

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Теоретико-методологічні основи обліку, оподаткування та
контролю розрахунків з оплати праці**

Виконала:

Ступак Юлія Анатоліївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Полятикiна Лариса Iванiвна
доцент кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Плаксієнко Валерій Якович
доктор економічних наук, професор, професор
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Полтавського університету економіки і торгівлі

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Економіки і менеджменту

Кафедра

Обліку і оподаткування

Освітній ступінь

Магістр

Спеціальність

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

Затверджую:

« 08 » листопада

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Ступак Юлії Анатоліївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методологічні основи обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці

2. База практичного дослідження:

Загін технічної служби Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області

керівник роботи **Полятикіна Лариса Іванівна, к.е.н., доцент**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

11.01. 2023 р. № 51-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 12 грудня 2023 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та

установчі документи, фінансова, статистична, бюджетна та податкова звітність,

законодавчо - нормативні акти з питань обліку і контролю, монографії, фахові наукові

статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного

стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

дослідити понятійну сутність категорії «оплата праці», як об'єкта обліку;

вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;

провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;

навести організаційно – економічну характеристику досліджуваної державної установи;

розкрити стан організації обліку і контролю розрахунків з оплати праці державної установи;

визначити особливості методики обліку і контролю розрахунків з оплати праці у базовій установі;

надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і контролю розрахунків з оплати праці в умовах функціонування досліджуваної державної установи;

сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	листопад 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - січень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2023 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2023 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	01-04 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	04-08 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	08 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	08-13 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	14-15 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Юлія СТУПАК

Керівник роботи

Лариса ПОЛЯТИКІНА

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНІК

Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Ступак Ю.А. Теоретико-методологічні основи обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці – Рукопис

Кваліфікаційна робота на здобуття ОС «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», Сумський національний аграрний університет, Суми, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена обліку, оподаткуванню та контролю операцій щодо розрахунків з оплати праці та пошуку шляхів удосконалення на базі практичного дослідження Загін технічної служби Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області.

У кваліфікаційній роботі представлено теоретико-методичне узагальнення, визначено практичні аспекти та шляхи вдосконалення організації обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці досліджуваної державної установи.

Якісно побудоване облікове супроводження розрахунків з оплати праці окремої державної установи виступає вагомим інформаційним джерелом обліково-економічної, фінансової, управлінської інформації, що уможливорює організацію контролю процедури їх реалізації.

Сформовано визначення поняття «заробітна плата»: являє собою будь-яку винагороду чи заробіток, яка виплачується робітнику за фактично виконані роботи або надані послуги у відповідності до його трудового договору, фактично, в більшості випадків, представлена в грошовій формі, яка виступає головним чинником матеріальної зацікавленості працівників підприємства чи установи у досягненні передбачених високих кінцевих результатів їхньої праці.

Проведено, з використанням сучасних аналітичних методик, організаційно економічну характеристику діяльності досліджуваної бюджетної установи.

Обґрунтовано рекомендації з розробки форм документації для обліку виплат особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту і варіанти удосконалення структури грошового забезпечення.

Запропоновано перелік аналітичних рахунків для здійснення обліку розрахунків з оплати праці у досліджуваній установі.

Ідентифіковано переваги імплементації програмного продукту «МІА: Персонал» в діяльність досліджуваної установи. Дана інформаційно-аналітична система управління персоналом, яка забезпечує облік інформації в межах інтегрованих комп'ютерних, мережевих і комунікаційних технологій для оптимізації функціонування в адміністративно-кадровій сфері управління.

Запропоновано організаційну побудову технології проведення контрольного процесу відповідних розрахунків у Загоні технічної служби.

Розроблено програму контролю нарахування заробітної плати в досліджуваній установі, яка є основою формування контрольного процесу, що включає певний перелік питань, а також містить додаткові процедури щодо обліку праці та оперативного економічного контролю за використанням праці та фонду її оплати.

Для проведення контролю нарахування заробітної плати запропоновано використовувати певний перелік спеціалізованих відомостей для окремо визначеного періоду.

Ключові слова: виплати працівникам, грошове забезпечення, заробітна плата, контроль, облікова політика, оподаткування.

ABSTRACTS

Stupak Y. Theoretical and methodological bases of accounting, taxation and control of payroll - Manuscript

Qualification work for the degree of Master's degree in specialty 071 "Accounting and Taxation", Sumy National Agrarian University, Sumy, 2023.

The qualification work is devoted to accounting, taxation and control of operations on payroll settlements and the search for ways to improve on the basis of a practical study of the Technical Service Unit of the Main Directorate of the State Emergency Service of Ukraine in Sumy region.

The qualification work presents a theoretical and methodological generalization, identifies practical aspects and ways to improve the organization of accounting, taxation and control of payroll operations of the state institution under study.

Qualitatively constructed accounting support of payroll settlements of a separate state institution is a significant information source of accounting, economic, financial,

and management information, which makes it possible to organize control over the procedure for their implementation.

The article defines the concept of "wages" as any remuneration or earnings paid to an employee for the work actually performed or services rendered in accordance with his or her employment contract, in fact, in most cases, it is presented in monetary form, which is the main factor of material interest of employees of an enterprise or institution in achieving the expected high end results of their work.

Using modern analytical methods, the author carried out an organizational and economic characterization of the activities of the studied budgetary institution.

The author substantiates recommendations for developing forms of documentation for accounting for payments to persons holding the rank of private and commander of the civil defense service and options for improving the structure of financial support.

A list of analytical accounts for accounting for payroll payments in the studied institution is proposed.

The advantages of implementing the software product "MIA: Personnel" software product in the activities of the researched institution are identified. The information-analytical system of personnel management is presented, which provides information accounting within the framework of integrated computer, network and communication technologies to optimize the functioning in the administrative and personnel management sphere.

The organizational structure of the technology for conducting the control process of relevant calculations in the Technical Service Unit is proposed.

A program for controlling payroll in the researched institution has been developed, which is the basis for the formation of a control process that includes a certain list of issues and also contains additional procedures for labor accounting and operational economic control over the use of labor and the payroll.

To control payroll, it is proposed to use a certain list of specialized information for a separately defined period.

Keywords: employee benefits, cash benefits, wages, control, accounting policy, taxation.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	11
1.1 Економічна сутність та особливості здійснення розрахунків з оплати праці	11
1.2 Нормативне регулювання організації обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці	15
1.3 Організаційно-методологічні аспекти обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці	18
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ЗТС ГУ ДСНС УКРАЇНИ У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ	25
2.1 Організаційно-економічна характеристика установи	25
2.2 Облікове супроводження операцій щодо розрахунків з оплати праці	36
2.3 Організація внутрішнього контролю операцій щодо розрахунків з оплати праці бюджетної установи	47
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	55
3.1 Вдосконалення організаційної компоненти обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці	55
3.2 Вдосконалення облікового супроводження розрахунків з оплати праці бюджетної установи	60
3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій розрахунків з оплати праці бюджетної установи	66
ВИСНОВКИ	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день, навряд чи можна уявити сучасне суспільство без бюджетних установ і організацій, як би стрімко не розвивались ринкові відносини з їх приватною власністю і комерційними інтересами. Державна політика у сфері регулювання оплати праці є одним із ключових факторів боротьби з бідністю, тому оплата праці має стати одним із важливих об'єктів соціальної політики держави. Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій та важливих соціально-економічних явищ. Облік праці та заробітної плати є одним із найважливіших у системі обліку в бюджетній установі, який ведеться в обов'язковому порядку. Оплата праці є найвагомішою складовою всіх видатків бюджетних установ, а їх облік є однією з найважливіших ділянок або напрямів облікового процесу. Бухгалтерський облік виплат працівникам у бюджетній сфері України є недосконалим і знаходиться у процесі реформування.

Досліджувана нами тема є надзвичайно актуальною для України, тому багато вчених приділяють їй велику увагу. Різні аспекти цієї проблеми досліджували такі науковці, як: Бунда О.М. [1], Воронко Р.М. [3], Гамова О. В. [4], Іванова Н.А. [5], Кашперська А.І. [6], Колісник Г.М. [7], Коцеруба Н.В. [8], Мамонтова Н.А. [9], Меліхова Т.О. [10], Миронова Ю.Ю. [11], Михайловина С.О. [12], Назаренко О. В. [14, 42], Оляднічук Н.В. [16], Очеретько Л.М. [20], Подолянчук О.А. [24], Полятикіна Л.І [25], Томчук Ю. Ю. [37], Яременко Л. М. [39] та інші.

Незважаючи на те, що проблемі оплати праці присвячено безліч наукових праць, багато питань залишаються недостатньо розкритими. Все це зумовлює актуальність даної проблеми і свідчить про доцільність вибору автором напряму дослідження.

Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Теоретичні, методологічні та практичні аспекти трансформації формування та аудиту обліково-звітної компоненти управління підприємств (установ,

організацій) в транспарентних умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методологічних основ обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Для досягнення поставленої мети в магістерській кваліфікаційній роботі визначено такі завдання:

- сформулювати визначення поняття «заробітна плата»;
- вивчити законодавчо-нормативні та теоретичні аспекти обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці бюджетної установи;
- провести організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваної бюджетної установи;
- дослідити організацію обліку, оподаткування і контролю розрахунків по оплаті праці в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області;
- вдосконалити методику обліку розрахунків по оплаті праці в досліджуваній бюджетній установі відповідно до норм чинного законодавства;
- доповнити організаційну компоненту обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці загону технічної служби;
- вдосконалити функціонування системи контролю (в т.ч. внутрішнього) розрахунків по оплаті праці досліджуваної бюджетної установи.

Об'єктом дослідження обрано організаційно-фінансову діяльність Загону технічної служби Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації, обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Методологічною основою дослідження виступає діалектичний метод пізнання. Аналітичний та системний метод використано при дослідженні порядку формування аналітичних рахунків бухгалтерського обліку оплати праці. Індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції та порівняння застосовано

для дослідження понятійного апарату. Методи формальної логіки та моделювання дозволили вдосконалити організацію обліку розрахунків з оплати праці установи, порядок їх класифікації, забезпечили побудову ефективної системи контролю за порядком нарахування та виплати заробітної плати в установі, а також його організації. Метод узагальнення використаний при розробці структурних схем системи контролю розрахунків з оплати праці установи та порядку його організації.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна даної кваліфікаційної роботи освітнього ступеня «магістр» полягає у теоретичному обґрунтуванні та запропонованих рекомендаціях щодо вдосконалення обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці в умовах діяльності досліджуємої бюджетної установи.

Наукову новизну кваліфікаційної роботи визначають такі головні її результати:

- сформовано визначення поняття «заробітна плата»: являє собою будь-яку винагороду чи заробіток, яка виплачується робітнику за фактично виконані роботи або надані послуги у відповідності до його трудового договору, фактично, в більшості випадків, представлена в грошовій формі, яка виступає головним чинником матеріальної зацікавленості працівників підприємства чи установи у досягненні передбачених високих кінцевих результатів їхньої праці;

- проведено, з використанням сучасних аналітичних методик, організаційно економічну характеристику діяльності досліджуваної бюджетної установи;

- обґрунтовано рекомендації з розробки форм документації для обліку виплат особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту і варіанти удосконалення структури грошового забезпечення;

- запропоновано перелік аналітичних рахунків для здійснення обліку розрахунків з оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області;

- ідентифіковано переваги імплементації програмного продукту «МІА: Персонал» в діяльність досліджуваної установи. Дана інформаційно-аналітична

система управління персоналом, яка забезпечує облік інформації в межах інтегрованих комп'ютерних, мережових і комунікаційних технологій для оптимізації функціонування в адміністративно-кадровій сфері управління;

— запропоновано організаційну побудову технології проведення контрольного процесу відповідних розрахунків у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області;

— розроблено програму контролю нарахування заробітної плати в досліджуваній установі, яка є основою формування контрольного процесу, що включає певний перелік питань, а також містить додаткові процедури щодо обліку праці та оперативного економічного контролю за використанням праці та фонду її оплати;

— для проведення контролю нарахування заробітної плати запропоновано використовувати певний перелік спеціалізованих відомостей для окремо визначеного періоду.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на 2 Науково-практичних конференціях: Технології XXI сторіччя Ч.2 Секція «Прогресивні технології в економіці»: матеріали 28 міжнар. наук.-практ. конф., м. Суми, 24-26 листопада 2022 р.; «Scientific fundamentals of solving modern scientific problems» матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф., 17-19 квітня 2023 р. м. Варна, Болгарія.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи викладено на 85 сторінках. У роботі міститься 2 додатки. Список використаних джерел включає 44 найменування на 6 сторінках. Кваліфікаційна робота містить 15 таблиць та 21 рисунок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1 Економічна сутність та особливості здійснення розрахунків з оплати праці

Облік фактично відпрацьованого часу, нарахування, виплата та оподаткування заробітної плати представляють всебічні інтереси двох учасників сформованих соціально-трудових відносин (найманого працівника та роботодавця). Тому якісна організація обліку праці вимагає дотримання фінансово-розрахункової, організаційно-економічної дисципліни, своєчасного та правильного відображення відпрацьованого часу та нарахованої суми оплати праці, оподаткування, відповідним чином, нарахованих виплат з урахуванням пільгових категорій працівників та діючих соціальних гарантій.

Найвагомішим джерелом даних щодо розрахунків за виплатами працівникам виступає система бухгалтерського обліку (підсумки її роботи – належні показники у фінансовій, податковій та статистичній формах звітності). Підсистема облікового супроводження розрахунків за виплатами працівникам включає всю потрібну інформацію про аналізуємий вид розрахунків, що створює можливість зазначити про можливу перспективу задоволення інформаційних потреб власного управлінського персоналу через вивчення інформаційних потреб та належного налаштування облікового інструментарію. В даному контексті потрібно розглядати напрями подальшого удосконалення облікового супроводження розрахунків з оплати праці [26].

Бухгалтерський облік – це ефективна система фіксування інформації щодо операцій, які відбуваються в окремій бюджетній установі. Вона сформована таким чином, щоб найповніше та найкраще фіксувати інформаційні компоненти щодо стану та використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів бюджетної

установи. В системі бухгалтерського обліку можна ідентифікувати чотири основних компоненти:

- об'єкт бухгалтерського обліку;
- суб'єкт реалізації бухгалтерського обліку;
- обліковий процес;
- результати облікового процесу.

Суб'єктом обліку виступає служба бухгалтерського обліку бюджетної установи. Об'єктом бухгалтерського обліку, який підлягає дослідженню являється фонд оплати праці. Процесом виступає формування належних підстав та здійснення видатків бюджетними установами. Результат представляється через зведену розрахунково-платіжну відомість, звітність в частині узагальнення інформаційної компоненти стосовно видатків на оплату праці працівників [8].

На нашу думку, заробітна плата являє собою будь-яку винагороду чи заробіток, яка виплачується робітнику за фактично виконані роботи або надані послуги у відповідності до його трудового договору, фактично, в більшості випадків, представлена в грошовій формі, яка виступає головним чинником матеріальної зацікавленості працівників підприємства чи установи у досягненні передбачених високих кінцевих результатів їхньої праці.

Визначення терміну «заробітна плата» у діючих нормативних документах та у наукових працях вітчизняних вчених представлено на рисунку 1.1.

Не всі складові виплат, які були отримані працівники, можна назвати заробітною платою. Для з'ясування, безпосередньо які саме виплати відносяться до складу заробітної плати, необхідно керуватися нормами, визначеними діючими нормативними документами: Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108 [35], Інструкція зі статистики заробітної плати, наказ Держкомстату від 13 січня 2004 року № 5 [30].

Дані нормативні документи ідентифікують три основні компоненти заробітної плати:

1. Основна складова - це нарахована оплата за фактично відпрацьований час або вироблену продукцію, послуги, виконання покладених посадових обов'язків,

проведена відповідно до передбачених норм праці. Дана компонента містить тарифні ставки (оклади) та відрядні розцінки (у разі застосування відрядної форми оплати праці, яка залежить від фактичного виробітку). На переважній більшості підприємств та установ це обмежується безпосередньо самим окладом та оплатою днів перебування у відрядженні на основі середнього заробітку.

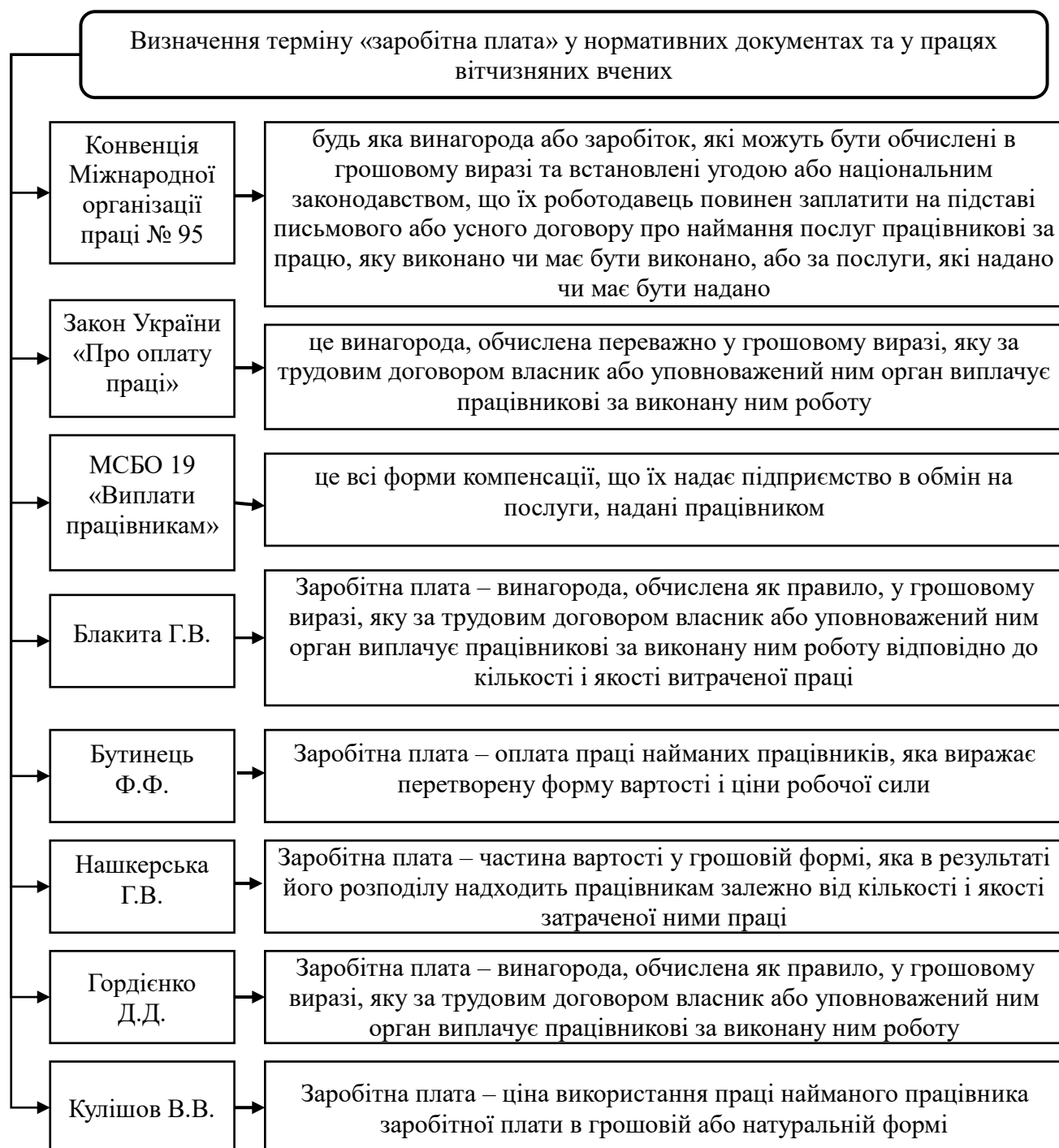


Рисунок 1.1 – Визначення терміну «заробітна плата» у нормативних документах та у працях вітчизняних вчених

Джерело: узагальнено автором на підставі [7]

2. Додаткова складова - це винагорода за здійснену працю понад передбачені норми, за наявні трудові успіхи, винахідливість та особливі умови для праці. На переважній більшості підприємств та установ це містить щомісячні та щоквартальні премії, відпускні та індексацію (за наявності).

3. Інші стимулюючі та компенсаційні виплати – представляють собою грошові та матеріальні виплати у вигляді винагород за підсумками року, премії у відповідності до спеціальних систем та положень, а також компенсаційні або інші виплати, які не є передбаченими діючим законодавством або здійснюються понад визначені норми. На більшості підприємств та установ подібні виплати або відсутні взагалі, або представлені щорічними преміями, матеріальною допомогою для відпочинку, преміями до ювілеїв тощо.

Дослідивши підходи сучасних науковців щодо трактування змісту поняття «заробітна плата», нами ідентифіковано їх різносторонність щодо визначення відповідного поняття. Їхні думки узагальнено та представлено у наступних позицій на рисунку 1.2.

Позиція підприємця (заробітна плата є однією з статей витрат, впливає на розмір прибутку підприємця, а для працівника це тільки мотиваційний чинник).	Позиція працівника (заробітна плата для працівника виступає основним джерелом доходу та носить суттєвий вплив на рівень його суспільного життя).
Трактування науковцями поняття «заробітна плата»:	
Позиція ринку (фактичний рівень заробітної плати впливає на попит та пропозицію наявної робочої сили).	Економічна позиція (відображає відносини між підприємцем, установою, організацією і найманим працівником).

Рисунок 1.2 – Різносторонність щодо трактування науковцями поняття «заробітна плата»

Джерело: узагальнено автором на підставі [40]

Для переважної більшості бюджетних установ України притаманні окремі проблемні питання, які стосуються безпосередньо організації синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці:

- організація оплати праці в державній установі;

- порядок застосування аналітичного обліку розрахунків з оплати праці;
- документальне супроводження розрахунків з оплати праці;
- формування якісного контролю за використанням робочого часу;
- сприяння зростанню продуктивності праці;
- правильність і своєчасність нарахування фактичних сум заробітної плати;
- правильність проведення належних утримань із заробітної плати;
- проведення згідно визначених термінів всіх розрахунків з працівниками;
- облік та контроль за використанням наявного фонду заробітної плати та іншими залученими грошовими коштами, які було виділено для оплати праці працівників окремої державної установи.

1.2 Нормативне регулювання організації обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці

В процесі власної діяльності бухгалтера керуються, в першу чергу – діючими нормативно-правовими актами країни та іншими чинними нормативними документами, вимогами щодо ведення та визначеною головною метою обліку в умовах окремого підприємства, установи, організації. Для організації злагодженої роботи служби бухгалтерського обліку установи розробляють спеціальне положення – «Положення про облікову політику». В ньому визначаються основні засади здійснення в державній установі обліку та обрані варіанти обліку із передбачених загальноприйнятих діючим законодавством.

Бухгалтерське облікове відображення фонду оплати праці розпочинається із формування відповідного документального супроводження. Умовно їх можна розділити на три блоки, які відображено на рисунку 1.3.

Регулювання розрахунків за виплатами працівникам у бухгалтерському обліку здійснюється на підставі низки діючих законодавчих актів: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28], НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [15], Податковий кодекс України [23], МСБО 19 «Виплати працівникам» тощо.

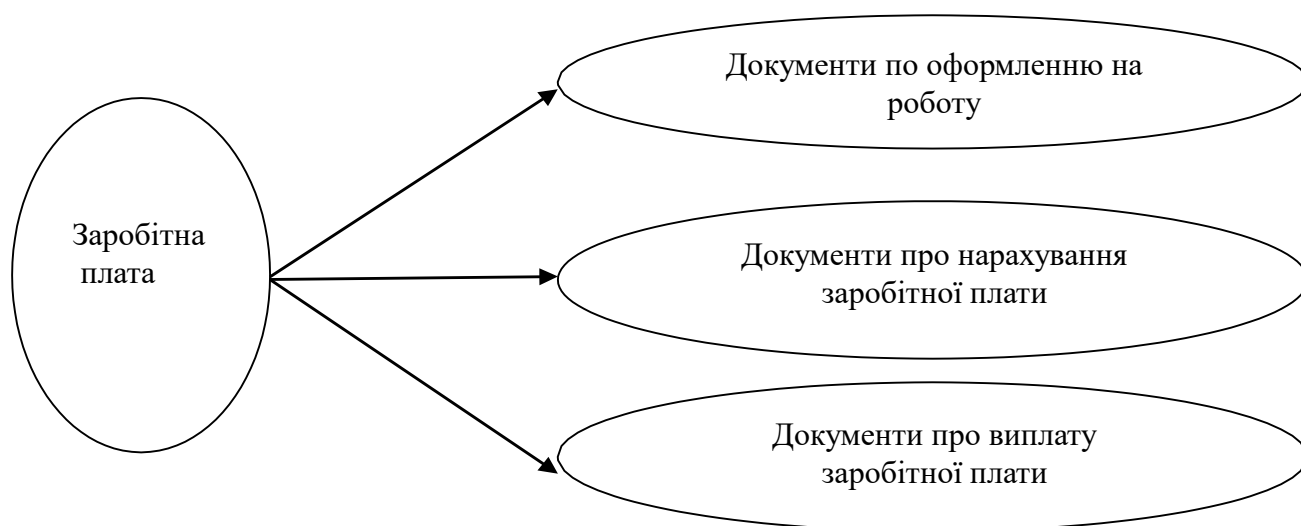


Рисунок 1.3 – Блоки документів, що відносяться до процесу облікового супроводження фонду оплати праці

Джерело: узагальнено автором на підставі [8]

Методологічні основи провадження обліку розрахунків за виплатами працівникам та формування на його основі звітності ґрунтується на принципах, які визначені у зазначених вище законодавчо-нормативних актах.

За умов перехідної економіки особливого вагомого значення набуває соціальний захист та проведення державного регулювання доходів населення, і в саму першу чергу оплати праці. На діючі бюджетні установи, як і на всі інші юридичні особи, розповсюджується дія законів України «Про відпустки», «Про оплату праці», Кодекс законів про працю, інструкції Держкомстату (Міністерства статистики), накази та діючі інструкції інших уповноважених державних органів щодо праці, її повсякчасної оплати, нарахування передбачених внесків до Пенсійного фонду, інструкціями організацій і установ, які фінансуються з державного чи місцевих бюджетів. За сучасних умов організації, бухгалтерський облік в бюджетних установах все більше потребує уваги науковців і практиків щодо напрямів вдосконалення системи оплати праці працівників та їх стимулювання на майбутнє, оптимізації отриманих доходів працюючими та їх належне оподаткування, організації облікового відображення та надання звітності,

що виступає обов'язковою передумовою сучасного сталого соціально-економічного розвитку.

Згідно статті 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата - це винагорода, яка була обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку в межах трудового договору власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за належним чином виконану ним роботу. Розмір отримуючої заробітної плати суттєво залежить від складності та умов робіт, що виконувались, професійно-ділових якостей самого працівника, отриманих результатів його праці та організаційно-господарської діяльності підприємства, організації, установи [35].

Даний Закон України також дає право керівникам місцевих органів виконавчої влади, діючих органів місцевого самоврядування, при яких сформовані централізовані бухгалтерії, керівникам інших бюджетних установ та організацій в межах фонду заробітної плати, визначеного в кошторисах доходів і видатків визначати працівникам даних установ, закладів та відповідних організацій конкретизовані розміри посадових окладів, доплат та надбавок до них.

Методологічні засади належного формування та якісного відображення в бухгалтерському обліку інформації щодо заробітної плати, а також представлення даних у формах фінансовій звітності передбачені у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [15].

Процедура документування на законодавчому рівні якісно регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та відповідним Наказом Держкомстату, що передбачають форми наявних первинних документів. На сьогодні на державному рівні передбачено лише сім обов'язкових форм первинних документів передбачених для розрахунків із оплати праці, що стосуються тільки оформлення або розірвання діючих трудових відносин, а також нарахування сум заробітної плати, що у майбутньому використовуватиметься як вагома підстава для нарахування пенсій та інших майбутніх соціальних виплат. Інші форми первинних документів, які безпосередньо стосуються нарахування заробітку та проведення інших виплат, визначаються підприємством, установою, організацією самостійно, ґрунтуючись на формах та системах оплати праці та

інших виплат, ухвалених в установі та визначених, як правило, у діючому колективному договорі.

В межах загальних правил, кількість днів при розрахунку відпускних у наказі відображається без урахування святкових та неробочих днів, які визначено у ст. 73 КЗпП. Іншими словами, якщо календарний день відпустки припадає на святковий (або неробочий день), його враховувати не потрібно. Однак за умов дії воєнного стану святково-неробочі дні представляють собою звичайні робочі дні. Окрім цього, на період воєнного стану за ст. 12 Закону № 2136 діють особливі норми (правила):

- надання щорічної основної відпустки за рішенням роботодавця може бути обмеженим тривалістю 24 к. дні за поточний робочий рік. Невикористані при цьому дні переносяться на період у якому буде припинення воєнного стану;

- під час дії воєнного стану роботодавець має право відмовляти у представленні невикористаних днів щорічної відпустки (при наявності факту звільнення, має бути виплачена компенсація за невикористані дні);

- роботодавець має право щодо відмовлення працівнику навіть у щорічній відпустці, якщо відповідний працівник задіяний у виконанні робіт на об'єктах критичної інфраструктури [19].

Законом України «Про оплату праці» [35] ідентифіковано тільки стимулюючу та відтворювальну функції нарахованої заробітної плати, при цьому науковці та вчені-економісти виділяють і доповнюють дані функції заробітної плати відповідно до сучасних викликів: захисною, оптимізаційною, структурною, регулюючою, функцією сприяння забезпеченню матеріального стимулювання задіяних працівника та функцією формування належного платоспроможного попиту населення.

1.3 Організаційно-методологічні аспекти обліку, оподаткування і контролю розрахунків з оплати праці

Діючий Закон України «Про оплату праці» [35] передбачає правові, економічні та організаційні засади оплати праці залучених до окремої установи

працівників, які перебувають з нею у трудових відносинах, на підставі укладеного контракту (трудового договору) із господарюючими суб'єктами усіх форм власності.

Бунда О.М., Матяш Ю.М. [1] зазначають, що основним завданням внутрішньої (управлінської) звітності розрахунків за виплатами працівникам являється формування надійного джерела інформації для аналізу розрахунків з оплати праці та ухвалення ефективних управлінських рішень. Вони зазначають, що проведенню ефективного, якісного аналізу розрахунків за виплатами працівникам передуює внутрішній аудит, який виступає вагомою компонентою внутрішнього контролю. Відповідно, досить раціональною виглядає пропозиція здійснення внутрішньої аудиторської перевірки в кінці окремого звітного періоду з метою представлення неупередженої та правдивої обліково-економічної інформації для проведення економічного аналізу даної облікової ділянки.

Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. [11] висловлюють думку, що вагоме значення під час визначення розміру заробітної плати носить чітко організована облікова робота розрахунків за виплатами залученим працівникам у структурних підрозділах та бюджетній установі загалом. На думку науковців, процес організації праці базується на трьох основних компонентах, таких як нормування праці, її тарифікація, системи і форми оплати. Тарифікація праці забезпечує якісну оцінку, нормування – кількісну, а системи і форми відображають порядок нарахування даної заробітної плати.

На думку Селіванової Н.М., Ветренюк Б.Б., одночасне використання при групуванні інформації декількох аналітичних ознак поглиблює її аналітичні можливості та уможливорює застосування у різних процесах (нарахування належної заробітної плати, її узагальнення у розрізі наявних структурних підрозділів, задіяних працівників, складанні форм звітності із праці та ін.). Ієрархічна багатоступенева структура робочого плану рахунків, сформована кожним господарюючим суб'єктом (бюджетною установою) та відображена в їх обліковій політиці, сприяє забезпеченню узагальнення інформації на різних рівнях управління з метою здійснення аудиту та проведення послідовного, поглибленого

аналізу динаміки вибудованої структури фонду оплати праці та інших виплат залученим працівникам.

Потребу в удосконаленні та спрощенні структури первинних документів висловлюють Оляднічук Н.В., Шайко О.Г. [16], що забезпечить достовірне, своєчасне, неупереджене представлення облікових даних про витрати на оплату праці й сприятиме зменшенню трудомісткості безпосередніх облікових робіт та підвищенню якості акумульованої економічної інформації.

Іванова Н.А., Михайловина С.О., Матрос О.М. [5] підтримують думку, що для належної організаційної складової праці та її оплати доцільно сформувавши службу внутрішнього аудиту як окремий структурний підрозділ управління бізнес суб'єктом, бюджетною установою, органом місцевого самоврядування передбачивши у штаті потрібну кількість бухгалтерів-аудиторів. Тому, зазначають автори, що потрібно розробити єдині положення та методику проведення внутрішнього аудиту для суб'єктів господарювання (бюджетних установ) з урахуванням форм і методів їх діяльності.

Кашперська А.І., Струпова А.Г. [6] формують думку, що процес організації внутрішнього аудиту повинен супроводжуватися потрібними технічними, інформаційними, людськими (підбір, тестування, виховання необхідних кадрів) ресурсами, розробленими належними організаційними регламентами.

За підсумками проведених досліджень, пошуку шляхів вирішення вищенаведених проблем, у недостатній мірі дослідженими й вирішеними являються питання як теоретичного, так і практичного характеру, основні з них знайшли відображення на рисунку 1.4.

Процес здійснення реформ у бухгалтерському обліку заробітної плати та інших виплат працівникам ставить за мету поетапне та поступове вдосконалення функціонуючої моделі бухгалтерського обліку: удосконалення первинної документації та пристосування її до конкретних організаційно-облікових умов, оптимізацію структури окремих компонентів аналітичного і синтетичного обліку. З дотриманням відповідних умов, матиме місце своєчасне формування та чітке

розмежування в розрізі об'єктів обліку наявної економічної інформації в результаті проведення відповідних господарських операцій.

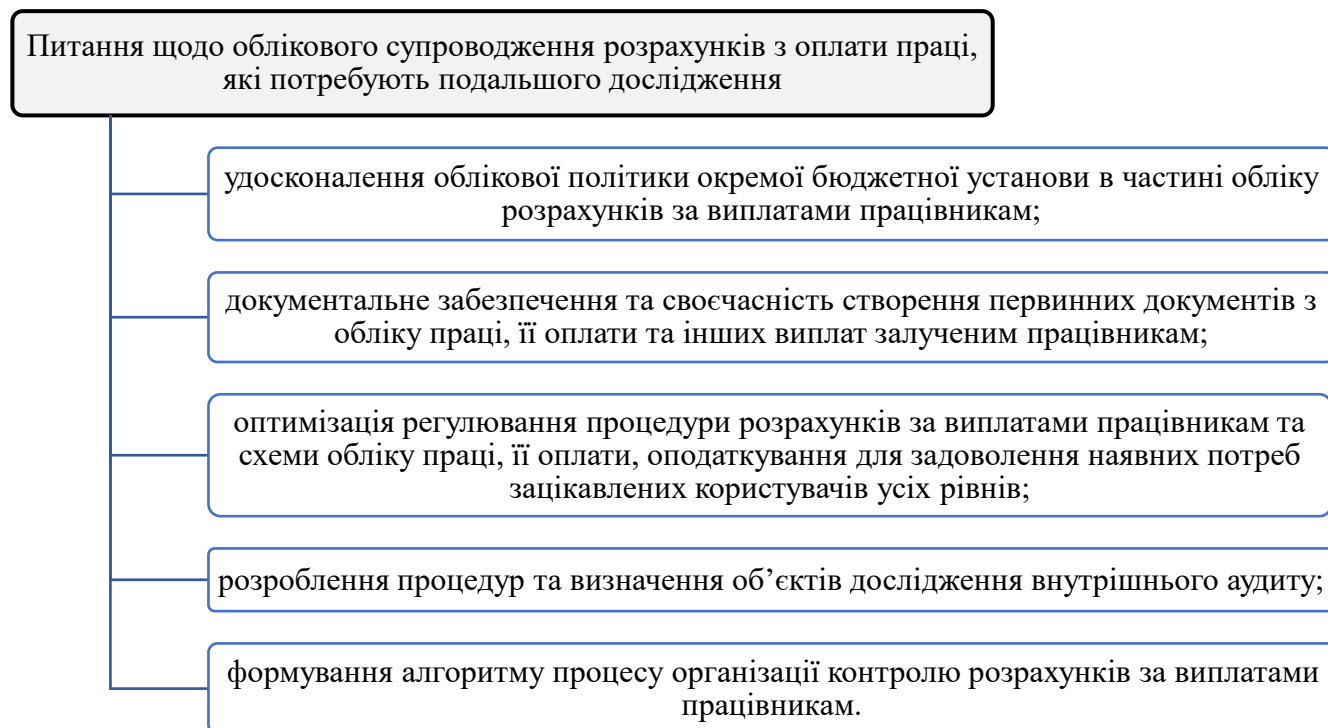


Рисунок 1.4 – Питання як теоретичного, так і практичного характеру щодо облікового супроводження розрахунків з оплати праці, які потребують подальшого дослідження

Джерело: узагальнено автором

Початковим етапом вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам має стати удосконалення облікової політики бюджетної установи щодо даного облікового об'єкта, оскільки облікова політика представляє собою детальну інструкцію для обліково-економічної служби окремої бюджетної установи. Для врегулювання питань щодо розрахунків за виплатами працівникам чинним законодавством передбачено формування належних нормативних документів кожним господарюючим суб'єктом, бюджетною установою, органом місцевого самоврядування (Колективний договір, посадові інструкції, Положення про оплату праці та інші).

Отже, вдало вибудована облікова політика окремого підприємства чи бюджетної установи сприяє забезпеченню об'єктивності представлення інформації

в обліку та формах звітності, ефективності ухвалення управлінських рішень та планування подальших стратегічних цілей.

Ключові завдання при організації обліку праці та заробітної плати в сучасних бюджетних установах відображено на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Ключові завдання при організації обліку праці та заробітної плати в сучасних бюджетних установах

Джерело: узагальнено автором

Продуктування та застосування належних умов для своєчасного та цілісного ведення бухгалтерського обліку, щодо операцій пов'язаних з визначенням, нарахуванням та проведенням відрахувань із заробітної плати являються основною метою організації обліку праці та заробітної плати в окремій бюджетній установі.

Внутрішній контроль розрахунків з оплати праці підпадає під належну організацію, під якою слід розуміти упорядкування та налагодження певної системи з додержанням відповідної послідовності визначених дій. Прикладний аспект організація розглядає впорядкування та узгодження цілеспрямованого функціонування учасників процесів і систем для сприяння забезпеченню їхнього ефективної діяльності та розвитку, що передбачає:

- підготовку до реалізації певного заходу;
- ідентифікація програми дій;
- наділення належними повноваженнями учасників заходу, який здійснюється, забезпечення потрібною інформацією і технічними засобами;
- контроль за проведенням визначених заходів [3].

Систематичне, всеохоплююче, комплексне регулювання праці та її оплати допоможе покращити якість організаційного процесу бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та підвищенню їхньої продуктивності праці. Наявність сучасних інформаційних систем і технологій в облікових процесах сприяють оптимізації роботи обліково-економічної служби. Завдяки наявності модульної побудови сучасних технологій вирішення завдань з обліку розрахунків за виплатами працівникам уможливорює розрахунки оптимального фонду оплати праці та інших виплат у розрізі наявних структурних підрозділів, ідентифікувати відхилення фактичних показників від планових для ухвалення управлінських рішень. По закінченню звітного періоду автоматично проводиться перевірка розрахункової відомості, здійснених нарахувань та утримань, визначається кінцеве сальдо, яке виступає початковим для звітних форм наступного звітного періоду.

Упорядковану схему обліку праці, її оплати, процесу оподаткування та виплати відображено на рисунку 1.6.

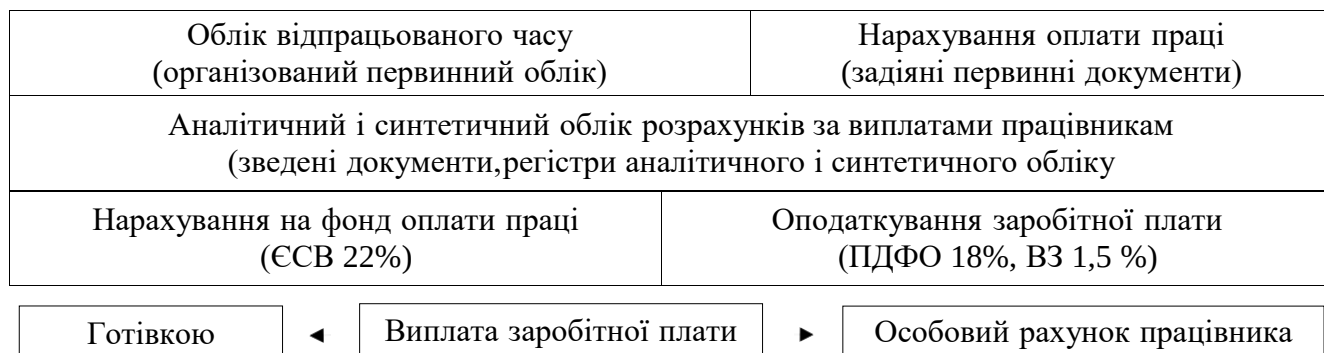


Рисунок 1.6 – Упорядкована схема обліку праці, її оплати, оподаткування та виплати

Джерело: узагальнено автором на підставі [16]

Виплати працівникам являються компонентами бухгалтерського Балансу (Звіту про фінансовий стан) та інших форм звітності бюджетних установ. Заборгованість працівників установі-роботодавцю (за авансами, позиками, іншими розрахунками) наводиться в активі балансу, заборгованість за виплатами працівникам виступає одним із джерел утворення активів та знаходить відображення в пасиві Балансу. Розрахунки за виплатами працівникам деталізуються та відображаються у різних компонентах бухгалтерської звітності (податковій, фінансовій, статистичній та інших) в залежності від мети складання та подання.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ЗТС ГУ ДСНС УКРАЇНИ У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика установи

Базою дослідження при підготовці кваліфікаційної роботи виступив Загін технічної служби Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області (скорочена назва ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області). Досліджуваний господарюючий суб'єкт було зареєстровано за адресою мсто Суми вулиця Ковпака будинок 2 та належить він до сфери управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій. Є правонаступником Загону технічної служби територіального управління МНС України в Сумській області.

Досліджувана установа функціонує на принципах централізації управління, єдиначальності, статутної дисципліни та особистої відповідальності осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту і працівників до яких запроваджено спеціальні види підготовки.

Особовий склад загону формується з осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту та працівників. У власній діяльності ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області (ЗТС ГУ ДСНС) керується чинними на території України нормативними актами у сфері рятувальної справи та цивільного захисту.

За організаційно-правовою формою господарювання, досліджувана установа є державною організацією. Діяльність ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області реалізується на некомерційній основі, не є підприємницькою і не ставить перед собою отримання прибутку. Організація включена до Реєстру неприбуткових установ та організацій на підставі ухваленого рішення контролюючого органу ДФС № 231 від 09.12.2016.

ЗТС ГУ ДСНС має самостійний баланс, реєстраційні рахунки в установах

ДКС України, рахунки в установах банків України та належним чином виготовлену печатку. Досліджуваний загін являє собою бюджетну установу та фінансується з державного бюджету. Має право укласти угоди, набувати майнові та немайнові права та обов'язки від свого імені.

ЗТС ГУ ДСНС здійснює професійне навчання, підвищення кваліфікації та перепідготовку співробітників робітничих професій згідно наявних ліцензій щодо надання освітніх послуг. Особовому складу, який залучався до ліквідації пожеж та надзвичайних ситуацій, згідно власних посадових та службових обов'язків, надається медико-психологічна допомога відповідно до чинного законодавства.

Досліджувана установа реалізує вид діяльності згідно із КВЕД:

- ✓ 84.25 Діяльність пожежних служб (основний);
- ✓ 84.11 Державне управління загального характеру (інші);
- ✓ 84.24 Діяльність у сфері охорони громадського порядку та безпеки (інші);
- ✓ 85.32 Професійно-технічна освіта (інші);
- ✓ 85.59 Інші види освіти, н.в.і.у. (інші).

Метою діяльності ЗТС ГУ ДСНС є: гасіння пожеж, здійснення пожежно-рятувальних та інших невідкладних робіт, здійснення невідкладного реагування на надзвичайні ситуації, ліквідації їх наслідків, захист населення та територій від їхнього впливу, локалізація зон впливу шкідливих і небезпечних факторів, які можуть мати місце під час аварій.

Джерелами фінансування Загону технічної служби є:

- асигнування надані з Державного бюджету України;
- кошти надані місцевими бюджетами для виконання окремих програм;
- одержані кошти у визначеному порядку як плата за аварійно-рятувальне обслуговування на договірній основі, виконані роботи та надані платні послуги;
- кошти які було отримано за рахунок добровільних пожертвувань;
- інші джерела, що не є забороненими чинним законодавством.

Безпосереднє управління діяльністю ЗТС ГУ ДСНС здійснює начальник, який має двох заступників.

Особи начальницького і рядового складу проходять службу у відповідності

до «Положення про порядок проходження служби цивільного захисту особами рядового і начальницького складу». Трудові відносини між роботодавцем та працівниками вибудовуються у межах чинного Кодексу законів про працю та інших діючих нормативних актів.

Чисельна кількість задіяного персоналу задіяна при виконанні покладених функцій у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області відображено на рисунку 2.1



Рисунок 2.1 - Чисельна кількість задіяного персоналу у діяльності ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: наведено автором на підставі даних досліджуваної установи

Дані представлені на рисунку 2.1. дозволяють зазначити, що кількість задіяного персоналу в межах досліджуваного періоду збільшилась на 17 осіб (або 24%). Даному факту сприяло розширення спектру та об'єму передбачених робіт, досліджуваної установи через повномасштабне вторгнення країни-агресорки.

Бухгалтерський облік діяльності у ЗТС ГУ ДСНС здійснюється за меморіально-ордерною формою, згідно до правил визначених Державною казначейською службою. Застосовуються регістри синтетичного обліку — меморіальні ордери, аналітичного обліку — книги і картки. Головна книга представляє собою узагальнюючий регістр. Бухгалтерський облік в досліджуваному Загоні технічної служби виконується підрозділом бухгалтерської служби, який діє

у складі групи економіки та фінансів. До складу підрозділу бухгалтерської служби входить три особи (в т.ч. начальник групи (головний бухгалтер)), права та обов'язки якого визначено нормами чинного законодавства України.

Календарний рік являється головним звітним періодом. Проміжні облікові періоди представляють собою: квартали, місяці. Форми фінансової звітності в межах даних періодів проходить формування з наростаючим підсумком з початку звітного року. Вагомим джерелом інформації при проведенні аналізу фінансового стану, показників функціонування ЗТС ГУ ДСНС виступили форми фінансової (представлено у додатку А) та бюджетної (представлено у додатку Б) звітності.

Першою формою фінансової звітності являється «Баланс». В балансі представлено нефінансові і фінансові активи та джерела їх утворення, витрати та доходи майбутніх періодів досліджуваної бюджетної установи. Метою відображення показників у балансі є представлення відповідним групам стейкхолдерів правдивої, повної та неупередженої інформації щодо фінансового стану базової установи на звітну дату.

При здійсненні аналізу даних балансу ЗТС ГУ ДСНС було застосовано горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності. Сутністю горизонтального аналізу є співставлення фінансових індикаторів досліджуємої організації за два періоди у відносному та абсолютному вимірюваннях. Горизонтальний аналіз даних балансу ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області відображено у таблиці 2.1.

Дані таблиці 2.1, дозволяють нам констатувати наявність тенденції щодо збільшення первісної вартості основних засобів на 78634716 грн. (3,4 рази), залишкової вартості на 67018290 грн. (4,3 рази). Причинами даних вагомих трансформацій стали: ввід в експлуатацію капітальних інвестицій, надходження благодійної допомоги у натуральній формі, отримань за рахунок внутрішньої передачі, введення в експлуатацію необоротних активів. При цьому мали місце вибуття, вилучення та списання непридатних необоротних активів.

Таблиця 2.1 - Горизонтальний аналіз показників балансу ЗТС ГУ ДСНС (грн.)

Балансові статті	Роки			Сума абсолютного відхилення (грн.)
	2020	2021	2022	
АКТИВ				
Розділ 1 Нефінансові активи				
Залишкова вартість основних засобів	15716209	14265288	82734499	67018290
Первісна вартість основних засобів	22833533	23137205	101468249	78634716
Нарахований знос	7117324	8871917	18733750	11616426
Сума незавершених капітальних інвестицій	17880	320583	25563939	25546059
Вартість запасів	595721	720790	3379714	2783993
Усього по розділу 1	16329810	15306661	111678152	95348342
Розділ 2 Фінансові активи				
Сума довгострокової дебіторської заборгованості	-	6000	6000	6000
Сума поточної дебіторської заборгованості:				
за розрахунками по соціальному страхуванню	4903	9811	-	-4903
за здійсненими внутрішніми розрахунками	138940	25851	1219663	1080723
Сума іншої поточної дебіторської заборгованості	-	-	12657	12657
Сума грошових коштів та їх еквівалентів (в казначействі)	959	87582	74692	73733
Усього по розділу 2	144802	129244	1313012	1168210
Вартість активів, всього	16474612	15435905	112991164	96516552
ПАСИВ				
Розділ 1 Власний капітал та фінансовий результат				
Сума внесеного капіталу	22658216	22956993	96540178	73881962
Сума капіталу у дооцінках	13793	13793	13793	-
Отриманий фінансовий результат	-6338033	-7685856	-9836793	-3498760
Сума цільового фінансування	-	-	25243356	25243356
Усього по розділу 1	16333976	15284930	111960534	95626558
Розділ 2 Зобов’язання				
Сума поточних зобов’язань				
по платежах до бюджету	956	1913	-	-956
по розрахунках з оплати праці	3947	7898	-	-3947
по внутрішніх розрахунках	135733	141164	1030630	894897
Усього по розділу 2	140636	150975	1030630	889994
Розмір пасивів, всього	16474612	15435905	112991164	96516552

Джерело: розраховано автором на підставі даних фінансової звітності досліджуваної установи

Аналогічна тенденція спостерігається і по наявних запасах базової установи: збільшення на 2783993 грн. (4,7 рази). Зростання відбулось за рахунок: придбання запасів за кошти загального та спеціального фондів, надходження в натуральній формі, придбання вугілля, отримання за рахунок внутрішньої передачі, благодійної допомоги, оприбуткування металобрухту. При цьому мало місце витрачання запасів на: потреби установи, передано запаси за рахунок внутрішньої передачі, реалізовано металобрухт.

Позитивним фактом потрібно вважати наявність незавершених капітальних інвестицій у Загоні технічної служби у 2022 році у сумі 25563939 грн. Отримано в натуральній формі незавершене будівництво (станція технічного обслуговування з прибудовою від Сумського машинобудівного науково-виробничого об'єднання, придбані необоротні активи, які будуть введені в експлуатацію після дати балансу.

Проводячи дослідження статей другого розділу активу балансу «Фінансові активи», потрібно звернути увагу на можливих шляхах зменшення наявної дебіторської заборгованості, яка в межах досліджуваного періоду зросла на 1094477 грн. Позитивним виступає факт збільшення суми наявних грошових коштів на казначейському рахунку досліджуваного Загоні технічної служби на 73733 грн.

Підсумок розділу першого Власний капітал та фінансовий результат пасиву балансу у ЗТС ГУ ДСНС за період дослідження зріс на 95626558 грн. (5,9 разів). Суму внесеного капіталу було збільшено на кінець звітного періоду було зростання надходження необоротних активів.

Позитивним чинником зростання власного капіталу виступило отримання цільового фінансування на суму 25243356 грн.

У статті «Фінансовий результат» знаходить відображення результат виконання кошторису розпорядником бюджетних коштів. Установа, що досліджується мала негативний фінансовий результат, при цьому його абсолютне значення, в межах періоду дослідження, зросло на 3498760 грн. (55,2 %).

У ЗТС ГУ ДСНС вдалось покращити стан справ з поточними зобов'язаннями: було ліквідовано заборгованість по платежах до бюджету та по розрахунках з

оплати праці. При цьому сума заборгованості по внутрішніх розрахунках у 2022 році (за запаси, що надійшли) зросла на 894897 грн. (6,6 разів).

Валюта балансу ЗТС ГУ ДСНС за три роки зросла на 96516552 грн., або 5,9 разів.

Загін технічної служби фінансується за рахунок коштів державного бюджету. Нами було здійснено вертикальний аналіз на підставі даних балансових показників досліджуваної організації.

Вертикальний аналіз балансу уможливорює формування висновку щодо наявної структури балансу в наявному стані, та провести аналіз динаміки сформованої структури. Технологія вертикального аналізу базується на тому факті, що загальну валюту балансу приймають за 100% і кожен окрему компоненту (статтю) фінансової звітності представляють у вигляді процентної частки від визначеного базового значення.

Вертикальний аналіз даних балансу ЗТС ГУ ДСНС відображено в таблиці 2.2.

Досліджуючи дані вертикального аналізу балансу Загону технічної служби, можна зробити відповідні висновки: найбільшу частку в активах балансу у 2022 році посідають основні засоби частка яких становить 73,22 % від валюти балансу, що на 22,17 п.в. менше ніж у 2020 році. Дана трансформація відбулась за рахунок присутніх, на дату формування балансу у 2022 році незавершених капітальних інвестицій на суму 25563939 грн., які у 2022 році склали 22,62 % від загального підсумку балансу. Відсоткове значення питомої ваги запасів, в межах періоду, що підпав під дослідження знизилось з 3,62 % до 2,99 %.

Фінансові активи базової бюджетної установи утворюють досить низький відсоток у загальній структурі активів: 0,88 % у 2020 р. та 1,17 % у 2022 році.

Дослідивши пасив балансу, можемо зазначити, що частка власного капіталу у загальній валюті балансу складає майже 100% (99,15 % у 2020 році та 99,09 % у 2022 році). В якості негативного явища, можемо відзначити наявність, незначної частки кредиторської заборгованості, що у структурі пасиву балансу досліджуваної установи займає у 2020 році 0,85 %, а в 2022 році 0,91 %.

Таблиця 2.2 - Вертикальний аналіз даних балансу ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області (грн.)

Балансові статті	Роки			Частка у % до суми балансу 2020р.	Частка у % до суми балансу 2021 р.	Частка у % до суми балансу 2022р.
	2020	2021	2022			
1	2	3	4	5	6	7
АКТИВ						
Розділ перший: Нефінансові активи						
Сума залишкової вартості основних засобів	15716209	14265288	82734499	95,39	92,41	73,22
Сума незавершених капітальних інвестицій	17880	320583	25563939	0,11	2,08	22,62
Вартість запасів	595721	720790	3379714	3,62	4,67	2,99
Усього по розділу 1	16329810	15306661	111678152	99,12	99,16	98,83
Розділ другий: Фінансові активи						
Сума довгострокової дебіторської заборгованості	-	6000	6000		0,04	0,01
Сума поточної дебіторської заборгованості:						
за розрахунками по соціальному страхуванню	4903	9811	-	0,03	0,06	-
за здійсненими внутрішніми розрахунками	138940	25851	1219663	0,84	0,17	1,08
Сума іншої поточної дебіторської заборгованості	-	-	12657	-	-	0,01
Сума грошових коштів та їх еквівалентів (в казначействі)	959	87582	74692	0,01	0,57	0,07
Усього по розділу 2	144802	129244	1313012	0,88	0,84	1,17
Сума активів, всього	16474612	15435905	112991164	100	100	100
ПАСИВ						
Розділ перший Власний капітал та фінансовий результат						
Сума внесеного капіталу	22658216	22956993	96540178	137,54	148,72	85,45
Сума капіталу у дооцінках	13793	13793	13793	0,08	0,09	0,01
Отриманий фінансовий результат	-6338033	-7685856	-9836793	-38,47	-49,79	-8,71
Сума цільового фінансування	-	-	25243356	-	-	22,34
Усього по розділу 1	16333976	15284930	111960534	99,15	99,02	99,09
Розділ другий Зобов'язання						
Сума поточних зобов'язань						
по платежах до бюджету	956	1913	-	0,01	0,01	-
по розрахунках з оплати праці	3947	7898	-	0,02	0,05	-
по внутрішніх розрахунках	135733	141164	1030630	0,82	0,92	0,91
Усього по розділу 2	140636	150975	1030630	0,85	0,98	0,91
Сума пасивів, всього	16474612	15435905	112991164	100	100	100

Джерело: розраховано автором на підставі даних фінансової звітності досліджуваної установи

В якості висновку, що можна зробити при здійсненні вертикального аналізу показників балансу ЗТС ГУ ДСНС можуть виступити такі: структура наявних статей балансу відображає стабільність тенденції, згідно якої 98,83 % становлять нефінансові активи, питома вага фінансових активів становить 1,17 %. Подібна ситуація спостерігається і в пасивах базової бюджетної установи, де власний капітал утворює 99,09 % пасивів Загону технічної служби, зобов'язання відображають 0,91 % валюти балансу.

Фінансові результати діяльності ЗТС ГУ ДСНС в межах досліджуваного періоду відображено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Фінансові результати діяльності ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області (грн.)

Показники звіту про фінансові результати	Роки			Сума абсолютного відхилення (грн.)	Відносне відхилення (%)
	2020	2021	2022		
1	2	3	4	5	6
ДОХОДИ					
Розмір доходів від обмінних операцій.					
Сума отриманих бюджетних асигнувань	20802797	22091548	71174831	50372034	242,1
Доходи отримані від надання послуг	31566	477272	97642	66076	209,3
Доходи отримані від продажу активів	23	500	492998	492975	2143369,6
Усього, сума отримані доходів від обмінних операцій	20834386	22569320	71765471	50931085	244,5
Доходи отримані від необмінних операцій.	107018	365979	1123657	1016639	950,0
Інші доходи отримані від необмінних операцій					
Усього, сума доходів отримані від необмінних операцій	107018	365979	1123657	1016639	950,0
Усього отриманих доходів	20941404	22935299	72889128	51947724	248,1
ВИТРАТИ					

Продовження таблиці 2.3.

1	2	3	4	5	6
Понесені витрати за обмінними операціями.	22441792	23321427	73205187	50763395	226,2
Сума понесених витрат на виконання бюджетних програм					
Сума понесених витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	27265	246737	116598	89333	327,6
Інші понесені витрати за обмінними операціями	16371	54981	362914	346543	2116,8
Усього, сума понесених витрат за обмінними операціями	22485428	23623145	73684699	51199271	227,7
Витрати понесені за необмінними операціями.	-	588195	257330	257330	-
Інші витрати понесені за необмінними операціями					
Усього, сума понесених витрат за необмінними операціями	51350	588195	257330	205980	401,1
Усього понесених витрат	22536778	24211340	73942249	51405471	228,1
Дефіцит за звітний період	-1595374	-1276041	-1053121	542253	-34,0

Джерело: розраховано автором на підставі даних фінансової звітності досліджуваної установи

Представлені у таблиці 2.3, дані дозволяють констатувати той факт, що у 2022 році в порівнянні з 2020 роком суттєво збільшились бюджетні асигнування, як найбільш вагомий компонент доходів отриманих від обмінних операцій, досліджуваної бюджетної установи на 50372034 грн., або на 242,1 %. Також досить суттєво (на 492975 грн.) збільшились доходи отримані від продажу активів.

Крім цього, в межах досліджуваного періоду Загоном технічної служби отримувались доходи від необмінних операцій, розмір яких зріс на 1016639 грн. (у 9,5 разів). Загальна сума доходів базової установи за 2020-2022 роки має чітку тенденцію до зростання. Відповідно сума доходів у 2022 році порівняно з 2020 роком зросла на 51947724 грн. або на 241,8 %.

Визначивши зростання доходів в межах досліджуваного періоду в ЗТС ГУ ДСНС, можемо констатувати паралельне зростання й суми понесених витрат на

51405471 грн. (228,1 %), в тому числі витрати за обмінними операціями на 51199271 грн. (227,7 %): зростання суми понесених витрат на виконання бюджетних програм 50763395 грн. (226,2 %), сума витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) зросли на 89333 грн. 327,6 %, інші витрати за обмінними операціями на 346543 грн., 77,05 %; витрати за необмінними операціями збільшились на 205980 грн. (401,1 %).

Акцентуючи увагу на загальному фінансовий результаті діяльності ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області, доречно виділити наявність дефіциту фінансування в межах звітного періоду. Одночасно слід зазначити, що у 2022 році порівняно з 2020 роком дефіцит здійсненого фінансування скоротився на 542253 грн. (34,0 %) та склав 1053121 грн.

Враховуючи тему дослідження, розглянемо понесені витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату у ЗТС ГУ ДСНС, грн.

Показники	Роки		Абсолютне відхилення (грн.)	Відносне відхилення (%)
	2021	2022		
Нарахована заробітна плата	7342485	13052244	5709759	77,76
Нараховане грошове забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту	9776950	42714393	32937443	336,89
Сума нарахувань на оплату праці	3240341	10635099	7394758	228,21
Всього (оплата праці і нарахування)	20359776	66401736	46041960	226,14

Джерело: розраховано автором на підставі даних фінансової звітності досліджуваної установи

У зв'язку з тим, що особовий склад загону формується з осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту та працівників, в установі здійснюється нарахування як заробітної плати, та і грошового забезпечення.

Дані таблиці 2.4 дають можливість констатувати у 2022 році порівняно з 2021 роком зростання загального фонду оплати праці (оплата праці плюс нарахування)

на 46041960 грн., або 226,14 %, в т.ч.: нарахована заробітна плата зросла на 5709759 грн. (77,76 %), нараховане грошове забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту на 32937443 грн. (336,89 %), сума нарахувань на оплату праці на 7394758 грн. (228,21 %) відповідно.

У якості висновку, можемо зазначити, що з розширенням складу задіяного персоналу у ЗТС ГУ ДСНС, суттєво зросли асигнування на заробітну плату та грошове забезпечення у складі витрат досліджуваної установи.

2.2 Облікове супроводження операцій щодо розрахунків з оплати праці

Роботодавці мають на регулярній основі проводити виплати заробітної плати власним працівникам у робочі дні, згідно термінів, передбачених у колективному договорі. Дана оплата має проводитись не рідше ніж два рази на місяць та з інтервалом, який не перевищує 16 календарних днів. Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний, неробочий або святковий день, оплата у ЗТС ГУ ДСНС проводиться напередодні.

У досліджуваній установі аванс виплачують 16-го, а заробітну плату - 1-го числа наступного місяця. Дані дати знайшли відображення у Колективному договорі Загону технічної служби. Сформований графік виплат узгоджено з представником трудового колективу.

Бухгалтерам важливо визначитись, до якої компоненти належить кожна окрема виплата, оскільки це носить вплив на наступні кроки:

- заповнення статистичної звітності;
- заповнення наявних розрахунково-платіжних відомостей для працівника (чи зведених за формою П-7) за формою П-6 (відповідно до наказу Держстату № 489 від 5.12.2008 р;
- ідентифікація основи обчислення єдиного внеску (ЄСВ), нарахування якого не здійснюється на виплати, що не включені до складу фонду оплати праці.

На рисунку 2.2 представлено приклади виплат, що знайшли застосування у досліджуваній установі, та відносяться до різних окремих компонент.

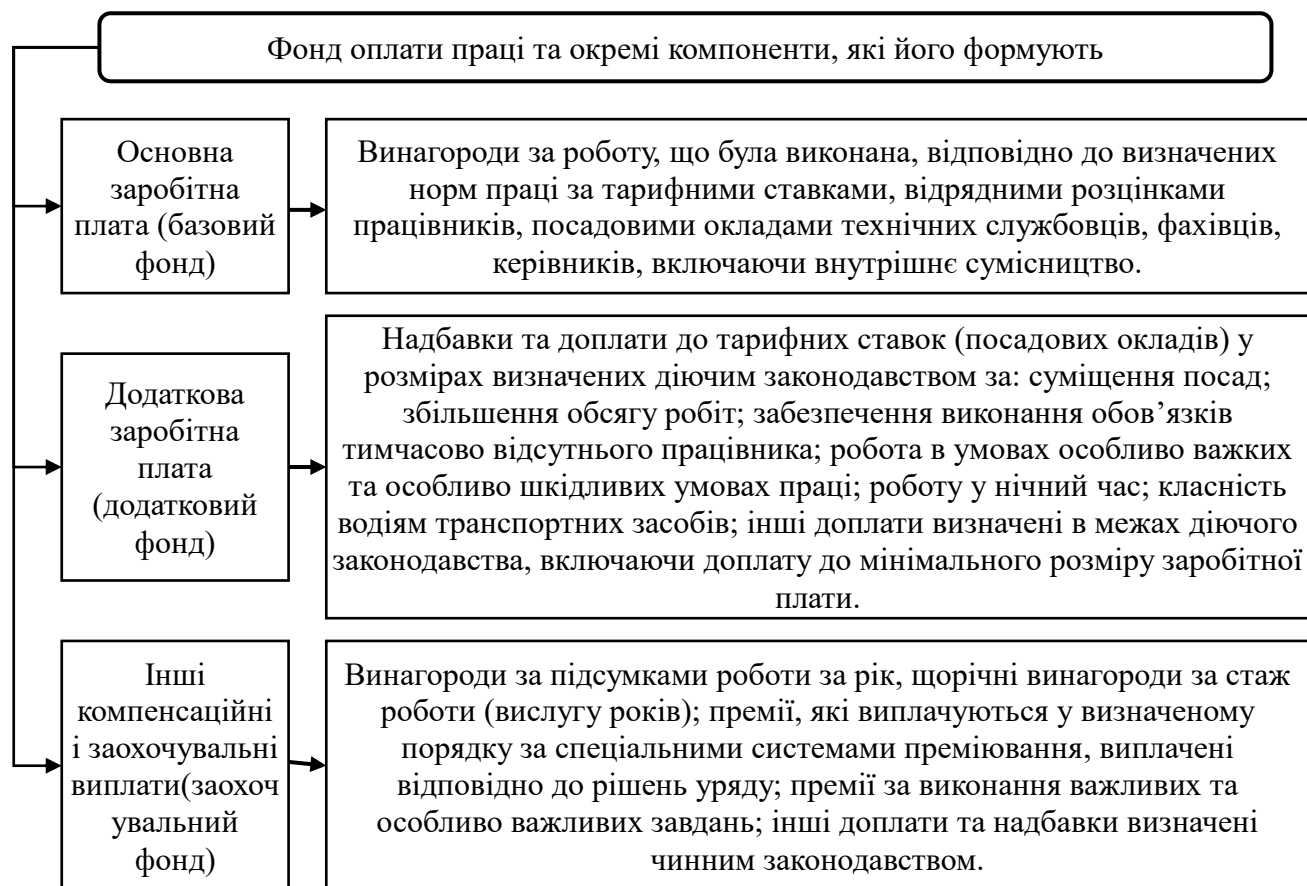


Рисунок 2.2 - Складові фонду оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: узагальнено автором

В ЗТС ГУ ДСНС, із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, а також осіб, що працюють за сумісництвом, за трудовими угодами чи договорами підряду, забезпечують виконання разових робіт, проводяться різноманітні утримання. Їх можна класифікувати як обов'язкові (військовий збір, податок на доходи фізичних осіб, за рішенням судових органів) та необов'язкові (за ініціативою працівника, за ініціативою підприємства, за ініціативою діючих професійних організацій). Крім того, здійснюється нарахування Єдиного соціального внеску на фонд заробітної плати.

На рисунку 2.3 розглянуто податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати.

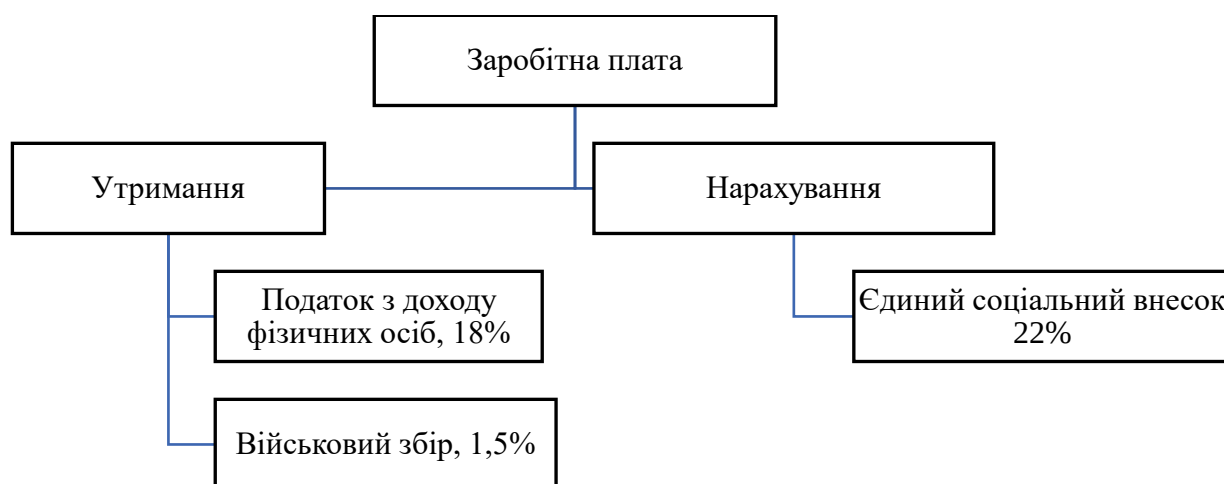


Рисунок 2.3 – Податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

У базовій установі до складу заробітної плати працівників можуть бути віднесені інші види виплат, які, на сьогодні, не вважаються безпосередньо заробітною платою. Їх перелік відображено на рисунку 2.4.

Представлене розмежування носить практичне значення при визначенні обов'язків при нарахуванні Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Природно, що на незаробітні виплати не проводиться нарахування внесків. Винятками виступають лікарняні та декретні виплати. Для цілей оподаткування, лікарняні розглядаються як частина нарахованої заробітної плати, і вони наводяться в додатку 4 ДФ Податкового розрахунку під тією ж ознакою доходу, що й нарахована заробітна плата – «101». Віднесення Єдиного внеску на допомогу по вагітності та пологах визначено п. 1 статті 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464 від 8.07. 2010 р (зі змінами та доповненнями).

Мінімальна зарплата - це законом передбачений найнижчий розмір оплати за виконану місячну норму праці. Державою гарантовано мінімальний посадовий оклад для робітників, який дорівнює діючому прожитковому мінімуму для працездатної особи, визначеному на 1 січня.

Окремо слід зауважити, що за умов коли заробітна плата, нарахована за виконання місячної норми, не досягає передбаченого мінімального рівня, потрібно здійснити доплату в розмірі наявної різниці.

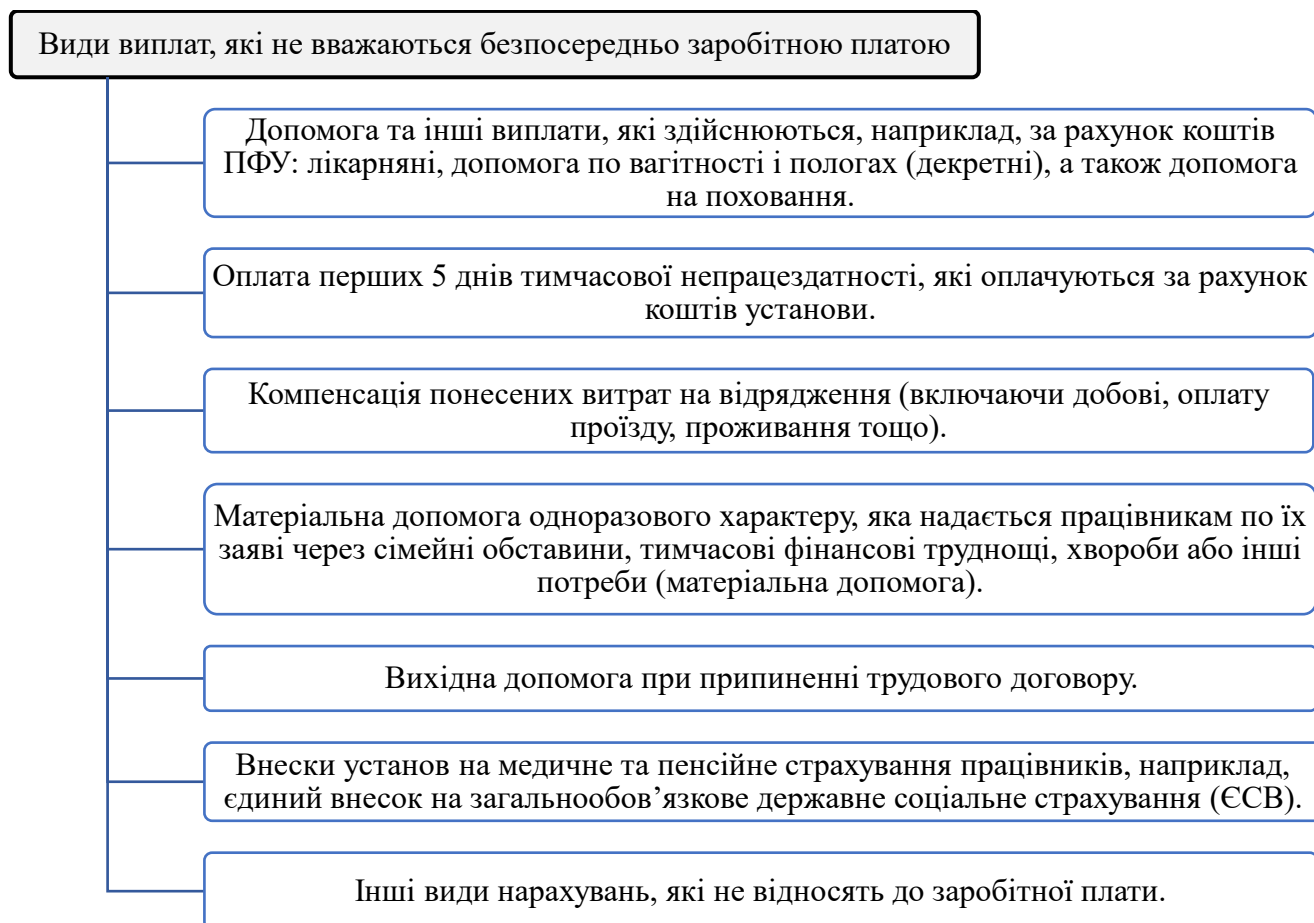


Рисунок 2.4 – Види виплат, які не вважаються безпосередньо заробітною платою у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

Доречно акцентувати увагу на тому факті, що нарахування заробітної плати у розмірі мінімальної суми не звільняє від здійснення оподаткування та інших обов'язкових платежів. При цьому, що необхідно враховувати, той факт, що низький розмір нарахованої заробітної плати може сприяти застосуванню податкових та соціальних пільг.

Під час дії воєнного стану слід розуміти, що безпосередньо факт ведення війни не є підставою для відмови при виплаті або затримки заробітної плати працівникам окремої установи. У відповідності до статей 1 і 2 Закону України «Про

організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2136, заробітна плата повинна виплачуватись згідно умов трудового договору, і роботодавець має вжити всіх можливих заходів для забезпечення своєчасної виплати заробітної плати.

Доречно зазначити, що навіть при умовах активних воєнних дій чи форс-мажорних обставин, обов'язок стосовно виплатити зарплати залишається незмінним. До основних способів заощадження фонду оплати праці можна віднести: відпустки за власний рахунок на час дії воєнного стану, оголошення простою, призупинення дії трудового договору.

При нарахуванні зарплати, як за першу, так і за другу половину місяця, у ЗТС ГУ ДСНС використовують таблиць обліку робочого часу. Розрахунок суми заробітної плати та всіх взаємоузгоджених з нею утримань проводиться у спеціальній відомості нарахування заробітної плати. Окрім цього, бухгалтер може застосувати допоміжні таблиці, наприклад: розрахунок оплати відпрацьованих днів на підставі окладу; розрахунок відпусток та інших виплат; розрахунок оплати днів перебування у відрядженні на основі середньої заробітної плати. Аспекти, на яких необхідно акцентувати увагу при нарахуванні заробітної плати відображено на рисунку 2.5.

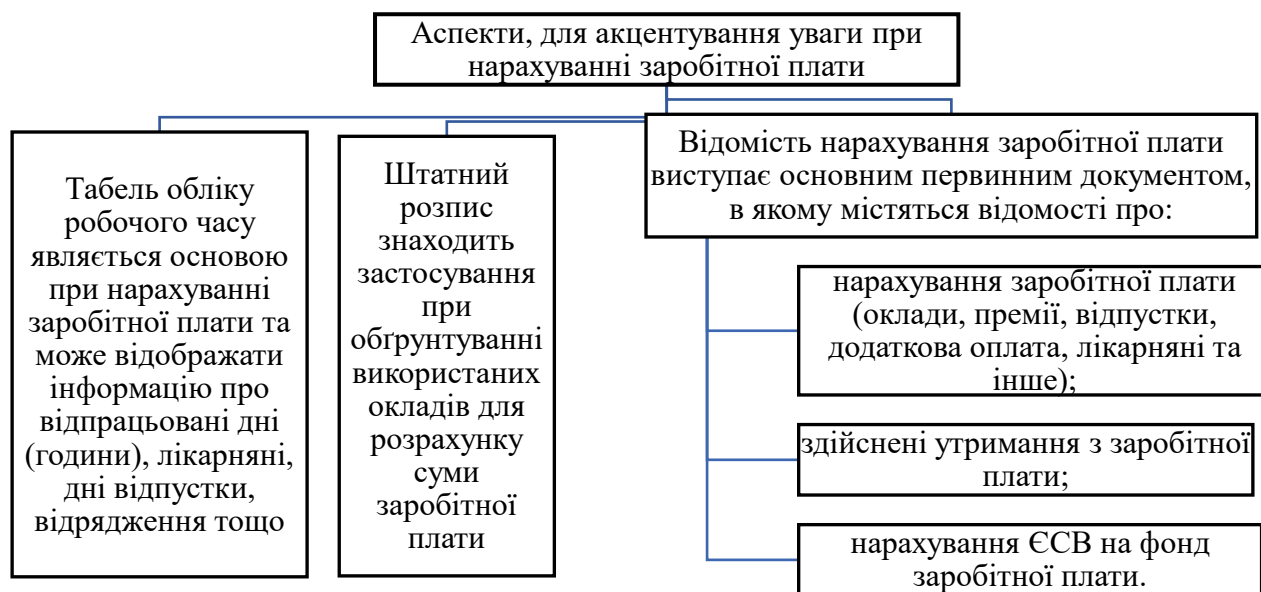


Рисунок 2.5 – Аспекти, на яких необхідно акцентувати увагу при нарахуванні заробітної плати у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

Розглянемо практичний приклад розрахунку заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС за місяць: оклад працівника складає 6700 гривень, та йому нараховано премію в розмірі 3500 гривень за січень 2023 р. У даному місяці працівником відпрацьовано 20 робочих днів (160 годин). При цьому, 29 січня 2023 року, він перебував у відпустці за власний рахунок. У січні 2023 року всього було 22 робочих дні (2, 7 січня 2023 р. були робочими днями за умов дії воєнного стану). Загальна кількість робочих годин у січні 2023 році складала 176. Розрахуємо суму заробітної плати:

1. Оплата за окладом: $6700 \text{ грн.} \div 176 \text{ год.} \times 160 \text{ год.} = 6090,91 \text{ грн.}$
2. Загальна заробітна плата разом з премією: $6090,91 \text{ грн.} + 3500,00 \text{ грн.} = 9590,91 \text{ грн.}$

При умові, що працівник відпрацював всі робочі дні січня, його заробітна плата дорівнювала б 10300 гривень (6700 гривень + 3500 гривень за премію).

У Відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МІНФІНУ від 31.12.2013 № 1203, для здійснення обліку виплат по заробітній платі, в ЗТС ГУ ДСНС застосовують рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці».

Призначення та характеристику рахунку відображено у Наказі МІНФІНУ «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі». Відповідно до нього, рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці» застосовується для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків за виплатами працівникам, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та подібних інших виплат [9].

Бухгалтера досліджуваної бюджетної установи по кредиту відповідного рахунку відображають суми нарахованої заробітної плати, виплати у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, матеріальної допомоги, премії, стипендії, пенсії та інших виплат. За дебетом показують проведення виплати заробітної плати та утримань з неї,

В бухгалтерському обліку базової установи, при нарахуванні заробітної плати, застосовують кредит рахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» та дебет

субрахунку 8011 «Витрати на оплату праці» або 8111 «Витрати на оплату праці». Порядок відображення витрат на оплату праці по дебету одного з наведених рахунків визначається згідно способу надходження коштів: це власні чи отриманні у формі бюджетних асигнувань ресурси.

Із заробітної плати працівників у ЗТС ГУ ДСНС, у відповідності до чинного податкового законодавства, щомісячно здійснюють відповідні утримання та нарахування (ПДФО, ВЗ, ЄСВ та інші). Враховуючи дані особливості, у таблиці 2.5 відображено типові бухгалтерські проведення з обліку заробітної плати у Загоні технічної служби.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерські проведення з обліку заробітної плати та пов'язаних з нею нарахувань у ЗТС ГУ ДСНС, грн.

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Проведено нарахування заробітної плати, відпускних, премії працівнику установи	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2	Здійснено утримання ПДФО із нарахованої заробітної плати працівника установи	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
3	Здійснено утримання військового збору із нарахованої заробітної плати працівника установи	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
4	Проведено утримання профспілкових внесків із нарахованої заробітної плати працівника установи	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковим перерахуванням сум членських профспілкових внесків»
5	Здійснено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівника установи	8012 «Відрахування на соціальні заходи»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
6	Здійснено виплату заробітної плати працівнику установи	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	2313 «Реєстраційні рахунки»

Джерело: складено автором на основі [21,33].

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці пов'язаний із застосуванням форми П-6 «Розрахунково-платіжної відомості». У даному документі наводяться прізвище, ім'я, по-батькові працівника, табельний номер, його посада, кількість відпрацьованих годин, та основні компоненти заробітної плати, суми здійснених утримань та нарахувань.

При визначенні тривалості відпустки в ЗТС ГУ ДСНС бухгалтеру потрібно розпочати з основного документа – наказу про надання відпустки. У даному розпорядчому документі визначено вид відпустки, час її тривалості, у випадку, коли це щорічна основна відпустка. Окремо в наказі потрібно зазначати рік роботи, за який надається дана відпустка. Питання календарного чи робочого року при наданні відпустки залежить від її виду:

- ✓ щорічна основна і додаткова відпустки надається за рік роботи, який у кожного працюючого свій і розраховується від 1-го робочого дня (рік не календарний);

- ✓ додаткова соціальна відпустка «на дітей», інші соціальні відпустки, (наприклад відпустка учасникам бойових дій) надається за кожен календарний рік.

Дуже часто працівник досліджуваної бюджетної установи має право на відпускні впродовж 24 днів на рік. Та дуже рідко використовує їх відразу всі, не розподіляючи на частини. Потрібну працівникові кількість днів відпочинку керівник відображає у наказі на відпустку.

Наступний показник вагомий при розрахунку відпускних – середньоденна зарплата. У досліджуваній установі її обчислюють за формулою представленою нижче:

Сума середньоденної зарплати для відпускних = Здійснені виплати розрахункового періоду ÷ Тривалість розрахункового періоду

Розглянемо детально, як визначити кожний показник, що необхідний для розрахунку середньоденної заробітної плати.

При визначенні слід врахувати, що розрахунковий період індивідуальний для кожного окремого працівника. Отже, за даний період необхідно узагальнити

(підсумовувати) виплати даного працівника та кількість календарних днів (відповідно до Порядку № 100).

Для персоналу, який працює понад 1 рік, розрахунковий період складає 12 календарних місяців роботи, які передують місяцю, в якому надано відпустку. За умов, коли період трудових реалізуємих відносин менший, відповідно менший і розрахунковий період, що відображено на рисунку 2.6.

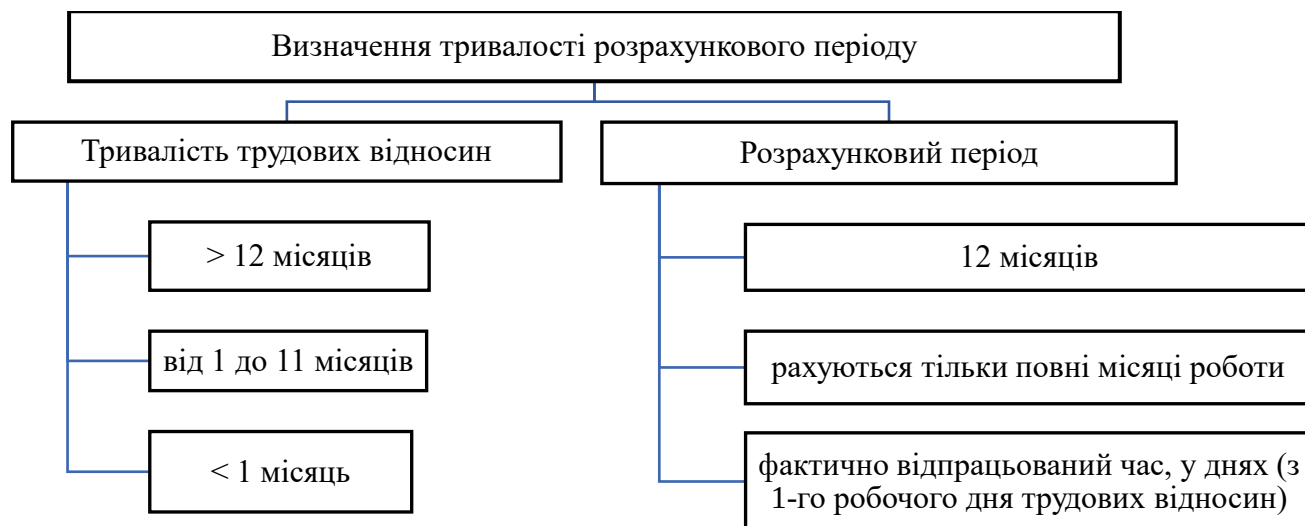


Рисунок 2.6 – Визначення тривалості розрахункового періоду у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

До тривалості поточного розрахункового періоду, не включаємо святкові, неробочі дні, час, впродовж якого працівники (з поважних причин) не працювали та за ними не зберігався заробіток (чи частково зберігався).

Розрахунок розміру середньої зарплати для відпускних у досліджуваній установі починають з визначення суми виплат, які було нараховано за розрахунковий період. Це всі виплати, які чітко пов'язані з виконанням робіт, у відповідності до обійманої посади.

Найбільш проблематичні і поширені виплати, які знайшли застосування у ЗТС ГУ ДСНС, нами представлено в таблиці 2.6., яка надає відповідь на питання «включати виплату у розрахунок чи ні?».

Таблиця 2.6 – Виплати працівнику та розрахунок суми відпускних у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Виплати працівнику та розрахунок суми відпускних	
Назва виплати	Чи включається до суми виплат розрахункового періоду (так +, ні –)
сума доплати до мінімальної зарплати	+
сума оплати днів тимчасової непрацездатності (лікарняних), як перші 5 днів так і за рахунок Фонду	+
індексація нарахованої заробітної плати	+
отримана оплата державних і громадських обов'язків тощо	+
допомога по вагітності та пологах	+
отримана компенсація днів невикористаної відпустки	–
сума відпускних	+
сума матеріальної допомоги разового характеру (на вирішення соціально-побутових питань)	–
сума матеріальної допомоги на оздоровлення (яка носить систематичний характер)	+
нараховані премії до свят, ювілеїв тощо	–

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

Розглянемо практичну ситуацію щодо нарахування відпускних у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області.

Бухгалтер ЗТС ГУ ДСНС бере відпустку у березні 2023 року з 15.03.2023 р. по 28.03.2023 р. (тривалістю 14 к. днів). Отримані ним доходи в межах розрахункового періоду (березень 2022 р. - лютий 2023 р.) складають:

- ✓ сума заробітної плати – 164290,28 грн;
- ✓ сума лікарняних – 2600 грн;
- ✓ сума матеріальної допомоги на вирішення виниклих соціально-побутових проблем – 5000 грн.

Здійснюємо відповідний розрахунок:

➤ знаходимо суму виплати розрахункового періоду = 164290,28 + 2600 = 166890,28 грн. (сума матеріальної допомоги нарахуванню не підлягає);

➤ тривалість розрахункового періоду складає $= 365 - 1 = 364$ к. днів (підлягає вирахуванню 1 святковий день (08.03. 2022 року);

➤ визначаємо суму середньоденної заробітної плати $= 166890,28 / (365 - 1) = 166890,28 / 364 = 458,49$ грн;

➤ визначаємо тривалість оплачуваних днів поточної відпустки $= 14$ к. днів. (святкові та неробочі днів у період відпустки відсутні).

Відповідно, сума нарахованих відпускних складе: $458,49 \times 14 = 6418,86$ грн.

При нарахуванні лікарняних у ЗТС ГУ ДСНС необхідно визначити розрахунковий період, говорячи іншими словами ті місяці, за які будуть братися виплати. Механізм його визначення відображено на рисунку 2.6.

За умов, коли працівник захворів у перший день своєї роботи, у розрахунковому періоді, оплата лікарняних 2023 року здійснюватиметься з розміру визначеного йому посадового окладу.

Після того, коли було визначено розрахунковий період, з'ясуємо його тривалість у календарних днях. Розрахунок лікарняних проводять у днях. Для повних 12 календарних місяців – це – 365 (віднімати святково-неробочі дні за даних умов, не треба, що відрізняє порядок розрахунку лікарняних від порядку розрахунку відпускних).

При розрахунку лікарняних, у досліджуваній бюджетній установі, спершу знаходять розмір середньоденної заробітної плати, формула розрахунку котрого така:

Сума середньоденної заробітної плати = сума виплат розрахункового періоду (грн) $\div$ тривалість відповідного розрахункового періоду (к.дні)

Порядок нарахування лікарняних у 2023 році визначено нижче:

Сума лікарняних = сума середньоденної заробітної плати $\times$ кількість днів лікарняного $\times$ відповідний коефіцієнт страхового стажу.

У 2023 році, коефіцієнт страхового стажу визначають за нормами ч. 1 ст. 17 Закону «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105 в залежності від страхового стажу окремого працівника (рисунок 2.7).

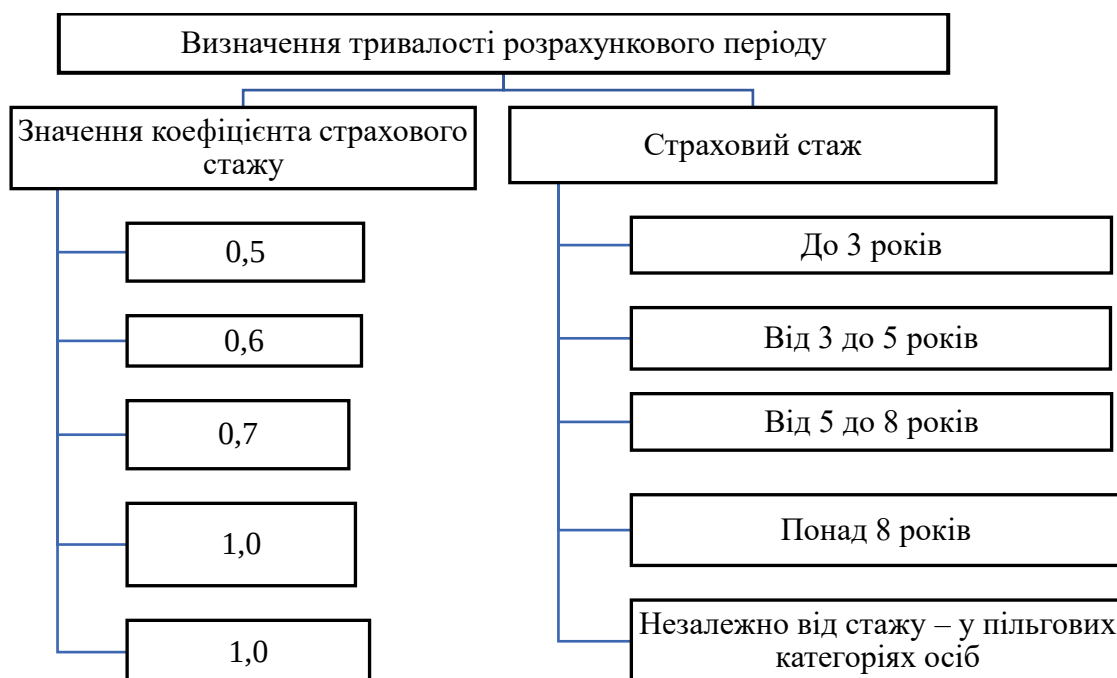


Рисунок 2.7 – Коефіцієнти страхового стажу, що застосовуються у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваної установи

В ході проведеного дослідження, нами розглянуто організацію облікового відображення розрахунків по оплаті праці, порядку нарахування відпускних та лікарняних в ЗТС ГУ ДСНС.

2.3 Організація внутрішнього контролю операцій щодо розрахунків з оплати праці бюджетної установи

Внутрішній контроль, уособлюючи одну із функцій управління діяльністю бюджетної установи, надає необхідну інформацію для ухвалення ефективних управлінських рішень, що може бути реалізованим тільки за раціональної його організації. Вибудовуючи систему внутрішнього контролю в установі, потрібно дотримуватися системного підходу, що сприяє його найбільшій результативності та передбачає раціональність організації контрольної діяльності.

Потреба і значення контролю оплати праці та інших виплат передбачається його позиціонуванням у системі управління установою. На етапі ідентифікації

цілей здійснюється оцінювання відповідності задіяної системи оплати праці діючому законодавству та оперативним, поточним та стратегічним цілям окремої установи. На етапі здійснення аналізу проблем шляхом проведення контролю розрахунків з оплати праці в ЗТС ГУ ДСНС ідентифікуються можливі порушення та причини їх виникнення. На етапі ухвалення рішень контроль уможливорює дослідження можливих альтернатив щодо оплати праці для пошуку найкращих варіантів дій та удосконалення організації й методики обліку розрахунків із персоналом. Реалізація ухвалених рішень потребує контролю за їх виконанням та оцінки відхилень від майбутніх запланованих дій для налагодження зворотного зв'язку та запровадження можливих коректив. Раціональна побудова системи внутрішнього контролю сприяє покращенню ефективності управлінської ланки та гарантує оптимальне її функціонування.

Відповідний контроль має здійснюватися на безперервній основі і забезпечувати оцінку та перевірку законності операцій щодо оплати праці для виявлення відхилень та ймовірних порушень, їх усунення і запобігання у майбутньому через ухвалення нових або коригування попередніх управлінських рішень. Метою контролю розрахунків з оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС є встановлення достовірності первинних даних відносно наявних зобов'язань, доцільності і законності здійснених розрахунків, своєчасності і повноти представлення даних у первинних документах та регістрах обліку, ефективності і обґрунтованості витрат коштів на оплату праці та наявного персоналу досліджуваної установи, достовірного відображення поточного стану зобов'язань у формах звітності. Відповідно, завданнями внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам виступає перевірка:

- ✓ економічної доцільності та законності витрат на оплату праці;
- ✓ документування та відображення даної компоненти господарських операцій в обліку і звітності;
- ✓ удосконалення форм і систем оплати праці;
- ✓ дотримання правил при організації трудових відносин в установі;
- ✓ правильності нарахування заробітної плати, надбавок, доплат, премій;

✓ правильності здійснення утримань, сплати супровідних податків і платежів та нарахувань, які безпосередньо пов'язані із заробітною платою

✓ сприяння забезпеченню зворотного зв'язку між суб'єктами організації та реалізації внутрішнього контролю.

Суб'єктами внутрішнього контролю праці, заробітної плати та інших виплат у ЗТС ГУ ДСНС є:

– суб'єкти організації внутрішнього контролю, до яких відносяться вище стоячі організації (Головне управління державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області, Державна служба України з надзвичайних ситуацій). Вони виконують обов'язки з організації системи внутрішнього контролю в досліджуваній установі, у їх підпорядкуванням перебувають контрольні підрозділи (окремі виконавці);

– суб'єкти здійснення внутрішнього контролю, які перебувають у підпорядкуванні вищого керівництва та представлені різноманітними службами та їхніми керівниками: обліковими (проводять контроль за дотриманням облікових процедур щодо нарахування оплати праці працівникам, своєчасністю здійснення розрахунків з персоналом та дотриманням їх соціальних гарантій), економічно-аналітичними (здійснюють планування та аналіз індикаторів використання наявного трудового потенціалу, оцінку ефективності мотиваційної функції заробітної плати), спеціальними контрольними службами (проводять контрольні заходи та реалізують відповідні функції в розрізі всіх підконтрольних об'єктів).

Іншим вагомим елементом системи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам є об'єкти. Основна увага при здійсненні внутрішнього контролю концентрується безпосередньо на наявності та стані його об'єктів. Об'єктів контролю розрахунків за виплатами працівникам у ЗТС ГУ ДСНС відображено на рисунку 2.8.

Вагоме значення у процесі проведення внутрішнього контролю формування витрат на оплату праці виділено врахуванню його соціальної спрямованості, оскільки не у всіх випадках економія понесених витрат на оплату праці являється виправданою у досягненні стратегічних цілей управління досліджуваною

бюджетною установою. Підвищення ролі внутрішнього контролю як соціальної категорії та функції управління пояснює укріплення його позицій у розвитку державних установ і суспільства загалом.

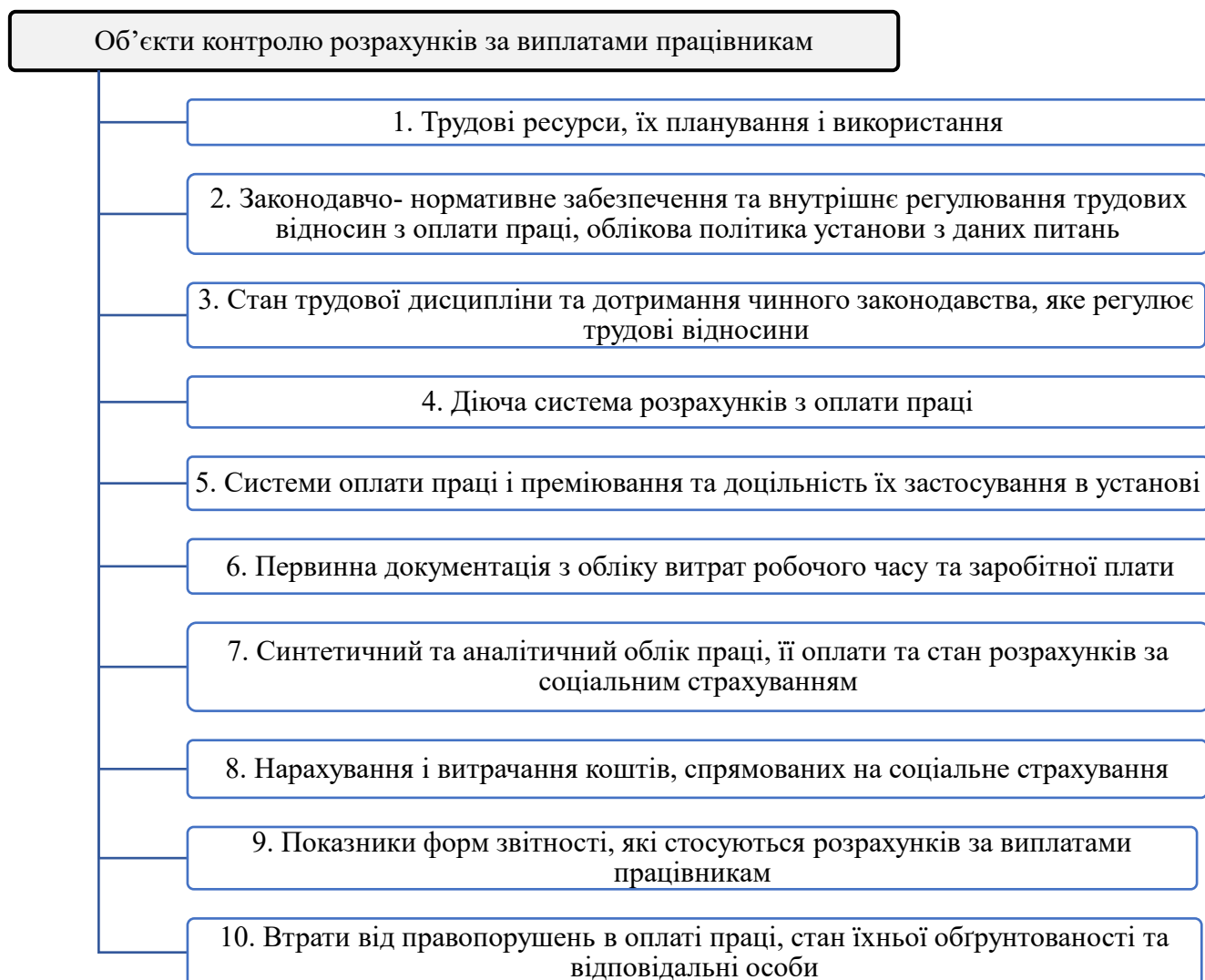


Рисунок 2.8 – Об'єкти контролю розрахунків за виплатами працівникам у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором

Контрольні дії, які проводяться суб'єктами контролю відносно підконтрольних об'єктів щодо виплат працівникам, надають можливість забезпечити відповідність їх фактичного стану визначеним нормам, параметрам та правилам. Реалізується це через спостереження і перевірки розрахунків за виплатами працівникам з метою визначення їх відповідності задекларованим управлінським рішенням, ідентифікація відхилень та результатів управлінського

впливу на стан даних розрахунків, ліквідації недоліків, пов'язаних із розрахунками з працівниками, і запобігання ухваленню економічно невиправданих та протиправних рішень.

Організаційними рівнями внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам виступає безпосередньо вище керівництво, яке відповідає за його формування та структурні одиниці, в яких реалізуються процеси побудови трудових відносин, документального супроводження та обліку робочого часу, нарахування й виплати заробітної плати, узагальнення даних щодо виплат працівникам у регістрах бухгалтерського обліку і звітності. На нашу думку, найбільш ефективною являється система організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам в установах, де для цього формуються окремі служби із виокремленням та закріпленням їх повноважень у спеціальних положеннях.

В досліджуваній установі представники служби внутрішнього контролю володіють спеціальними знаннями та навичками щодо його організації і проведення, мають достатній досвід роботи з належним програмним забезпеченням, а також проводять планування діяльності, ідентифікації об'єктів, завдань, виконавців та термінів перевірок, ознайомлені з власними обов'язками, відповідальністю. Це надає суттєві переваги відповідних працівників порівняно з учасниками контрольного процесу, на яких посадовими інструкціями покладено додаткове виконання відповідних контрольних функцій.

Основні критерії оцінювання роботи служби внутрішнього контролю з перевірки витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом представлено на рисунку 2.9.

Організація внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам передбачає: наявність наказу про створення служби внутрішнього контролю, затвердження відповідного положення про дану службу та інших внутрішніх регламентів, призначення відповідальних осіб і розробка для них посадових інструкцій, планування майбутніх робіт, здійснення контрольних дій відносно операцій з виплатами працівникам, документування процедури та результатів внутрішнього

контролю, формування пропозицій для усунення ідентифікованих недоліків, моніторинг стану розрахунків за виплатами працівникам, урахування у майбутній діяльності рекомендацій за підсумками проведеного внутрішнього контролю.

Оперативність – здатність швидко реагувати на можливі ризики, зміни у законодавстві з питань оплати праці, своєчасність забезпечення керівництва потрібною інформацією для ухвалення якісних управлінських рішень.	Безперервність – постійний контроль усієї інформації, яка стосується виплат працівникам, з метою уникнення порушень нормативних актів та недостовірного розкриття даних в обліку і звітності установи.
Критерії оцінювання роботи служби внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам:	
Комплексність – охоплення усіх елементів та індикаторів, які стосуються розрахунків за виплатами працівникам, та системний підхід до їх перевірки.	Об’єктивність – полягає у незалежному судженні працівників служби внутрішнього контролю та обґрунтованості висновків і пропозицій щодо стану і покращення розрахунків за виплатами працівникам.

Рисунок 2.9 – Критерії оцінювання роботи служби внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам

Джерело: узагальнено автором

Слід визнати, що методика внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам залежить від діючих в установі форм і систем оплати праці.

Методика здійснення контролю витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом визначає необхідність використання належних документальних та фактичних прийомів і методів для перевірки усіх компонентів, що з ними пов’язані. Відповідно, можуть знайти застосування такі прийоми:

- огляд (візуальна перевірка первинних та зведених документів на їх наявність);
- опитування (для визначення відповідності фактичної наявності працівників установи їх списковому складу);
- арифметична перевірка (контрольний (повторний) підрахунок сум у розрізі розрахунково-платіжних відомостей;
- зіставлення (звірка даних облікових реєстрів з первинними документами);
- ревізування сум, утриманих із заробітної плати працівників та їх відповідність положенням діючих нормативно-правових актів);

➤ інвентаризація наявної кредиторської заборгованості щодо розрахунків за виплатами працівникам тощо.

Під час здійснення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам у ЗТС ГУ ДСНС використовуються різноманітні методи й методичні прийоми. Узагальнені методичні компоненти внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам базової бюджетної установи відображено на рисунку 2.10.

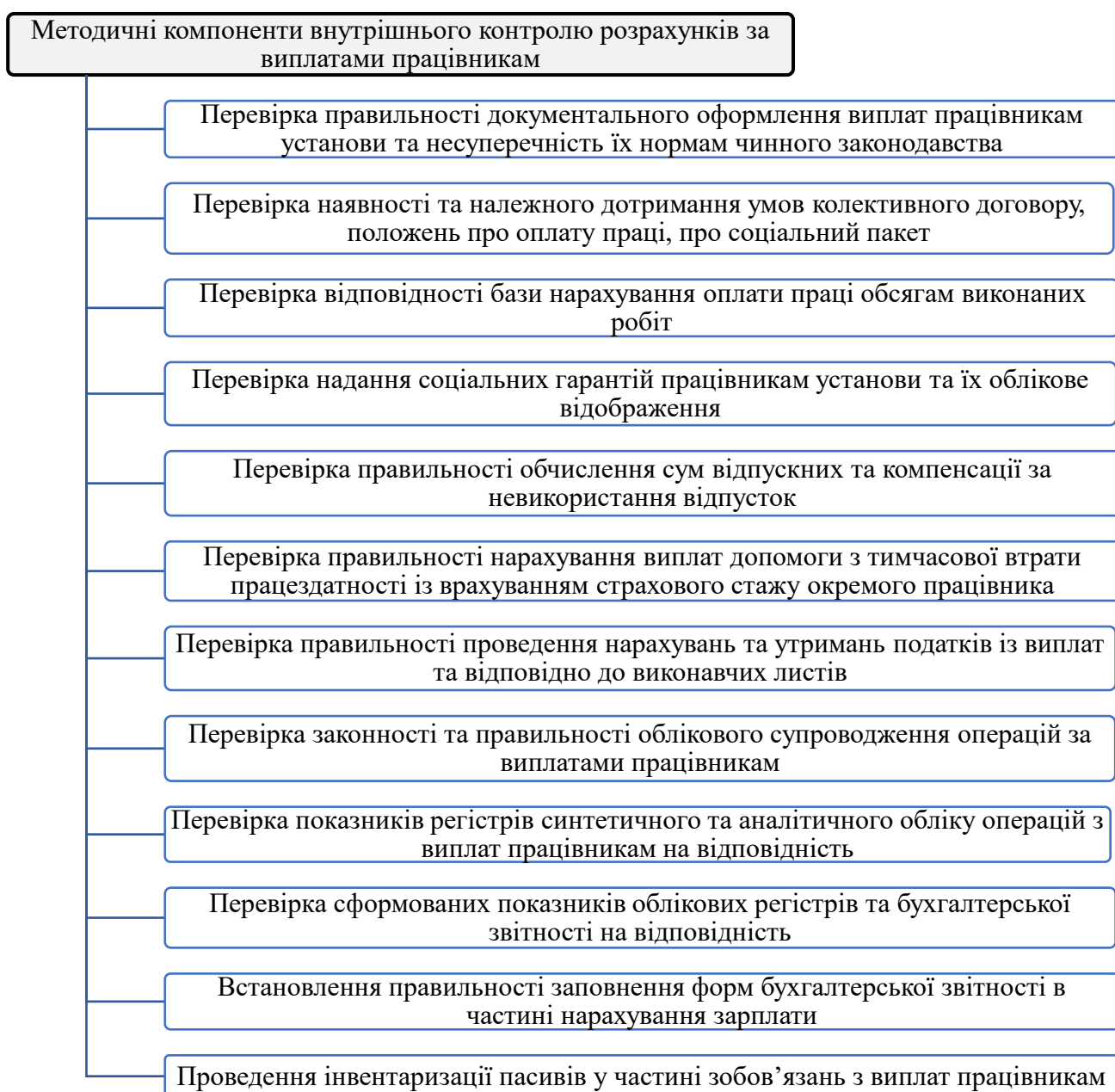


Рисунок 2.10 – Узагальнені методичні компоненти внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором

Наявну сукупність методичних прийомів внутрішнього контролю розподіляють на загальнонаукові та власні (специфічні). Власні містять методичні прийоми документального контролю, фактичного контролю, розрахунково-аналітичні, узагальнення отриманих результатів контролю, реалізації отриманих результатів контролю.

Документальні прийоми формують основну доказову базу контролю розрахунків за виплатами працівникам, оскільки передбачають в собі перевірку документів (нормативно-правову, формальну, арифметичну тощо) і господарських операцій (зустрічна звірка, контрольні порівняння виокремлених показників та інші), камеральну перевірку показників звітних форм.

Прийоми фактичного контролю розрахунків за виплатами працівникам (спостереження, інвентаризація, службове розслідування, анкетування) надають можливість перевірки фактичного складу штатних працівників і тих, що виконують роботи передбачені договорами цивільно-правового характеру, визначити факти фіктивного працевлаштування тощо.

Розрахунково-аналітичні методи внутрішнього контролю (статистичні розрахунки, економічний аналіз, економіко-математичні методи та інші) уможливають оцінку загального стану забезпечення трудовими ресурсами, динаміки виплат працівникам, формування пропозицій щодо удосконалення внутрішнього контролю з метою своєчасної ідентифікації негативних явищ та відповідних винних осіб.

Методи узагальнення та реалізації результатів внутрішнього контролю ставлять на меті ідентифікацію підсумків проведеного контролю та розробку пропозицій щодо усунення виявлених недоліків у розрахунках за виплатами працівникам, запобігання їм у майбутньому.

У ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області із використанням результатів проміжного контролю, відбувається: групування виявлених недоліків та аналітичне узагальнення, нормативно-правове обґрунтування, представлення результатів перевірки у передбаченому підсумковому документі, ухвалення рішень за підсумками контролю та моніторинг їх подальшого виконання.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1 Вдосконалення організаційної компоненти обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці

Грошове забезпечення представляє собою гарантоване державою грошове забезпечення в обсягах, які відповідають умовам проходження служби цивільного захисту, ставить за мету стимулювання закріплення висококваліфікованих кадрів і визначається в залежності від спеціального звання служби цивільного захисту, посади, інтенсивності, тривалості та умов служби, наукового ступеня і вченого звання, кваліфікації представника рядового і начальницького складу служби цивільного захисту.

Як передбачено наказом Міністра оборони України № 260 [6], нарахування грошового забезпечення особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту здійснюється згідно механізму та умов виплати грошового забезпечення (рисунок 3.1).

Виплата грошового забезпечення здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом Загону технічної служби на грошове забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту. Нарахування, виплата грошового забезпечення проводиться в поточному місяці за минулий, на підставі відповідних документів:

- штату Загону технічної служби;
- наказів щодо призначення на посаду та зарахування до списків особового складу досліджуваної бюджетної установи, про вступ до виконання обов'язків за виокремленою посадою (в т. ч. тимчасово), про проведення зарахування в розпорядження;
- наказів про призначення та виплату основних (додаткових) видів

грошового забезпечення;

- наказів, на підставі яких відбувається присвоєння військових звань;
- грошових атестатів або довідки щодо грошових виплат.

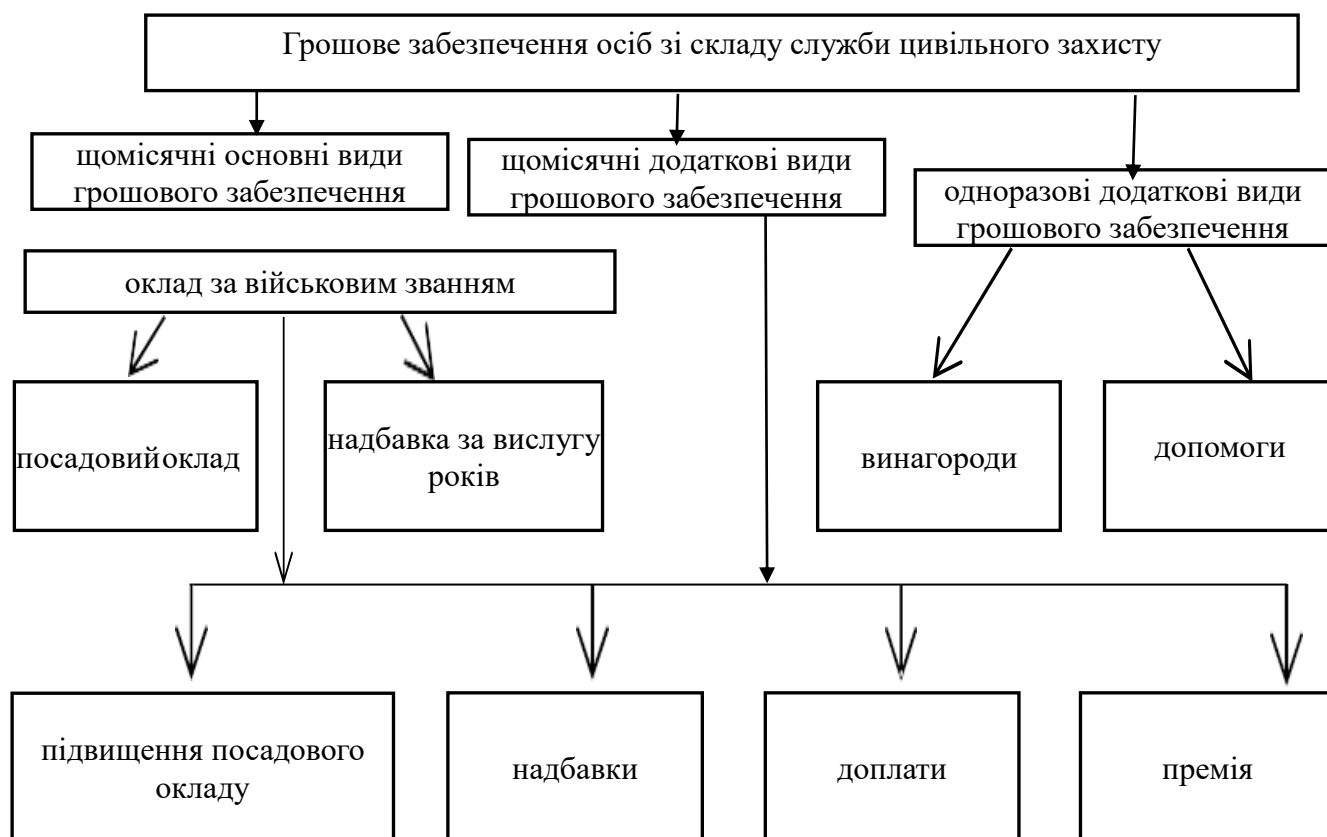


Рисунок 3.1 – Структура грошового забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором

Виплата грошового забезпечення проводиться за місцем перебування осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту на грошовому забезпеченні на підставі наказу керівника (командира, начальника).

Після вступу у дію Постанови [29] механізм здійснення нарахування грошового забезпечення зазнав кардинальних змін. Суттєво підвищено посадові оклади, розрахунок яких проводиться шляхом множення розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, визначеного законом на 1 січня календарного року, на відповідним чином визначений коефіцієнт. Частка грошового забезпечення (посадовий оклад, оклад за військове звання та надбавка за вислугу років) характеризує основну його компоненту. Скорочено перелік додаткових видів

грошового забезпечення, їх питома вага у структурі грошового забезпечення дорівнює близько 40%, частка гарантованої частини є біля 41%, а преміальної — 19%. Окремо слід зазначити, що загальна сума грошового забезпечення, із запровадженням військового стану, повномасштабного вторгнення зазнала суттєвого зростання.

Узагальнивши наведену інформацію, доцільним виглядає розгляд підвищення посадових окладів у контексті підвищення розміру мінімальної заробітної плати у коефіцієнтному співвідношенні, а не рівня прожиткового мінімуму. Це уможливить поступове збільшення грошового забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту ЗТС ГУ ДСНС впродовж року, чи хоча б один раз на рік в залежності від зростання рівня мінімальної заробітної плати, а не один раз у кілька років. При досягненні таких умов можливим стає збереження кадрового потенціалу та залучення на військову службу додаткових фахівців. Це є безумовно актуальним, оскільки недостатній рівень грошового забезпечення є основною підставою для звільнення військових після закінчення контракту.

У штаті ЗТС ГУ ДСНС перебувають наймані працівники та особи рядового і начальницького складу служби цивільного захисту. Ці працівники являються вільно найманими працівниками та, відповідно, не відносяться до складу служби цивільного захисту. Враховуючи даний факт, у досліджуваній бюджетній установі асигнування проводяться по КЕКВ 2111 та по КЕКВ 2112, а це є різними статтями та кодами витрат. Грошове забезпечення та заробітна плата, нараховані працівникам за відпрацьований час чи за виконану роботу, для бюджетних установ являються фактичними видатками, які знаходять відображення за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ). Характеристика кодів економічної класифікації видатків з оплати праці, що знайшли застосування в умовах функціонування досліджуваної установи відображено на рисунку 3.2.

Зведення розрахункових відомостей щодо виплати грошового забезпечення та заробітної плати (меморіальний ордер № 5) узагальнюється та систематизується за програмною та економічною класифікацією видатків, статтями кошторису

профільного міністерства та видами нарахувань, а також за спеціальним та загальним фондами.

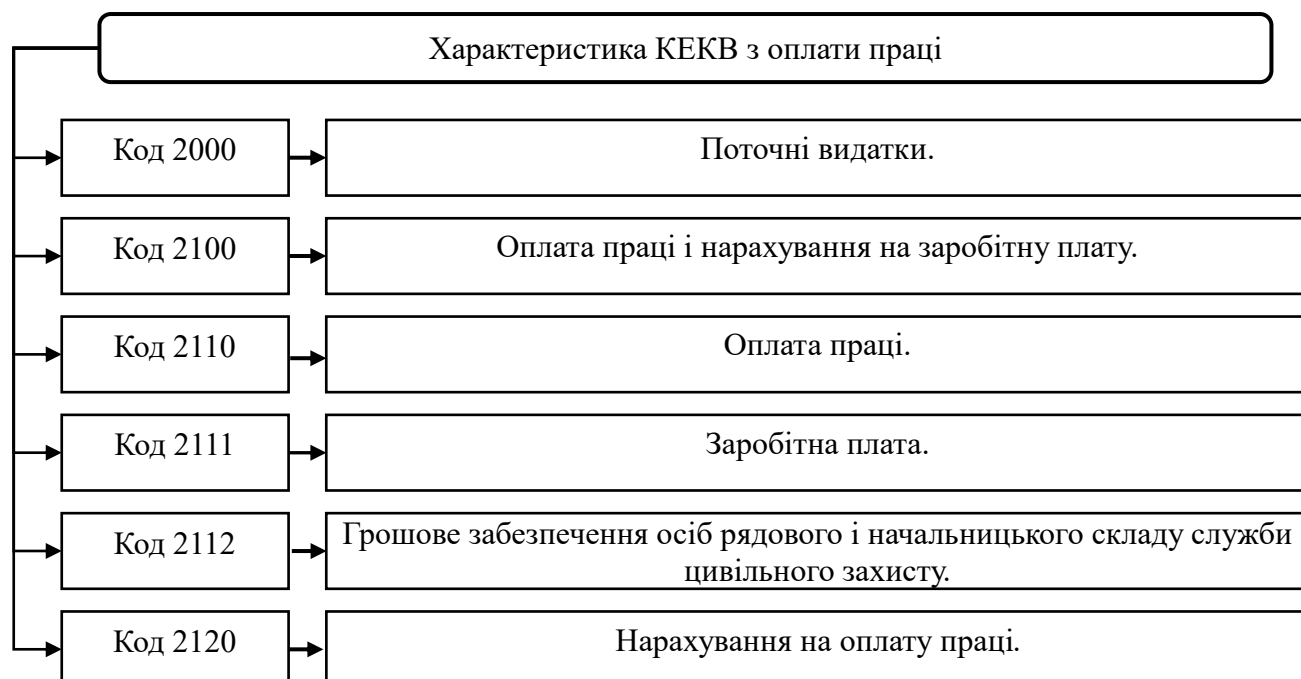


Рисунок 3.2 – Характеристика КЕКВ з оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: узагальнено автором

До меморіального ордера додаються всі документи, які виступають підставою для здійснення нарахування і виплати грошового забезпечення (довідки, витяги з наказів та інші).

Важливе навантаження в ЗТС ГУ ДСНС носить меморіальний ордер №5 «Зведений розрахунок відомостей із заробітної плати та стипендій». Слід визнати, що у всіх програмних забезпеченнях, якими може користуватися досліджувана установа, не передбачено розподілу меморіального ордера на два окремих компоненти для представлення інформації по грошовому забезпеченню та заробітній платі. На підставі наявних даних, бухгалтерам важко вручну здійснювати розподіл відомостей та меморіальних ордерів №5, через те, що нарахування робиться за різними КЕКВ. Виходячи з цього, слід зазначити, що кошторисні призначення та касові видатки за різними діючими статтями не

доцільно наводити одними сумами та на одних і тих самих бухгалтерських рахунках (рахунках синтетичного обліку).

Тому, на нашу думку, доречним буде запропонувати у ЗТС ГУ ДСНС додаткові форми накопичувальних відомостей, а саме безпосередньо меморіального ордеру №5. Першочергово, необхідно запровадити зведений розрахунок відомостей із заробітної плати МОН№5/1 та аналогічний зведений розрахунок відомостей із грошового забезпечення МОН№5/2 у розрізі видів відповідних виплат, з дотриманням ознак їх класифікації та джерел. В сучасних бізнес умовах інтеграційних процесів та найновітніших технологій, бухгалтери бюджетних установ не мають вагому частину власної роботи здійснювати вручну тільки через той факт, що у вітчизняних бухгалтерських програмах не передбачено відповідні функції.

За порушення передбачених термінів виплати заробітної плати працівникам більше ніж на один місяць, можуть бути застосовані фінансові санкції згідно статті 265 Кодексу законів про працю України. Сума штрафу дорівнює трискладовому розміру мінімальної зарплати, який було визначено у відповідності до норм чинного законодавства на момент виявлення порушення.

Окрім цього, у випадку порушення термінів виплати заробітної плати посадовим особам відповідної установи може бути застосованою адміністративна відповідальність згідно зі ст. 41 Кодексу про адміністративні правопорушення України. Це містить у собі штраф від 30 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (це від 510 до 1700 гривень) за перше порушення та від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (це від 1700 до 5100 гривень) за повторне порушення впродовж звітного року.

У випадку безпідставної невивплати заробітної плати працівникам впродовж терміну більше ніж один місяць, за умов, якщо це було здійснено навмисно, можлива кримінальна відповідальність. За таких обставин, може бути застосований штраф у розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправні роботи строком до двох років, чи позбавлення волі на термін до двох

років (з позбавленням права обіймати визначені посади або займатися визначеною діяльністю на термін до трьох років, (ст. 175 Кримінального кодексу України).

3.2 Вдосконалення облікового супроводження розрахунків з оплати праці бюджетної установи

Побудова аналітичного обліку оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС передбачає використання форми П-6 «Розрахунково-платіжна відомість». У даному документі зазначаються індивідуальні дані працівника, кількість відпрацьованих годин, та основні компоненти заробітної плати, суми утримань та нарахувань.

При цьому, за сучасних умов організації облікового процесу, використовувати форму П-6 недоцільно та незручно, адже це потребує забагато часу у бухгалтера. Спростити роботу бухгалтера на цій ділянці можна застосувавши, як звичну та відому широкому загалу комп'ютерну програму Excel, так і спеціалізовані бухгалтерські програмні продукти, серед яких ІС-ПРО: Бюджет, «UA-Бюджет», «М.Е.Дос», «МІА: Персонал» та інші.

Окремо слід зауважити, що вагомою компонентою процесу вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці виступає вдосконалення етапу обліку праці у конкретній бюджетній установі. Держкомстатом України визначено типову форму П-5 «Табель обліку використання робочого часу», яка застосовується бюджетними установами, під час відображення записів, про роботи, які були виконанні або не виконанні працівниками, та проведення нарахувань заробітної плати.

Для достовірного та безпомилкового розрахунку суми заробітної плати слід сприяти підвищенню ефективності роботи безпосередньо на стадії обліку використаного робочого часу. В першу чергу, необхідно видати наказ щодо призначення відповідальної особи за ведення та своєчасність заповнення табеля робочого часу та передбачити міру покарання за присутність у ньому помилок, хибних даних, навмисних викривлень наявної інформації. По друге, доцільно провести контрольні заходи, щодо роботи не лише працівника, наділеного відповідальністю за облік витрат робочого часу, а й усього залученого персоналу.

По третє, досліджувана установа може запровадити документ внутрішнього обігу, що будуватиметься на основі форми П-5, але буде краще візуалізувати специфіку функціонування організації, надаватиме всю потрібну інформацію та, водночас, буде значно простішим у застосуванні.

Ефективність бухгалтерського обліку у значній мірі залежить від результативності синтетичного, аналітичного обліку та їх повноти. За умов, коли синтетичний облік відображає узагальнену ситуацію і застосовується під час формування показників звітності, то аналітичний характеризує деталізовану інформацію: узгоджені місця концентрації працівників, кількісну характеристику та структуру персоналу, склад, структуру фонду спрямованого на оплату праці, використання передбачених робочих годин, динаміку проведених виплат, відмінності у посадових окладах в залежності від категорій персоналу, відображення місць виникнення витрат. Безпосередньо на основі даних аналітичного обліку розраховується сума заробітної плати, розмір податку на доходи фізичних осіб, сума визначеного військового збору, нарахування єдиного соціального внеску та інших передбачених видів внесків та зборів.

Відповідно, досліджуваній бюджетній установі необхідно розробити робочий план рахунків для здійснення аналітичного обліку, який буде більш деталізованим та формуватиметься з рахунків п'ятого чи шостого порядків. Нами запропоновано власний перелік аналітичних рахунків для здійснення обліку розрахунків з оплати праці до субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» у ЗТС ГУ ДСНС (рисунок 3.3).

За певних умов, деякі з даних рахунків можуть також деталізуватися на рахунки, 6-го порядку. Якості прикладу, аналітичний рахунок 65114 «Надбавки до заробітної плати» можна детальніше структурувати за видами надбавок, що виплачуються працівникам досліджуваної установи.

Операції зі здійснення бухгалтерського обліку заробітної плати являються одними з найскладніших, отже їм варто приділяти більш значну увагу. Важливість даного процесу зумовлює потребу у постійному реформуванні та пошуку шляхів для його подальшого вдосконалення.

Видатки на грошове забезпечення та заробітну плату становлять приблизно 70–80% призначених річних асигнувань на утримання досліджуваної бюджетної установи, тому належна організація бухгалтерського обліку даних витрат набуває у ЗТС ГУ ДСНС вагомого значення.

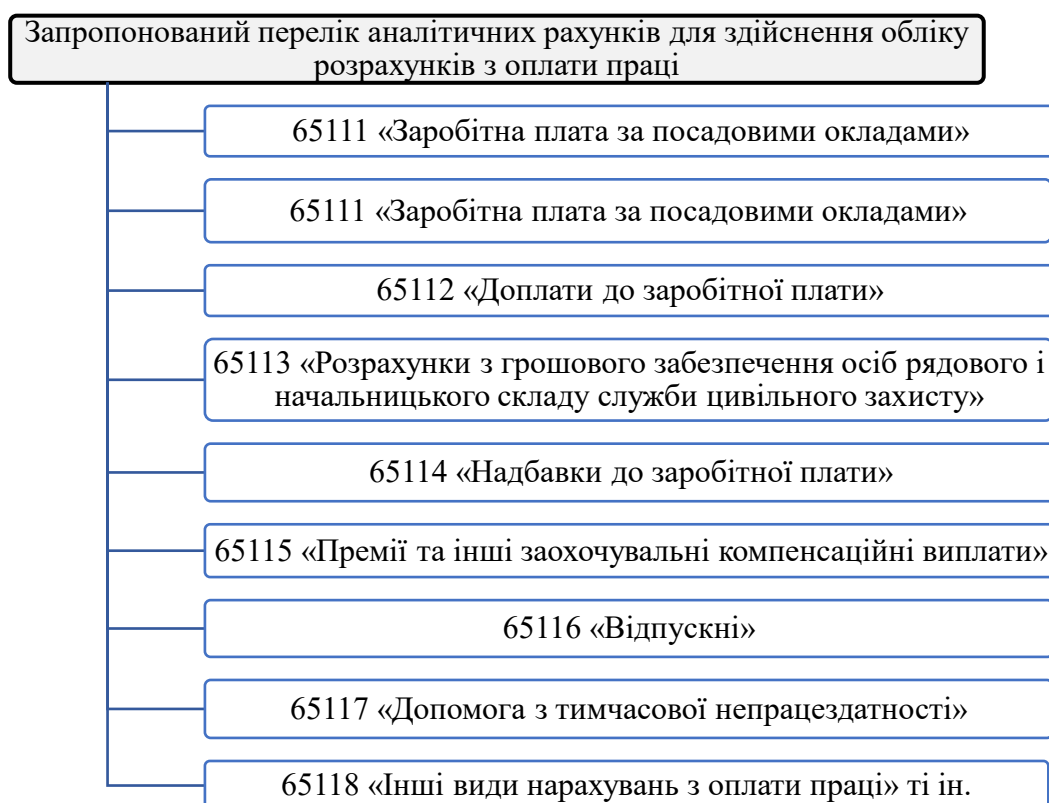


Рисунок 3.3 – Запропонований перелік аналітичних рахунків для здійснення обліку розрахунків з оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором

Проведення нарахувань окладів грошового утримання та додаткових видів грошового забезпечення відносяться до фонду грошового забезпечення та обліковуються, відповідно, на балансовому субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати». Втім, у досліджуваній установі, нами запропоновано субрахунки поділяти на додаткові рахунки для проведення розрахунків за як заробітною платою так і за грошовим забезпеченням (таблиця 3.1). За кредитом застосовуемого субрахунку 65113 «Розрахунки з грошового забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту» здійснюється нарахування

грошового забезпечення, а за дебетом — утримання, проведені з нарахованого грошового забезпечення, та виплата відповідної суми.

Таблиця 3.1. - Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати та грошового забезпечення

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам базової установи	8011, 8111	65111, 65112
2	Нараховано грошове забезпечення особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту базової установи	8011	65113
3	Здійснено нарахування ЄСВ	8012, 8112	6313
4	Проведено утримання ПДФО	65111, 65112, 65113	63112
5	Проведено утримання військового збору	65111, 65112, 65113	63111

Джерело: узагальнено автором

Основними нормативно — правовими документами, які регламентують правомірність проведення нарахування та виплати працівникам державного сектору та особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту, що уможливлюють детальну методологічну забезпеченість обліку виплат працівникам являються МСБОДС 25 «Виплати працівникам» [13] та НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [15]. Дані положення визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат (як у грошовій, так і негрошовій формах) за роботи, що були виконані працівниками, та її розкриття у формах фінансовій звітності.

Передбаченим регістром для аналітичного обліку нарахованих, виплачених сум грошового забезпечення та підйомної допомоги особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту, які проходять службу за контрактом, виступає картка особового рахунку працівника служби цивільного захисту. Даний регістр аналітичного обліку відкривається на кожну особу окремо.

Важливою компонентою, яка сприяє своєчасному забезпеченню якісною обліковою інформацією являється запровадження автоматизованих інформаційних систем обліку. Процес автоматизації діючої системи управління в переважній

більшості випадків розпочинається з комп'ютеризації бухгалтерського облікового супроводження. Відповідно, дуже вагомими в організації автоматизації бухгалтерського облікового супроводження діяльності виступає аналіз сучасного стану запровадження бухгалтерських інформаційних технологій у досліджуваній бюджетній установі, розгляд основних методологічних та інших проблем, які перешкоджають реалізації процесу автоматизації обліку, чинників, які їх визначають. Також необхідно ідентифікувати загальні та особливі фактори функціонування базової установи, які обумовлюють різноманітні методики автоматизації облікового відображення та опис їх характеристик, можливих недоліків або переваг, розгляд результатів обґрунтування та запровадження напрямів подальшого вдосконалення автоматизації. Автоматизація бухгалтерського обліку у ЗТС ГУ ДСНС сприяє недопущенню помилок при здійсненні нарахувань грошового забезпечення та заробітної плати. Завдяки її імплементації зростає ефективність і пришвидшується процес обробки даних, узагальнюється оперативна інформація для ухвалення рішень, у значній мірі підвищується рівень роботи бухгалтерської (фінансової) служби.

Нарахування заробітної плати (грошового забезпечення) персоналу у досліджуваній установі пропонуємо проводити із використанням автоматизованого програмного забезпечення. Окремі бюджетні установи застосовують дороге програмне забезпечення, експлуатація якого потребує значних фінансових витрат на закупівлю, впровадження даної системи та її поточне обслуговування.

На нашу думку, заслуговує на увагу пропозиція щодо використання для обліку розрахунків по оплаті праці (грошового забезпечення) у ЗТС ГУ ДСНС програмного продукту «МІА: Персонал».

Дана інформаційно-аналітична система управління персоналом, яка забезпечує облік інформації в межах інтегрованих комп'ютерних, мережевих і комунікаційних технологій для оптимізації функціонування в адміністративно-кадровій сфері управління. Переваги імплементації даного програмного продукту в діяльність досліджуваної установи відображено на рисунку 3.4

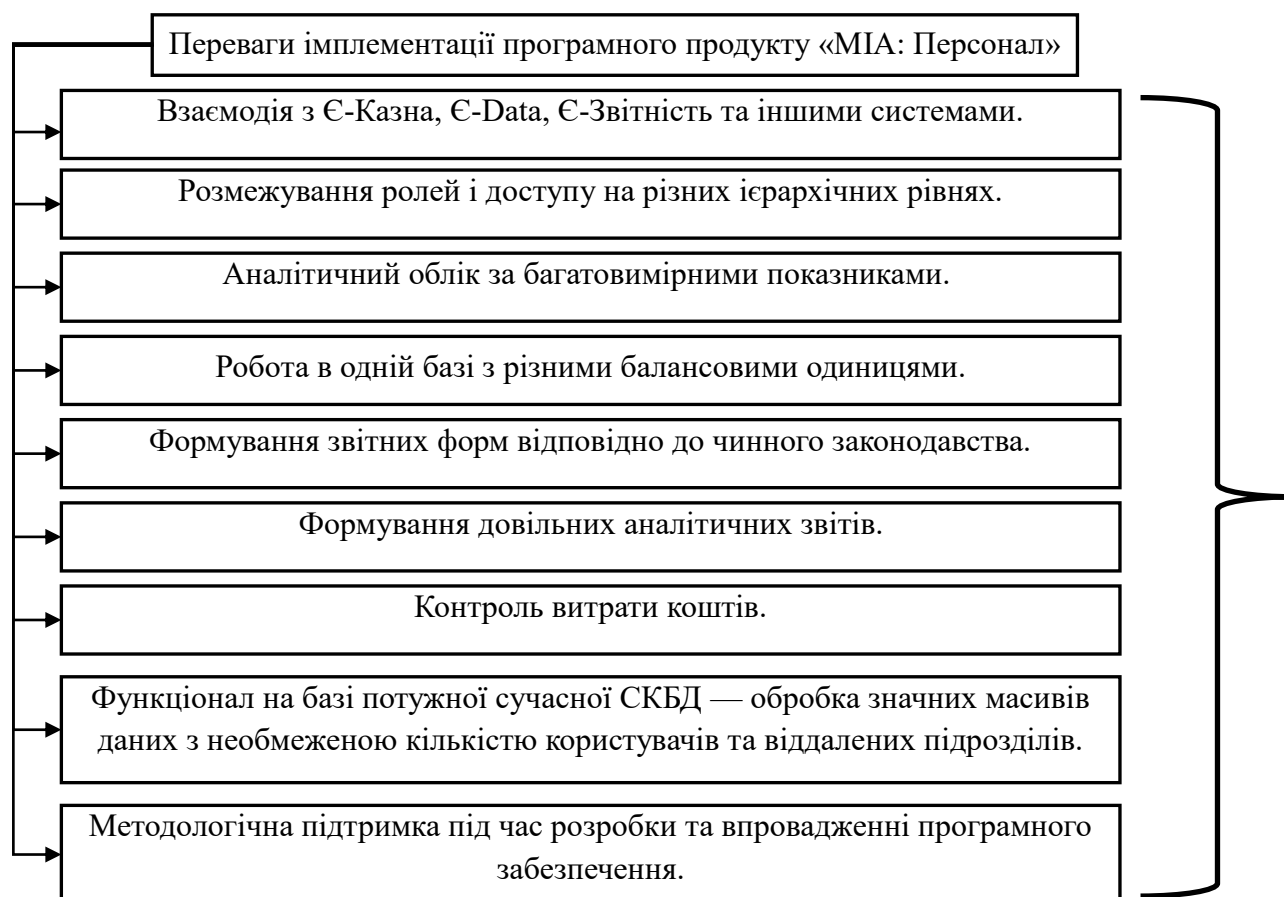


Рисунок 3.4 – Переваги імплементації програмного продукту «МІА: Персонал» в діяльність ЗТС ГУ ДСНС

Джерело: узагальнено автором

Компонент «Бухгалтерія» передбачено для автоматизації процесів збору, реєстрації та узагальнення бухгалтерської інформації у грошовому виразі щодо активів та пасивів установи, реєстрації та обліку наявних первинних документів, відображення господарських операцій, облікового супроводження оборотних, необоротних активів, розрахунків з дебіторами та кредиторами касових і фактичних видатків у розрізі бюджетної класифікації, проведення розгорнутої аналітики за довільними розрізами чи класифікаціями.

Компонент «Розрахунок заробітної плати» програмного продукту МІА: Персонал» призначений для здійснення автоматизації процесів розрахунку заробітної плати:

- можливість налаштування власних розрахункових алгоритмів;

- розрахунок грошового забезпечення, заробітної плати, з урахуванням специфіки окремої установи;
- можливість налаштування власних розрахункових алгоритмів;
- ведення періодичного обліково-інформаційного супроводження, потрібного для розрахунку сум заробітної плати;
- формування документів необхідних для виплати заробітної плати (грошового забезпечення);
- здійснення щомісячного розрахунку заробітної плати, необхідних утримань та відрахувань;
- формування бухгалтерських проводок щодо оплати праці;
- формування належних звітних форм та документів за підсумками проведених розрахунків сум заробітної плати.

Програмний продукт «МІА: Персонал» гарантовано стане надійним помічником у роботі з персоналом у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області.

3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій розрахунків з оплати праці бюджетної установи

Облікове відображення заробітної плати представляє собою одну з найважливіших ділянок роботи, яка посідає одне з центральних місць у всій системі обліку в умовах функціонування окремої бюджетної установи. На нашу думку, контроль операцій розрахунків з оплати праці у досліджуваній бюджетній установі посідає одне з центральних місць, адже нарахування та виплата заробітної плати (грошового забезпечення) впливають на добробут кожного окремого співробітника. Відповідно контроль заробітної плати повинен включати перевірку нарахування та виплати всіх видів платежів, на які має право співробітник, а також проведення утримань із них.

З метою здійснення якісного контролю нарахування заробітної плати та грошового забезпечення, можемо запропонувати організаційну побудову технології проведення контрольного процесу відповідних розрахунків у ЗТС ГУ

ДСНС, яка знайшла відображення на рисунку 3.5.



Рисунок 3.5 – Організаційна побудова технології контрольного процесу нарахування заробітної плати (грошового забезпечення) в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Джерело: узагальнено автором

Основними завданнями контролю нарахування заробітної плати та грошового забезпечення в ЗТС ГУ ДСНС є:

- контроль щодо якості та кількості затраченої праці, виконання поставлених завдань відносно зростання продуктивності праці, за використанням передбаченого фонду заробітної плати та іншими сумами грошових коштів, які виділяються для здійснення оплати праці працівників окремої бюджетної організації;
- контроль за правильним і своєчасним віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на витрати у відповідності до затвердженої бюджетної класифікації;
- контроль проведення у визначені терміни всіх розрахунків з персоналом по заробітній платі, грошовому забезпеченню та інших виплатах;
- збір інформації та групування показників щодо оплати праці, потрібних для поточного, планування на перспективу, контролю, аналізу та оперативного управління бюджетною установою, для формування показників фінансової та статистичної звітності.

Перевірка витрачання коштів передбачених на оплату праці може бути успішно реалізована за умови дослідження правильності розрахункових показників з питань праці (грошового забезпечення) (поточного стану нормування праці, чисельності залучених працівників за категоріями й групами, продуктивності праці, використання передбаченого робочого часу та коштів на здійснення виплат працівникам). Для ідентифікації можливих відхилень (економії чи перевитрат) фонду оплати праці, необхідно порівняти кошторисні дані з наявними звітними показниками. Схематично порядок організації контролю за використанням залучених трудових ресурсів і коштів на проведення оплати праці відображено у таблиці 3.2.

Перевірка порядку та правильності нарахування основної заробітної плати в державних установах починається з відомостей, на підставі яких здійснюється нарахування. Під перевірку потрапляють усі документи, прикладені до відповідних залучених меморіальних ордерів.

Таблиця 3.2. - Схема організації контролю за використанням трудових ресурсів і коштів на оплату праці

Об'єкти контролю				
Поточний стан трудової дисципліни та порядку дотримання діючого трудового законодавства		Діюча система оплати праці та преміювання	Зростання продуктивності праці працівників та використання передбаченого фонду оплати праці	
Джерела отримання інформації				
Діючі Правила внутрішнього розпорядку та інші акти чинного трудового законодавства	Фонд оплати праці (та відповідні супровідні документи)	Первинна облікова документація для ідентифікації кількості залучених працівників (табелі обліку використання робочого часу, розрахунково- платіжні відомості, особові рахунки та інші)	Планово-нормативне інформаційне забезпечення системи оплати праці, преміювання й гарантованих компенсацій працівникам	
Діючий штатний розклад, посадові оклади,тарифні сітки, ставки, норми виробітку, чинні розцінки	Норми діючого законодавства з оплати праці та виплат за рахунок передбаченого соціального страхування	Застосовуємі реєстри аналітичного та синтетичного обліку праці й заробітної плати	Форми звітності щодо використання трудових ресурсів	Особові справи працівників
Прийоми реалізації дослідження				
Хронометраж, обстеження, вибіркові перевірки (спостереження)		Тематичні комплексній перевірки	Визнані прийоми факторного та порівняльного аналізу	Документальна перевірка
Узагальнення матеріалів перевірки (державного фінансового аудиту)				
Звіти державного аудитора	Аналітичні таблиці, здійснені розрахунки, групувальні відомості виявлених порушень	Вилучені копії (у випадках законодавчо передбачених оригінали) документів	Довідки та надані письмові пояснення посадових осіб установи	Систематизація виявлених порушень і недоліків у підсумковому документі (Звіті аудитора)

Джерело: узагальнено автором

Окрім цього, під час державного аудиту аудитор перевіряє правильність застосування кореспонденцій рахунків, на яких проводиться відображення розрахунків за відрахуваннями на соціальне страхування.

Для здійснення контролю нарахування заробітної плати (грошового забезпечення) досить вагомою компонентою виступає послідовність реалізації контролю, адже від даного фактору у значній мірі залежить ефективність

проведення контролю.

Пропонуєма Програма контролю нарахування заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС, відображена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Програма контролю нарахування заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

Перелік контрольних процедур для застосування	Період проведення	Виконавці	Джерела отримання інформації
1	2	3	4
1. Перевірка дотримання діючих положень законодавства про працю			
1.1. Перевірка правильності оформлення персоналу (приймання і звільнення)			Контракти, накази, трудові договори, особові картки тощо
1.2. Перевірка обґрунтованості використання тарифних ставок при здійсненні погодинної оплати та норм і розцінок при проведенні відрядної оплати			Штатний розклад, тарифікаційної список, алгоритми розрахунків, наряди, Правила діючого внутрішнього трудового розпорядку в бюджетній установі
1.3. Перевірка обліку відпрацьованого робочого часу, дотримання визначеного режиму роботи			Табелі обліку робочого часу, особові картки, тощо
2. Контроль системи нарахування заробітної плати (грошового забезпечення)			
2.1. Перевірка правильності та обґрунтованості нарахування заробітної плати (грошового забезпечення)			Трудові договори, чинні положення з оплати праці, розрахунково - платіжні відомості, особові картки, табелі обліку робочого часу, штатний розклад та інші документи
2.2. Перевірка правильності та обґрунтованості проведення нарахувань додаткових виплат			Накази по особового складу, лікарняні листи, особові рахунки
2.3 Перевірка правильності проведення розрахунку середнього заробітку для різних потреб			База для проведення розрахунку середнього заробітку, наявні розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу тощо
3. Контроль правильності та обґрунтованості застосування пільг			
3.1. Перевірка правильності застосування відрхувань та правомірності пільг при обчисленні податку на доходи фізичних осіб			Документи, представлені співробітником на застосування податкових соціальних відрхувань
3.3. Перевірка правильності здійснення утримань за виконавчими листами			Наявні виконавчі листи, реєстратор відповідних листів, правильність розрахунку сум виплат, визначена база оподатковування для утримання, особові рахунки працівників

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
3.4. Перевірка правильності розрахунку суми сукупного доходу для цілей оподаткування працівників (фізичних осіб)			Наявні розрахунки, розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу тощо
4. Перевірка ведення синтетичного та аналітичного обліку нарахування заробітної плати (грошового забезпечення) та зведених розрахунків з оплати праці			
4.1. Перевірка організації аналітичного обліку розрахунків по фізичних особах за всіма наявними видами оплати			Особові рахунки, розрахунково-платіжні документи у розрізі задіяних працівників
4.2. Перевірка правильності представлення оборотів за наявними рахунками і субрахунками Головної книги (оборотно-сальдової відомості) з аналогічними показниками задіяних регістрів синтетичного обліку			Головна книга, картка рахунка, оборотно - сальдові відомості, журнали, кореспонденція задіяних рахунків щодо нарахування та утримань із заробітної плати працівників
5. Оформлення результатів проведеного контролю			
5.1. Оформлення результатів здійсненої перевірки			Сукупність проведених розрахунків, довідок, сформованих звітів та висновків, які узагальнюють результати контрольних дій

Джерело: узагальнено автором

Вона виступає основою при вибудові контрольного процесу, що містить певний перелік питань, а також передбачає додаткові процедури відносно обліку праці та оперативного економічного контролю її використання та передбаченого фонду оплати праці.

Для проведення контролю нарахування заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області, а також у розрізі окремих видів оплат та утримань проводиться формування відомості розподілу нарахованої заробітної плати по видах оплат, умовний приклад, рекомендуємий до застосування, якої відображено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Умовний приклад (зразок) відомості розподілу нарахувань (утримань) заробітної плати за видами оплат за окремий період

Вид оплат	Найменування виду оплат	Сума	Фактичний час	Фонд зарплати плановий	Фонд зарплати фактичний	Відхилення	Фонд матеріального заохочення	Фонд соціального страхування
Основна	Заробітна плата	90000	500	100000	100000	-	10000	-

Джерело: узагальнено автором

Для проведення контролю нарахування заробітної плати в розрізі категорій працюючих та видів оплат, які не входять до фонду оплати праці, проводиться відображення інформації у вигляді відомості розподілу нарахувань заробітної плати по категоріях працюючих, форма якої представлена у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Умовний приклад (зразок) відомості розподілу нарахування заробітної плати по категоріях працюючих за окремий період

Категорія працюючих	Вид оплати	Найменування виду оплати	Сума	Сума, що входить до фонду оплати праці	Сума, що не входить до фонду оплати праці
Бухгалтер	основна	лікарняні	9500	4500	5000

Джерело: узагальнено автором

Для відображення нарахованої заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку в розрізі об'єктів обліку в ЗТС ГУ ДСНС відбувається відображення інформації в розрізі рахунків, які кореспондуються (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 - Умовний приклад (зразок) відомості розрахунку заробітної плати за видами витрат в межах окремого періоду

Вид оплат або утримань	Код замовлення	Основний рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку	Кореспондуючий рахунок, субрахунок, код аналітичного рахунку	Сума
Нараховано грошове забезпечення	2112	65113	8011	255000

Джерело: узагальнено автором

Для здійснення розрахунку заробітної плати за середньою заробітною платою в ЗТС ГУ ДСНС інформація відображається у вигляді Відомості

розрахунку по листах з тимчасовій непрацездатності, Відомості розрахунку відпустки досліджуваної установи (таблиця 3.7).

Особливе місце посідає в ЗТС ГУ ДСНС довідкова інформація. Дана функція уможлиблює для бухгалтера здійснення контролю за введеними та розрахованими показниками по установі в цілому, окремому структурного підрозділу, виду оплат, табельного номеру, номеру оплат, рахунку, субрахунку, номеру документу, коду аналітичного обліку або дати.

Таблиця 3.7 - Умовний приклад (зразок) відомості розрахунку відпустки за період

Підрозділ	Табельний номер	П.І.Б.	Сума нарахованої				
			1	2	3	4	5
1111	3112184234	Коваленко В.П.	15456	15456	15456	16200	16200
заробітної плати за місяць							Сума
6	7	8	9	10	11	12	
16200	16200	16200	16200	5700+ 11400	17100	17100	194868
							Число днів відпустки
							20
							11400

Джерело: узагальнено автором

Задля отримання повної, своєчасної інформації щодо характеру, величини, причин та винуватців наявних відхилень формують відомість про відхилення від затверджених норм по заробітній платі для окремих рівнів управління, що уможлиблює оперативне ухвалення рішення керівником досліджуваної установи про попередження можливих подальших відхилень (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 - Умовний приклад (зразок) відомості відхилень від нормальних умов праці

Відділ, цех, дільниця	Вид оплат	Код послуг, замовлення	Код виробничих затрат	Код причин та винуватців відхилення	Всього за причинами		Всього за структурним підрозділом	
					Час	Сума	Час	Сума
002	Нараховано грошове забезпечення	2112	-	0011	8 год	1200	8 год	1200

Джерело: узагальнено автором

Актуальним виступає узагальнення типових порушень при перевірці

розрахунків з оплати праці (грошового забезпечення) в умовах функціонування досліджуваної бюджетної установи. Типові порушення та причини їхнього виникнення під час провадження фінансово-господарської діяльності, здійснення розрахунків з оплати праці в ЗТС ГУ ДСНС узагальнено та знайшли своє відображення в таблиці 3.9.

Окремо слід зауважити, що перелік типових порушень та причин їх виникнення, представлений в таблиці 3.9 не є виключно повним.

Таблиця 3.9 - Типові порушення та причини їх виникнення під час розрахунків з оплати праці в ЗТС ГУ ДСНС

№п/п	Можливі порушення	Причини порушень
1	2	3
Розрахунки із залученим персоналом з оплати праці (грошового забезпечення)		
1.	В установі відсутній колективний договір	Соціально-трудова відносинами, які виникли між роботодавцем та працівниками не врегульовані
2.	Умови ухваленого колективного договору погіршують становище працівника порівняно з чинним законодавством	Відповідний колективний договір являється недійсним
3.	Сума нарахованої заробітної плати у відповідності до даних первинних документів та реєстрів (особові листки працівників, табель обліку робочого часу та інші) відповідають даним облікових регістрів (розрахунковим відомостям, меморіальним ордерам, Головній книзі тощо)	Викривлення наявних оборотів та залишків за рахунком 651 «Розрахунки з оплати праці», недостовірність даних статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» балансу досліджуваної установи
Розрахунки податку з доходів фізичних громадян		
10.	До складу нарахованого сукупного доходу при розрахунку податку з доходів фізичних осіб не включені виплати, передбачені діючим законодавством	Зниження нарахованих сум податку з доходів працівника; недоплати до бюджету суми податку з доходів; недостовірність даних балансу щодо поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом
11.	Порушення діючого порядку розрахунку середньої заробітної плати: невірне обрання розрахункового періоду; завищення (або заниження) розміру середнього заробітку, через необгрунтоване віднесення до розрахунку виплат	Викривлення розміру нарахованої середньої заробітної плати та, як подальший наслідок, розрахунків з персоналом.

Джерело: узагальнено автором

Так, у звіті державного аудитора (акті ревізії) окремо необхідно згрупувати факти незаконного преміювання працівників за ознаками порушень та зазначити

винних осіб для притягнення у майбутньому останніх до відповідальності й відшкодування завданих збитків. Ревізії вищестоящими організаціями не здійснюються впродовж досліджуваного періоду. Відповідно, контроль вважається завершеним, за умов, коли виявлені порушення усуненню, винних у їх виникненні осіб притягнуто до дисциплінарної, адміністративної чи матеріальної відповідальності та вжито належних заходів щодо недопущення їх у майбутньому.

ВИСНОВКИ

В результаті проведених досліджень, що базуються на широкому використанні різнопланових методів вивчення організації обліку, оподаткування та контролю розрахунків з оплати праці, на прикладі Загону технічної служби Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Сумській області, сформульовано наступні висновки теоретичного і практичного характеру.

1. Сформовано визначення поняття «заробітна плата», що на нашу думку, являє собою будь-яку винагороду чи заробіток, яка виплачується робітнику за фактично виконані роботи або надані послуги у відповідності до його трудового договору, фактично, в більшості випадків, представлена в грошовій формі, яка виступає головним чинником матеріальної зацікавленості працівників підприємства чи установи у досягненні передбачених високих кінцевих результатів їхньої праці.

2. При здійсненні вертикального аналізу показників балансу ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області отримано такі результати: структура наявних статей балансу відображає стабільність тенденції, згідно якої 98,83 % становлять нефінансові активи, питома вага фінансових активів становить 1,17 %. Подібна ситуація спостерігається і в пасивах базової бюджетної установи, де власний капітал утворює 99,09 % пасивів Загону технічної служби, зобов'язання відображають 0,91 % валюти балансу. Валюта балансу за три роки зросла на 96516552 грн., або 5,9 разів.

3. Загальна сума доходів базової установи за 2020-2022 роки має чітку тенденцію до зростання. Відповідно сума доходів у 2022 році порівняно з 2020 роком зросла на 51947724 грн. або на 241,8 %. Акцентуючи увагу на загальному фінансовий результаті діяльності ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області, доречно виділити наявність дефіциту фінансування в межах звітного періоду. Одночасно слід зазначити, що у 2022 році порівняно з 2020 роком дефіцит здійсненого фінансування скоротився на 542253 грн. (34,0 %) та склав 1053121 грн.

4. З розширенням складу задіяного персоналу у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області, суттєво зросли асигнування на заробітну плату та грошове забезпечення у складі витрат досліджуваної установи. У 2022 році порівняно з 2021 роком констатовано зростання загального фонду оплати праці (оплата праці плюс нарахування) на 46041960 грн., або 226,14 %, в т.ч.: нарахована заробітна плата зросла на 5709759 грн. (77,76 %), нараховане грошове забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту на 32937443 грн. (336,89 %), сума нарахувань на оплату праці на 7394758 грн. (228,21 %) відповідно.

5. Організаційно-методична модель внутрішнього контролю витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом передбачає здійснення організаційних заходів та використання методичних прийомів для забезпечення ефективного його функціонування. Важливим напрямом подальших досліджень є розроблення дієвих механізмів удосконалення організації і методики контролю витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом із метою забезпечення подання користувачам об'єктивної інформації про людський капітал і соціальні виплати працівникам в інтегрований звітності (звіті про управління) підприємства.

6. Обґрунтовано рекомендації з розробки форм документації для обліку виплат особам рядового і начальницького складу служби цивільного захисту і варіанти удосконалення структури грошового забезпечення. Внесено пропозиції щодо удосконалення існуючих форм аналітичного обліку та розроблення нових форм накопичувальних відомостей, зокрема меморіального ордера №5 для достовірного відображення сум нарахованого грошового забезпечення осіб рядового і начальницького складу служби цивільного захисту та утриманих з нього податків. Для досягнення цього необхідно окремо враховувати суми заробітної плати та грошового забезпечення, які поки в регістрах синтетичного обліку обліковуються разом, хоча це різні статті витрат та різні коди економічної класифікації видатків. Запропоновано перелік аналітичних рахунків для здійснення обліку розрахунків з оплати праці у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

7. Однією з найважливіших проблем у системі оплати праці робітників бюджетних установ є її низький рівень та відсутність належної диференціації між

кваліфікаційними рівнями. Покращення потребує і процес обліку витрат праці, робочого часу. Варто посилити контроль за дотриманням трудової дисципліни для уникнення викривлень та помилок під час нарахування заробітної плати. Вдосконалити систему обліку розрахунків з оплати праці можна за допомогою використання новітніх автоматизованих програм обліку, що скоротять втрати часу, знизять ризик наявності помилок в обліковій інформації, підвищать точність даних, автоматично формуватимуть первинні документи та звітність установи. Отже, зазначимо, що в установах державного сектору економіки усі витрачання коштів повинні бути виваженими та ефективними, саме тому слід приділяти належну увагу до системи організації та ведення обліку за розрахунками із заробітної плати, що впливає не лише на внутрішньогосподарський стан, а й має загальнодержавне значення.

8. Нарухування заробітної плати (грошового забезпечення) персоналу у досліджуваній установі запропоновано проводити із використанням автоматизованого програмного забезпечення. На нашу думку, заслуговує на увагу пропозиція щодо використання для обліку розрахунків по оплаті праці (грошового забезпечення) у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області програмного продукту «МІА: Персонал». Дана інформаційно-аналітична система управління персоналом, яка забезпечує облік інформації в межах інтегрованих комп'ютерних, мережових і комунікаційних технологій для оптимізації функціонування в адміністративно-кадровій сфері управління. Ідентифіковано переваги імплементації даного програмного продукту в діяльність досліджуваної установи.

9. З метою здійснення якісного контролю нарахування заробітної плати та грошового забезпечення, запропоновано організаційну побудову технології проведення контрольного процесу відповідних розрахунків у ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області

10. Під час контролю нарахування заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області вивчають і досліджують форму і систему організації оплати праці. Розроблена програма контролю нарахування заробітної плати в досліджуваній установі є основою формування контрольного процесу, що включає

певний перелік питань, а також містить додаткові процедури щодо обліку праці та оперативного економічного контролю за використанням праці та фонду її оплати.

11. Для проведення контролю нарахування заробітної плати в ЗТС ГУ ДСНС України у Сумській області запропоновано використовувати певний перелік спеціалізованих відомостей для окремо визначеного періоду: відомість розподілу нарахувань (утримань) заробітної плати за видами оплат; відомість розподілу нарахування заробітної плати по категоріях працюючих; відомість розрахунку заробітної плати за видами витрат; відомість розрахунку відпустки; відомість відхилень від нормальних умов праці та інших.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бунда О.М., Матяш Ю.М. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в управлінні підприємством. *Інтернаука*. 2016. № 12 (2). С. 38–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzlubp_2010_4_15 (дата звернення: 17.10.2023).
2. Васильєва В., Бабенко Л., Тумановська О. Сучасний стан та напрями вдосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетній установі. *Економічний простір*. 2019. № 146. С. 100-112. URL: http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/124_____ (дата звернення: 17.10.2023).
3. Воронко Р.М., Хрищук Я.Е., Гатиляк Ю.О. Теоретичні основи та організаційно-методичні засади внутрішнього контролю витрат на оплату праці та розрахунків із персоналом. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 37. С. 697-703
4. Гамова О. В., Козачок І. А., Нікітюк А. В. Особливості обліку та удосконалення контролю нарахування заробітної плати в бюджетній організації. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.2.30. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6880> (дата звернення: 17.10.2023).
5. Іванова Н.А., Михайловина С.О., Матрос О.М. Шляхи удосконалення внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам. *Інтернаука*. 2020. № 9. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-9-6302> (дата звернення: 17.10.2023).
6. Кашперська А.І., Струпова А.Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. *Інтернаука*. 2017. № 17 (39). 2 т. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2017/17/?author=3738> (дата звернення: 17.10.2023).
7. Колісник Г.М., Жабур О.В. Організація обліку оплати праці та контроль використання кадрового потенціалу підприємства витрат на оплату праці. *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування, консалтингу в Україні: збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування»*. Випуск 12. Ужгород, 2022. С. 72-96

8. Коцеруба Н.В. Бухгалтерський облік фонду оплати праці бюджетної установи. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю*: зб. наук. пр. IX Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 24 берез. 2021 р. Вінниця, 2021. Ч. 1. С. 31-34

9. Мамонтова Н.А., Янковська А.А. Синтетичний та аналітичний облік заробітної плати в установах державного сектору економіки. *Науковий блог Національного університету «Острозька академія»*. URL: <https://naub.oa.edu.ua/2022/syntetychnyj-ta-analitychnyj-oblik-zar/> (дата звернення: 17.10.2023).

10. Меліхова Т.О., Чкалова Н.С., Іващенко Є.Є. Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 95–101. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.3.95>.

11. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 121–126. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_1_20 (дата звернення: 17.10.2023).

12. Михайловина С.О. Іванова Н.А. Внутрішній аудит: необхідність та впровадження на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні студії*. 2019. № 1 (23) березень 2019. С. 44–48.

13. МСБОДС 25 «Виплати працівникам». URL: http://www.multiprofile.com.ua/25_final.pdf (дата звернення: 17.10.2023).

14. Назаренко О. В., Горшкова Ю. А. Місія фінансового аналізу в процесі оцінки балансу підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 20. С. 25–29. DOI: 10.32702/2306-6814.2021.20.25

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011р. № 1798. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text> (дата звернення: 16.10.2023).

16. Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. Удосконалення обліку і аудиту

розрахунків за виплатами працівникам. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. Серія Економіка і управління*. Том 32 (71). № 1, 2021. С.71-77.

17. Онищенко В. Лікарняні 2023: нарахування та оплата. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/344-rozrahunok-vdpuskniha-na-prikladah> (дата звернення 17.10.2023).

18. Онищенко В. Нарухування заробітної плати в бюджетних установах 2023. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/15-narahuvannya-zarobtno-plati-v-byudjetnih-ustanovah> (дата звернення 08.10.2023).

19. Онищенко В. Розрахунок відпускних на прикладах 2023 URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/344-rozrahunok-vdpuskniha-na-prikladah> (дата звернення 08.10.2023).

20. Очеретько Л.М., Багрій К.О. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 67–72.

21. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. (дата звернення: 17.10.2023).

22. Плахтій Т.Ф. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник ТДАУ*. 2016. № 4. С. 28–33.

23. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.10.2023).

24. Подолянчук О.А. Облікова політика щодо заробітної плати. *Облік і фінанси*. 2018. № 1. С. 64–71.

25. Полятикіна Л.І, Ступак Ю.А. Теоретико-методологічні основи обліку розрахунків з оплати праці бюджетних установ. «*Scientific fundamentals of solving modern scientific problems*» матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф., 17-19 квітня 2023 р. м. Варна, Болгарія, С.50-53

26. Попова В., Колотило Ю. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*,

10 (74), 2019. с.714-721. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-10-74-149> (дата звернення 15.10.2023)

27. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 17.10.2023).

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 17.10.2023).

29. Про грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб. Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2017 р. №704 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/704-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.10.2023).

30. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Мінфіну від 13.01.2004 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення: 16.10.2023)

31. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну від 12.03.2012 р. № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 17.10.2023).

32. Про затвердження Порядку виплати грошового забезпечення військовослужбовцям Збройних Сил України та деяким іншим особам. Наказ Міністра України від 07.06.2018 р. № 260 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0745-18#Text> (дата звернення: 17.10.2023).

33. Про затвердження типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ МФУ від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#n4> (дата звернення: 17.10.2023)..

34. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 №489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення: 17.10.2023).

35. Про оплату праці : Закон України від 23.01.97 р. № 29/97. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (дата звернення: 17.10.2023).

36. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2136 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text> (дата звернення: 16.10.2023)

37. Ступак Ю.А. Концептуальні підходи до формування інформаційних технологій на підприємствах. *Технології XXI сторіччя Ч.2 Секція «Прогресивні технології в економіці»*: матеріали 28 міжнар. наук.-практ. конф., м. Суми, 24-26 листопада 2022 р. Суми, 2022. С.86-87.

38. Томчук Ю. Ю. Організація бухгалтерського обліку виплат військовослужбовцям. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; [редкол.: В. М. Федосов (голов. ред.) та ін.]. Київ : КНЕУ, 2018. Вип. 2. С. 380–391.

39. Як нарахувати зарплату без помилок. URL: <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/yak-narahuvati-zarplatu-bez-pomilok/> (дата звернення 08.10.2023)

40. Яременко Л. М. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці і шляхи їх вирішення. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.120 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8466> (дата звернення: 15.10.2023).

41. Determining Maturity Levels for Internal Control (September 16, 2015) URL: <https://weaver.com/blog/determining-maturity-levels-internal-control> (дата звернення: 17.10.2023)

42. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of Effectiveness of Responsibility Centers in the Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 2019. Vol. 23 № 6.

Available at: <https://www.abacademies.org/articles/evaluation-of-effectiveness-of-responsibility-centers-in-the-management-accounting-system-8797.html> (date of application 17.10.23).

43. Income From Salary – How To Calculate Income Tax On Salary With Example FY 2022-23. URL: <https://cleartax.in/s/salary-income> (дата звернення: 17.10.2023).

44. Plaksiienko V., Nazarenko I., Nazarenko O., Sokolenko L. Strategic scenario planning of the agrarian sector development. International Multidisciplinary Scientific Geo Conference Surveying Geology and Mining Ecology Management, SGEM, 2020 August (5.2), pp. 489-496.

ДОДАТКИ