).

4. Колесніченко А. С., Монастирська Є. Є. Упорядкування обліку трудових ресурсів та аудит розрахунків з оплати праці. *Бізнес Інформ*. 2023. № 3. С. 96–102. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-3-96-102>.

5. Мельничук М. Організаційна модель аудиту праці та її оплати. *Молодий вчений*. 2022. №6 (106). С. 106–110. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-6-106-23>.

6. Гуменюк, А., & Цимбалюк, Г. (2024). Методологічні основи проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Управління змінами та інновації*, №12. С. 72-76. <https://doi.org/10.32782/CMI/2024-12-11>.

7. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

8. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF?find=1&text=%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82#w1_9 (дата звернення: 15.04.2025).

9. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1119 URL: https://dasu.gov.ua/attachments/105d1631-60f9-44bf-9b17-23d0ac5ee907_1119_%D0%9F%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%BE%D0%BA.pdf (дата звернення: 15.04.2025).

10. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2019 р. № 517 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

11. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#top> (дата звернення: 15.04.2025).

12. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1147 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/sp:max15#top> (дата звернення: 15.04.2025).

13. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

14. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

15. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

16. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.04.2025).

References

1. Tsiatkovska, O. V. (2021). Bukhhalterskyi oblik v upravlinni derzhavnykh ustanovamy [Accounting in the management of state institutions]. *Ekonomichnyi chasopys Volynskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky*. T. 4, vol. 28, pp. 38–47. <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-38-47>. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/712/575> [in Ukrainian].
2. Bardash, S. V., Svirko, S. V. (2024). Efekty`vnist` derzhavnogo finansovogo kontrolyu: pidxody` do ocynyuvannya ta umovy` pidvy`shhennya [The effectiveness of state financial control: approaches to assessment and conditions for improvement.] *Problemy` teorii ta metodologiyi buxgalters`kogo obliku, kontrolyu i analizu*, vol. 2(58), pp. 3–11 [in Ukrainian].
3. Lyubenko, A. M. (2014). Zagal`ni vy`mogy` do standartiv zovnishn`ogo finansovogo kontrolyu [General requirements for external financial control standards.] *Visny`k Universy`tetu bankivs`koyi spravy` Nacional`nogo banku Ukrayiny`*, vol.1, pp. 238–241 [in Ukrainian].
4. Koliesnichenko, A. S., Monastyrskaya, Ye. Ye. (2023). Uporiadkuvannia obliku trudovykh resursiv ta audyt rozrakhunkiv z oplaty pratsi [Streamlining labor accounting and audit of payroll calculations]. *Biznes Inform*, vol. 3, pp. 96–102. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-3-96-102> [in Ukrainian].
5. Melnychuk, M. (2022). Orhanizatsiina model audytu pratsi ta yii oplaty [Organizational model of labor audit and its payment]. *Molodyi vchenyi*, vol.6 (106), pp. 106–110. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-6-106-23> [in Ukrainian].
6. Humeniuk, A., & Tsymbaliuk, H. (2024). Metodolohichni osnovy provedennia audytu rozrakhunkiv z oplaty pratsi [Methodological foundations of conducting an audit of labor payment calculations]. *Upravlinnia zminamy ta innovatsii*, vol. 12, pp. 72-76. <https://doi.org/10.32782/CMI/2024-12-11> [in Ukrainian].

7. Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 26.01.1993 № 2939-XII. [On the Basic Principles of State Financial Control in Ukraine: Law of Ukraine dated 01/26/1993 No. 2939-XII]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> [in Ukrainian].

8. Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 3 liutoho 2016 roku № 43 [Regulations on the State Audit Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 3, 2016 No. 43]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF?find=1&text=%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82#w1_9 [in Ukrainian].

9. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu okremykh hospodarskykh operatsii, shcho zdiisniuiutsia subiektamy hospodariuvannia derzhavnoho sektoru ekonomiky: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 veresnia 2022 r. № 1119 [Procedure for conducting a state financial audit of individual economic transactions carried out by entities of the public sector of the economy by the State Audit Service and its interregional territorial bodies: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 27, 2022. No. 1119]. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/105d1631-60f9-44bf-9b17-23d0ac5ee907_1119_%D0%9F%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%BE%D0%BA.pdf [in Ukrainian].

10. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykorystannia informatsiinykh tekhnolohii: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 22 travnia 2019 r. № 517 [Procedure for conducting a state financial audit of the use of information technologies by the State Audit Service and its interregional territorial bodies: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine

dated May 22, 2019 No. 517]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

11. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu diialnosti subiektiv hospodariuvannia: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 bereznia 2019 r. № 252 [Procedure for conducting a state financial audit of the activities of business entities by the State Audit Service and its interregional territorial bodies: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated March 27, 2019 No. 252]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#top> [in Ukrainian].

12. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu Pensiinoho fondu Ukrainy, fondiv zahalnooboviazkovoho derzhavnoho sotsialnoho strakhuvannia: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2018 r. № 1147 [Procedure for conducting a state financial audit of the Pension Fund of Ukraine and mandatory state social insurance funds by the State Audit Service and its interregional territorial bodies: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 27, 2018 No. 1147]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/sp:max15#top> [in Ukrainian].

13. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu derzhavnykh (rehionalnykh) tsilovykh prohram: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29 serpnia 2018 r. № 692 [Procedure for conducting the State Audit Service and its interregional territorial bodies of the state financial audit of state (regional) target programs: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated August 29, 2018 No. 692]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100#Text> [in Ukrainian].

14. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu investytsiinykh proektiv: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12 veresnia 2018 r. № 740 [Procedure for conducting the State Audit Service and its interregional territorial bodies of the state financial audit of investment projects: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 12, 2018 No. 740]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

15. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu mistsevykh biudzhativ: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12 travnia 2007 r. № 698 [Procedure for conducting the State Audit Service and its interregional territorial bodies of the state financial audit of local budgets: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated May 12, 2007 No. 698]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

16. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh prohram: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 10 serpnia 2004 r. № 1017 [Procedure for conducting state financial audit of budget program implementation by the State Audit Service and its interregional territorial bodies: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated August 10, 2004 No. 1017]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text> (accessed 15.04.2025)