

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та фінансів

Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти

магістр

на тему: «Методика обліку та контроль розрахунків з оплати праці»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1

Абакумова В. І.

Керівник: Єрмолаєва М. В.

Рецензент: Шпірко М. С

Полтава - 2023 року

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	6
1.1. Зміст оплати праці як економічної категорії та об'єкту обліку	6
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення	11
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	16
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	16
2.2. Облік розрахунків з оплати праці та відображення інформації у звітності	24
2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків з оплати праці	33
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	40
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення контролю оплати праці	40
3.2. Методика та техніка проведення контролю виплат працівникам	45
3.3. Узагальнення результатів контролю за використанням коштів на виплати працівникам	51
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	66
ДОДАТКИ	83

ВСТУП

Актуальність теми. Заробітна плата є визначним показником для всіх суб'єктів економічної системи, таких як роботодавці, наймані працівники, податкові органи, банки та страхові компанії. Кожен з них розглядає значення оплати праці як ключовий фактор у стабільному функціонуванні. Тому точний облік оплати праці, який є одним з найскладніших та трудомістких процесів в практиці бухгалтера, дуже важливий.

Неточність у розрахунках з оплати праці може призвести до помилок у обліку податків на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та податку на прибуток. Щоб минути цього, потрібно мати достатньо знань для проведення розрахунків, пов'язаних з оплатою праці, та вирішення проблем у цій сфері. Законодавство України в цьому питанні є мінливим і нестабільним. Зміни у цій сфері можуть впливати на доходи громадян та на ключові економічні показники. Тому бухгалтерам і аудиторам необхідно постійно оновлювати нормативну базу, яку вони використовують у своїй роботі.

Незважаючи на значний корпус з наукових розвідок, проблеми обліку розрахунків з оплати праці в бюджетній установі залишаються дотепер. Тому пошук шляхів удосконалення облікових аспектів оплати праці та діючих систем оплати праці є актуальним.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є систематизація наукових, методологічних та практичних знань щодо обліку та контролю розрахунків з оплати праці у закладі вищої освіти. Для досягнення мети в магістерській роботі ставляться наступні завдання:

– виявити сутність оплати праці як економічної категорії та об'єкту обліку в бюджетній установі, узагальнити позиції науковців щодо трактування даних понять;

– систематизувати положення законодавчо-нормативних актів щодо діяльності закладів вищої освіти в сфері розрахунків з оплати праці та

пов'язаним з ними контролем;

- дати критичну оцінку діючій системі обліку розрахунків з оплати праці в бюджетній установі;
- вивчити відображення інформації про розрахунки з персоналом по оплаті праці у фінансовій, бюджетній, статистичній, податковій звітності;
- дослідити методику оподаткування розрахунків з оплати праці;
- сформулювати сценарій перевірки відповідно до методики ревізії, що є оптимальною для контролю розрахунків з оплати праці у закладі вищої освіти;
- окреслити правові підстави для перевірки розрахунків щодо оплати праці у період дії карантину та правового режиму воєнного стану.
- узагальнити типові порушення в процесі виконання розрахунків з оплати праці персоналу закладу вищої освіти.

Об'єктом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку та контролю розрахунків з оплати праці у закладах вищої освіти. **Предметом** дослідження є облікові процедури розрахунків оплати праці, а також пов'язаний з нею контроль у закладі вищої освіти.

Наукова новизна магістерської роботи полягає в тому, що вона є першим комплексним дослідженням наукових, методологічних та практичних знань щодо обліку та контролю розрахунків з оплати праці у закладі вищої освіти. Тема дотепер не була предметом окремого дослідження.

Методи дослідження. При вивченні предмету дослідження застосовувалися загальнонаукові та міждисциплінарні методи: метод постановки гіпотези (при оцінці практичної значущості проблеми, з'ясування того, що певна проблема існує); аналітично-логічний метод (при побудові структури кваліфікаційної роботи); аналітико-синтетичний метод (при здійсненні узагальнень і висновків); порівняльно-правовий (при дослідженні та аналізі нормативно-правової бази бухгалтерського обліку оплати праці; співставлення структури заробітної плати і виплат працівникам; зіставлення розрахунків з оплати праці у різних формах звітності); понятійно-термінологічний метод (при

створенні системи логічних визначень понять, що вживалися в кваліфікаційній роботі); дескриптивний метод (при зборі, аналізі та інтерпретації даних про облікові процедури розрахунків оплати праці, а також пов'язаний з нею контроль); статистичний (при зборі та аналізі даних); системно-структурний (при аналізі організаційних та методологічних підходів до відображення розрахунків з оплати праці); елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис); метод групування (при дослідженні типових порушень під час здійснення розрахунків з оплати праці), графічний метод зображення даних (для полегшення розуміння використаної інформації).

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що основні положення, висновки можуть бути використані при написанні наукових праць з проблем обліку та контролю розрахунків з оплати праці, навчальних курсів з бухгалтерського обліку, звітності підприємств, фінансового контролю в бюджетних установах.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу» (м. Кам'янець-Подільський, 01 лютого 2023 р.), V Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (Львів, 22-23 березня 2023 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тез у збірниках матеріалів міжнародних конференцій.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Зміст оплати праці як економічної категорії та об'єкту обліку

Для з'ясування сутності оплати праці як економічної категорії та об'єкту обліку визначимося з базовим терміном «оплата праці», що відповідає предмету дослідження. Супутніми категоріями є «заробітна плата» і «виплати працівникам». Аналіз законодавчо-нормативних актів, що регулюють систему оплати праці та соціального страхування на державних підприємствах дозволяє вказати на незадовільний рівень стану тлумачення цих термінів. По-перше, у нормативних документах відсутнє роз'яснення терміну «оплата праці». Вітчизняні нормативні документи наводять лише визначення заробітної плати, дублюючи варіант, наведений у Законі № 108. Тлумачення термінів «оплата праці», а також «виплати працівникам» не наводиться, хоча їх використовують паралельно із «заробітною зарплатою» в документах (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Використання термінів «заробітна плата», «оплата праці» і «виплати працівникам» у нормативних актах

Нормативно-правовий акт	Термін		
	заробітна плата	оплата праці	виплати працівникам
Конституція України [26]	+		
ЗУ «Про оплату праці» [98]	+*	+	+
Кодекс Законів про працю [21]	+	+	+
Податковий кодекс [48]	+*	+	
Інструкція зі статистики заробітної плати [18]	+		+
МСБО 19 «Виплати працівникам» [38]	+		+*
НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [41]	+*	+	+*
НП(С)БОДС 135 «Витрати» [42]	+	+*	+
План рахунків [47]	+	+	
Класифікація доходів бюджету [20]	+	+	

Навіть у базовому для сфери оплати праці Законі № 108 відсутнє визначення терміну «оплата праці». У преамбулі Закону зазначено, що цей документ «визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників». Натомість документ починається статтею, в якій надається трактування заробітної плати.

По-друге, у нормативних документах спостерігається різноаспектність визначення категорії «заробітна плата» (дод. Б1). Так, у Законі № 108 заробітна плата трактується як «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу». Тобто акцент зроблено на ціннісному аспекті – на тому, що є винагородою за працю. Таке ж розуміння заробітної плати закріплено в Інструкції зі статистики заробітної плати [18]. У ПКУ визначення заробітної плати відштовхується від такого аспекту як структура заробітної плати: «... це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [48]. За НП(С)БО 132, заробітна плата – це «поточні виплати працівникам». Відтак при визначенні терміну зацентровано на аспекті тривалості погашення зобов'язань підприємства перед працівником.

Названі факти, а саме, відсутність трактування терміну «оплата праці» і різноаспектність у розумінні терміну «заробітна плата» у законодавчих документах – підштовхують науковців-економістів до самостійного заповнення прогалин в сфері термінології щодо заробітної плати, оплати праці, виплат працівникам.

Проте аналіз публікацій засвідчив прогалину у науковій економічній літературі щодо тлумачення терміну «оплата праці» (дод. Б2). Автори В. Васильєва, Л. Бабенко і О. Тумановська [3], Л. Суліменко, А. Киян і С. Вітер [108], В. Фабіянська і А. Огородник [110], Л. Шевців і І. Курій [115] розтлумачують тільки термін «заробітна плата», дотримуючись варіанту дефініції у ст.1 Закону № 108: «Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як

правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу». Інші науковці прямо наголошують на тотожності термінів «оплата праці» і «заробітна плата». Такий підхід ми зустрічаємо у І. Хархоти і Г. Макарової, які вивчали економічну сутність та механізм розрахунків з оплати праці на підприємстві [111], Л. Яременко при дослідженні проблем обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці [118].

Дехто з дописувачів здійснив спробу надати свій варіант тлумачення терміну «заробітна плата». Це О. Костюнік і Ж. Шалієвська [27], А. Макаренко і К. Кацай [32], А. Машевська [33], О. Чепець і І. Кінебас [113]. Але така нормотворчість не сприяє вирішенню термінологічної ситуації. Ми погоджуємося з висновком авторського колективу Полтавського державного аграрного університету, що «вчені досі не зійшлися в думках щодо ідентичності понять «оплата праці» та «заробітна плата» [29].

У науковій економічній літературі навіть зустрічаються спроби розмежування термінів «оплата праці» та «заробітна плата». Таку думку обстоюють науковці А. Колот і Т. Мельник [25; 35]. І це на нашу думку, більш відповідає стану речей з наступних міркувань. Оскільки саме текст Закон № 108 дає підставу вважати, що цю категорію не можна ототожнювати із заробітною платою [98].

Дійсно, аналіз тексту цього законодавчого акту вказує, що у документі під оплатою праці розуміється система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення роботодавцем виплат працівникам за їхню працю відповідно до законів, інших нормативних правових актів, колективних договорів, угод, локальних нормативних актів та трудових договорів. Цей тезис непрямо підтверджують і назви розділів і статей Закону № 108/95, а саме: «Державне регулювання оплати праці» (розд. II), «Договірне регулювання оплати праці» (розд. III), «Права працівника на оплату праці та їх захист» (розд. IV), «Джерела коштів на оплату праці» (ст. 4), «Система організації оплати праці» (ст. 5), «Системи оплати праці» (ст. 6), «Законодавство про оплату праці»

(ст. 7), «Контроль за додержанням законодавства про оплату праці» (ст. 35) тощо. Таке розуміння терміну «оплата праці» відповідає висновку вченого А. Колота, який зазначив, що оплата праці – це «система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником підприємства виплат працівникам за використання їх ресурсу праці відповідно до законів, інших нормативних документів і трудового договору» [25]. Ми згодні з думкою вченого, що оплата праці є синонімом не заробітної плати, а організації заробітної плати.

Проте, оскільки предмет дослідження не стосується організації заробітної плати, у магістерському дослідженні категорія «оплата праці» використовується не в сенсі системи відносин, а як об'єкт обліку. З'ясуємо, чи будуть синонімами за змістом терміни «оплата праці», «заробітна плата» і «виплати працівникам» з цієї точки зору.

Облік розрахунків з оплати праці дозволяє роботодавцю визначити розмір фонду оплати праці, контролювати нарахування та виплату заробітної плати, а також сплачувати податки та збори. І кожна така процедура передбачає оперування сумами господарського факту у грошовому еквіваленті. Оскільки і заробітна плата зазвичай обчислюється у грошовому виразі, це робить терміни «оплата праці» і «заробітна плата» схожими за змістом, якщо розглядати оплату праці як об'єкт обліку розрахунків.

Інформація про виплати працівникам в бухгалтерському обліку установ державного сектору регулюється відповідно до НП(С)БО 132. Це привертає нашу увагу до терміну «виплати працівникам», тлумачення якого візьмемо з МСБО 19: «Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні» [38].

З'ясуємо, як співвідносять заробітна плата і виплати працівникам. Згідно з НП(С)БО 132, виплати працівникам поділяються на три групи (рис. 1.1):

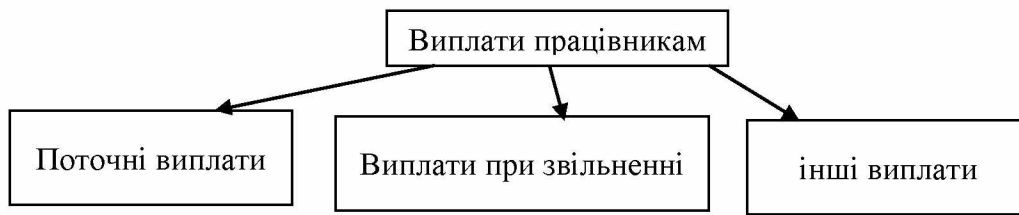


Рис. 1.1 Структура виплат працівникам [41]

У свою чергу, поточні виплати мають свою структуру (рис. 1.2):

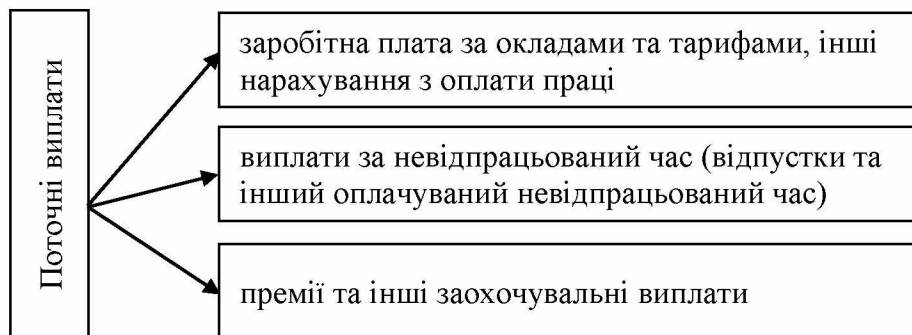


Рис. 1.2 Структура поточних виплат працівникам [41]

Як бачимо заробітна плата за окладами та тарифами відноситься до групи поточних виплат. Тепер порівняємо структури заробітної плати і виплат працівникам відповідно до ст. 2 ЗУ та НПСБОДС 132:

Елементи

заробітної плати

- основна заробітна плата: це фіксована сума грошей, яку працівник отримує за свою роботу за певний період часу
- доплати: це додаткові виплати, які здійснюються працівникам за роботу у складних умовах, за переробки, за нічну роботу тощо.
- премії: це додаткові виплати, які здійснюються працівникам за досягнення певних результатів у роботі або за виконання певних завдань.
- компенсації: це виплати, які здійснюються працівникам для відшкодування певних витрат, пов'язаних з роботою (наприклад, витрат на проїзд або харчування).

виплат працівникам

- заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці
- премії та інші заохочувальні виплати
- виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)
- виплати при звільненні
- інші виплати, зокрема матеріальна допомога

Отже, до виплат працівникам відносяться як виплати, що входять до структури заробітної плати, так й інші виплати (вказано фігурною дужкою): виплати за невідпрацьований час (відпустки, тимчасова непрацездатність та інший оплачуваний невідпрацьований час); виплати при звільненні при досягненні працівником пенсійного віку; інші виплати, зокрема матеріальна допомога. Тому, заробітна плата співвідноситься з виплатами працівникам як часткове і загальне; і є більш вузькою категорією, ніж виплати працівникам.

Водночас, виплати працівникам, як і заробітна плата, і розрахунки з оплати праці мають грошовий вираз. Таким чином, ці терміни пов'язані між собою, але не є синонімами.

Отже, визначення оплати праці як системи відносин лежить в економічній площині, оскільки праця – це економічний ресурс, який використовується для виробництва благ, а заробітна плата є суттєвим інструментом для регулювання соціально-економічних взаємин між роботодавцем і працівником. У цьому розумінні оплата праці є складовою більшої системи – системи трудових відносин, що виступає важливим інструментом соціальної політики, оскільки допомагає забезпечити соціальний захист працюючого населення. Це сукупність гарантій, обов'язків та взаємовідносин (трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних), що формуються між працівниками та роботодавцем, і які базуються на винагороді за виконану роботу.

Додавання дефініції оплати праці у такому розумінні до Закону № 108 сприятиме припиненню термінологічного дискурсу в науковому середовищі.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Проблема праці та її оплати знайшла висвітлення в багатьох публікаціях українських учених і практиків, серед яких є видання різного типу: 1) посібники; 2) фахові публікації; 3) матеріали професійних бухгалтерських інтернет-

порталів; 4) матеріали конференцій.

Бухгалтерський облік базується на законодавчій базі, що постійно оновлюється – регулярно вносяться зміни до нормативно-правових актів з обліку. Тому публікації, написані в останні роки є більш корисними і актуальними. Для аналізу ми сформували корпус видань за останні 5 років.

Перша група публікацій нечисленна. Її представляють кілька посібників. У 2018 р. вийшла друком праця «Звітність бюджетних установ» авторського колективу Полтавського державного аграрного університету, в якій розкрито особливості ведення фінансового обліку на підприємствах [15]. В рамках реалізації Проекту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів» у 2020 р. підготовлено практичний посібник «Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти», в якому розкрито актуальну інформацію про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку розпорядників коштів місцевих бюджетів; застосування НП(С)БОДС, плану рахунків та інших документів з питань обліку і звітності [44]. У 2021 р. світ побачив посібник Н. Іванчук «Звітність підприємств» [16]. У роботі розглянуто склад, структуру, процес формування та подачі фінансової звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Додатково представлено склад, структуру, методологію формування, критерії подачі податкової та статистичної звітності.

Друга група публікацій найчисельніша. Ми проаналізували тільки ті праці, предмет дослідження яких корелюється з завданнями нашої магістерської роботи. Назвемо такі статті, згрупувавши їх за тематикою дослідження.

По-перше, це дослідження, які стосуються питання автоматизації процесів обліку розрахунків за виплатами працівників. Прикладом є стаття Л. Гуцаленко «Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці» [10].

По-друге, це значна колекція публікацій, які стосуються організації бухгалтерського обліку оплати праці. Серед них є дві публікації авторських колективів. Стаття «Організація бухгалтерського обліку, звітності й аналізу

праці та її оплати» викладачів Полтавського державного аграрного університету З. Левченко, С. Тютюнник і М. Єрмолаєвої і стаття «Облік розрахунків з оплати праці в системі управління підприємством» науковців Одеської національної академії харчових технологій К. Васьковської, Г. Пчелянської і О. Кохан [5; 29]. З одноосібних статей назвемо публікації О. Левченко «Особливості обліку розрахунків по оплаті праці з персоналом підприємства» і М. Юдіної «Сучасні проблемні домінанти в організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві» [30; 117]. Варто відзначити, що питання, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку, звітності, контролю праці та її оплати, які розглядаються в згаданих роботах, не входять до предмету нашого дослідження.

По-третє, це праці, тематика яких стосується суто розрахунків за виплатам працівників: їх теоретично-методологічним основ, проблем та шляхів вдосконалення обліку. Наприклад, це стаття «Облік і аналіз розрахунків з оплати праці» – публікація авторського колективу з Житомирського національного агроекологічного університету Л. Суліменко, А. Киян, С. Вітер; статті співавторів: Н. Воськало і В. Воськало. «Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам», О. Костюнік і Ж. Шалієвської «Облік розрахунків з оплати праці: проблеми та шляхи вдосконалення», Л. Шевців та І. Курій «Дослідження сучасних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці в умовах сталого розвитку», О. Чепець і І. Кінебас «Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці», В. Фабіянської і А. Огородник «Особливості обліково-контрольного забезпечення розрахунків з оплати праці працівників бюджетної сфери», а також одноосібні публікації А. Машевської «Теоретичні основи обліку розрахунків з оплати праці та їх відображення в обліку», Л. Яременко «Проблеми обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці і шляхи їх вирішення» [7; 27; 34; 108; 110; 113; 115; 118].

І нарешті, по-четверте, публікації про нормативно-правові основи обліку розрахунків оплати. Наприклад, стаття А. Гром «Нормативно-правове регулювання обліку розрахунків оплати» [9].

Як бачимо, серед статей у фахових виданнях за останні 5 років відсутні публікації, присвячені обліку оплати праці в сфері освіти. Ми розширили хронологічні межі з 2013 року, зробивши вибірку за 10 років. Знайшлися дві такі публікації. Це стаття О. Височан і В.Костецької «Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в державних загальноосвітніх навчальних закладах» [6]. У праці висвітлено особливості нарахування заробітної плати та виплати педагогічному персоналу загальноосвітніх шкіл державної форми власності. У тому числі, внесено пропозиції щодо покращання ведення аналітичного обліку виплат працівникам у зв'язку з прийняттям національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема НП(С)БО 132 [41]. Інша публікація, це стаття С. Ілашук «Методологія контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів», де проаналізовано аспекти контролю витрат на заробітну плату в університетах, що отримують фінансування з державного бюджету. Питання обліку розрахунків, звітності, оподаткування з оплати праці авторка не досліджувала [17].

Третя група публікацій представлена матеріалами інтернет-сайтів, в яких містяться поради кваліфікованих фахівців-практиків щодо розрахунків оплати праці, здійснення видатків на виплати працівників, контролю за використанням коштів на виплати співробітникам у бюджетних організаціях тощо.

Назвемо кілька корисних матеріалів. Це публікація Г. Колосюк щодо нарахування надбавок за наявності економії фонду оплати праці [24]. Інформацію про потенційні пастки від ревізорів при перевірці розрахунків із працівниками містять матеріали авторів Л. Кравченко і В. Онищенко [28; 45]. Поради щодо термінів зберігання та алгоритму знищення зарплатних документів розміщені у публікації С. Лістрової [31]. Перелік топ-10 помилок при виплаті зарплати готівкою або на карту надала Т. Нижник [43]. Як уникнути помилок у термінах виплати заробітної плати в бюджетних установах вчить Д. Можаяєв [39]. Про правові підстави для державного контролю в умовах карантину і воєнного стану йдеться у матеріалах Національної Асоціації Адвокатів України [114].

Проблема праці та її оплати знайшла висвітлення й у матеріалах конференцій. Але цю групу праць ми не досліджували з огляду на недостатній рівень наукової новизни і дослідницької глибини таких публікацій.

Отже, чисельність публікацій за останні 5 років щодо обліку та контролю розрахунків оплати праці свідчить про значний інтерес науковців і практиків до цього питання. Безперечно, їх наробки покращили стан дослідженості проблеми і сформувавши наукові напрями її вирішення. Втім, констатуємо, що у науковому доробку існує прогалина щодо вивчення проблеми облікових процедур в закладах вищої освіти України. Звідси метою магістерського дослідження намітимо систематизацію наукових, методологічних та практичних знань щодо обліку та контролю розрахунків з оплати праці у закладі вищої освіти.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

XXX є неприбутковою установою, яка має власні рахунки в органах Державного казначейства, формує самостійний баланс та звітність. Код ЄДРПОУ – XXX. Вид економічної діяльності за КВЕД (перший – основний). Є пільга з оподаткування – податок на добавлену вартість. Діяльність XXX здійснюється на основі змішаного фінансування: кошторисного фінансування з державного бюджету (загальний фонд) і власних надходжень, основним з яких є плата на навчання (спеціальний фонд). Здійснюючи поточну діяльність XXX керується власним Статутом, а також відповідними загальнодержавними нормативно-правовими актами, рішеннями МОН.

Ми проаналізували видатки XXX за період 2020-2023 рр. у розрізі загального і спеціального фондів (табл. 2.1-2.4). Порівняння здійснювалося на підставі річної звітності за 2020 р. і 2021 р., яка представлена на сайті закладу. Однак за 2022 р. і 2023 р. оприлюднені звіти тільки за перше півріччя, що визначило відповідний аналіз, який, попри відсутність річної статистики, виявив загальні тенденції про які мова піде нижче.

На основі табл. 2.1. і 2.2 можна зробити узагальнені висновки щодо розподілу коштів загального фонду:

1. Наукова і науково-технічна діяльність XXX зазнала зниження в 2021 р. порівняно з 2020 р., але дані про цю категорію відсутні в таблиці за 2022-2023 рр.

2. Підготовка кадрів в ХХХ та забезпечення діяльності баз практики зросла в 2021 р. порівняно з 2020 р., але зазнала зниження в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Таблиця 2.1

**Касові видатки загального фонду у ХХХ
за 2020-2021 рр., грн**

Код поточних видатків	2020 р.		2021 р.		2021 р. до 2020 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%
1	2	3	4	5	6	7
2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти	487012,00	0,6	202675,00	0,3	-284337,0	41,2
2201160 Підготовка кадрів в закладах вищої освіти та забезпечення діяльності баз практики	66790324,00	81,8	81199689,00	84,5	14409365,0	121,6
2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої освіти	14386668,55	17,6	14639490,31	15,2	252821,76	101,8
Разом	81664004,55	100,0	96041854,31	100,0	14377849,76	117,6

Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої освіти зросла як в 2021 р. порівняно з 2020 р., так і в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Державні премії, стипендії та гранти в галузі освіти, науки і техніки, стипендії переможцям міжнародних конкурсів зросли в 2023 р. порівняно з 2022 р., але дані про цю категорію відсутні в таблиці за 2020-2021 рр.

Загалом, касові видатки загального фонду у ХХХ зросли в 2021 р. порівняно з 2020 р., але зменшилися в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Ці дані свідчать про зміну пріоритетів університету в розподілі коштів загального фонду протягом останніх років, з особливим акцентом на підготовку кадрів та виплату академічних стипендій.

Таблиця 2.2

Касові видатки загального фонду ХХХ**за 1 півріччя 2022-2023 рр., грн**

Код поточних видатків	2022 р.		2023 р.		2023 р до 2022 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%
2201160 Підготовка кадрів в закладах вищої освіти та забезпечення діяльності баз практики	46625051,73	83,5	44570651,87	82,3	-2054399,86	95,6
2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої освіти	9135471,00	16,4	9533099,96	17,6	397628,96	104,4
2201080 Державні премії, стипендії та гранти в галузі освіти, науки і техніки, стипендії переможцям міжнародних конкурсів	44658,00	0,1	48312,00	0,1	3654,0	108,2
Разом	55805180,73	100,0	54152063,83	100,0	-1653116,90	97,0

На основі наданих табл. 2.3 і 2.4 можна підсумувати певні висновки про розподіл коштів спеціального фонду. Підготовка кадрів в закладах вищої освіти та забезпечення діяльності баз практики зросла в 2021 р. порівняно з 2020 р., але зазнала значного зниження в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Таблиця 2.3

Касові видатки спеціального фонду у ХХХ**за 2020-2021 рр., грн [14]**

Код поточних видатків	2020 р.		2021 р.		2021 р до 2020 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%
2201160 Підготовка кадрів в закладах вищої освіти та забезпечення діяльності баз практики	44411405,18	98,6	59560357,22	96,9	15148952,04	134,1
2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти	649133,93	1,4	1933561,33	3,1	1284427,40	У 3 р
Разом	45060539,11	100,0	61493918,55	100,0	16433379,44	136,5

Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти зросла в 3 рази в 2021 р. порівняно з 2020 р., і зросла в 22 рази в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Загалом, касові видатки спеціального фонду у ХХХ зросли в 2021 р. порівняно з 2020 р., але зменшилися в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Таблиця 2.4

**Касові видатки спеціального фонду у ХХХ
за 1 півріччя 2022-2023 рр., грн [14]**

Код поточних видатків	2022 р.		2023 р.		2023 р до 2022 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%
2201160 Підготовка кадрів в закладах вищої освіти та забезпечення діяльності баз практики	288689123,92	99,9	36324794,86	97,8	-252364329,06	12,6
2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти	35653,90	0,1	806420,29	2,2	770766,39	У 22 р.
Разом	288724777,82	100,0	37131215,15	100,0	-251593562,67	12,8

Ці дані свідчать про значні зміни в розподілі бюджету університету протягом останніх років, з особливим акцентом на підготовку кадрів та наукову діяльність. Зокрема, видатки на наукову діяльність продовжують зростати, в той час як загальні видатки та видатки на підготовку кадрів зменшуються. Це може свідчити про зміну пріоритетів університету.

На основі чотирьох табл. 2.1-2.4 можна отримати додаткові дані:

1. Пріоритети фінансування в ХХХ змінюються з часом. Наприклад, в 2021 р. найбільша частина коштів загального фонду була спрямована на підготовку кадрів, тоді як у 2023 р. видатки на наукову діяльність зросли в 22 рази порівняно з 2022 р.

2. Ефективність використання ресурсів ХХХ також змінюється. Збільшення загальних видатків на 117,6% при зменшенні видатків на наукову діяльність може свідчити про пошук більш ефективних способів використання ресурсів Університетом.

3. Абсолютні зміни в видатках допомагають визначити, на скільки гривень збільшилися або зменшилися видатки в різні роки. Наприклад, видатки на підготовку кадрів в ХХХ зменшилися на 252364329,06 грн в 2023 р. порівняно з 2022 р.

Ці дані можуть бути корисними для аналізу фінансової діяльності університету та планування бюджету на майбутнє.

Процес праці в ХХХ має певні особливості. По-перше, послуги, а не продукція є результатом виконуваної роботи; по-друге, персонал майже на половину представлений науково-педагогічними працівниками (44%), чия робота носить розумовий характер; по-третє, витрати на оплату праці складають від 71 до 74 % від складу витрат ХХХ за загальним фондом, 68 – 79% – спеціальним фондом [14]. Динаміка змін статей витрат на зарплату за загальним і спеціальним фондами у період 2020 – 2022 рр. представлена в табл. 2.5 і 2.6.

Таблиця 2.5

Динаміка змін статті витрат на зарплату впродовж 2020 – 2022 рр., тис. грн

Фонд	2020		2021		2022		2022 р. до 2020 р.	
	т.грн	%	т.грн	%	т.грн	%	т.грн	%
Загальний фонд	44614,6	61,7	59203,1	60,2	58731,2	60,0	14116,6	131,6
Спец. фонд	27726,9	38,3	39120,0	39,8	31963,0	40,0	4236,1	115,3
Разом	72341,5	100,0	98323,1	100,0	97896,2	100,0	25554,7	135,3

Дані табл. 2.5 свідчать про зміни в структурі витрат на зарплату за вказані періоди. Зокрема, виділяється зростання відсотка витрат зі спеціального фонду у 2022 році, незважаючи на загальне зменшення суми цих витрат. Загальний фонд, навпаки, показав зменшення відсотка витрат, хоча його абсолютна сума зросла.

Бухгалтерський облік в ХХХ здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом № 996, Типовим положенням № 59, затвердженими посадовими інструкціями працівників бухгалтерії [64; 109]. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про

виплати за виконану роботу співробітниками, та її представлення у фінансовій звітності базуються на НП(С)БО 132 [41].

Оскільки технологія ведення обліку розрахунків за оплату праці на національних підприємствах регламентована вимогами законодавства України, то вона має тільки ті відмінності, які зазвичай передбачають у Наказі про облікову політику. До таких особливостей, наприклад, належить: застосування погодинно-преміальної форми оплати праці та тарифної системи; ведення автоматизованого обліку в програмному середовищі; використання аналітичних субрахунків для обліку оплати праці, а також власних розроблених графіків документообігу. Однак, облікова політика ХХХ не відображена у жодному локальному нормативно-правовому акті. Положення про бухгалтерію, яке мало б бути затверджене ректором, відсутнє.

Основні положення з оплати праці в ХХХ регламентовані КЗпП. Тема регулювання заробітної плати на державному та договірному рівнях регламентується Законом № 108, іншими нормативно-правовими актами [23; 61; 66; 72; 73; 76; 97; 98; 99], а також локальним Положенням про оплату праці співробітників [50]. В ХХХ застосовуються форми та системи оплати праці відповідно до умов, передбачених постановами КМУ № 257, № 494, № 1298 [55; 73; 77; 99], локальних Положень про преміювання та надання матеріальної допомоги працівникам університету [52; 53].

Юридичною основою організації оплати праці в ХХХ є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, тарифні коефіцієнти, схеми службових винагород, визначені постановою КМУ № 1298, наказом МОН № 557, наказом МКіТ № 745 [72; 73; 99]. Схеми посадових окладів і розміри ставок погодинної оплати праці встановлюються КМУ; розміри базових посадових окладів встановлюються на підставі наказів МОН.

Для нарахування виплат працівники бухгалтерії до обробки приймають накази про прийняття на роботу, надання відпусток та звільнення, табелі обліку використання робочого часу та розрахунково-платіжні відомості, оформлені з

використанням типових форм, затверджених наказом Держкомстату № 489, з урахуванням вимог інструкції з діловодства [88].

У бухгалтерії університету ведеться автоматизований облік усіх бухгалтерських операцій з використанням програми ІС-ПРО, розробники якої скористалися Планом рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі [47]. Чи використовується робочий план рахунків бухгалтерського обліку підприємства, з'ясувати не вдалося.

Поточні виплати працівникам облікового складу ХХХ включають ряд платежів, таких як зарплата, нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час, премії та інші заохочувальні виплати. Додатково, інші види виплат, такі як матеріальна допомога, можуть бути враховані як зобов'язання у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками протягом цього періоду, надає їм право на отримання таких виплат.

Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними упродовж звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування розглядаються як поточні зобов'язання та витрати звітного періоду, у якому виникли ці зобов'язання.

Виплати за період, коли робота не виконувалася, враховуються як зобов'язання у тому періоді, коли відбувається подія, пов'язана з такими виплатами. Зобов'язання щодо виплат при звільненні враховуються, якщо університет має беззаперечне зобов'язання звільнити працівника до досягнення ним пенсійного віку або надати виплати при звільненні відповідно до законодавства, контракту або іншої угоди. Виплати при звільненні враховуються як витрати того періоду, коли виникають зобов'язання за такими виплатами.

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці проводиться з урахуванням джерел фінансування і відображається у меморіальному ордері № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій». Записи у меморіальному ордері систематизуються за програмною

класифікацією. При нарахуванні заробітної плати за рахунок коштів спецфонду записи систематизуються також за видами коштів спецфонду.

Наступна табл. 2.6 допоможе систематизувати і структурувати вищевикладену інформацію.

Таблиця 2.6

Загальні аспекти оплати праці в Університеті

Розділ	Опис
Основні положення з оплати праці	Регламентовані КЗпП, Законом № 108, іншими нормативно-правовими актами, локальним Положенням про оплату праці співробітників.
Форми та системи оплати праці	Застосовуються відповідно до умов, передбачених постановами КМУ № 257, № 494, № 1298, локальних Положень про преміювання та надання матеріальної допомоги працівникам університету.
Юридична основа організації оплати праці	Тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, тарифні коефіцієнти, схеми службових винагород.
Облік розрахунків з оплати праці	Ведеться автоматизований облік усіх бухгалтерських операцій з використанням програми ІС-ПРО.
Поточні виплати працівникам	Включають ряд платежів, таких як зарплата, нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час, премії та інші заохочувальні виплати.
Нарахована сума виплати	Розглядається як поточні зобов'язання та витрати звітного періоду.
Виплати за період, коли робота не виконувалася	Враховуються як зобов'язання у тому періоді, коли відбувається подія, пов'язана з такими виплатами.
Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці	Проводиться з урахуванням джерел фінансування і враховується у меморіальному ордері № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій».

Складання звітності проводиться за формами фінансової, бюджетної, статистичної та податкової звітності, затвердженими центральними органами виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізацію державної фінансової та бюджетної політики, єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері статистики.

Нижченаведена табл. 2.7 узагальнює інформацію щодо типів звітності та їх регулювання в ХХХ.

Таблиця 2.7

Типи звітності та їх регулюючі органи

Тип звітності	Орган, що затверджує форму	Політика, яку цей орган забезпечує
Фінансова	Центральні органи виконавчої влади	Формування та реалізація державної фінансової політики
Бюджетна	Центральні органи виконавчої влади	Формування та реалізація державної бюджетної політики
Статистична	Центральні органи виконавчої влади	Реалізація державної політики у сфері статистики
Податкова	Центральні органи виконавчої влади	Реалізація єдиної державної податкової політики, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Контроль та відповідальність за достовірність, повноту, своєчасність відображення у бухгалтерському обліку інформації про господарські операції, за своєчасне складання та подання звітності зовнішнім і внутрішнім користувачам відповідно до посадової інструкції покладається на головного бухгалтера.

2.2. Облік розрахунків з оплати праці та відображення інформації у звітності

Облік розрахунків з оплати праці в ХХХ базується, як на оперативному обліку кожного працівника, так і на обліку використання робочого часу та виробітку (дод. В1), як процес відображення операцій з обліку зарплати у грошовій формі, який проводиться за допомогою синтетичних бухгалтерських рахунків. Аналітичний облік розрахунків з працівником за всіма видами виплат, нарахувань, утримань ґрунтується на особовому рахунку, який працівник отримує при прийомі на роботу (дод. В2). Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 за звітний період.

Бухгалтерія ХХХ дотримується типової кореспонденції з нарахування та виплати заробітної плати, що регламентована Планом рахунків бухгалтерського

обліку в державному секторі [58] (дод. В3). Синтетичний і аналітичний облік заробітної плати й пов'язаних з нею розрахунків автоматизований. Для автоматизації процесів нарахувань в ХХХ використовують програму ІС-ПРО – систему управління підприємством, яка призначена для ведення фінансового, податкового обліку, процесів збуту, виробництва, управління матеріальними потоками, планування, взаємодії з партнерами та постачальниками, управління персоналом.

Основні бухгалтерські проведення з нарахування зарплати наведені в табл. 2.8 на прикладі посадового окладу професора (має надбавку за вислугу років понад 20 років, доплати за ступінь доктора наук і вчене звання професора; прийнятий на 1,0 ставки за загальним фондом фінансування):

Таблиця 2.8

Бухгалтерські проведення з нарахування зарплати за місяць

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
Виплата авансу за першу половину місяця				
1	виплатили аванс працівнику	6511	2313	7000,00
2	сплатили ПДФО (=0,18×7000 грн)	6311	2313	1260,00
3	сплатили ВЗ (=0,015×7000 грн)	6311	2313	105,00
4	сплатили ЄСВ (=0,22×7000 грн)	6313	2313	1540,00
Нарахування зарплати наприкінці місяця				
5	нараховано зарплату працівнику	8011	6511	21391,62
6	утриманий ПДФО з зарплати (=21391,62 грн ×0,18)	6511	6311	3850,49
7	утриманий ВЗ з зарплати (=21391,62 грн ×0,015)	6511	6311	320,87
8	нарахований ЄСВ на зарплату (=21391,62 грн×0,22)	8011	6313	4706,16
Виплата зарплати за 2-гу половину місяця				
9	виплатили другу частину зарплати (=21391,62 – 3850,49 – 320,87=17220,26-7000)	6511	2313	10220,26
10	сплатили ПДФО (= 3850,49 – 1260)	6311	2313	2590,49
11	сплатили ВЗ (= 320,87 – 105)	6311	2313	215,87
12	сплатили ЄСВ (=4706,16 – 1540)	6313	2313	3166,16

Розглянемо методику обліку розрахунків з оплати праці в ХХХ.

Так, для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати бюджетних коштів ХХХ на реалізацію бюджетних програм з оплати праці використовується пасивний рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці». На ньому ведеться облік та підсумовується інформація про розрахунки з виплатами

працівникам, які включають заробітну плату, допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та інші подібні виплати.

На кредиті рахунку 65 відображаються суми нарахованої працівникам заробітної плати, матеріальні допомоги за рахунок фонду оплати праці, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, суми, що утримуються за виконавчими листами, суми нарахованих гонорарів, що виплачуються позаштатному складу працівників.

За дебетом – їх виплата, утримання з них, перерахування за призначенням утриманих із заробітної плати сум, а також суми, не отримані у строк та віднесені на субрахунки «Розрахунки з депонентами». Для узагальнення інформації про розрахунки з працівниками застосовують субрахунки 6511 «Розрахунки із заробітної плати» і 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

Також застосовується субрахунок 8011 рахунку 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»; субрахунок 8111 рахунку 81 «Витрати виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)». На субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці» проводиться облік витрат на оплату праці, які здійснюються під час основної діяльності Університету та при виконанні бюджетних програм.

На субрахунок 8111 «Витрати на оплату праці» ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. Це дозволяє Університету точно визначати та контролювати витрати на оплату праці, що є ключовим елементом ефективного управління фінансами. Крім того, це також сприяє прозорості та обліку витрат, що є важливим для забезпечення фінансової стабільності Університету.

Кореспонденція з нарахування матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю представлена у табл. 2.9.

Всі господарські операції, які здійснюються Університетом щодо розрахунків з оплати праці, повністю відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Таблиця 2.9

Кореспонденція з нарахування матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Нарахування премії	8011	6511	50 000,15
Нарахування матеріальної допомоги за рахунок фонду оплати праці	8011	6511	35 026,80
Нарахування за лікарняним листком за перші 5 днів непрацездатності	8111	6512	22530,05
Нарахування допомоги за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6-го дня хвороби)	8111	6512	36018,40

Інформація стосовно господарських операцій щодо нарахування та виплати заробітної плати акумулюється у меморіальних ордерах (табл.2.10).

Таблиця 2.10

Розкриття інформації про господарські операції щодо нарахування та виплати заробітної плати у меморіальних ордерах

№ ордеру	Призначення ордеру	Що відображає	Субрахунок
Ордер №1	Каса	Суми виданої заробітної плати	2211 «Готівка у національній валюті»
Ордер №2	Рахунки в ДКУ та банках (загальний фонд)	Відрахування із заробітної плати	2313 «Реєстраційні рахунки», 2311 «Поточні рахунки в банку»
Ордер №3	Рахунки в ДКУ та банках (спеціальний фонд)	Відрахування із заробітної плати	2313 «Реєстраційні рахунки», 2311 «Поточні рахунки в банку»
Ордер №5	Розрахунки з заробітної плати і стипендій	Суми нарахованої заробітної плати і відрахування за неї	6511, а також пов'язані з ним рахунки 2313, 6311, 6516, 6518, 8011

Всі операції, пов'язані з оплатою праці, належним чином документовані та враховані у фінансових звітах.

Складання звітності є заключним етапом бухгалтерського узагальнення інформації. Саме у бухгалтерській звітності відбувається узагальнення підсумків виконання кошторисів, надходження коштів загального та спеціального фонду, тощо. Зазначимо, що Університет як бюджетна установа

при поданні фінансової, бюджетної і статистичної звітності, керується діючим законодавством. Зокрема, форма і склад статей фінансової звітності, а також порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі визначаються НП(С)БО 101 [40; 82].

Склад та порядок складання місячної, квартальної (проміжної) і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів визначаються Порядком № 44 [85]. Загалом звітність щодо розрахунків з оплати праці містить знеособлену інформацію і надає узагальнену характеристику відносин роботодавців та персоналу.

Фінансова та бюджетна звітність ХХХ (місячна, квартальна, річна) складається та подається до управління Державної казначейської служби України та МОН України. Терміни подання звітності встановлюються УДКСУ у та МОН України у відповідності до Постанови КМУ № 419 [83].

З'ясуємо відображення інформації про розрахунки з оплати праці у звітності. ХХХ документально відображає результати своєї фінансово-господарської діяльності, складаючи різні форми звітності. Зокрема, виконуючи вимоги п. 46.2 ПКУ, ХХХ як неприбуткова організація подає таку фінансову звітність як Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

До цього Звіту подаються додатки (форми фінансової звітності): Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності. Розрахунки за виплатами працівникам вказуються у різних формах звітності залежно від мети їх складання.

Варто зазначити, що через об'єкт відображення не завжди можна коректно порівняти розрахунки з оплати праці у різних формах звітності. Це наочно показано у табл. 2.11. Можна побачити, що інформація про виплати працівникам, яка розкривається у звітності, змінюється залежно від мети її складання [7].

Таблиця 2.11

Розрахунки з оплати праці як об'єкт відображення у звітності

Звіт (назва і форма)	Об'єкт відображення у звітності
Фінансова звітність	
Баланс (форма 1-дс)	Як зобов'язання підприємства по розрахункам з оплати праці
Звіт про фінансові результати (форма 2-дс)	Як елемент витрат
Бюджетна звітність	
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма 2д)	Як елемент витрат; об'єкт нарахувань на заробітну плату
Звіт про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма №4-1д)	Як елемент витрат; об'єкт нарахувань на заробітну плату
Звіт про надходження й використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма №4-2д)	Як елемент витрат; об'єкт нарахувань на заробітну плату
Статистична звітність	
Звіт з праці (форма 1-ПВ)	Як елемент витрат; об'єкт нарахувань на заробітну плату
Звіт про заборгованість з оплати праці (форма № 3-борг)	Як зобов'язання підприємства по розрахункам з оплати праці
Звіт про витрати на утримання робочої сили (форма 1-РС)	Як витрати на утримання робочої сили
Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників (форма 7-ПВ)	Як доходи за професіями окремих працівників
Податкова звітність	
Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб і утриманого з них податку; з 1.01.2021 р. – Податковий розрахунок сум доходу	Як об'єкт оподаткування податком із доходів фізичних осіб
	Як база нарахування єдиного соціального внеску

Нас будуть цікавити ті форми звітності, де у кінцевому підсумку акумулюється інформація з реєстрів синтетичного обліку за розрахунками з оплати праці. Зведений результат аналізу представлений у табл. 2.12.

XXX є установою, що отримує, як надходження з державного бюджету, так і доходи від надання послуг. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету й містить інформацію в розрізі економічної класифікації видатків бюджету.

Таблиця 2.12

Інформація з реєстрів синтетичного обліку за розрахунками з оплати праці у фінансовій звітності

№ форми	Назва	Рядок (№, назва)
1-дс	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	110 Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
		120 Дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, розрахунками за товари, роботи, послуги
		400 Поточні зобов'язання за платежами до бюджету
		410 Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги
		440 Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати
2-дс	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	380 Витрати на оплату праці 390 Відрахування на соціальні заходи

Відповідно до Порядку № 44 [85], ХХХ складає звітність за формою 2д – про надходження та використання коштів загального фонду; формами 4-1д і 4-2д – про надходження і використання коштів спеціального фонду. Інформація складається у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету; у розрізі видів власних надходжень. Зведений результат аналізу представлений у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Інформація з реєстрів синтетичного обліку за розрахунками з оплати праці у бюджетній звітності

№ форми	Назва	КЕКВ	Рядок (№, назва)
1	2	3	4
2д	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	2100	030 Оплата праці і нарахування на з/п
		2110	040 Оплата праці
		2111	050 Заробітна плата
		2120	080 Нарухування на оплату праці
		2800	370 Інші поточні видатки
4-1д	Звіт про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги	2100	090 Оплата праці і нарахування на з/п
		2110	100 Оплата праці
		2111	110 Заробітна плата
		2120	140 Нарухування на оплату праці,
		2800	430 Інші поточні видатки
4-2д	Звіт про надходження й використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	2100	080 Оплата праці і нарахування на з/п
		2110	090 Оплата праці
		2111	100 Заробітна плата
		2120	130 Нарухування на оплату праці,
		2800	420 Інші поточні видатки

Окрім фінансової і бюджетної звітності, відомості про розрахунки з оплати праці наводяться у формах статистичної звітності за напрямом державних статистичних спостережень «Оплата праці та соціально-трудова відносина». Статистична звітність подається до Головного управління статистики за формами та в строки встановлені наказами Державного комітету статистики України [90; 92–94]. Це «Звіт із праці» (форми № 1-ПВ (місячна) і № 1-ПВ (квартальна) (з 1 січня 2024 р. наказом Державної служби статистики України № 128 від 30.03.2023 р. затверджені нові форми); «Звіт про заборгованість з оплати праці» (форма № 3-борг (місячна) (з 1 січня 2023 р. наказом Державної служби статистики України № 195 від 23.06.2023 р. затверджена нова форма); «Звіт про витрати на утримання робочої сили» (форма № 1-РС) (один раз на чотири роки); «Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників» (форма № 7-ПВ) (один раз на чотири роки).

Ці форми звітності допомагають уряду відстежувати та аналізувати динаміку заробітної плати та соціально-трудова відносин. Вони важливі для формування ефективної політики у сфері праці та соціального захисту населення. Зведений результат аналізу представлений у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Інформація з реєстрів синтетичного обліку за розрахунками з оплати праці у статистичній звітності Університету

№ форми	Назва	Рядки (№, назва)
1	2	3
1-ПВ (місячна)	Звіт з праці	1020 Фонд оплати праці усіх працівників, 1030 Сума податку з доходів фізичних осіб, що відрахована з фонду оплати праці усіх працівників (крім тимчасової непрацездатності), 1070 Фонд оплати праці штатних працівників (із ряд. 1020)
№ 3-борг (місячна)	Звіт про заборгованість з оплати праці	2010 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, 2020 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, утворена у попередні роки, 2040 Сума заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, включаючи перші 5 днів, 2050 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, яка фінансується за рахунок бюджетних коштів

Продовж.табл.2.14

1	2	3
1-ПВ (квартальна)	Звіт з праці	<p>5010 Фонд оплати праці штатних працівників, усього (ряд.5020 + ряд.5030 + ряд.5060); 5020 Фонд основної заробітної плати; 5030 Фонд додаткової заробітної плати; 5040 Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів (із ряд.5030); 5050 Премії та винагороди, що носять систематичний характер (щомісячні, щоквартальні) (із ряд.5030); 5051 Виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати (із ряд.5030); 5052 Компенсація втрати частини заробітку у зв'язку з порушенням термінів її виплати (із ряд.5030); 5060 Заохочувальні та компенсаційні виплати; 5070 Матеріальна допомога (із ряд.5060); 5080 Соціальні пільги, що мають індивідуальний характер (із ряд.5060); 5090 Оплата за невідпрацьований робочий час (із ряд.5030, 5060)</p> <p>7010 Із середньооблікової кількості штатних працівників, жінки; 7030 Працівники, які не перебувають в обліковому складі, зовнішні сумісники; 7040 Працівники, які не перебувають в обліковому складі, працюють за цивільно-правовими договорами</p> <p>8030 Розмір мінімальної місячної тарифної ставки (окладу), встановлений у колективному договорі, грн (із двома десятковими знаками); 8040 Розмір мінімальної місячної тарифної ставки (окладу), встановлений у галузевій угоді, грн (із двома десятковими знаками)</p>
№ 3-борг (місячна)	Звіт про заборгованість з оплати праці	<p>2010 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, 2020 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, утворена у попередні роки, 2040 Сума заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, включаючи перші 5 днів, 2050 Сума заборгованості з виплати заробітної плати, яка фінансується за рахунок бюджетних коштів</p>
1-РС (один раз на чотири роки)	Звіт про витрати на утримання робочої сили	<p>10 Прямі виплати, надбавки та доплати, що виплачуються в кожному платіжному періоді працівникам, 11 Прямі виплати, надбавки та доплати, що виплачуються не в кожному розрахунковому періоді працівникам, 12 Внески до фондів заощаджень, створених для працівників,</p> <p>13 Оплата за невідпрацьований час працівникам, 14 Заробітна плата працівників у натуральній формі, 15 Заробітна плата учнів/стажистів, 16 Внески роботодавця на обов'язкове соціальне страхування працівників, 17 Внески роботодавця на соціальне страхування працівників, 18 Прямі соціальні виплати роботодавця</p>
7-ПВ (один раз на чотири роки)	Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників	<p>750 Фонд оплати праці штатних працівників, 7510 Сума нарахованої заробітної плати, 7520 Сума основної заробітної плати, 7530 Сума надбавок та доплат за роботу в багатозмінному та безперервному режимі виробництва, у нічний час, 7540 Сума доплати за роботу у важких і шкідливих умовах.</p>

2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків з оплати праці

Відповідно до законодавства України оподаткування заробітної плати працівників здійснюється у двох видах: утримання із заробітної плати; нарахування на заробітну плату (рис. 2.1).

Об'єктом оподаткування виступає сукупний місячний оподатковуваний дохід працівника, а розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20% нарахованої заробітної плати, окрім випадків передбачених законодавством [21]. Розглянемо процеси оподаткування нарахованого доходу працівників в Університеті. Утримання проводяться і сплачуються роботодавцем із заробітної плати працівника. До податкових утримань із заробітної плати належать: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) і військовий збір (ВЗ). Інші неподаткові утримання (аліменти, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо) не є предметом нашого дослідження.

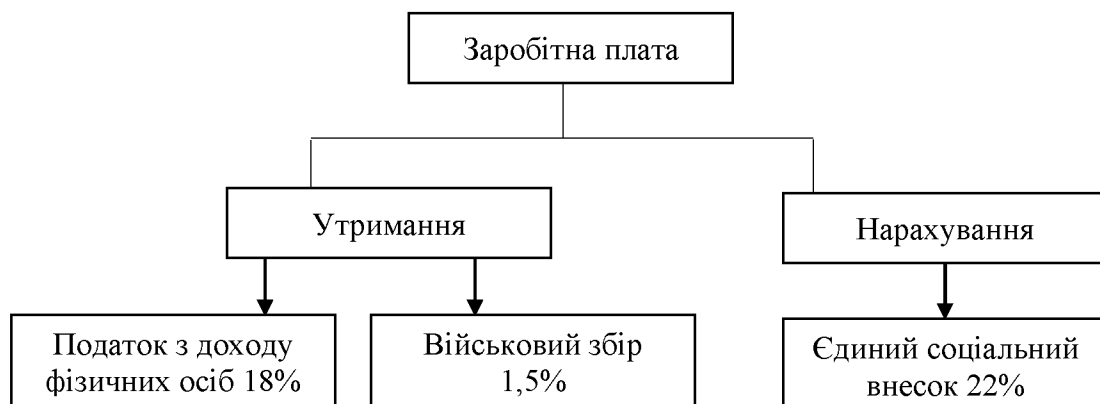


Рис. 2.1 Податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати

ПДФО займає найбільш питому вагу в структурі податкових утримань. Його ставка визначається ПКУ та становить 18% від суми нарахованої заробітної плати (включно з виплатами та винагородами); суми лікарняних та відпускних також оподатковуються ставкою 18%. Розрахунок ПДФО здійснюється за формулою: $\text{ПДФО} = (\text{З/п} - \text{ПСП}) \times \text{С}$, де З/п – нарахована заробітна плата за місяць; ПСП – податкова соціальна пільга; С – ставка податку.

Розрахуємо суму ПДФО для заробітної плати посади асистента по 16 тарифному розряду, чий оклад на 1,0 ставки становить 8958,81 грн., а будь-які надбавки чи доплати до посадового окладу, так саме, як і ПСП, відсутні. Отже, $\text{ПДФО} = (8958,81 - 0) \times 18\% = 1612,59$ грн.

ВЗ має меншу вагу в структурі податкових утримань порівняно з ПДФО – його ставка складає у всіх випадках 1,5% від об'єкту оподаткування. Об'єктом оподаткування є місячний дохід працівника, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, винагороди тощо. До ВЗ не застосовується ПСП, ним оподатковується весь місячний заробіток працівника. Отже, сума ВЗ для заробітної плати посади асистента становитиме: $\text{ВЗ} = 8958,81 \times 1,5\% = 134,28$ грн. Отже, при кожній виплаті заробітної плати бухгалтер утримує з неї ПДФО і ВЗ. Іноді він також проводить додаткові утримання, наприклад профспілкові внески або аліменти. Такі утримання розраховуються вже після утримання податків – ПДФО та ВЗ. Отже, заробітна плата працівника за відпрацьований період зменшується на суму утримань.

Відомо, що платники ПДФО мають можливість зменшити суму оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги, розмір якої встановлюється ПКУ і становить 50% прожиткового мінімуму на одну працездатну особу. У період 2020 – 2022 сума пільги зросла з 1051 грн до 1342 грн ($2684,00 \text{ грн} \times 0,5$) для працездатних осіб. Для інших категорій осіб законом передбачені інші розміри ПСП, відповідно до певних пільгових категорій (дод. В4 і В5). Право на ПСП належить особам, чий щомісячний дохід не перевищує межового розміру доходу, який обчислюється як сума встановленого щомісячного прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, помножена на 1,4 і округлена до найближчих 10 гривень ($2684,00 \text{ грн} \times 1,4 = 3760$ грн). Отже, межовий розмір доходу є меншим за розмір мінімальної зарплати (6700 грн). Таким чином, у 2020-2022 роках право на ПСП збільшеного розміру мали працівники, які працювали за умовами неповного робочого часу; не виконали щомісячну норму роботи; утримують двох або більше дітей.

У 2022 і 2023 роках весь працівники ХХХ перебували у відпустці без збереження заробітної плати. За умови праці неповний місяць, коли заробітна плата становила менше ніж 3760,00 грн, у працівника з'являлось право на ПСП. Бухгалтер мав би прослідкувати, щоб працівник подав заяву про застосування пільги. Наведемо у табл. 2.15 приклад нарахування заробітної плати, обчислену пропорційне до виконаної норми праці.

Таблиця 2.15

Розрахунок сум доходу, ПДФО, ВЗ для заробітної плати працівника, який не виконав місячної норми праці

Показник	Сума, грн	Розрахунок
Зарплата пропорційно до виконаної норми праці	2 239,70	8 958,81грн ÷ 20 р. дн. × 5 р. дн.
Оподатковуваний дохід (для ПДФО)	897,70	2 239,70 грн – 1 342 грн
ПДФО	161,57	897,70 грн × 18%
Військовий збір	33,60	2 239,70 грн × 1,5%

В бухгалтерському обліку господарські операції з утримання із заробітної плати ПДФО і ВЗ, перерахування цих сум до бюджету відображаються наступними записами (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з утримань і перерахування ПДФО і ВЗ

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Утримання зі заробітної плати ПДФО	6511	6311	296 100
Перерахування ПДФО до бюджету	6311	2313	296 100
Утримання зі заробітної плати ВЗ	6511	6311	20 189
Перерахування ВЗ до бюджету	6311	2313	20 189

Отож, для узагальнення інформації про податкові утримання із заробітної плати працівника в ХХХ застосовують Рахунок 63 «Розрахунки з податків та зборів» (зокрема, субрахунки 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», 6312 «Інші розрахунки з бюджетом», 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування») (табл. 2.17).

За кредитом рахунку 63 відображаються нараховані платежі до бюджету зі сплати податків і зборів тощо, нараховані зобов'язання за ЄСВ, а також одержані суми утримань з допомоги у випадку тимчасової непрацездатності тощо, за дебетом – їх сплата, погашення заборгованості, списання тощо. Кредит рахунку 63 у вищеназваних господарських операціях кореспондується по дебету з субрахунком 6511 «Розрахунки із виплати заробітної плати»; а при відображенні у бухгалтерському обліку господарських операцій з утримань з допомоги по тимчасовій непрацездатності – з субрахунком 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

Таблиця 2.17

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
з обліку утримань з допомоги по тимчасовій непрацездатності**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Утримання з допомоги по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів непрацездатності: ПДФО, Військовий збір	6512	6311	22530,05
Утримання з допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок ФСС: ПДФО, Військовий збір	6512	6311	36018,40

Перейдемо до розгляду нарахувань на заробітну плату, які, на відміну від утримань із заробітної плати, сплачуються роботодавцем (за рахунок коштів підприємства). Відповідно до Закону № 2464 підприємства зобов'язані нараховувати і сплачувати до Пенсійного фонду єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [96]. Ставка єдиного внеску для платників встановлена у розмірі 22% (або 8,41% для підприємств, в яких працюють інваліди) до бази нарахування єдиного внеску – суми нарахованого місячного заробітку працівника. ЄСВ нараховують як при виплаті заробітної плати, так і при допомозі по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах тощо. Тим самим витрати роботодавця збільшуються на суму ЄСВ.

Наведемо приклад нарахувань ЄСВ до місячного заробітку працівника (1 ставка) з посадовим окладом 10982,34 грн. Врахуємо, що працівник має науковий ступінь доктора філософії, а педагогічний стаж складає 8 років. Тому загальна сума доплати і надбавки становить 25% (15% + 10%). Розрахунки по заробітній платні дорівнюють 13729,93 грн = 10982,34 + 10982,34 × 25%. Отже, ЄСВ = 3020, 14 грн (13727,93 грн × 0,22%). Якщо припустити, що працівник є особою з інвалідністю, то ЄСВ буде розрахований за ставкою 8,41%. Тому ЄСВ = 1154, 52 грн (13727,93 грн × 0,0841%). Нарахована сума за ЄСВ вважається поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, в якому виникли ці зобов'язання, відповідно до НП(С)БО 132. Для відображення та узагальнення в обліку інформації про визнані витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм з відрахування на соціальні заходи, бухгалтер записує по дебету на субрахунок 8012 «Відрахування на соціальні заходи», по кредиту – на субрахунок 6313 «Розрахунки з загальнообов'язкового державного соціального страхування». Наведемо приклад запису в бухгалтерському обліку операції з нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
з обліку нарахувань і сплати ЄСВ**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нарахування ЄСВ на заробітну плату (22%)	8012	6313	115 560
Нарахування ЄСВ на заробітну плату інвалідів (8,41%)	8012	6313	5 601
Нарахування ЄСВ на лікарняні (22%)	8012	6313	41 400
Сплата ЄСВ	6313	2313	162 561

Податки (ПДФО, ВЗ, ЄСВ) з доходу, який не перевищує граничний розмір доходу (3760 грн) сплачуються так само, як і зі звичайного. Розрахуємо податки з місячного заробітку інспектора з кадрів відділу кадрів, який у березні 2023 р. взяв відпустку без збереження заробітної плати на 15 календарних днів,

відпрацювавши 7 календарних днів з 22 робочих днів у березні. Нарахований дохід склав 2131,81 грн ($6700 \text{ грн} \div 22 \times 7$).

Працівник отримав право на ПСП, оскільки його дохід менше граничного розміру. Отож, маємо:

$$\text{ПДФО} = (2131,81 - 1342,00) \times 18\% = 142,17 \text{ грн};$$

$$\text{ВЗ} = 789,81 \times 1,5\% = 11,85 \text{ грн}.$$

ЄСВ у цьому випадку буде нарахований з фактичного розміру заробітної плати (доходів), тобто маємо:

$$2131,81 \text{ грн} \times 22\% = 468,99 \text{ грн (фактична база ЄСВ)}$$

$$(6700 \text{ грн} - 2131,81 \text{ грн}) \times 22\% = 1005,00 \text{ грн (додаткова база ЄСВ)}.$$

Загальний розмір ЄСВ буде дорівнювати сумі фактичної і додаткової бази, або 1473,99 грн.

Отже, якщо база нарахування ЄСВ не перевищує розміру МЗП, сума ЄСВ розраховується як добуток розміру МЗП і ставки ЄСВ: $6700 \times 22\% = 1474 \text{ грн}$ [96].

З огляду на податкові аспекти обліку розрахунків з оплати праці зауважимо, ПДФО, ВЗ і ЄСВ тісно пов'язані, так як: по-перше, сплачуються разом при виплаті заробітної плати; по-друге, можуть бути сплачені разом через єдиний рахунок у Казначействі; по-третє, входять до єдиного звіту (це Податковий розрахунок сум доходу).

Податкова звітність ХХХ відображає інформацію про нарахування та сплату податків до бюджету. Формою податкового звітування станом на кінець 2020 р. був Податковий розрахунок за формою № 1ДФ, а до спеціальної звітності, що стосується виплат працівникам підприємства, відносився звіт з ЄСВ за формою № Д4 [95]. З 1 січня 2021 р. Мінфін внесло зміни до наказу № 4 від 13.01.2015 р. – відтоді інформацію про ПДФО, ВЗ і ЄСВ почали показувати в одному звіті, замість двох [95]. Єдиний звіт, який було запроваджено на основі форм № 1ДФ та № Д4, почали подавати щоквартально, але з розбивкою за місяцями звітного кварталу. Так було скасовано необхідність щомісяця звітувати

з ЄСВ. Але, у разі потреби (вихід на пенсію, отримання виплат із соцфондів) на працівника подаватиметься довідковий Податковий розрахунок. Конкретної дати подачі для такого звіту не встановлено, це відбувається по ситуації.

Нова звітність має назву – Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. На практиці вживають й інші назви цього звіту: Податковий розрахунок, Зарплатний звіт, Об'єднаний звіт.

В основному, до цього звіту включають всі доходи, які нараховуються/виплачуються Університетом працівникам. Для бюджетної установи найважливішими є два додатки з шести: «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам» (Д1, додаток 1) та «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» (4ДФ, додаток 4). У формі Д1 містяться відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам; у формі 4ДФ, яка є модернізованою формою № 1ДФ, вказують суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО і ВЗ.

Мінфін періодично оновлює форму Податкового розрахунку та змінює Порядок його заповнення та подання (накази № 189 від 04.07.2022, № 215 від 25.07.2022, № 113 від 02.03.2023) [69–71].

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення контролю оплати праці

XXX є закладом вищої освіти державної форми власності, а тому сфера формування доходів та видатків XXX підпадає під контроль з боку держави. Витрати на оплату праці є одним з об'єктів контролю, що забезпечують можливість здійснення діяльності вищих навчальних закладів освіти. Відповідно до ст. 2 БКУ доходи бюджету – це «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України», а видатки бюджету – «... кошти, спрямовані на виконання програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом» [2]. Тому контроль поширюється як на видатки, що надходять у порядку кошторисного фінансування з державного бюджету (загальний фонд), так і на власні надходження Університету (спеціальний фонд).

Перевірка розрахунків щодо оплати праці є важливою та складною ділянкою контролю, оскільки вона стосується економічних інтересів усіх працівників установи. Це означає, що цей процес має бути проведений ретельно та уважно, щоб забезпечити правильність розрахунків та захистити інтереси працівників.

Багато аспектів теорії та практики фінансового контролю за діяльністю бюджетних установ України отримали висвітлення у статтях таких науковців, як К. Дубовик [46], І. Микитюк [37], В. Прасюк [62; 63], співавторів Л. Васільєвої, Н. Дацій і В. Залізнюк [4]; посібнику «Фінансовий контроль в бюджетних та фінансових установах» авторського колективу ПДАУ [107].

Проте, автори здебільшого приділяють увагу різним методикам контролю установ, не зупиняючись саме на контролі оплати праці в бюджетних установах.

Серед видів контролю за використанням коштів бюджетними установами державний фінансовий контроль займає ключове місце. Він охоплює контроль за дотриманням бюджетного законодавства та використанням державного та комунального майна. Це означає, що державний фінансовий контроль спрямований на забезпечення правильного та ефективного використання бюджетних коштів та дотримання законодавчих норм.

Поняття «державний фінансовий контроль» поєднує в собі три категорії: «держава», «фінанси» і «контроль». Контроль – специфічна правова форма, що має своє соціальне призначення і відповідні функції. Необхідність фінансового контролю обумовлена тим фактом, що фінансам властива не лише розподільча, але і контрольна функція. Цей інструмент управління, дозволяє керівництву забезпечувати виконання покладених на установу завдань і функцій. Основою такого контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток закладу в цілому. Це означає, що керівник несе відповідальність за ефективне управління ресурсами та розвиток закладу, а також за забезпечення належного контролю за використанням коштів та дотриманням законодавчих норм. Це допомагає забезпечити правильне та ефективне використання ресурсів та підтримувати розвиток закладу. Державний фінансовий контроль існує як результат практичного використання державою контрольної функції фінансів.

Зараз в Україні зовнішній контроль здійснюють чимало державних органів (дод. Д1), проте, у їх роботі мають місце дублювання функцій, незлагодженість дій, а інколи й суперечності. В дійсності, такий державний фінансовий контроль в реальній практиці не діє як єдина система, а існує у вигляді окремих ланок, які в автономному режимі виконують властиві їм завдання та функції, які визначаються численними нормативно-правовими актами.

У бюджетних установах дотримання бюджетного законодавства перевіряє Рахункова палата та Державна аудиторська служба. Дотримання законодавства

з праці перевіряє Державна служба з питань праці, а дотримання податкового законодавства та законодавства про ЄСВ - Державна податкова служба. Пенсійний фонд також бере участь у перевірках щодо сплати ЄСВ. Ці органи мають законодавчу базу для організації та проведення контролю за дотриманням відповідних норм та правил.

Єдина нормативно-правова база, якою керуються суб'єкти фінансового контролю в процесі ревізії і перевірки витрат на оплату праці, ґрунтується на чинному законодавстві України. Закони України [21; 26; 100; 102], зокрема кодифіковані Закони України [2; 8; 22], постанови Кабінету Міністрів України [12; 49; 81] визначають правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення тим або іншим суб'єктом державного фінансового контролю відносно об'єкта контролю за предметом контролю, у нашому випадку, за витратами на оплату праці в бюджетній установі.

Рахункова палата проводить як плановий, так і позаплановий фінансовий аудит і аудит ефективності щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень відповідно до Закону № 576 [105].

Відповідно до Закону № 877 [102] Держаудитслужба відповідає за формування та впровадження державної політики у сфері державного фінансового контролю [49]. Цей контролюючий орган здійснює перевірку розрахунків щодо оплати праці в Університеті у формі ревізії, яка повинна забезпечити виявлення фактів порушення законодавства, визначення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [84].

Серед повноважень Держпраці — нагляд та контроль за дотриманням законодавства про працю з питань трудових відносин, робочого часу та відпочинку, оплати праці. Інспектори Держпраці під час інспекційного відвідування Університету керуються, окрім трудового законодавства, Постановою КМУ № 823, яка регулює здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю [12].

Контроль за дотриманням податкового законодавства та законодавства про ЄСВ покладено на ПДС, яка діє відповідно до ПКУ, Закону № 2464 та інших законодавчих актів, що стосуються оподаткування [48; 96]. Також контроль за правильністю визначення бази оподаткування, повнотою утримань і нарахувань на фонд оплати праці ХХХ ЄСВ здійснює ПФУ. Він же визначає порядок використання і забезпечує контроль за правильним витрачанням коштів Фонду [51].

Метою державного фінансового контролю за витратами на оплату праці бюджетних установ, до яких належать заклади вищої освіти, є забезпечення законності та ефективності використання державних фінансових ресурсів, притягнення до відповідальності винних та забезпечення компенсації ними завданих збитків, а також прийняття заходів щодо уникнення подібних випадків у майбутньому.

Відповідно до цієї мети, існують завдання державного фінансового контролю щодо виплат працівникам бюджетних установ (табл. 3.1, 3.2). Критичний аналіз документації, процедур та політик, пов'язаних з виплатами працівникам, може виявити потенційні слабкості або прогалини, що можуть призвести до помилок або шахрайства. Таким чином, державний контроль є важливим інструментом для забезпечення правильності та ефективності виплат працівникам.

Таблиця 3.1

**Завдання державного фінансового контролю щодо виплат працівниками,
покладені на Держаудитслужбу**

Форми контролю	Основні завдання
1	2
Державний фінансовий аудит	<p>Сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дотримання чинних законодавчих норм, що регулюють облік розрахунків з оплати праці; – контроль за правильністю ведення обліку виплат працівникам; – контроль за правильністю відображення даних у звітності установи щодо оплати праці.

Продовження табл. 3.1

1	2
Державний фінансовий аудит	Забезпечення дотримання фінансової дисципліни стосовно виплат працівникам: – обґрунтованість запланованих видатків на оплату праці в кошторисі; – забезпечення законності використання фінансових ресурсів установи на виплати працівникам – забезпечення дотримання податкового законодавства при розрахунках по оплаті праці.
	Організація дієвого внутрішнього фінансового контролю
Інспектування	Виявлення фактів порушення законодавства щодо виплат працівникам
	Встановлення винних у їх допущенні посадових осіб

Таблиця 3.2

Завдання державного контролю за додержанням законодавства про працю, покладені на Держпраці

Форми контролю	Основні завдання
Інспекційне відвідування	Оцінка обґрунтованості та якості планових завдань щодо використання трудових ресурсів, норм і нормативів трудозатрат
	Встановлення правомірності застосування форм і систем оплати праці
	Оцінка законності та достовірності операцій з використання праці та відображення їх в обліку та звітності підприємства
	Виявлення та запобігання вчиненню порушень вимог трудового законодавства

Інформаційне забезпечення фінансового контролю за розрахунками з оплати праці задовольняють такі групи документів: загально-організаційного характеру (колективний договір; положення про оплату праці, про відпустки, преміювання; правила внутрішнього розпорядку; посадові інструкції; штатні розписи); кадрового характеру (накази по кадрах; особові справи працівників; трудові договори, акти виконаних робіт; договори цивільно-правового характеру); бухгалтерського обліку (табелі обліку робочого часу; розрахунково-платіжні відомості; касові документи; особові рахунки; журнали-ордери, оборотно - сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати та інші документи). Деталізація документів по групам представлена у додатку 3.2.

У період дії карантину та правового режиму воєнного стану для деяких органів було введено мораторій/заборону на проведення контрольних заходів. Це означає, що ці органи не можуть проводити планові перевірки або інші контрольні заходи протягом цього періоду.

Так, четвертий рік поспіль триває мораторій на планові перевірки Держпраці та їх територіальних органів. Водночас позапланові перевірки цього органу можуть застосовуватися, наприклад через подану скаргу нинішнього чи колишнього працівника; це врегульовано ст. 16 Закону № 2136 [100]. Мораторій на проведення податкових перевірок та документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати ЄСВ діє відповідно до п. 9-12 розд. VIII Закону № 2464 [96]. Призупинені на період дії воєнного, надзвичайного стану документальні перевірки податківців. Натомість камеральні, документальні позапланові та фактичні перевірки не заборонені (ст. 52. ПКУ) [48].

Жодних обмежень законодавець не вводив для Рахункової палати щодо проведення нею контрольних заходів у період дії правового режиму карантину та воєнного стану [105]. Держаудитслужба та її територіальні органи також можуть у час воєнного, надзвичайного стану проводити планові/позапланові державні фінансові аудити, інспектування/ревізії тощо.

Протягом 2020 – 2022 років у ХХХ не відбувалося планових/позапланових перевірок з боку контролюючих органів. Відомо, що у 2021 р. адміністрація ХХХ порушила клопотання перед МОН про проведення відомчого фінансового контролю. Відтак у 2022 році пройшла аудиторська перевірка контрольно-ревізійного підрозділу МОН.

3.2. Методика та техніка проведення контролю виплат працівникам

Опрацювання наробок вітчизняних науковців щодо методики проведення контролю виплат працівникам виявило багатоваріантність сценаріїв

послідовності дій аудитора [11; 32; 37]. Найбільш перспективною, на наш погляд, здається трирівнева методика ревізії, сформульована Світланою Ілащук (рис. 3.2) [17].



Рис. 3.2 Трирівнева методика ревізії

Суть її полягає в тому, на першому рівні виявляються загальні недоліки в роботі установи, які можуть вплинути на правильність обліку. Це допомагає аудиторам сформулювати уявлення про стан роботи з законністю використання коштів на заробітну плату та обрати напрями подальшої ревізії. На другому рівні застосовуються ревізійні прийоми для виявлення ознак порушень щодо використання бюджетних коштів. На третьому рівні проводиться детальна ревізія тих ділянок, де були виявлені суттєві зловживання або порушення.

За будь-якої методики, її сценарій має забезпечити перевірку таких аспектів, як використання затвердженого фонду заробітної плати; стан трудової дисципліни, організація праці та ведення особових справ працівників; правильність ведення документації за виплатами працівникам; відповідність видатків на оплату праці кошторисним призначенням та обґрунтованість їх встановлення; правильність визначення нарахувань на фонд оплати праці та відрахувань із заробітної плати працівників.

Перевірка названих моментів передбачає ревізію, по-перше, обґрунтованості планування і використання фонду оплати праці; по-друге, нарахування та виплат заробітної плати, премій тощо; по-третє, правильності сплати ХХХ ЄСВ і відрахувань із заробітної плати. Розглянемо техніку ревізії операцій з оплати праці в бюджетних установах, зокрема закладах вищої освіти.

1. Ревізія обґрунтованості планування і використання фонду оплати праці.

Ревізію витрат на оплату праці слід розпочати з перевірки обґрунтованості розрахунків до кошторису установи за КЕКВ 2110 «Оплата праці працівників бюджетних установ» та 2120 «Нарахування на заробітну плату» [65]. Це означає, що необхідно перевірити, чи правильно розраховано витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату в кошторисі установи. Для цього перевіряється обґрунтованість потреби ХХХ в передбачених кошторисом розмірах асигнувань в розрізі кожного КЕКВ за загальним та спеціальним фондами видаткової частини кошторису.

З метою аналізу правильності планування видатків на оплату праці, працівники Держаудитслужби зіставляють та звіряють документи загально-організаційного і кадрового характеру Університету з вимогами чинних нормативно-правових актів з оплати праці. Під аналіз підпадають розрахунки сум видатків, внесених до кошторисів, доцільність запланованих видатків, правильність їх розподілу за економічною класифікацією видатків бюджету. Ключовим моментом є з'ясування дотриманості вимогам Постанови КМУ № 228 [86].

З'ясувати обґрунтованість затверджених асигнувань на заробітну плату працівників ХХХ дозволяє перевірка обліку особового складу. Для цього аудиторі встановлюють факт дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису; наявність понадштатних чи понаднормативних посад працівників. Така перевірка здійснюється у першу чергу, незалежно від діючих на підприємстві форм і систем оплати праці.

2. Ревізія нарахування та виплат заробітної плати, премій тощо

Методика ревізії нарахування та виплати заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці. При тарифній системі оплати праці, що діє в Університеті, аудиторі з'ясовують обґрунтованість використання тарифних ставок і посадових окладів, різного роду доплат, надбавок відповідно до

Постанови КМУ № 1298, Наказів МОН № 90 і № 557 [73; 76; 99], Колективного договору та інших локальних актів [23; 50].

Таке обґрунтування набуває не аби якого значення через кадровий склад ХХХ – персонал приблизно на половину представлений науково-педагогічними працівниками. З урахуванням доплат за науковий ступінь і вчене звання, а також надбавок за вислугу років, а у декого – за Почесне звання в спорті або культурі, загальна сума доплат і надбавок у доцента становитиме 50-70%, професора – 78-88%. Суть перевірки – запевнитися у законності виплат надбавок та доплат, а саме чи є наказ керівника про встановлення надбавки, доплати, чи була підстава для їх встановлення та чи не суперечить її розміру, встановленому Законом № 1556 [66]. Важливо з'ясувати чи збігається діяльність науково-педагогічного працівника за профілем з наявним науковим ступенем і вченим званням. Від цього залежить законність присвоєння посадових розрядів згідно з наказом по Університету відповідно до зайнятої посади.

Ревізія має з'ясувати законність здійснення заохочувальних та компенсаційних виплат. Для цього слід встановити чи не завищено розмір матеріальної допомоги, яка може надаватись у сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік, допомоги на оздоровлення. Це унормовано у Положенні про порядок надання матеріальної допомоги працівникам Університету [52]. Аудитор перевіряє, чи проведено преміювання працівників відповідно до Положення про преміювання [53] та чи в межах коштів на оплату праці. Аудитор також звертає увагу на те, чи не допускались випадки нарахування заробітної плати працівникам під час перебування їх у відпустках, на лікарняних, на санаторно-курортному лікуванні, а також шукає факти оплати праці за невідпрацьований час. Це особливо стосується оплати праці сумісників та працівників за угодами цивільно-правового характеру. Відмітимо, це було актуально до грудня 2022 р., поки не скасували Постанову КМУ № 245 і Положення № 43 [54; 106].

Працівники часто мають сумісництво не за основним місцем роботи, в тому числі, в інших містах. Щоб перевірити, чи не було «накладок» робочого часу за основним місцем роботи і за сумісництвом, а також перебування у відрядженні тощо, під час ревізії необхідно провести зустрічні звірки за основним місцем роботи сумісників. Для цього надсилають запит до установи, де працює сумісник. Це допоможе встановити, чи не було порушень у розподілі робочого часу.

Під час ревізії по особовим рахункам працівників перевіряється правильність обрахунку відпускних, вихідної допомоги, заробітної плати під час відряджень, зокрема правильність визначення середньої заробітної плати, яка обчислюється відповідно до Постанови КМУ № 100 [60], а також правильність тривалості наданої відпустки [67].

Також перевіряється дотримання законодавства при нарахуванні допомоги з тимчасової непрацездатності, яка надається за рахунок коштів установи, та правильність проведення індексації заробітної плати, регулювання якої встановлено Постановою КМУ № 1078 [61].

Нарешті, під час ревізії перевіряється своєчасність виплати заробітної плати, відпускних та виплат сум при звільненні. Строки для виплати цих сум визначені ст. 115 і 116 Кодексу законів про працю. Це означає, що аудитор перевіряє, чи своєчасно здійснюються виплати заробітної плати, відпускних та виплат сум при звільненні згідно з законодавством.

3. Ревізія правильності сплати ЄСВ і відрахувань із заробітної плати працівників.

При дослідженні документів, що стосуються нарахування / сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та військового збору, важливо переконатися у своєчасності та правильності таких утримань із заробітної плати. Це означає, що необхідно перевірити, чи своєчасно та правильно здійснюються утримання з

заробітної плати на сплату цих податків та зборів. Тому перевірки підлягають наступні аспекти (складено автором на підставі Наказу ДПС № 322 [36]):

- правильність визначення об'єкта оподаткування ПДФО та ВЗ при нарахуванні (виплаті) доходів платникам податків у вигляді заробітної плати, винагород за ЦПД за виконання робіт (надання послуг), інших виплат фізичним особам (як у грошовій, так і не грошовій формі);

- правильність застосування до об'єкта оподаткування розміру ставок ПДФО залежно від виду доходу;

- правомірність надання ПСП;

- надання поворотної фінансової допомоги фізичним особам та оподаткування такої допомоги у разі встановлення факту її неповернення;

- правильність визначення бази нарахування ЄСВ;

- правильність та правомірність застосування розміру ЄСВ;

- дотримання встановлених строків сплати (перерахування) до бюджетів ПДФО, ВЗ, ЄСВ;

- дотримання вимог щодо пропорційності сплати ЄСВ (авансових платежів) одночасно з виплатою сум заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується ЄСВ;

- на яких рахунках обліковується нарахування та сплата ПДФО, ВЗ, ЄСВ.

Перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати ПДФО, ЄСВ, ВЗ має певну методику, яка затверджена Наказом ДПС № 322 [36]. Контроль нарахувань на фонд оплати праці (ЄСВ) покладено на органи ПФУ. Тому, у разі виявлення порушень з даного питання до проведення ревізії залучають представників цього Фонду [96].

Через карантин (з березня 2020 р. до липня 2023 р.) та воєнний стан (з лютого 2022 р.) в ХХХ виникало чимало нетипових робочих ситуацій: неявка працівників на роботу, мобілізація, неоплачувана відпустка, дистанційна робота, зокрема з закордону, простій, служба в територіальній обороні, призупинення дії трудових договорів. Відтак зарплатну звітність за цей період ще чекатимуть

перевірки. Назвемо кілька моментів, які неодмінно привернуть увагу посадових осіб контролюючих органів у Податковому розрахунку:

- нарахування та сплата ЄСВ за працівника, який перебував у безоплатній відпустці на період карантину / воєнного стану;
- нарахування та сплата ЄСВ за працівника-сумісника, який використав право на відпустку за власний рахунок через карантин / воєнний стан;
- законність донарахування ЄСВ до мінімальної заробітної плати під час призупинення навчання;
- нарахування ЄСВ на суму компенсації за невикористану відпустку, якщо її виплачують після звільнення працівника;
- нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів установи в період простою не з вини працівника;
- відображення даних про працівників, які знаходяться у неоплачуваній відпустці у звітності з ЄСВ за формою Д4 (місячна)% тощо.

На заключному етапі ревізії формується пакет документів щодо проведеної перевірки. Виявлені зауваження, запитання, формуються у вигляді робочого документу. У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ.

3.3. Узагальнення результатів контролю за використанням коштів на виплати працівникам

Керівництво ХХХ не надало нам згоди дослідити фактографічний матеріал аудиту, проведеного ревізійною комісією МОН України у 2022 р. Тому ми здійснили спробу апробувати методику контролю досліджуваного об'єкта на умовному прикладі. У цьому параграфі магістерської роботи згруповані

потенційні помилки, які зазвичай знаходять аудитори у бюджетних установах. Змодельюємо ситуацію, яка містить порушення з урахуванням особливостей обліку праці персоналу закладу вищої освіти, деталізуємо пропозиції, що сприятимуть ліквідації й уникненню ймовірних негативних явищ.

Ситуація 1. Оплата працівнику часу, який він фактично не відпрацював

При контролі обліку заробітної плати перевіряється дотримання трудової дисципліни. Аудитори вивчають розподіл обов'язків працівників та їх фактичне завантаження роботою, а також звертають увагу на ефективність використання робочого часу, зіставляючи фактично відпрацьований час з плановим. Це допомагає встановити, чи дотримуються працівники трудової дисципліни та ефективно використовують свій робочий час.

Типовий тип порушення, яке виявляють аудитори, коли бухгалтер установи нараховує заробітну плату працівникові у повному обсязі тоді, коли останній не повністю відпрацював звітній місяць. Наприклад, якщо працівник запізнювався на роботу на декілька години через те, що перебував у суді, то копія виклику на судове засідання, яка зберіглася у його особовій справі, може служити доказом того, що працівник не міг бути у той час чи день на роботі. Таким чином, будь-який документ чи встановлена обставина, яка доводить це, є умовою зменшення кількості відпрацьованих годин у таблиці.

Тож якщо працівник відпрацював неповний місяць чи не виконав норму праці, то бухгалтер має нараховувати оклад пропорційно виконаній нормі праці/часу. Про це сказано у Листі Мінсоцполітики № 2993/0/101-17 [116].

Ситуація 2. Оплата роботи за сумісництвом керівного працівника

Порядок організації роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій до кінця листопада 2022 р. регулювали – Постанова КМУ № 245 і Положення № 43 [54; 106]. Обидва документи містили однакову за суттю норму, що керівники бюджетних установ, структурних підрозділів та їх заступники, не мають право працювати за сумісництвом.

Відповідно, аудитор виявить порушення, якщо директор бібліотеки Університету буде працевлаштований за сумісництвом на вакантній посаді бібліотекара. Це призведе до зайво виплаченої заробітної плати такому працівнику за сумісництвом. Отже, при нарахуванні заробітної плати працівникам бюджетної сфери, бухгалтер має перевіряти, чи правомірно вони працюють за сумісництвом.

Але слід наголосити, що бюджетна сфера мала певні законодавчі обмеження для сумісництва, утім з грудня 2022 р. багато норм втратили чинність. Так, вказані вище Постанова КМУ № 245 і Положення № 43 втратили чинність. Відтепер керівники мають право працювати за сумісництвом, якщо таке правом для них не обмежене колективним договором. То ж і директор бібліотеки бюджетної установи може зараз бути за сумісництвом, наприклад, бібліотекаром чи бібліографом. Але слід узгоджувати графік роботи за основним місцем і за сумісництвом. Підґрунтям є норма ст. 1021 КЗпП, за якою сумісництвом вважається «виконання працівником, крім основної, іншої оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час ...» [21].

Ситуація 3. Робота за сумісництвом без узгодженого графіка

Аудитори проводять зустрічні звірки за основним місцем роботи сумісника, щоб встановити факти виплати зарплати за невідпрацьований час. Метою цього є виявлення «накладок» робочого часу за основним місцем роботи і за сумісництвом, а також перебування у відрядженні тощо. Це допомагає забезпечити правильність виплат зарплати суміснику.

Під зустрічну перевірку, наприклад, попаде Голова ДЕК, який працює за сумісництвом в Університеті, і, одночасно є НПП у ЗВО іншого міста. Аудитори під перевірку підведуть навіть час, необхідний щоб дістатися з одного міста до іншого. Якщо з отриманого документу за основним місцем роботи викладача-сумісника виявиться, що одночасно з роботою за сумісництвом у нього за основним місцем роботи значиться керівництво дипломними роботами, аудитори

вказують на порушення. Як наслідок, буде висунута вимога не зараховувати години роботи працівника за сумісництвом у той час, коли у нього були «накладки» та зменшити зайво нараховану оплату [45].

Після скасування Постанови КМУ № 245 і Положення № 43 у грудні 2022 року, вирішенням проблеми стало узгодження графіків роботи з усіма роботодавцями, щоб уникнути «накладок». При цьому слід враховувати не тільки графік аудиторної роботи, але й графік наукової, методичної та організаційної роботи, тобто так званої «другої половини дня», і мати відповідні графіки та звіти про їх виконання.

Ситуація 4. Підвищення окладу науково-педагогічним працівникам на 11%

Типовим типом порушення, яке виявляють аудитори, є завищення посадових окладів, розмірів надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і гарантійних виплат. Тому контроль за використанням затвердженого фонду заробітної плати передбачає перевірку правильності зазначених розмірів та сум доплат і надбавок; законність джерел їх виплати.

Відповідно до Постанови КМУ № 36, науково-педагогічні працівники, на відміну від педагогічних працівників, мають право на підвищений розмір окладів на 11% [104]. Наприклад, у штатному розписі Університету є посади акомпаніатора, музичного працівника, концертмейстера. Сказати яка з цих посад є науково-педагогічною, а яка просто педагогічною без нормативно-правового акту неможливо. Саме звернення до Постанови КМУ № 963 не дасть бухгалтеру помилитися – з названих посад лише концертмейстеру слід нараховувати посадовий оклад, збільшений на 11%, оскільки ця посада є науково-педагогічною [78].

Ситуація 5. Виплата доплати за шкідливі умови праці без атестації робочого місця

При перевірці правильності встановлених надбавок та доплат аудитору необхідно розглянути обґрунтованість підстав для їх надання. Наприклад, у ситуації з виплатою доплати за шкідливі умови праці без атестації робочого

місяця, аудитор повинен перевірити, чи є достатньою підставою для надання такої доплати те, що робоче місце не було атестоване. Це допоможе встановити, чи правильно встановлено надбавки та доплати.

Бухгалтер установи зайво нарахує та виплатить доплату 8% до посадового окладу завідувачу навчальної лабораторії кафедри хімії, а також відпускні за час перебування працівника у 7-денній додатковій відпустці за шкідливі умови праці, якщо Університет не проводив атестацію за робочим місцем такого співробітника. Навіть якщо право на пільгу прописано в Колективному договорі, такі виплати працівнику є грубим порушенням законодавства. Підстава для виплат за шкідливі умови праці виникає тільки тоді, коли це визнає атестаційна комісія, яка встановить перелік шкідливих робіт та розмір доплат за них відповідно до Типового положення № 387 [89]. Крім цього, роботи (посади) мають міститися у додатку 9 до Наказу МОН № 102, а порядок призначення доплати прописаний у Колективному договорі [19; 23; 73]. Лише тоді доплата за шкідливі умови праці в установі буде правомірною.

Ситуація 6. Нарахування доплат за вчене звання та науковий ступінь

Прискіпливо аудитор ставляться до фактів підвищення розмірів посадових окладів викладачам, які мають здобутки у науці та спорті, оскільки на працівників національних закладів не поширюється граничний розмір надбавок у 50% посадового окладу. Головною умовою для їх встановлення є діяльність працівника, яка за профілем має збігатися з наявним науковим ступенем, вченим званням, почесним званням. Аудитор зажадає побачити документальне підтвердження цього факту. Але для контролюючої сторони складається парадоксальна ситуація. Керівник установи має право самостійно визначати, чи відповідає учене звання та науковий ступінь профілю діяльності працівника на займаній посаді. Немає нормативних документів, які обмежували б керівника ЗВО у цьому праві. Тобто, керівник має повну свободу дій у цьому питанні.

На практиці маємо ситуацію, коли звання доцента отримано по кафедрі музики, але працює викладач на кафедрі хореографії і отримує дану доплату.

Ситуація 7. Заохочення надбавками за відсутності економії фонду оплати праці

Уявимо ситуацію, за якої бухгалтер Університету протягом року виплачував окремим працівникам надбавки за високі досягнення у праці / складність, напруженість у роботі / престижність праці за рахунок економії фонду оплати праці. Натомість аудитори можуть визнати ці надбавки незаконними, якщо під час перевірки вони виявлять завищення розрахунків потреби фонду оплати праці. Щоб уникнути такого порушення, такі виплати потрібно планувати залежно від займаних посад: в середніх розмірах за вакантними посадами та індивідуально для кожного працівника [24].

Всі порушення під час нарахування зарплати можуть призвести до додаткових порушень. Наприклад, незаконне завищення розміру зарплатних виплат може призвести до надмірної сплати внесків до державних цільових фондів за завищеними сумами. Тобто, одне порушення може тягнути за собою інші порушення.

Конкретизуємо перелік профілактичних заходів щодо запобігання виникнення недоліків, правопорушень у господарській діяльності Університету в сфері розрахунків оплати праці.

1. Уникненню порушень під час проведення аудиту на підприємстві здебільшого може зарадити висока кваліфікація бухгалтера: Глибокі знання бухгалтерських та кадрових нормативів, ретельність, уважність та прискіпливість під час створення документів є ключовими факторами для запобігання виникненню недоліків та правопорушень. Тож підвищення професійної кваліфікації є запорукою запобігання виникнення недоліків, правопорушень.

2. Багато порушень, які виявляє аудиторська перевірка заробітної плати, не пов'язані зі складними нормами законодавства або незрозумілими нововведеннями. Натомість, вони часто пов'язані з простою необачністю. Тобто, багато помилок можна уникнути, будучи уважним та обережним під час обробки

документів та проведення розрахунків. Тому, щоб уникнути прикрих помилок слід подбати про наявність усіх документів, які підтверджують ті чи ті виплати на користь працівників, особливо це стосується встановлених надбавок та доплат, застосування ПСП, премій, матеріальної допомоги тощо.

3. Необхідно забезпечити належне зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, а також інших документів, що стосуються обчислення та сплати податків та зборів, протягом строку, встановленого ст. 44 ПКУ. Це допоможе уникнути проблем під час аудиту та забезпечить належне дотримання податкового законодавства. Мінімальні строки зберігання основних зарплатних документів вказані у Переліку, затвердженому Наказом Мініюсту № 578 [79].

4. Навіть досвідчені бухгалтери іноді вагаються, як правильно встановити терміни виплати заробітної плати та як їх потім не порушити. Тому необхідно юридично грамотно прописати терміни виплати заробітної плати у Колективному договорі, та діяти відповідно до КЗпП у випадку отримання розпорядження керівника перенести строки виплати заробітку або заяви працівників щодо виплати заробітної плати не за графіком виплат.

5. При нарахуванні заробітної плати, варто уважно перевіряти первинні документи – періодично співставляти бухгалтерські документи з кадровими, аби уникнути порушень. Контакт з відділом кадрів дозволить запевнитися, чи в порядку документи, пов'язані з трудовими відносинами та оплатою праці.

6. Об'єктом перевірки є й організація бухгалтерського обліку операцій з оплати праці. Необхідно звертати увагу на скорочення обсягу документації і поліпшення її якості.

7. Варто усунути порушення, які були зафіксованих в актах попередніх ревізій. Якщо установа їх не виправила, то аудиторі обов'язково візьмуть письмові пояснення у керівника або інших відповідальних осіб об'єкта контролю.

Отже, для запобігання виникненню недоліків та правопорушень у сфері розрахунків оплати праці, необхідно забезпечити високу кваліфікацію бухгалтера, уважність та обережність під час обробки документів, належне зберігання всієї звітності, юридично грамотне оформлення термінів виплати зарплати, регулярний контакт з відділом кадрів та усунення порушень, виявлених під час попередніх аудиторських перевірок. Це допоможе уникнути проблем під час аудиту та забезпечить належне дотримання податкового законодавства.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження методики обліку розрахунків оплати праці, а також пов'язаного з нею контролю у ХХХ отримані наступні висновки:

1. Аналіз авторських думок науковців і практиків виявило тенденцію ототожнення авторами терміну «оплата праці» із терміном «заробітна плата». Водночас, існує розмаїття формулювань поняття «заробітна плата» у науковій економічній літературі, а дефініція «виплати працівникам» залишається мало розробленою – більшість науковців не використовують її у своїх працях.

На нашу думку, термін «оплата праці» як економічна категорія – це комплекс гарантій, зобов'язань та відносин (трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних) між працівниками і роботодавцем, основою яких є винагорода за виконану роботу. А оплата праці є синонімом не заробітної плати, а організації заробітної плати. Додавання тлумачення оплати праці у такому розумінні до тексту Закону «Про оплату праці» сприятиме припиненню термінологічного дискурсу в науковому середовищі.

Терміни «оплата праці», «заробітна плата» і «виплати працівникам» мають різне значення. З огляду на предмет нашого дослідження, оплата праці – це комплекс заходів, спрямованих на визначення розміру заробітної плати та умов її виплати. Заробітна плата – це грошове винагородження, яке працівник отримує за свою працю. Виплати працівникам – це грошові кошти, які виплачуються працівникам у вигляді заробітної плати, компенсацій, допомоги тощо.

У тому разі, коли йдеться про оплату праці як об'єкт обліку розрахунків, заробітну плату і виплати працівникам можна вважати схожими за сенсом термінами. Поєднує їх грошовий вираз, якого набувають ці категорії при обліку.

2. В ХХХ діє колективно-договірний принцип регулювання оплати праці з регулюванням її на вищих рівнях – галузевому, національному, міжнародному. Процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам Університету ґрунтується на трирівневій системі нормативно-правового регулювання

практики бухгалтерського обліку за виплатами працівникам, що складається з законодавчого, нормативного, організаційно-розпорядчого шаблів.

На законодавчому рівні системи регулювання бухгалтерського обліку, вплив норм правової бази поширюється на усі види діяльності. Державні нормативні правові акти (Закони України, постанови Кабінету Міністрів України), які визначають сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності незалежно від видів економічної діяльності.

На нормативному рівні галузеві нормативні правові акти (документи Міністерства фінансів України, Міністерства освіти і науки України, Міністерства соціальної політики, Міністерства юстиції, Державної податкової служби України), які розкривають особливості застосування державних актів з окремих питань бухгалтерського обліку та контролю з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності.

На організаційно-розпорядчому рівні регулювання бухгалтерського обліку керується робочими документами ХХХ. Щодо організації бухгалтерського обліку та впровадження конкретної облікової політики, які приймаються власником (керівником) на основі документів вищого рівня, представлених у двох попередніх групах документів цього забезпечення.

Рекомендується розробити та затвердити Положення про відділ бухгалтерії, яке б визначало завдання та функціональні обов'язки такого відділу ХХХ, повноваження його керівника – головного бухгалтера та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня. Також слід виправити ситуацію з відсутністю в закладі Положення про організацію бухгалтерського обліку університету.

3. Аналіз обліку розрахунків з оплати праці в Університеті, відображення інформації про виплати працівникам у звітності показав, що він відповідає методиці, викладеній у листах, інструкціях та нормативно-правових актах. Аналітичний та синтетичний облік ведеться з використанням прикладної

програми ІС-ПРО, що полегшує роботу бухгалтера та зменшує ризик помилок. Однак, було виявлено, що на підприємстві необхідно синхронізувати облік заробітної плати у бухгалтерії та відділі кадрів. Це спростить роботу бухгалтера, посилить контроль та позбавить працівників подвійної роботи, коли один і той самий приказ вносять двічі у різні облікові системи.

4. Інформація про розрахунки з персоналом по оплаті праці є об'єктом фінансової, бюджетної, статистичної і податкової звітності. У фінансовій звітності об'єктом відображення у звітності є зобов'язання підприємства по розрахункам з оплати праці та елемент витрат відповідно. У бюджетній звітності розрахунки з персоналом по оплаті праці відображаються однаково у всіх формах – як елемент витрат і як об'єкт нарахувань на заробітну плату. У статистичній звітності дані про розрахунки за оплату праці представлені як елемент витрат; об'єкт нарахувань на заробітну плату та доходи за професіями окремих працівників. Податкова звітність включає інформацію про розрахунки з персоналом за оплату. Ця оплата є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб і є базою для нарахування єдиного соціального внеску.

Методика оподаткування розрахунків за оплату праці передбачає нарахування та сплату податків та зборів, пов'язаних з оплатою праці. Утримання проводяться та сплачуються роботодавцем з заробітної плати працівника. Податкові утримання з заробітної плати включають податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Нарахування на заробітну плату, на відміну від утримань із заробітної плати, сплачуються роботодавцем (за рахунок коштів підприємства). Єдиний соціальний внесок нараховується як при виплаті заробітної плати, так і при допомозі по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах тощо. Університет дотримується всіх норм закону щодо методології та розміру нарахувань та утримань, термінів їх сплати до бюджету, а також правил врахування проведених нарахувань та утримань у бухгалтерському обліку.

6. Контрольно-ревізійна практика в закладах вищої освіти передбачає ревізію обґрунтованості планування і використання фонду оплати праці;

нарахування та виплат заробітної плати, премій, матеріальної допомоги, за лікарняним листком; правильності сплати ЄСВ і відрахувань із заробітної плати тощо. Аудитор повинен забезпечити перевірку ряду аспектів, пов'язаних з оплатою праці. Це включає перевірку використання затвердженого фонду заробітної плати, стану трудової дисципліни, організації праці та ведення особових справ працівників. Аудитор також перевіряє правильність ведення документації за виплатами працівникам, відповідність видатків на оплату праці кошторисним призначенням та обґрунтованість їх встановлення, а також правильність визначення нарахувань на фонд оплати праці та відрахувань із заробітної плати працівників.

7. В період карантину та правового режиму воєнного стану для деяких органів було введено мораторій/заборону на проведення контрольних заходів. Це стосується планових перевірок Держпраці та її територіальних органів, а також податкових перевірок та документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати ЄСВ. Рахункова палата здійснює контрольні заходи без обмежень у період дії правового режиму воєнного стану; планові/позапланові державні фінансові аудити, інспектування/ревізії Держаудитслужбою та її територіальними органами. Одночасно законодавство допускає позапланові перевірки з боку Держпраці; а також камеральні, документальні позапланові та фактичні перевірки податківцями.

Через карантин та воєнний стан в ХХХ виникало чимало нетипових робочих ситуацій, пов'язаних з трудовими відносинами та оплатою праці. Тому об'єктом найближчого аудиту стане законність оформлення трудових відносин і припинення трудових договорів під час карантину; дотримання керівництвом Університету вимог Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану».

8. Узагальнення типових порушень в процесі виконання розрахунків з оплати праці персоналу закладу вищої освіти дозволяє сформулювати основні групи проблем:

Неправочинне:

- застосування пільг під час оподаткування доходів фізичних осіб без наявності документів, які підтверджують ці пільги;
- нарахування виплат працівникам, чії документи, пов'язані з трудовими відносинами, оформленні з порушенням вимог;

Помилки:

- при відображенні нарахованих сум заробітної плати при бухгалтерському обліку та у звітності;
- при визначенні тарифних ставок і посадових окладів, встановленні доплат і надбавок;
- в розрахунках відпускних, лікарняних листах із тимчасової непрацездатності, інших виплат працівникам;
- у відображенні фактично виконаних робіт або наданих послуг;
- у проведенні обчислення утримань та нарахування податків і зборів;
- оподаткування нарахованої та виплаченої працівникам установи матеріальної допомоги.

Порушення:

- під час укладання трудових угод та контрактів;
- строків запровадження зарплатного проекту;
- термінів виплати заробітної плати.

Отже, на підставі проведеного дослідження сформулюємо пропозиції щодо покращення обліку розрахунків з оплати праці в ХХХ:

- Покращити внутрішній контроль. Розробити та впровадити систему контролю якості, яка забезпечить перевірку всіх розрахунків з оплати праці на предмет помилок. Впровадити додаткові процедури контролю для перевірки правильності нарахувань та виплат, а також для перевірки дотримання законодавства щодо оподаткування.

- Запланувати аудит. Розробити план аудиту, який включатиме перевірку ряду аспектів, пов'язаних з оплатою праці, включаючи використання затвердженого фонду заробітної плати, стан трудової дисципліни, організацію праці та ведення особових справ працівників. Провести аудит та перевірку всіх

розрахунків з оплати праці за останній рік, щоб виявити будь-які помилки або порушення.

- Синхронізувати облік заробітної плати. Впровадити систему, яка дозволить синхронізувати облік заробітної плати між бухгалтерією та відділом кадрів. Це може включати в себе спеціалізоване програмне забезпечення або процедури координації.

- Оновити процедури та політику. Переглянути та оновити всі процедури та політики, пов'язані з оплатою праці, щоб вони відповідали всім вимогам законодавства. Рекомендується розробити та затвердити Положення про відділ бухгалтерії, Положення про організацію бухгалтерського обліку університету.

- Підвищити кваліфікацію бухгалтерів. Влаштувати навчальні курси та семінари для працівників, щоб вони могли оновити свої знання про правила та процедури, пов'язані з оплатою праці. Зокрема, провести навчання для бухгалтерів з використанням програми ІС-ПРО для подальшого полегшення роботи та зменшення ризику помилок.

- Проаналізувати вплив карантину та воєнного стану. Провести дослідження щодо впливу карантинних обмежень та воєнного стану на роботу Університету, зокрема на оплату праці. Це може допомогти у плануванні та адаптації до подальших подібних ситуацій.

- Впровадити систему управління документами. Розробити та впровадити систему управління документами, яка допоможе зберегти всю необхідну документацію, пов'язану з оплатою праці, в організованому та доступному вигляді.

Вважаємо, що запропоновані заходи сприятимуть покращенню стану розрахунків з оплати праці з персоналом університету, мотивують працівників, зокрема науково-педагогічний склад кафедр і підрозділів, на подальше особисте вдосконалення та підвищення кваліфікації що в свою чергу сприятиме підвищенню якості освітніх послуг, що надає університет.

Узагальнений у магістерській роботі досвід обліку та контролю розрахунків з оплати праці у закладі вищої освіти містить певні практичні уроки,

які можуть зарадити регулюванню відповідних процесів за умови врахування їх зацікавленими сторонами. А втім, зазначимо на невичерпності й перспективності подальшого вивчення названої наукової проблеми.

