

УДК 657.6:331.2:061.1

DOI: 10.31891/2307-5740-2019-270-3-209-216

ФАБІЯНСЬКА В. Ю., ОГОРОДНИК А. О.
Вінницький національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ

У статті розглянуто основи організації обліку розрахунків з оплати праці працівників бюджетних установ, основні аспекти організації документування та наведено перелік первинних документів, які застосовуються для оформлення розрахунків за заробітною платою. Встановлено, що установа сама обирає форму ведення обліку та систему оплати праці. Відображено структуру зарплати та особливості тарифної системи обліку розрахунків із заробітної плати з працівниками бюджетної сфери. Досліджено, що оплата праці здійснюється згідно із Єдиною тарифною сіткою та залежить від кваліфікації працівника. Досліджено внутрішній аудит розрахунків з оплати праці суб'єктів державного сектору, наведено методичні прийоми і процедури аудиту розрахунків із заробітною платою та висвітлено перелік помилок, що можуть бути виявлені аудитором: відсутність документів, невірні терміни виплати зарплати, неправильне визначення тарифних ставок та розрядів.

Ключові слова: заробітна плата, облік оплати праці, форми оплати праці, внутрішній аудит, аудит оплати праці, аудиторські процедури.

FABIANSKA V., OHORODNYK A.,
Vinnitsa National Agrarian University

PECULIARITIES OF THE ACCOUNTING AND CONTROL SUPPLY OF CALCULATIONS ON PAYMENT OF LABOR OF BUDGETARY WORKERS

Labor remuneration is one of the most difficult concepts of economy and sociology, it reflects the amount of remuneration which is received by the worker for the performed work and is the corresponding mechanism which provides their motivation to work, is the main source of income of the country and also a powerful share in prime cost of finished goods.

The salary accounting system and its documentation is one of the most difficult areas of accounting of any institution. That is why the rational organization of accounting of business transactions in payment calculations requires a coordinated work of all units of the institution, which is ensured by observance of the provisions of the order on accounting policies and schedule of workflow.

The imperfection of the domestic legislation leads to the differentiation of salary (approval of different levels of salary for different occupations, strata of the population or regions of the country), in which workers lose their incentive to work. Therefore, the legislation provides for a set of additional payments and allowances to increase the efficiency of work of employees, including employees of the budget sphere. The relevance of the topic is due to the complexity and inconsistency of domestic legislation regulating the accounting of salaries of employees of the budget sphere, as a result of which institutions violate the legal rights to receive remuneration for the work performed in the form of salaries and other payments to employees, committing various mistakes and misrepresentation. Avoid violations is possible through an internal audit performed by the internal auditor individually or by a separate structural unit (internal audit department) of the institution.

The purpose of writing the article is to highlight the peculiarities of accounting and documentation of calculation and payment of salaries, surcharges and additional payments for employees of the budget sphere, to study the methodology of internal audit of payroll calculations in budget institutions and the main violations and errors that can be detected. In accordance with the Law of Ukraine "On Labor Remuneration", salaries are remuneration, calculated, as a rule, in monetary terms, which, according to an employment contract, the employer pays a worker for the work performed by him. The size of the salary depends on the complexity and conditions of the work performed, the professional and business qualities of the employee, the results of his work and the economic activity of the enterprise. In accordance with the Law of Ukraine "On Labor Remuneration" salaries are divided into: main salary, additional salary and other incentive and compensation payments. The main salary is the remuneration for the work performed in accordance with established labor standards. The additional salary is remuneration for work for established to norms, for special working conditions or progress. Annual bonus, awards, grants, compensations and other material payments belong to other incentive and compensation payments.

The organization of accounting and documenting of calculations for payments to workers is difficult process during which there may occur mistakes and violations. To avoid this, it is necessary to carry out an internal control of labor remuneration calculations. An internal audit is the verification of the accounting data by the internal auditor or the internal audit service that exists at the enterprise to identify errors or inconsistencies with the law and provide relevant information to the management of the institution. The objects of the internal audit of calculations for payments to workers are primary documents, accounting registers, reporting, which is formed by the accounting department, personnel department and planning and economic department, and is related to the labor remuneration accounting. In auditing the calculations on payments, employees must verify: compliance with labor laws; the legality of the acceptance and dismissal of employees; structure of staffing; fairness of employee income differentiation; correctness of payment of employee benefits; timeliness of payments to employees; reflection in accounting of payments transactions with employees; displaying data on employee benefits in reporting. At the final stage of the audit, the internal auditor summarizes his results in the report or in the memorandum submitted to the head of the institution. Also, the auditor provides suggestions for eliminating the identified defects and violations in the report.

In the article the main provisions of accounting, documentation and internal audit of calculations on payments to employees of the budget sphere are examined. The list of possible violations during the accounting of labor remuneration and areas to pay attention to in the internal audit are given. We believe that this is necessary in order to reduce the inconsistencies and more productive activity of the institution, because the accounting of labor remuneration may be accompanied by errors that have a significant impact on its further activities, therefore the introduction of the internal audit service becomes urgent.

In order to stimulate employees, in our opinion, it is necessary to adjust a system of additional payments, allowances and bonuses, and to follow the rules of labor protection; provide extra leave for an irregular working day and work at a computer, provide

employees with a modern material and technical and software base. For further research, attention should be paid to the organization of accounting for labor remuneration calculations, namely, automation of workplaces for accountants and internal audit staff service.

Key words: salaries, labor remuneration accounting, forms of remuneration, internal audit, audit of labor remuneration, audit procedures.

Постановка проблеми. Оплата праці є однією із найскладніших понять економіки та соціології, адже вона відображає суму винагороди, яку отримує працівник за виконану роботу та являється відповідним механізмом, який забезпечує їх мотивацію до праці, є основним джерелом доходів населення країни, а також вагомою часткою у собівартості готової продукції.

Система обліку заробітної плати та її документування є однією із найважчих ділянок бухгалтерського обліку установи. Саме тому раціональна організація облікового відображення господарських операцій щодо розрахунків з оплати праці вимагає злагодженої роботи усіх підрозділів установи, що забезпечується завдяки дотриманню положень наказу про облікову політику та графіку документообігу.

Недосконалість вітчизняного законодавства зумовлює диференціацію заробітної плати (затвердження різних рівнів зарплати для різних професій, верств населення чи регіонів країни), при якій працівники втрачають стимул до роботи. Тому законодавством передбачено сукупність доплат та надбавок для підвищення ефективності роботи працівників, зокрема і працівників бюджетної сфери.

Актуальність теми зумовлена складністю та невідповідністю вітчизняного законодавства, що регулює облік оплати праці працівників бюджетної сфери, внаслідок чого установи порушують законні права щодо отримання винагороди за виконану роботу у вигляді заробітної плати та інших виплат працівникам, здійснюючи помилки та перекручення. Запобігти порушенням можливо завдяки проведенню внутрішнього аудиту, що здійснюється внутрішнім аудитором одноосібно або окремим структурним підрозділом (відділом внутрішнього аудиту) установи. Отже, для продуктивної діяльності установ необхідно оптимізувати належну систему обліку, документування та контролю за розрахунками по заробітній платі працівників. Удосконалення внутрішніх розрахунків за заробітною платою працівників дозволить відвернути можливі помилки та порушення вимог законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основи організації обліку та перспективи його розвитку в бюджетних установах досліджували: О.І. Линник [4], В.А. Мазур [5], А.Д. Сайганова [4] та Н.Ф. Яремчук [5]. Питання оплати праці стали основою досліджень: Н.О. Божка [1], Н.В. Баланович [1], О.П. Левченко [2], В.В. Левіна [3], Л. Пантелійчук [7] та ін. Особливості контролю та аудиту розрахунків за виплатами працівникам досліджували: О.В. Кондратюк [11], Л.А. Сахно [11], Н.М. Старченко [12], Л.О. Ходаківська [13]. Незважаючи на значну кількість публікацій та досліджень щодо обліку розрахунків з оплати праці, внаслідок особливостей обліку нарахувань, виплат працівникам та методики їх контролю у бюджетних установах, такі питання залишаються малодослідженими.

Формування цілей статті. Метою написання статті є висвітлення особливостей обліку й документування нарахування та виплат заробітної плати, доплат і надбавок працівникам бюджетної сфери, дослідження методики внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах та основних порушень й помилок, що можуть бути виявлені.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [10].

Бюджетні установи – це органи державної влади чи організації, що фінансуються із державного або місцевого бюджету. Особливістю організації бухгалтерського обліку в таких установах є те, що їх бюджет поділяється на загальний та спеціальний фонди. Загальний фонд – це кошти, передбачені Кошторисом установи, які отримані із бюджету держави, та спеціальний фонд – це кошти, отримані як дохід від наданих установою послуг (наприклад, плата за навчання студентів).

Для обліку оплати праці застосовується погодинна та відрядна форми оплати праці. Погодинна форма оплати праці обчислюється з розміру мінімальної зарплати на місяць та середньомісячної норми тривалості робочого часу. Мірою праці при погодинній оплаті є відпрацьований час, а не кількість виробленої продукції, як при відрядній оплаті праці. Розмір заробітної плати при погодинній оплаті праці залежить від тривалості відпрацьованого часу, кваліфікації працівника, умов праці, складності роботи. Якщо ж працівник виконав норму неповністю, то оплата праці здійснюється пропорційно відпрацьованому ним часу. Ці самі норми використовуються кожен раз при обчисленні годинної ставки працівника для визначення оплати праці, зайнятого у святкові та неробочі дні, у нічний і надурочний час, а також у змінному режимі роботи [3, с. 103–106].

Відрядною називається така форма оплати праці, при якій заробітна плата працівнику нараховується за кількість продукції (робіт, послуг), яку було вироблено у встановлений час. Відповідно відрядна система оплати праці поділяється на пряму та непряму. За прямої відрядної системи розмір заробітної плати залежить від результатів роботи кожного працівника, а непряму відрядну систему застосовують для матеріальної винагороди допоміжних працівників, зайнятих обслуговуванням основних робітників-

відрядників. При цьому їх заробіток залежить від результатів роботи робітників-відрядників, яких вони обслуговують. Відрядно-преміальна система оплати праці полягає в тому, що працівнику, крім заробітку за прямою відрядною системою, нараховується премія за виконання (чи перевиконання) певних кількісних і якісних показників. Розмір такої премії встановлюється керівництвом за згодою профспілки у відсотках до тарифного заробітку, визначеного за відрядними розцінками. При відрядно-прогресивній системі оплати праці заробіток працівника визначається за виконанням норми виробітку, як і при прямій відрядній оплаті, тобто за встановленими розцінками [1, с. 66].

У ст. 2 Закону України «Про оплату праці», наведена структура заробітної плати (рис. 1): основна заробітна плата, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні й компенсаційні виплати [10]. Згідно зі структурою заробітної плати, розробляються фонди оплати праці. Для раціональної організації обліку розрахунків із робітниками використовується тарифна система, яка складається із тарифних сіток, тарифних ставок, схем посадових окладів та професійно-кваліфікаційних характеристик.

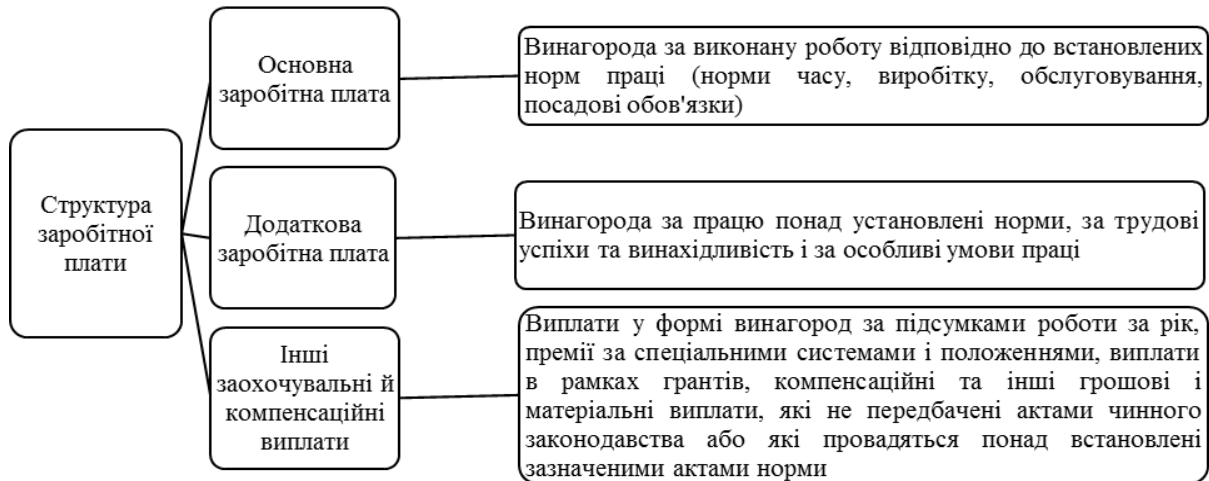


Рис. 1. Структура заробітної плати в бюджетних установах

*розроблено автором на основі літературного джерела [10]

Тарифна система оплати праці використовується при розподілі робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати. Тарифна сітка формується на основі тарифної ставки робітника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів). Схема посадових окладів (тарифних ставок) працівників установ, закладів та організацій, що фінансуються з бюджету, формується на основі мінімального розміру посадового окладу та міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношень розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів [10].

Інформація про виплати працівникам в бухгалтерському обліку регулюється відповідно до НПСБОДС 132 «Виплати працівникам». Згідно із положенням, виплати працівникам поділяються на три групи:

1) поточні виплати: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нараховування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, тощо;

2) виплати у разі звільнення, зобов'язання щодо яких визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати під час звільнення згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою;

3) інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат [6].

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників. Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням потреб працівників та їх сімей, вартісної величини достатнього для забезпечення нормального функціонування організму працездатної людини, збереження її здоров'я набору продуктів харчування, мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості, а також загального рівня середньої заробітної плати, продуктивності праці та рівня зайнятості. Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [10].

Розмір заробітної плати працівників бюджетних установ розраховується згідно із Єдиною тарифною сіткою, де зазначені тарифні розряди та розміри окладів відповідно до них. Проте розмір окладу з першого

по дванадцятій розряд нижчий, ніж мінімальна заробітна плата – у такому разі працівнику донараховується різниця між його окладом та мінімальною зарплатою.

О.П. Левченко на основі нормативно-правових актів узагальнила та систематизувала перелік типових форм первинного обліку, що використовуються бюджетними установами для обліку оплати праці (рис. 2) [2].

Типова форма	Назва документа з обліку
№ П-1	Наказ про прийняття на роботу
№ П-2	Особова картка працівника
№ П-3	Наказ про надання відпустки
№ П-4	Наказ про припинення трудового договору
№ П-5	Табель обліку використання трудового часу
№ П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
№ П-7	Розрахунково-платіжна відомість працівника (зведена)

Рис. 2. Типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці підприємств, установ, організацій

Типові форми первинного обліку затверджуються Державною службою статистики України та Міністерством фінансів України. Вони є обов'язковими для всіх установ. Первинні документи – це документи, у яких зазначена інформація про факти здійснення господарських операцій установи. Типовими документами для обліку заробітної плати у бюджетній сфері є: форма П 6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника», форма П 7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)», «Табель обліку робочого часу», накази відділу кадрів стосовно прийняття працівника на роботу, надання відпустки, звільнення, особові картки працівників тощо.

Наказ про прийняття на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу, заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників. На підставі підписаного наказу про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку – особову картку працівника; заносить відповідні записи до трудової книжки; бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ [2].

Наказ для надання відпустки застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпусток, що надаються працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і положень, колективних договорів, контрактів та графіків відпусток. Наказ про припинення трудового договору застосовується для звільнення працівників. Наказ підписує керівник підприємства. На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником. Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах реалізується табельним обліком [2].

При документуванні операцій за розрахунками із працівниками в бюджетних установах використовуються не тільки первинні документи типових форм, а також нетипових, тобто розроблених установою самостійно для зручності ведення обліку (наприклад, журнал реєстрації та книги обліку приймання документів). Керівник установи затверджує графік документообороту – графік руху документації від створення до здачі в архів. Він призначений для налагодження схеми руху документів по підрозділах установи, для їх ефективнішого використання та покращення роботи підрозділу.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої особливості, на відміну від обліку підприємств виробничої сфери. Бюджетні установи є неприбутковими організаціями і їх діяльність спрямована на виконання функцій держави для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Фінансування їх здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм на безповоротній основі. У бюджетній сфері практично відсутні госпрозрахункові відносини, не обчислюється собівартість послуг, які надаються у більшості випадків безкоштовно. Його нормативна база продовжує стрімко вдосконалюватися [5, с. 23].

Розрахунки з оплати праці з працівниками проводяться в типових розрахунково-платіжних відомостях, форми П-6 та П-7 (зведена). Вони виконують подвійну функцію: по-перше, в них здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями; по-друге, вони є формою аналітичного обліку до субрахунку 651 «Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів». Аналітичний облік ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» за місяць, тобто сумі нарахувань заробітної плати по підрозділу, відділу та установі в цілому. Сума всіх утримань за аналітичними рахунками дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунку 65 [7].

Організація обліку та документування розрахунків за виплатами працівникам є складним процесом, під час якого можуть з'явитись помилки та порушення. Щоб уникнути цього, необхідно здійснювати

внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці. Однією із форм внутрішньогосподарського контролю є внутрішній аудит – перевірка облікових даних внутрішнім аудитором або службою внутрішнього аудиту, яка існує на підприємстві, для виявлення помилок чи невідповідностей із законодавством та надання відповідної інформації керівництву установи. Об'єктами внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам є первинні документи, облікові реєстри, звітність, що формується бухгалтерською службою, відділом кадрів та планово-економічним відділом та стосується обліку оплати праці.

Внутрішній аудит на підприємстві здійснюється згідно із стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими наказом Мінфіну України від 04.10.2011 р. № 1247 та Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту затвердженим наказом Мінфіну України від 29.09.2011 р. № 1217. При аудиті розрахунків з оплати праці необхідно здійснити наступні процедури:

- перевірити дотримання трудової дисципліни і трудового законодавства;
- встановити відповідність фактичної структури і штату підприємства;
- визначити організацію і стан обліку оплати праці і розрахунків з персоналом;
- проконтролювати правильність встановлених тарифних ставок, місячних окладів, відрядних розцінок і

норм виробітку, своєчасність і правильність розрахунків з персоналом з оплати праці тощо [11, с. 105].

Здійснюючи перевірку обліку оплати праці, необхідно отримати аудиторські докази щодо форми та системи оплати праці, які застосовує установа, а також чи наявний колективний трудовий договір. Це можливо дізнатись якщо перевірити середньооблікову та середньоденну кількість працівників, прийнятих на неповний робочий день.

Н.М. Старченко на основі опрацьованих літературних джерел сформулювала послідовність загальної методики аудиту виплат працівникам державного сектору. Тому, проаналізувавши погляди вчених на послідовність аудиту виплат працівникам, можна сказати, що вони збігаються із процедурами перевірки, поданими на рис. 3 [12, с. 302].



Рис. 3. Послідовність методики аудиту виплат працівникам

Під час контролю за виплатами працівникам доцільно не лише виявити порушення і зловживання, а й знайти резерви економного витрачання коштів на заробітну плату. Як правило, контроль з оплати праці здійснюють вибіркоким способом, його рекомендується організувати в такій послідовності:

1) перевірка використання затвердженого фонду заробітної плати (штатного розпису, ставки, нарахування й виплати, посадові оклади, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і гарантійних виплат);

2) перевірка стану трудової дисципліни, організації праці і ведення особових справ працівників (кадрової документації);

3) перевірка правильності ведення документації за виплатами працівникам;

4) відповідність видатків на оплату праці кошторисним призначенням та обґрунтованість їх встановлення;

5) правильність визначення нарахувань на фонд оплати праці і відрахувань із заробітної плати працівників [12, с. 303].

Під час внутрішнього аудиту потрібно перевірити правильність використання тарифних сіток та тарифних розрядів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 1298 від 30.08.2002 р. «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [9].

Необхідно здійснити перевірку документів, у яких зазначено масштаб роботи, за який нараховується зарплата, а саме: накази відділу кадрів (зарахування, преміювання, звільнення працівників та ін.), табель

обліку робочого часу, лікарняні листи, заяви працівника на погодинну оплату праці, договір цивільно-правового характеру, акт на виконання робіт по договору цивільно-правового характеру тощо.

Л.О. Ходаківська стверджує, що одним з ефективних прийомів аудиту є вибіркове зіставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних документах, із даними підрахунків накопичувальної відомості згідно з табельними номерами працівників, а також звірка даних цих відомостей із сумами, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості. Після відстеження нарахованої заробітної плати, контролери перевіряють правильність проведених утримань із заробітної плати. Станом на 1 липня 2018 р. встановлено такі утримання із заробітної плати:

- податок на доходи фізичних осіб – 18 %;
- військовий збір – 1,5 %;
- профспілковий внесок – 1 % (за заявою працівника) [13, с. 670–671].

Крім того, при проведенні аудиту працівниками, які здійснюють контроль у бюджетних установах, необхідно перевіряти:

- 1) порядок виплати заробітної плати сумісникам;
- 2) розрахунок виплат працівникам, розрахунок яких проводиться виходячи із середньої заробітної плати працівника;
- 3) цільове використання коштів загального фонду на оплату праці працівників бюджетних установ;
- 4) правильність розрахунку планових показників щодо виплат працівникам;
- 5) правильність нарахування і сплати єдиного соціального внеску;
- 6) порядок обліку своєчасно не отриманих з каси установи сум заробітної плати (депонована сума) [12, с. 304–305].

В обов'язковому порядку аудитор встановлюють достовірність проведення утримань із заробітної плати за виконавчими листами, відшкодуванням завданих матеріальних збитків та іншими видами утримань. Для встановлення правомірності надання пільг щодо оподаткування прибутковим податком на доходи фізичних осіб під час контролю слід дослідити законність підстав для цього (право на отримання пільги підтверджується документально) [13, с. 671].

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги [8].

На завершальному етапі перевірки, внутрішній аудитор узагальнює свої результати у звіті або у доповідній записці, що подається керівнику установи. Також, аудитор у звіті надає пропозиції для усунення виявлених недоліків та порушень.

Систематизацію типових порушень під час здійснення розрахунків з оплати праці, які можуть бути виявлені аудитором під час перевірки, наведено на рис. 4 [13, с. 671].

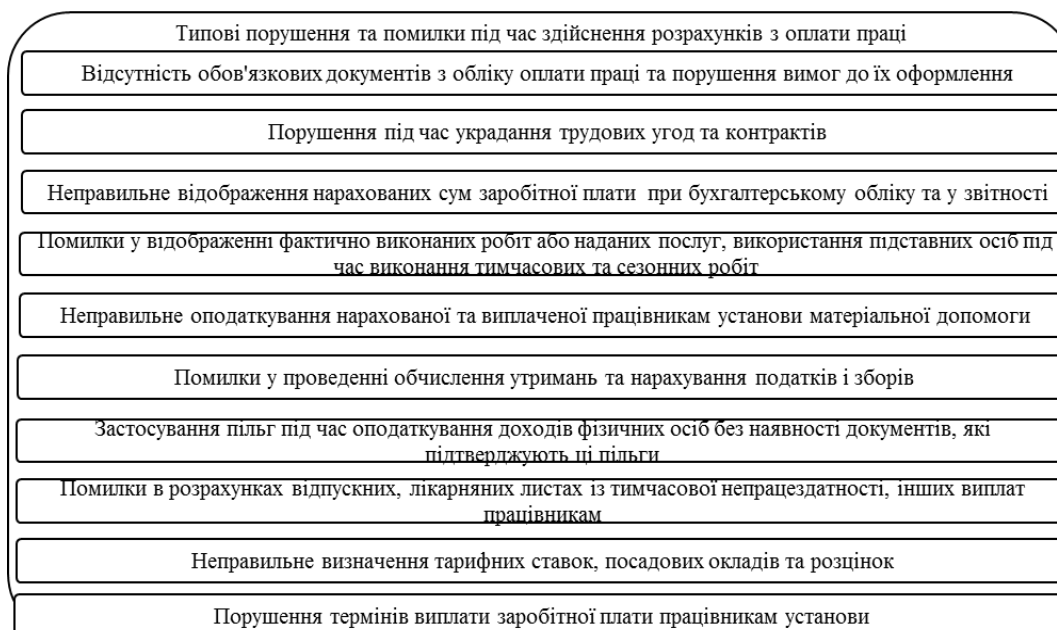


Рис. 4. Типові порушення та помилки під час здійснення розрахунків з оплати праці

За результатами аудиту керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення порушень і відхилень, стосовно способу та строків виправлення помилок, порядку внесення змін до облікової політики та способу покарання винних осіб або заохочення дисциплінованих працівників [13, с. 671–672].

Для більш ефективної організації системи обліку операцій із заробітної плати на підприємстві, на думку О.І. Линник, необхідно:

1) обирати найдосконаліші методи та форми ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці. Обов'язково навести інформацію про це в Наказі про облікову політику підприємства. Заздалегідь розрахувати найбільш ефективну форму та систему оплати праці, виходячи зі специфіки підприємства, яка б сприяла підвищенню продуктивності праці обраних методів;

2) розробити чіткий поділ обов'язків працівників бухгалтерії. Бажано для розрахунків з оплати праці виділити окремого працівника з огляду на те, що заробітна плата – один із найскладніших аспектів бухгалтерського обліку, який найчастіше змінюється і потребує постійного моніторингу законодавчої бази;

3) виходячи з великої кількості первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, розробити графік документообігу на підприємстві, в якому обов'язково зазначити строки складання документів та відповідальних осіб. Цей захід дасть змогу оптимізувати час на обробку вхідної інформації та скоротити час для прийняття рішень із питань заробітної плати [4, с. 1379].

Висновки. У статті розглянуто основні положення обліку, документування та внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам бюджетної сфери. Наведено перелік можливих порушень під час ведення обліку оплати праці та ділянки, на які слід звернути увагу при внутрішньому аудиті. Вважаємо, що це необхідно для зменшення невідповідностей та більш продуктивної діяльності установи, адже ведення обліку оплати праці може супроводжуватись помилками, які мають суттєвий вплив на її подальшу діяльність, тому запровадження служби внутрішнього аудиту набуває актуальності.

Для стимулювання працівників, на нашу думку, необхідно налагодити систему доплат, надбавок та премій, дотримуватись правил охорони праці; надавати додаткову відпустку за ненормований робочий день та роботу за комп'ютером, забезпечити працівників сучасною матеріально-технічною та програмною базою.

При подальших дослідженнях слід приділити увагу організації обліку розрахунків з оплати праці, а саме автоматизації робочих місць бухгалтерів та працівників служби внутрішнього аудиту.

Література

1. Божок Н.О. Дослідження питання форм та систем оплати праці / Н. О. Божок, Н. В. Баланович : зб. наук. пр. Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту». – 2015. – № 9. – С. 65–69.
2. Левченко О. П. Особливості обліку розрахунків по оплаті праці з персоналом підприємства [Електронний ресурс] : зб. наук. пр. Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки). – 2018. – № 3 (32). – Режим доступу: <http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/4095/1/1..pdf>. (дата звернення: 16.02.2018).
3. Левін В. В. Погодинна оплата праці та проблеми її впровадження в Україні / В. В. Левін // Наукові праці МАУП. – 2014. – № 42 (3). – С. 103–107.
4. Линник О. І. Актуальні питання організації обліку та документування операцій із заробітної плати / О. І. Линник, А. Д. Сайганова // Економіка і суспільство. – 2017. – № – 13. – С. 1375–1380.
5. Мазур В. А. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних вимог міжнародних стандартів / В. А. Мазур, Н. Ф. Яремчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 9 (25). – С. 23–32.
6. Національне П(С)БО 132 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] : наказ мінфіну України від 29.12.2011 р. № 1798. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12> (дата звернення: 28.02.2018).
7. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2008. – № 9. – С. 17–21.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомість Верховної Ради України від 01.01.2019 р. № 2755-VI. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 28.02.2018).
9. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери [Електронний ресурс] : постанова КМУ від 30.08.2002 р. № 1298. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF> (дата звернення: 17.02.2018).
10. Про оплату праці [Електронний ресурс] : закон України від 24.03.1995 р. № 17. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 16.02.2018).
11. Сахно Л. А. Аудит з розрахунків оплати праці / Л. А. Сахно, О. В. Кондратюк // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки). – 2015. – С. 103–108.
12. Старченко Н. М. Методичні положення проведення контролю виплат працівникам у бюджетних установах / Н. М. Старченко // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – № 1 (21). – С. 299–306.
13. Ходаківська Л. О. Внутрішньогосподарський контроль з оплати праці / Л. О. Ходаківська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2018. – № 17. – С. 668–673.

References

1. Bozhok N.O., & Balanovych N.V. (2015). Doslidzhennia pytannia form ta system oplaty pratsi [Study of the question of forms and systems of remuneration]. Problemy ekonomiky transportu - Problems of transport economy, 9, 65–69.
2. Levchenko O.P. (n.d.). Osoblyvosti obliku rozrahunkiv po oplati pratsi z personalom pidpryemstva [Features of accounting for payroll calculations with personnel of the enterprise]. Ekonomichni nauky - Economic sciences.
3. Lyevin V.V. (2014). Pohodynna oplata pratsi ta problemy ii vprovadzhennia v Ukraini [Hourly wages and problems of its implementation in Ukraine]. Naukovi pratsi MAUP – Scientific works of MAUP, 42(3), 103–107.
4. Lynnyk O.I., & Saihanova A.D. (2017). Aktualni pytannia orhanizatsii obliku ta dokumentuvannia operatsiy iz zarobitnoi platy [Topical issues of accounting and documentation of wage transactions]. Ekonomika i suspilstvo – Economics and Society, 13, 1375–1380.

5. Mazur V.A., & Yaremchuk N.F. (2017). Stan ta perspektyvy rozvytku buhhalterskoho obliku v biudzhethnuh ustanovah vidpovidno do suchasnuh vumoh mizhnarodnyh standartiv [Status and prospects of accounting development in budget institutions in accordance with modern requirements of international standards]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni putannia nauky i praktyky - Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 9(25), 23–32.

6. Natsionalne polozhennia (standart) buhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 132 "Vyplaty pratsivnykam" [National public accounting (public) standard 132 "Employee benefits"]. (n.d.). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>

7. Panteliychy kL. (2008). Pro osoblyvosti vidobrazhennia na rahunkah buhhalterskoho obliku rahunkiv za vyplatamy pratsivnykam [About peculiarities of displaying on accounts of accounts payable to employees]. *Pratsia i zarplata - Work and salary*, 9, 17–21.

8. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy pro oplatu pratsi pratsivnykiv na osnovi Yedynoi taryfnoi sitky rozriadiv I koefitsientiv z oplaty pratsi pratsivnykiv ustanov, zakladiv ta orhanizatsiy okremykh haluzey biudzhethnoi sfery [The Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine on the payment of workers on the basis of the Unified Tariff Grid and the coefficients of remuneration of employees of institutions, institutions and organizations of certain branches of the budget sphere]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>

10. Zakon Ukrainy pro oplatu pratsi [Law of Ukraine on wages and salaries]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

11. Sahno L.A., & Kondratiuk O.V. (2015). Audyt z rozrahunkiv oplaty pratsi [Audit on payment of salaries]. *Ekonomichni nauky - Economic sciences*, 103–108.

12. Starchenko N.M. (2013). Metodychni polozhennia pro vedennia kontroliu vyplat pratsivnykam u biudzhethnuh ustanovah [Methodical provisions for controlling payments to employees in budgetary institutions]. *Finansu, oblik i audit - Finance, accounting and auditing*, 1(21), 299–306.

13. Khodakivska L.O. (2018). Vnutrishniohospodarskiy control z oplaty pratsi [Internal control of wages]. *Buhhalterskiy oblik, analiz ta audit - Accounting, analysis and audit*, 17, 668–673.

Рецензія/Peer review : 19.05.2019

Надрукована/Printed : 12.06.2019
Рецензент: д. е. н., проф. Нижник В. М.