

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Острозька академія»
Економічний факультет
Кафедра фінансів, обліку і аудиту

Кваліфікаційна робота

на здобуття освітнього ступеня магістра

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ
СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ»**

Виконав: студент 2 курсу, групи МОА-61
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми
«ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
другого (магістерського) рівня вищої освіти
Сахнюк Вадим Сергійович

Керівник – доктор економічних наук, доцент
Антонюк Олена Ростиславівна
Рецензент – кандидат економічних наук, доцент
Іванчук Наталія Володимирівна

"РОБОТА ДОПУЩЕНА ДО ЗАХИСТУ"

Завідувач кафедри фінансів,
обліку і аудиту

_____ (проф., д.е.н. Мамонтова Н.А.)
(підпис)

Протокол № _____ від « ____ » _____ 2020 р.

Острог – 2020

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Острозька академія»

Факультет економічний
кафедра фінансів, обліку і аудиту
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри фінансів, обліку і аудиту
проф., д.е.н. Мамонтова Н.А.

“20” січня 2020 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студента

Сахнюка Вадима Сергійовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. *Тема роботи: «Організація обліку і аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору»*

Затверджено наказом по Академії від «...20...»...грудня.....2019 р. № 501-ст

2. *Термін здачі студентом закінченої роботи: 07.12.2020 року.....*

3. *Вихідні дані до роботи:*
.....
.....

4. *Перелік завдань, які належить виконати:*

.....
.....
.....

5. *Перелік статистичного, графічного матеріалу.....*

.....
.....
.....
.....
.....

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1	<i>Антонюк О.Р., доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту, доктор економічних наук</i>	02.03.2020	02.03.2020
Розділ 2	<i>Антонюк О.Р., доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту, доктор економічних наук</i>	04.05.2020	04.05.2020
Розділ 3	<i>Антонюк О.Р., доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту, доктор економічних наук</i>	29.05.2020	29.05.2020

7. Дата видачі завдання 15.01.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вивчення літератури	до 03.02.2020	
2.	Розробка змісту (плану)	до 02.03.2020	
3.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи (чорновий варіант):		
3.1	Розділ 1	до 04.05.2020	
3.2	Розділ 2	до 29.05.2020	
3.3	Розділ 3	до 30.09.2020	
4.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи із врахуванням зауважень	до 16.11.2020	
5.	Попередній захист кваліфікаційної роботи	до 23.11.2020	
6.	Рецензування кваліфікаційної роботи	до 07.12.2020	
7.	Здача кваліфікаційної роботи на кафедрі Реєстрація на Moodle	до 07.12.2020	

Студент _____ Сахнюк В.С.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ АНТОНЮК О.Р.
(підпис) (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ
кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня магістра

Тема: Організація обліку і аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору

Автор: Сахнюк Вадим Сергійович

Науковий керівник: доц., д.е.н. Антонюк О.Р

Захищена «.....».....2020 року.

Короткий зміст праці:

Кваліфікаційну роботу присвячено дослідженню теоретичних та організаційно-методичних аспектів обліку і аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору, а також розробці практичних рекомендацій щодо їх удосконалення. Розкрито економічну сутність понять «виплати працівникам суб'єкта державного сектору», «заробітна плата», «оплата праці», питання їх визнання, класифікації. Проведено порівняння вимог ПНПСБОДС 132 «Виплати працівникам» та МСБОДС 25 «Виплати працівникам» щодо визначення категорії «виплати працівникам, класифікації виплат. Подано економіко-правовий аналіз нормативної бази з обліку і оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору. В роботі наведено організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваної установи та проведено аналіз основних техніко-економічних показників її діяльності, а також фінансового стану за допомогою показників фінансової стійкості. Досліджено організацію та методику первинного, синтетичного і аналітичного обліку виплат працівникам суб'єкта державного сектору. Розглянуто порядок відображення цих виплат у фінансовій, бюджетній, податковій та статистичній звітності. Проведено огляд найпоширеніших методик аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору та здійснено аудит за допомогою методичних прийомів документальної перевірки. У роботі наведено пропозиції щодо вдосконалення організаційно-аналітичних процедур фінансово-господарської діяльності досліджуваного суб'єкта державного сектору, покращення організації та методики обліку виплат працівникам установи і підвищення ефективності їх аудиту.

Qualification work is devoted to the study of theoretical, organizational and methodological aspects of payroll accounting and auditing in the public sector, as well as the development of practical recommendations for their improvement. The economic essence of the concepts of “public sector pay”, “earnings”, “remuneration”, the issues of their recognition and classification are revealed. The requirements of PNP PODS 132 “Employee benefits” and IPSAS 25 “Employee benefits” are compared in order to determine the category of “employee benefits” and classification of benefits. An economic and legal analysis of the regulatory framework for payroll accounting and taxation in the public sector is conducted. The paper presents the organizational and economic characteristics of the studied institution and analyzes the main technical and economic indicators of its activities, as well as financial condition using the indicators of financial stability. The organization and methods of primary synthetic and analytical payroll accounting in the public sector are studied. The order of payroll reflection in the financial, budgetary, tax and statistical reporting is considered. A review of the most common methods of payroll auditing in the public sector and auditing using the methods of documentary verification are conducted. The paper offers proposals for improving the organizational and analytical procedures of financial and economic activities of the studied public sector entity, improving the organization and methods of payroll accounting and increasing the efficiency of its auditing.

(підпис автора)

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	9
1.1. Економічна сутність виплат працівникам та їх класифікація	9
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази з обліку і оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору	25
1.3. Огляд методик аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору	29
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ШЕПЕТІВСЬКОГО КОЛЕДЖУ ПОДІЛЬСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНО-ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ	37
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності та аналіз фінансового стану Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету	37
2.2. Практичні аспекти ведення обліку та оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору	47
2.3. Відображення виплат працівникам у звітності Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету	69
2.4. Методика проведення аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору	74
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ШЕПЕТІВСЬКОГО КОЛЕДЖУ ПОДІЛЬСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНО-ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ	81
3.1. Пріоритетні напрями вдосконалення організаційно-аналітичних процедур фінансово-господарської діяльності Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету	81
3.2. Рекомендації та шляхи покращення обліку та оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору	86
3.3. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту в Шепетівському коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету	100
ВИСНОВКИ	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107
ДОДАТКИ	121

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасне суспільство не може ефективно функціонувати без суб'єктів державного сектору, які виконують надзвичайно важливі суспільні функції управління, освіти, охорони здоров'я, оборони країни тощо. Більшість установ відносяться до сфери послуг, тому витрати на оплату праці є основною статтею їх витрат і часто перевищують 80%. Виплати працівникам є основним видом доходів працівників, особливо бюджетної сфери, тому від розміру виплат залежить рівень їх добробуту і ставлення до роботи. Рівень виплат працівникам та їх структура мають важливе соціальне значення і виступають основним мотиватором праці. У зв'язку з цим актуальним питанням є розуміння сутності виплат працівникам, адже об'єктивне трактування економічного терміна, що ґрунтується на практичних дослідженнях, має вагоме значення як для бухгалтерського обліку, так і для кожної установи. Організація обліку виплат працівникам та методика їх аудиту у цій сфері вимагає підвищення вимог щодо контролю за дотриманням штатної дисципліни й використанням фонду заробітної плати, обліку робочого часу працівників та його раціонального використання, тощо.

Основи організації обліку та перспективи його розвитку в суб'єктів державного сектору досліджували О.О. Дорошенко, Ю.В. Дубовий, С.О. Левицька, О.І. Линник, В.М. Ловінська, В.А. Мазур, Н.С. Михайленко, А.Д. Сайганова, С.В. Свірко, Н.Ф. Яремчук та інші. Питання виплат працівникам стали основою досліджень Н.О. Божка, Н.М. Бондаренко, О.В. Будько, В.Г. Васильєвої, О.С. Височан, О.В. Гамової, Л.О. Дорогань-Писаренко, Л.П. Коритник, В.С. Леня, О.Г. Обмока, В.С. Олійник, В.Ю. Фабіянської, Н.А. Яковишиної та ін. Особливості контролю та аудиту розрахунків за виплатами працівникам досліджували О.В. Гамова, Н.М. Зорій, С.О. Клименко, О.В. Кондратюк, М.Р. Лучко, Л.В. Мікрюкова, С.Я. Миколишин, М.В. Михайлюк, Н.М. Старченко, В.Ю. Фабіянська, Л.І. Штокало та інші.

Незважаючи на значну кількість публікацій та досліджень щодо обліку та аудиту виплат працівникам суб'єктів державного сектору такі питання залишаються малодослідженими. Актуальність проблем посилюється постійною зміною податкового та соціального законодавства.

Мета дослідження полягає у визначенні шляхів вдосконалення та аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору на основі оцінки обліково-аналітичного забезпечення його діяльності та вивчення теоретичних аспектів обраної проблематики.

Для досягнення поставленої мети потрібно виконати ряд *завдань*:

- дослідити основні підходи до трактування економічної сутності виплат працівникам суб'єкта державного сектору як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту суб'єкта державного сектору з метою уточнення змісту понять «виплати працівникам суб'єкта державного сектору», «заробітна плата», «оплата праці»;
- вивчити вплив основних організаційно-технологічних особливостей суб'єкта державного сектору на побудову системи обліку та аудиту виплат працівникам;
- дослідити організацію первинного, синтетичного та аналітичного виплат працівникам на базовій установі;
- провести аудит виплат працівникам суб'єкта державного сектору за допомогою методичних прийомів документальної перевірки;
- визначити напрями вдосконалення організації обліку та аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору.

Одержані результати можуть бути використані суб'єктом державного сектору для покращення організації облік та аудиту виплат працівникам, а також сприятимуть ефективному функціонуванню установи в цілому.

Об'єктом даного дослідження є виплати працівникам суб'єкта державного сектору.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних і методичних питань бухгалтерського обліку та аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувались такі методи дослідження як системний аналіз, синтез, абстрагування, конкретизація, порівняння, групування. Також використовувалися метод вибіркового

Інформаційну базу проведеного дослідження складають нормативно-правові акти, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з проблем обліку та аудиту виплат працівникам суб'єктів державного сектору, публікації у періодичних виданнях та матеріали наукових конференцій, а також дані бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 123 сторінки друкованого тексту. Робота містить 36 таблиць, 15 рисунків та 34 додатка. Список використаних літературних джерел налічує 107 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Економічна сутність виплат працівникам та їх класифікація

Виплати працівникам є основним видом доходів працівників, особливо державного сектору, тому від розміру виплат залежить рівень їх добробуту і ставлення до роботи. Рівень виплат працівникам та їх структура мають важливе соціальне значення і виступають основним мотиватор праці. Як зазначає проф. Атамас П.Й. [43] процес праці в суб'єкта державного сектору має певні особливості:

- результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність);
- праця має переважно розумовий характер;
- у складі сукупних витрат установ на оплату праці припадає від 60 до 85 % усіх витрат;
- у цій сфері досить високий рівень кваліфікації працівників, а в деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, мистецтво) частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50 % загальної чисельності працівників [43, с. 91].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності встановлює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» [27] (надалі – НП(С)БОДС 132). Слід зазначити, що даний стандарт введено в дію з 01.01.2015 року та розроблено на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам» [40] (надалі – МСБОДС 25 «Виплати працівникам»),

який має рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Значним недоліком у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі і НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [27], є відсутність визначення основного поняття «виплати працівникам». Трактуювання даного терміну надає МСБОДС 25 «Виплати працівникам» [40]: це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Однак слід зазначити, що вимоги МСБОДС 25 не є обов'язковими, оскільки стандарт містить лише рекомендації для запровадження.

Поняття «виплати працівникам суб'єкта державного сектору», на наш погляд недостатньо розглянуто науковцями та не виокремлено як цілісне поняття у бухгалтерському обліку в державному секторі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи авторів до трактування категорії «виплати працівникам суб'єкта державного сектору» *

Автор	Визначення
Коритник Л.П., Клименко О.В. [69, с. 55]	Виплати працівникам - це виплати, здійснені суб'єктом державного сектору в грошовій і негрошовій формі працівникам за виконані роботи згідно із законодавством, контрактом чи іншою у годую
Олійник В. [86, с. 60]	Виплати працівникам установи державного сектору - всі форми поточної та майбутньої компенсації, які належать до фонду оплати праці, та додаткових благ, що їх надає установа сектору загального державного управління самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно з законодавством та внутрішніми регламентами в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги, надані споживачам бюджетних послуг, та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин; яке дозволить усунути теоретичні та практичні бар'єри в організації та методиці бухгалтерського обліку бюджетних установ в частині виплат працівникам, що є першочерговим заходом гармонізації бухгалтерського обліку в державному секторі з міжнародною практикою
Яковишина Н.А., Матвійчук Н.С. [105]	Виплати працівникам установ є інструментом соціального захисту та компенсаціями, які надані державою через суб'єктів господарювання державного сектору в обмін на послуги, які надаються працівниками.

* Узагальнено автором

Слід зазначити, що окремі науковці трактуючи поняття «виплати працівникам суб'єкта державного сектору» керуються поняттям «бюджетні установи». На наш погляд, з прийняттям НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23] та набрання чинності даним стандартом з 01.01.2015 р. вживання даного терміну є неприйнятним. Слід оперувати терміном «суб'єкти державного сектору», які даним нормативним актом трактуються як суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди. Також слід зазначити, що з перейменуванням у 2011 р. Державного казначейства України в Державну казначейську службу України, узгодження і термінології потребує, на наш погляд, і НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23].

З поняттям «виплати працівникам» пов'язані поняття «заробітна плата» та «оплата праці». Підходи до трактування сутності поняття «заробітна плата» згідно нормативних актів узагальнені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Сутність поняття «заробітна плата» згідно нормативних актів *

Нормативний документ	Визначення основних засобів
Закон України «Про оплату праці» [7]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Кодекс законів про працю України [11]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Податковий кодекс України [12]	Заробітна плата - основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом

* Узагальнено автором

В економічній теорії заробітна плата розглядається як економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. Науковець Олійник В. [86] розглядає поняття «заробітна плата суб'єкта державного сектору» як з позицій установи, так і з позицій працівника. Так, позиції бюджетної установи

«заробітна плата» – це елемент фінансування видатків на оплату праці, що впливає на фінансовий результат установи сектору загального державного управління і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці, що є запорукою підвищення ефективності діяльності бюджетної установи і держави в цілому. Водночас «заробітна плата» з позиції працівника бюджетної установи - це винагорода, обчислена у грошовому виразі, порядок обчислення якої регламентовано трудовим договором, яка є ціною за виконані роботи і надані послуги працівника споживачам бюджетних послуг та основним мотиваційним фактором, рівень якого впливає на якість та кількість затраченої праці [86, с. 58].

Законодавчо заробітна плата класифікується на три основні категорії: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Структура заробітної плати відповідно до Закону України «Про оплату праці» *

Вид заробітної плати	Визначення, склад
Основна заробітна плата	Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців
Додаткова заробітна плата	Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

* Узагальнено автором

Яковишина Н.А., Матвійчук Н.С. [105] виділяють основні чотири функції, які виконує заробітна плата в суб'єктів державного сектору:

1) відтворювальна – забезпечує працівників та членів їх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили та відновлення поколінь;

2) стимулююча – встановлення залежності її розміру від кількості і якості конкретного працівника, його внеску в результати роботи. Високооплачувана праця створює матеріальну зацікавленість персоналу установи в трудовій активності й підвищенні своєї кваліфікації;

3) регуляторна – встановлює залежність оплати праці від кваліфікації, рівня її складності, напруженості завдань;

4) соціальна – реалізує принцип соціальної справедливості щодо одержуваних доходів, тобто за однакову роботу робітники одержують однакову заробітну плату, отримання вищої заробітної плати передбачає визначення більших заслуг робітника перед колективом.

Важко не погодитись з думкою, що сьогодні рівень оплати праці в Україні істотно відстає від загальносвітових норм. Як економічна категорія, заробітна плата не повною мірою виконує свої функції – розподільчу, відтворення робочої сили, стимулювання праці. Нині вона фактично перетворилася на один із варіантів соціальної допомоги, який мало залежить від результатів праці [64]. Особливо гострою ця проблема є для такого сегмента ринку праці, як суб'єкти державного сектору.

Крім терміну «заробітна плата», у науковій літературі та практичній діяльності широко використовують поняття «оплата праці». Проте, як зазначає науковець Олійник В. [86] серед науковців немає однастайності в розумінні співвідношення цих термінів. Так, А. Ю. Пашерстник вважав їх синонімами, а Р. З. Лівшиць був переконаним у їх співвідношенні як частини і цілого. Переважна більшість сучасних науковців дотримується визначення поняття «заробітна плата», яке наведено в Закон України «Про оплату праці» [7]. Нині у законодавчій базі України та наукових роботах вітчизняних учених немає чіткого розмежування таких понять, як «заробітна плата» і «оплата праці» (табл. 1.4).

**Аналіз основних дефініцій, що стосуються заробітної плати (оплати праці)
суб'єкта державного сектору ***

Автор, джерело	Визначення
Артюх О.В., Максімова В.Ф., Черкашина Т.В. [42, с. 211]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
Божок Н.О., Баланович Н.В. [45, с. 65]	Оплата праці – одна з найважливіших категорій у системі умов праці.
Бондаренко Н.М., Осіпова Є.П. [47, с. 153]	Заробітна плата – це один з головних показників і чинників рівня соціально-економічного життя країни, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку вже виконано або має бути виконано.
Васильєва В.Г., Бабенко Л.В., Тумановська О.В. [50, с. 100-104]	Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій та важливих соціально-економічних явищ. Заробітна плата в бюджетних установах є виплатами працівникам, що надаються за використану працю та є ціною витраченої праці.
Олійник В. [86, с. 58]	Оплата праці – це система відносин, яка спрямована на організацію забезпечення і здійснення бюджетною установою виплат працівникам за надані послуги та виконані роботи споживачам бюджетних послуг відповідно до нормативно-правових актів та внутрішніх документів цих установ, регламентацію їх окремих елементів і правових засобів у цій сфері. Заробітна плата – це елемент (предмет) оплати праці, грошова винагорода працівнику, що еквівалентна ціні за виконану роботу чи надані послуги споживачам бюджетних послуг.
Черначук Л.В., Маниліч М.І. [101, с. 133]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

* Узагальнено автором

Підходи науковців щодо визначення дефініції «заробітна плата» неоднозначні. Узагальнення тлумачень графічно узагальнено на рис. 1.1.

Оплата праці як система відносин характеризується багатьма елементами. Перш за все це один з головних елементів трудових відносин, які виникають з угоди між працівником і роботодавцем щодо виконання працівником трудової функції (роботи) за плату. Не менш важливий аспект відносин у системі оплати праці – організаційний, що характеризує міру праці і міру її оплати в межах і понад норм праці, що визначає форми, умови винагороди, порядок

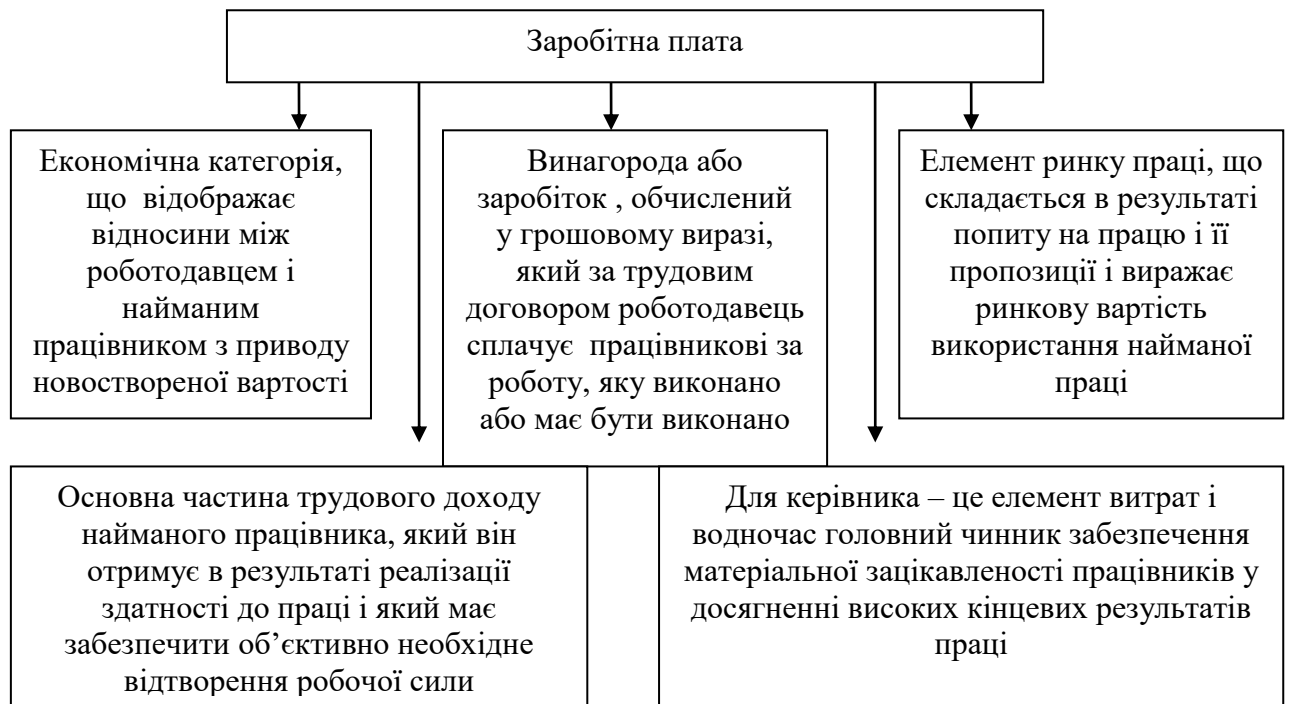


Рис. 1.1. Основні аспекти трактування економічної категорії «заробітна плата»

нарахування та виплат різних видів винагороди. Правові відносини оплати праці гарантують отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, укладених трудових договорів і досягнутих результатів праці. Соціально-економічні відносини формують корпоративний інтерес, заснований на зацікавленості працівників у праці та оптимізації витрат на заробітну плату. Таким чином, система оплати праці – це сукупність зобов'язань і гарантій, трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних, етичних відносин між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди персоналу суб'єкта державного сектору.

Науковець Олійник В. [86] у своїх працях показує різницю між поняттями «виплати працівникам», «оплата праці» та «заробітна плата» працівників суб'єкта державного сектору (рис. 1.2).

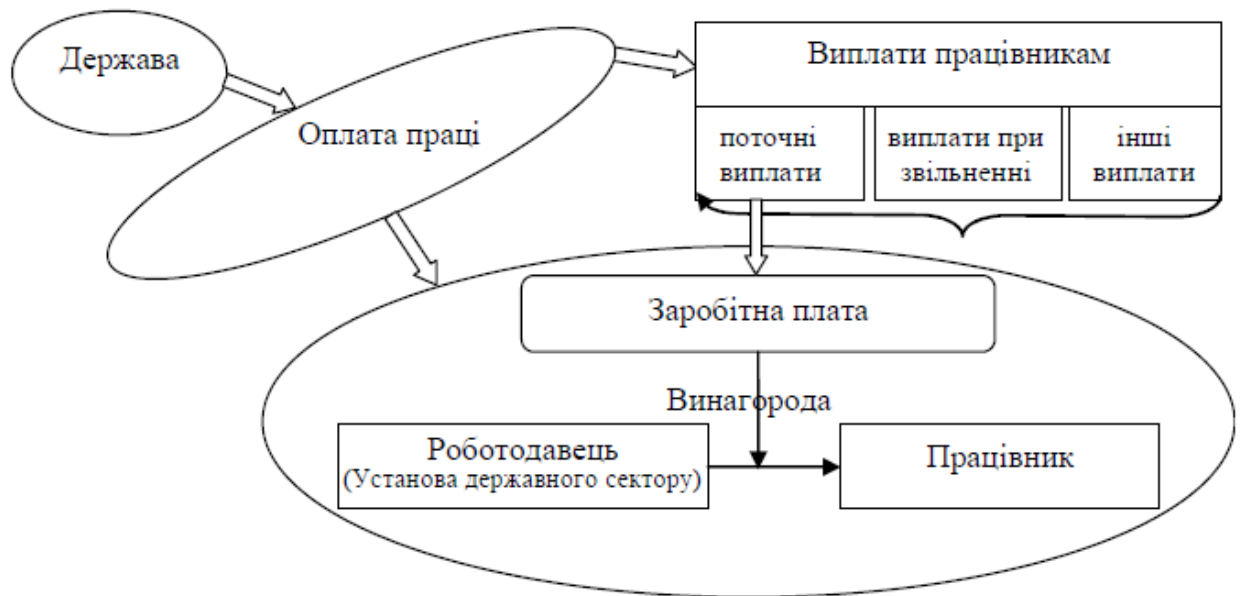


Рис. 1.2. Зв'язок між обліково-економічними категоріями «виплати працівникам», «оплата праці», «заробітна плата» за Олійник В. [86, с. 61]

Заробітна плата відображає винагороду роботодавця (установи державного сектору) працівнику за витрачену працю і водночас є складовою виплат працівникам, держава регламентує і забезпечує здійснення цих виплат на основі нормативно-правових актів через систему відносин – оплату праці [86, с. 61]. Підтримуємо думку науковця Олійник В. [86], що терміни «оплата праці» та «заробітна плата» взаємопов'язані причинно-наслідковим зв'язком. Термін «оплата праці» більш широкий, тоді як термін «заробітна плата» – це елемент (предмет) оплати праці, грошова винагорода працівнику, що еквівалентна ціні за виконану роботу чи надані послуги споживачам бюджетних послуг [86, с. 61]. Оплата праці – процес, який підкреслює успішне виконання дії, а заробітна плата є кінцевим результатом цієї дії і є складовою оплати праці [47, с. 154].

Для розуміння поняття «виплат працівникам в державному секторі» також слід уточнити деякі ознаки цих виплат. На відміну від підприємств, суб'єкт державного сектору не може використовувати внутрішню практику працедавця для порядку визначення нормативів виплат, а керується виключно законодавством. Науковці Лень В.С., Штупун М.П. [76] поділяють форми

виплат працівникам на грошову, матеріальну, послугу, фінансовими інструментами. На нашу думку, для суб'єкт державного сектору слід обмежитися двома формами – грошовою та не грошовою. Наведене дозволяє виділити ознаки виплат працівникам державного сектору (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Характерні ознаки виплат працівникам суб'єктів державного сектору *

Ознака	Характеристика ознаки
Час виникнення	З дати укладення трудового договору
Джерело виплат	Працедавець
За що здійснюються виплати	За майбутні, поточні та минулі послуги працівника працедавцю
Особа виплат	Працедавець або третя особа
Кінцева особа одержувач доходу за виплатами працівникам	Працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
Періоди виплат	Поточні та майбутні
Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Законодавство та внутрішньою практика працедавця
Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
Форма виплат	Грошові та негрошові

* Сформовано автором на основі [76]

Виплати працівникам класифікуються за категоріями виплат. Так, НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» передбачено три категорії виплат, а у МСБОДС 25 «Виплати працівникам» - чотири (табл. 1.6).

Дані табл. 1.6 свідчать про досить суттєві відмінності між НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» та МСБОДС 25 «Виплати працівникам» стосовно класифікації виплат працівникам за категоріями. На відміну від МСБОДС 25, у НП(С)БОДС 132 до категорій виплат працівникам належать «інші виплати», які містять матеріальну допомогу.

Слід зазначити, що у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» не винесено в окрему категорію виплати, які підлягають сплаті після 12 місяців або тривалішого строку по закінченні періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. До них згідно з МСБОДС 25 «Виплати працівникам» належать виплати за довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;

Таблиця 1.6

Структура виплат працівникам суб'єкта державного сектору відповідно до НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» та МСБОДС 25 «Виплати працівникам» *

Класифікація	Характеристика	Склад	Класифікація	Характеристика	Склад
1	2	3	4	5	6
НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» [27]			МСБОДС 25 «Виплати працівникам» [40]		
Поточні виплати	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу	заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці	Короткострокові виплати	виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуг	заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення
		виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)			короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена відсутність через хворобу)
		премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо.			участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників
-	-	-	Виплати по закінченні трудової діяльності	виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності	пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
-	-	-	Інші довгострокові виплати	виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги	включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду
Виплати при звільненні	виплати, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку	-	Виплати при звільненні	виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію або в результаті рішення працівника погодитися на звільнення за власним бажанням в обмін на такі виплати	
Інші виплати	інші виплати працівникам	інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога	-	-	

* Узагальнено автором

виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; премії; відстрочені компенсації та ін. Крім того, ці виплати не внесені до складу категорій, передбачених НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам». Підтримуємо думку науковця Обмок О.Г. [84], що ці виплати доцільно виокремити у групу «Інші довгострокові виплати», як це зазначено в МСБОДС 25 «Виплати працівникам» [40].

На відміну від МСБОДС 25 «Виплати працівникам», НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» не передбає облік пенсійних виалат. Через це у структурі НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» відсутня категорія виплат «виплати після закінчення трудової діяльності», яка в Україні регулюється нормативно-правовими доку ментами щодо пенсійного забезпечення. Отже, приведення у відповідність норм НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до міжнародних стандартів забезпечить зрозумілість і зіставність облікової інформації, відображеної у звітності, для іноземних компаній.

У НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» визнання поточних виплат працівникам, інших виплат працівникам та виплат при звільненні має специфіку, відображену в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

**Визнання виплат працівникам суб'єкта державного сектору відповідно до
НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» ***

№ з/п	Категорія виплат	Визнання
1	Поточні виплати	визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші НПСБОДС не вимагають включення таких витрат до собівартості активу
	Виплати за невідпрацьований час	визнаються зобов'язаннями у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань
2	Виплати при звільненні	визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами
3	Інші виплати працівникам	визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат

* Узагальнено автором

Для оцінки розміру заробітної плати працівників застосовують показник фонду оплати праці. Це поняття визначене Інструкцією зі статистики заробітної плати [37]. До фонду оплати праці належать нарахування працівникам у грошовій та натуральній формах (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Фонд оплати праці суб'єктів державного сектору складається з трьох груп нарахувань – основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат (рис. 1.3).

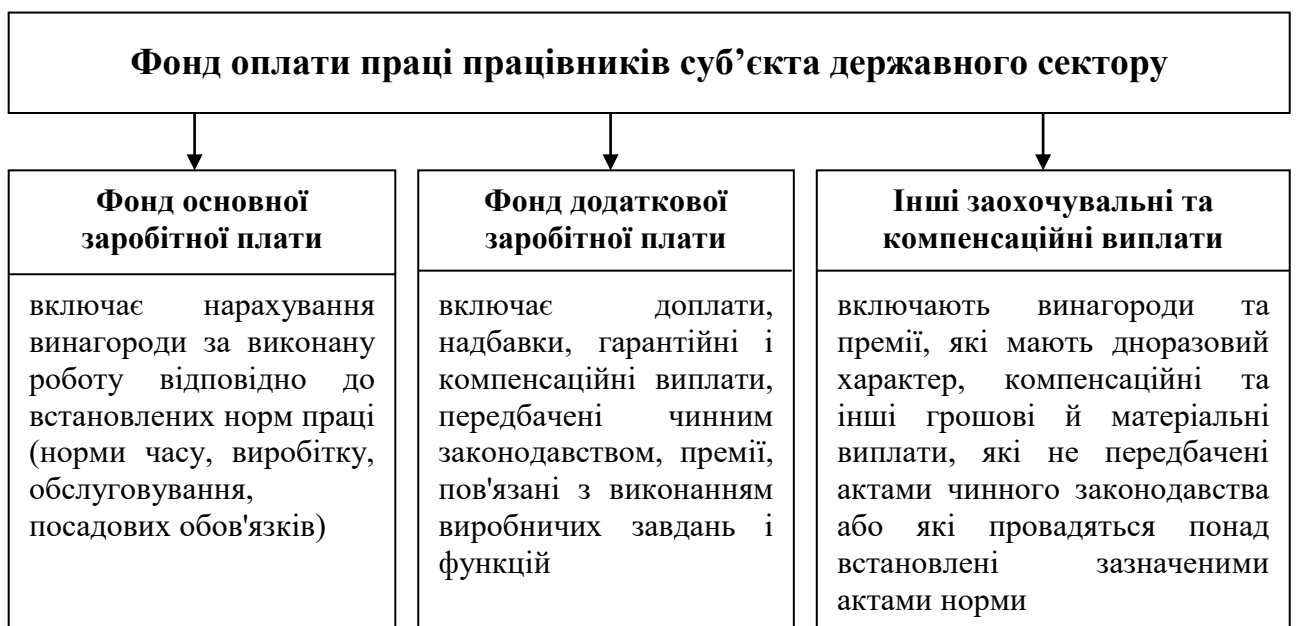


Рис. 1.3. Структура фонду оплати праці працівників суб'єкта державного сектору *

** Сформовано автором на основі [37]*

Отже, з урахуванням положень (норм) Інструкції зі статистики заробітної плати [37], до поточних виплат працівників суб'єкта державного сектору належать:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата, яка підлягає сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;

– інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;

– оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів суб'єкта державного сектору.

Структура фонду оплати праці в суб'єктів державного сектору має певну специфіку. Науковці Височан О.С., Костецька І.В. [51] виділяють мотиваційний ефект, який чинить кожен окремий елемент в структурі заробітної плати педагогічного працівника державного загальноосвітнього навчального закладу (додаток 1). Зокрема, в загальноосвітніх навчальних закладах вона містить унікальні показники стосовно доплат і надбавок. Наприклад: доплати за класне керівництво, завідування навчальними кабінетами, надбавки за звання, вислугу років тощо. Зарплата педагога має чотири складові: посадовий оклад, підвищення посадового окладу, доплати і надбавки. Всі вони мають індивідуальне мотиваційне забарвлення та економічний ефект [51, с. 152].

Інструкція зі статистики заробітної плати [37] наводить перелік виплат, які не належать до фонду оплати праці. Зокрема, це суми допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування (допомога з тимчасової непрацездатності, у зв'язку з вагітністю і пологами, при народженні дитини, на поховання тощо), а також витрати на відрядження, матеріальна допомога разового характеру, що надає установа окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання, суми благодійної допомоги та інші виплати.

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці. Її використовують для розподілу робіт залежно від їхньої складності, а працівників — залежно від їхньої кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Тарифна система є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати. Тарифна система оплати праці включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні

характеристики) [60, с. 669]. Формами оплати праці в суб'єкта державного сектору є почасова (погодинна) й відрядна (рис. 1.4).

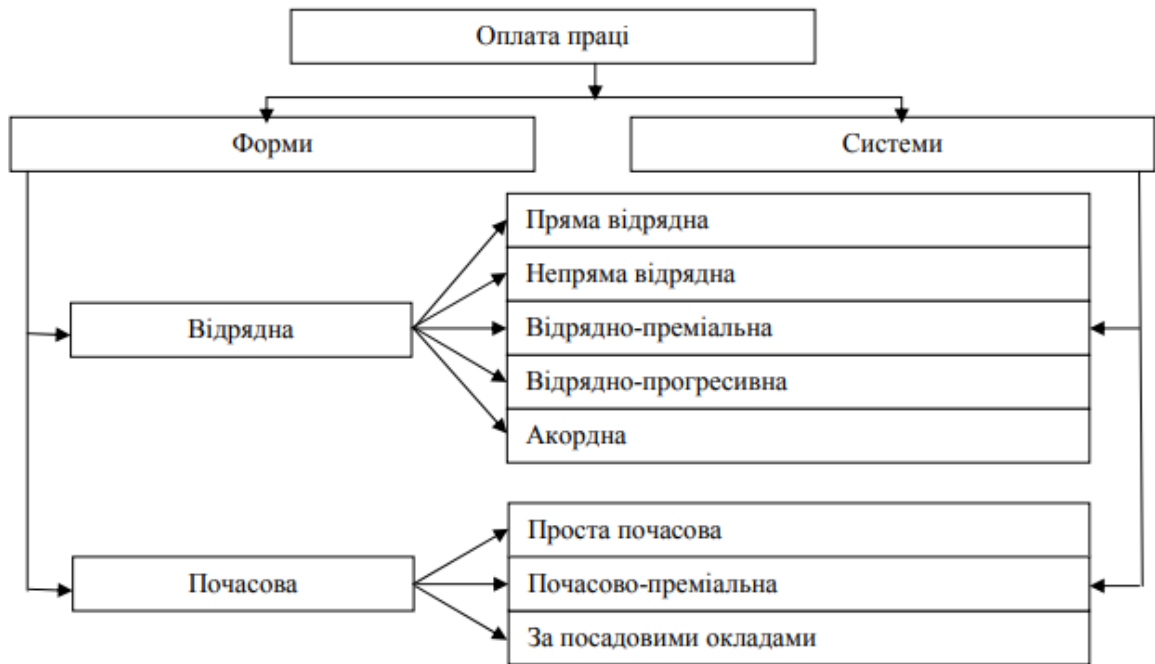


Рис. 1.4. Форми і системи оплати праці [72, с. 30]

Як відрядна, так і погодинна форми оплати праці мають декілька різновидів, характеристика яких наведена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Характеристика форм і систем оплати праці суб'єкта державного сектору *

Форми оплати праці		Система оплати праці	
Назва	Характеристика	Назва	Характеристика
1	2	3	4
Погодинна (почасова)	Передбачає нарахування заробітної плати працівникам на підставі годинної тарифної ставки, встановленої за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за	проста погодинна (почасова)	Ставить оплату праці у залежність від кількості відпрацьованого часу і кваліфікації працівника. Цю форму оплати праці застосовують для оплати праці технічних фахівців і службовців: вахтерів, ліфтерів, кур'єрів, охоронців, допоміжних робітників тощо, коли оплата прямо не пов'язана з якістю праці і не містить ніяких преміальних доплат.
		погодинно-преміальна (почасово-преміальна)	Використовують для підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результатах їхньої праці. За цією системою поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачують надбавку до заробітної плати,

Продовження табл. 1.8

1	2	3	4
	розрахунковий період.		тобто премію. Здебільшого розмір премій встановлюють у відсотках до нарахованої заробітної плати.
		окладно-преміальна	Застосовують для керівників і спеціалістів. Згідно зі штатним розкладом встановлюють посадовий оклад кожного працівника, який відображає його кваліфікацію, а залежно від досягнутих результатів керівників та спеціалістів преміюють за виконання плану і високу якість роботи.
Від-рядна	За основу розрахунку заробітної плати беруть кількість виконаної роботи і розцінку за одиницю продукції	пряма відрядна	Основою є відрядна розцінка, котру визначають діленням годинної ставки, що відповідає розряду конкретної роботи, на годинну норму виробітку (або множенням цієї ставки на норму часу). Заробіток працівника за прямою відрядною оплатою праці визначають множили розцінку на кількість виробленої прийнятої придатної продукції.
		відрядно-прогресивна	Передбачає зростання відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом встановленого робочого дня, зміни.
		відрядно-преміальна	Передбачає виплату робітнику-відряднику, крім заробітку за відрядними розцінками, премії за перевиконання кількісних і якісних показників.
		акордна	Застосовують, коли виконавцю (виконавцям) заробітну плату нараховують за певну виконану роботу. Специфіка оплати праці в тому, що доручена робота повинна бути виконана в повному обсязі; час, витрачений на виконання дорученої роботи, особливого значення для нарахування зарплати не має.
		опосередковано-відрядна (непряма відрядна)	Застосовують для допоміжних робітників, розмір заробітної плати яких ставиться в залежність від результатів праці робітників, яких вони обслуговують. Так, наприклад, для налагоджувальників верстатів, працю яких неможливо виміряти в будь-яких одиницях виробітку, встановлюють розцінки за операціями, що виконують робітники-верстатники, верстати яких вони обслуговують.

* Сформовано автором на основі [60]

Основною формою оплати праці в суб'єкта державного сектору є погодинна форма оплати праці. Для деяких установ (охорони здоров'я, вищих

навчальних закладів) у централізованому порядку встановлюють фіксований посадовий оклад. Перевиконання працівником обов'язкової норми трудового навантаження не веде до підвищення заробітної плати. В інших установах, наприклад, загальноосвітніх школах, середніх спеціальних навчальних закладах, оплата праці здійснюється за місячними ставками заробітної плати з встановленням державою обов'язкової норми трудового навантаження (урочних годин). Цей різновид системи оплати праці допускає перевиконання норми трудового навантаження і збільшення розміру заробітної плати пропорційно до фактично виконаного обсягу роботи [60, с. 669].

Отже, розглянутий економічний зміст поняття «виплати працівникам», економічних категорій, що з ними пов'язані, класифікацій цих виплат дозволять правильно організувати синтетичний та аналітичний облік, сприятимуть повному розкриттю інформацію про виплати працівникам у звітності суб'єкта державного сектору.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази з обліку і оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору

Облік виплат працівникам суб'єктів державного сектору є досить складною ділянкою обліку та передбачає досконале володіння знаннями нормативної та законодавчої бази, яка постійно оновлюється і вносить певні корективи в процес обліку цих виплати. Нормативно-правове забезпечення теоретичних і методичних аспектів обліку виплат працівникам в Україні характеризується значною чисельністю законодавчих і підзаконних актів.

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок нарахування та виплати оплати праці в установах є: Закон України «Про оплату праці» [7], Кодекс законів про працю [11], Закон України «Про державний бюджет України» [5], Постанови Уряду щодо оплати праці, Інструкції,

розпорядження Кабінету міністрів України. Відповідно до Закону України «Про державний бюджет України» [5] фінансування оплати праці працівників бюджетної сфери здійснюється окремою статтею, яка є захищеною, що означає: виплати по заробітній платі здійснюються першочергово. Л.О. Дорогань-Писаренко зазначає, що фінансування оплати праці у бюджетних установах здійснюється за захищеною статтею видатків «Оплата праці» працівників бюджетних установ, яка має найбільшу питому вагу в кошторисах і сягає 70–80% загальних асигнувань на видатки [64, с. 127].

На суб'єкти державного сектору, як і на всі юридичні особи, поширюється дія законів України «Про оплату праці» [7], «Про відпустки» [3], Кодексу законів про працю України [11], Інструкції Державної служби статистики (Міністерства статистики) [37], наказів та інструкцій інших державних органів щодо праці.

Окрім того, діє низка наказів міністерств, що встановлюють умови оплати праці та розміри ставок посадових окладів установ відповідної галузі, зокрема:

1) постанова Кабінету Міністрів України «Про оплату праці працівників на основі єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [18];

2) наказ Міністерства праці та Міністерства соціального захисту та охорони здоров'я «Про впорядкування умов оплати праці працівників установ охорони здоров'я та соціального захисту населення» [35];

3) наказ Міністерства освіти і науки «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» [36];

4) постанова Кабінету Міністрів України «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» [19].

Заробітну плату працівників суб'єктів державного сектору розраховують на підставі Єдиної тарифної сітки розрядів та коефіцієнтів, якою передбачено

25 тарифних розрядів для працівників установ. Тарифний розряд конкретного працівника залежить від посади, складності роботи, рівня кваліфікації, освіти, стажу роботи, умов праці. Розмір посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду встановлюється на рівні законодавчо визначеного прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного року [18].

Тарифна ставка (посадовий оклад) працівника бюджетної сфери визначається так:

$$T_c = \text{Мінімальна } T_c \times T_k, \quad (1.1)$$

де *Мінімальна T_c* — тарифна ставка працівника I тарифного розряду;

T_k — тарифний коефіцієнт, що застосовують до відповідного тарифного розряду.

У разі коли посадовий оклад (тарифна ставка) визначені у гривнях з копійками, цифри до 0,5 відкидаються, від 0,5 і вище - заокруглюються до однієї гривні.

Із 01.01.2020 посадові оклади (тарифні ставки, ставки заробітної плати) розраховувались виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника I тарифного розряду, встановленого у розмірі 2102 грн., що у співвідношенні до мінімальної заробітної плати (4 723 грн) склало 44,5 %.

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» [4] з 01.09.2020 розмір мінімальної заробітної плати підвищено з 4723 до 5000 гривень. З метою збереження діючого співвідношення між розміром посадового окладу працівника I тарифного розряду єдиної тарифної сітки та мінімальною заробітною платою (44,5 %) і недопущення збільшення грошового розриву між цими показниками Постановою Кабінету Міністрів України «Про підвищення оплати праці працівників установ, закладів та організацій бюджетної сфери» [20] встановлено, що посадовий оклад (тарифна ставка) працівника 1 тарифного розряду єдиної тарифної сітки, визначається у розмірі 2 225 гривень на період з 01.09.2020 до 31.12.2020 (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

**Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників
установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери**

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти	Грн. (з 01.09.20 р)	Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти	Грн. (з 01.09.20 р)
1	1	2 225	14	2,42	5 385
2	1,09	2 425	15	2,58	5 741
3	1,18	2 626	16	2,79	6 208
4	1,27	2 826	17	3	6 675
5	1,36	3 026	18	3,21	7 142
6	1,45	3 226	19	3,42	7 610
7	1,54	3 427	20	3,64	8 099
8	1,64	3 649	21	3,85	8 566
9	1,73	3 849	22	4,06	9 034
10	1,82	4 050	23	4,27	9 501
11	1,97	4 383	24	4,36	9 701
12	2,12	4 717	25	4,51	10 035
13	2,27	5 051			

Як зазначає проф. Атамас П.Й. [43] держава здійснює регулювання оплати праці працівників суб'єкта державного сектору шляхом:

- установлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій;
- установлення умов і розмірів оплати праці на підставі законодавчих та інших нормативних актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів;
- оподаткування доходів працівників [43, с. 138].

Заробітна плата працівників суб'єктів державного сектору нараховується на підставі актів Кабінету Міністрів України в межах бюджетних асигнувань. Зазвичай видатки на заробітну плату становлять найбільшу частку кошторисних призначень суб'єктів державного сектору. Під час розрахунку потреби в коштах на оплату праці орієнтуються, насамперед, на штатний розпис, затверджений головним розпорядником на наступний рік. Важливо не тільки точно розрахувати потребу в коштах на оплату праці, а й розподілити асигнування за місяцями. Розрахункова потреба в коштах не може

перевищувати граничних розмірів асигнувань, доведених головним розпорядником бюджетних коштів. Якщо в середині бюджетного періоду виявиться, що установі не вистачає коштів на заробітну плату, виділити додаткові асигнування на неї буде доволі важко [49, с. 418].

Суб'єкти державного сектору всіх рівнів складають розрахунки потреби в бюджетних асигнуваннях, керуючись Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [17]. Потребу в бюджетних коштах на заробітну плату визначають відповідно до штатного розпису, тарифікаційних списків та розрахункового обсягу премій, матеріальної допомоги, індексації заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Видатки бюджету, що включаються до проєкту кошторису, обов'язково підтверджуються обґрунтованими розрахунками за кожним КЕКВ [17].

Отже, застосування вказаних нормативно-правових документів відповідно до специфіки суб'єкта державного сектору забезпечить об'єктивний та достовірний облік виплат працівникам.

1.3. Огляд методик аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору

Державний фінансовий аудит є видом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки [48, с. 56].

Загальні засади контролю та аудиту державної служби визначаються Бюджетним кодексом України [10]. Відповідно до даного нормативного акту

державою визначено необхідність контролю та аудиту в бюджетному процесі, зокрема за дотриманням бюджетного законодавства. Однак, як зазначає О. Граніт [58] в законодавстві існує асоціативне тлумачення понять «контроль» і «аудит» з більшим акцентуванням на категорії «контроль».

Існує дві форми державного фінансового аудиту, а саме: зовнішній державний фінансовий аудит і внутрішній державний фінансовий аудит. Внутрішній та зовнішній державний фінансовий аудит відрізняються один від одного, але виконують взаємодоповнюючі ролі та мають такі цілі:

1. Зовнішній державний фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою України. Державний фінансовий аудит, що здійснюється в Україні Державною аудиторською службою України також є формою зовнішнього державного фінансового аудиту.

2. Державний внутрішній фінансовий аудит, що здійснюється внутрішньовідомчими управліннями (відділами). До їх функцій належить:

- оцінюють ефективність контролю внутрішнього управління в межах кожного міністерства;

- оцінюють ризики фінансової системи, визначають її слабкі місця та надають рекомендації вищій посадовій особі міністерства щодо вдосконалення фінансової системи;

- займаються фінансовими та не фінансовими системами та можуть перевіряти досягнення міністерствами оптимального співвідношення «ціна-якість».

Слід зазначити, що в Україні у 2016 році впроваджено «Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України» [21], які базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту. Отже, державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління може здійснюватися як процедура:

- 1) аудиту фінансової звітності. Цей аудит покликаний забезпечити гарантії в межах розуміння того, що фінансова звітність об'єкту аудиту чітко відображає його реальне фінансове становище.

2) аудиту пов'язаних з фінансами аспектів. Такий аудит проводиться з метою встановлення наступного:

а) чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог;

б) чи дотримується суб'єкт державного сектору конкретних фінансових вимог;

в) чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів.

Як зазначає проф. Брадул О.М. [48] державний фінансовий аудит ефективності діяльності слід проводити за процедурами:

1) аудиту економічності та ефективності. За допомогою цих процедур аудиту можна оцінити, чи дійсно суб'єкт державного сектору:

- закупає, зберігає та використовує свої ресурси (такі як, персонал, майно та площі) економічно та ефективно;

- уникає дублювання зусиль працівниками та малокорисної роботи, або такої роботи, що не приносить користі взагалі;

- не допускає простоїв та «роздування» кадрів;

- використовує ефективні методи роботи.

2) аудиту результативності або аудиту програм. За допомогою цих процедур аудиту можна:

- оцінити, наскільки досягнуто бажаних результатів або благ, що визначаються законодавчим або іншим уповноваженим органом;

- оцінити результативність організацій, програм, діяльності тощо;

- визначити, чи доповнює, дублює, накладається або конфліктує будь-яка програма з іншими відповідними програмами;

- визначити фактори, що перешкоджають нормальній діяльності організації або програми;

- визначити шляхи вдосконалення діяльності організації або програми [48, с. 59].

Підтримуємо думку науковців Клименко С.О., Мікрюкової Л.В. [68], що аудит виплат працівникам суб'єкта державного сектору може бути повністю виділений в самостійний етап аудиторської перевірки або здійснений частково в ході перевірки інших аспектів діяльності. Метою проведення аудиту виплат працівникам є перевірка:

- реальності операцій по заробітній платі, що відображені в обліку;
- повноти відображення в обліку операції по заробітній платі;
- правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- своєчасності виплати заробітної плати;
- правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
- достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності установи, стану розрахунків із заробітної плати та пов'язаними з ними утриманнями із заробітної плати та нарахуваннями на фонд оплати праці єдиного соціального внеску [68, с. 38].

Основні підходи до методики аудиту виплат працівникам державного сектору узагальнені в табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Основні підходи до методики аудиту виплат працівникам державного сектору *

№ з/п	Автор	Послідовність методики аудиту
1	2	3
1	Клименко С.О., Мікрюкова Л.В. [68, с. 38]	1. Ознайомлення зі Статутом (Положенням) установи, обліковою політикою та аналіз матеріалів попередньої перевірки. 2. Перевірка відповідності діючим вимогам номенклатури посад та їх кількості у штатному розписі установи, правильності встановлення окладів, доплат, надбавок. 3. Аудит первинного та зведеного обліку розрахунків з оплати праці. 4. Перевірка правильності нарахування заробітної плати, відпускних та допомоги з тимчасової втрати працездатності. 5. Перевірка правильності утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці. 6. Аудит аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати. 7. Перевірка правильності визначення КЕКВ для фактичних видатків з оплати праці. 8. Перевірка правильності визначення і перенесення в книгу «Журнал–Головна» суми оборотів за меморіальними ордерами. 9. Перевірка узгодженості залишків по рахункам в книзі «Журнал–

Продовження табл. 1.10

1	2	3
		<p>Головна» з даними, наведеними в балансі (ф. № 1-дс).</p> <p>10. Перевірка правильності заповнення та своєчасності подання статистичної та податкової звітності з праці та заробітної плати.</p>
2	<p>Лучко М.Р., Зорій Н. М., Хорунжак Н.М. [78, с. 138]</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису. 2. Перевірка наявності фактів утримання понадштатних чи понаднормативних посад працівників. 3. Дотримання законодавства при встановленні та нарахуванні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат. 4. Відповідність сум нарахованої до виплати заробітної плати фактично виплачених (зазначених у відомостях на перерахування коштів на карткові рахунки в установах банків). 5. Перевірка наявності фактів оплати праці за невідпрацьований час. 6. Дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат. 7. Дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги по тимчасовій непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів установи. 8. Дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної плати працівникам за час відпустки. 9. Дотримання законодавства при здійсненні операцій з оплати праці сумісників та за угодами цивільно-правового характеру. 10. Перевірка наявності фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці. 11. Дотримання законодавства при здійсненні операцій з депонованою заробітною платою. 12. Дотримання законодавства про індексацію грошових доходів населення. <p>Дотримання законодавства при використанні коштів на сплату обов'язкових платежів до державних цільових фондів</p>
3	<p>Штокало Л.І., Миколишин С.Я., Михайлюк М.В. [104, с. 302]</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірка правильності заповнення та законності первинних документів. 2. Перевірка дотримання чинного трудового законодавства. 3. Перевірка правомірності і правильності застосування пільг з податку на доходи фізичних осіб. 4. Перевірка правильності нарахування заробітної плати і утримань з неї. 5. Перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці. 6. Перевірка достовірності відображення інформації в формах бухгалтерської звітності. 7. Розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності праці, її оплати та ін.
3	<p>Старченко Н.М. [94, с. 302]</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірка дотримання трудового законодавства. 2. Перевірка законності прийняття та звільнення працівників. 3. Перевірка структури штатного розпису. 4. Перевірка справедливої диференціації доходів працівників. 5. Перевірка правильності нарахування виплат працівникам. 6. Перевірка своєчасності виплати заробітної плати працівникам. 7. Перевірка відображення в бухгалтерському обліку. 8. Перевірка достовірності даних щодо виплат працівникам у звітності установи.

* Згруповано автором

На наш погляд, з метою ефективного управління внутрішній аудит виплат працівникам державного сектору повинен відповідати наступним умовам:

- одержані результати від проведення аудиту повинні перевищувати витрати на його здійснення;
- здійснення контрольних прийомів повинно виконуватись досвідченим виконавцем, який має відповідну кваліфікацію та досвід.

Урахування наведених вимог повинно слугувати основою організації внутрішнього аудиту виплат працівникам державного сектору. Внутрішній аудит в установі повинен включати вибір суб'єктів, постановку завдань, організаційну стадію, методичну та результативну. Відповідно, аудит виплат працівникам державного сектору доцільно досліджувати в контексті його етапів (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Етапи здійснення внутрішнього аудиту виплат працівникам державного сектору*

* Розроблено автором на основі [85]

Основним завданням внутрішнього аудиту виплат працівникам державного сектору є активізація системи управління установою, яка націлена на раціональне використання трудових ресурсів, обґрунтованого витрачання фонду оплати праці та правильне визначення розподільчих функцій за

розмірами видатків. Виходячи з цього, основними напрямками внутрішнього аудиту виплат працівникам державного сектору, що фінансуються з державного бюджету, є:

- перевірка дотримання нормативних актів, що регулюють питання оплати праці і соціальних виплат в установі;
- перевірка використання затвердженого фонду заробітної плати (штатний розпис, ставки, нарахування й виплати, посадові оклади, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і гарантійних виплат);
- перевірка стану трудової дисципліни, організації праці і ведення особових справ працівників (кадрової документації);
- перевірка правильності ведення документації за виплатами працівникам;
- відповідність видатків на оплату праці кошторисним призначенням та обґрунтованість їх встановлення;
- правильність визначення нарахувань на фонд оплати праці і відрахувань із заробітної плати працівників.

З позиції системного підходу, внутрішній аудит, зокрема виплат працівникам державного сектору, потрібно розглядати як сукупність методик і процедур, що використовуються в процесі господарської діяльності для вирішення поставлених завдань та як засіб ефективного управління (табл. 1.11)

Таблиця 1.11

Методичне забезпечення внутрішнього аудиту виплат працівникам державного сектору*

Напрямок аудиту	Завдання аудиту	Методичні прийоми контролю
1	2	3
Достовірність і дотримання вимог складання первинних документів	Перевірка таблиць обліку робочого часу; перевірка первинних документів та розрахункових відомостей на наявність арифметичних помилок; перевірка документального підтвердження нарахування виплат працівникам (накази, договори, контракти, відображення сум оплати праці); перевірка штатного розпису та оплати	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна,

Продовження табл. 1.11

1	2	3
	праці по ньому; своєчасності та повноти документального оформлення; оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій у звітності	хронологічна перевірки
Перевірка правильності відображення виплат працівникам на рахунках обліку	Правильність відображення сум заробітної плати, зокрема нарахувань та утримань на рахунках бухгалтерського обліку; відповідність записів аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» даним із заробітної плати в регістрах обліку (меморіальні ордери), Журнал-Головній та звітності; оцінка синтетичного і аналітичного обліку	Формальна, арифметична, хронологічна, логічна перевірки, інвентаризація заборгованості з оплати праці
Перевірка правильності розрахунків за виплатами працівникам	Правильність застосування тарифів, розцінок; перевірка обґрунтованості нарахування премій, винагород, відпускних (накази керівника); дотримання податкового законодавства; правомірність та правильність застосування податкових соціальних пільг; правильності використання тарифних ставок і встановлених відрядних норм і розцінок; правильності застосування норм діючого законодавства та положень колективного та трудових договорів; достовірності та законності розрахунку та відображення в обліку сум утримань і нарахувань	Формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова, взаємна, хронологічна перевірки, контрольне порівняння

* Розроблено автором на основі [85]

Отже, аудит виплат працівникам суб'єктів державного сектору є важливим інструментом забезпечення правильного обліку, достовірності й повноти інформації, наведеної у відповідних формах бюджетної, фінансової, податкової та статистичної звітності. Дотримання методики аудиту передбачає можливість вдосконалення контрольних процедур щодо об'єктів перевірки, а також оптимізації витрат часу на здійснення контрольного процесу в цілому та, зокрема, операцій за виплатами працівникам.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ШЕПЕТІВСЬКОГО КОЛЕДЖУ ПОДІЛЬСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНО-ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності та аналіз фінансового стану Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету

Шепетівський фаховий коледж Подільського державного аграрно-технічного університету створений на базі Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету відповідно до наказу Міністерства аграрної політики України № 597 від 2 листопада 2005 року «Про створення відокремлених структурних підрозділів Подільського державного аграрно-технічного університету». Місцезнаходження коледжу: Хмельницька область, м. Шепетівка, проспект Миру, 25.

Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ здійснює свою діяльність відповідно до законодавства України, статуту Подільського державного аграрно-технічного університету, а також Положення про Шепетівський фаховий коледж (додаток Б). Даний коледж є територіально відокремленим структурним підрозділом Подільського державного аграрно-технічного університету.

Основними завданнями коледжу є:

- забезпечення реалізації права громадян на фахову передвищу освіту;
- підготовка кадрів з фаховою передвищою освітою для потреб економіки та суспільства, забезпечення якості фахової передвищої освіти;
- провадження на високому рівні освітньої діяльності, яка забезпечує здобуття особами фахової передвищої освіти за обраними ними спеціальностями;

- забезпечення органічного поєднання в освітньому процесі теоретичного та практичного навчання, дослідницької та інноваційної діяльності;
- створення необхідних умов для реалізації учасниками освітнього процесу їхніх здібностей і талантів, збереження здоров'я учасників освітнього процесу;
- вивчення попиту на окремі спеціальності на ринку праці та сприяння працевлаштуванню випускників тощо.

Коледж має самостійний баланс, бюджетні рахунки в територіальному органі Державної казначейської служби України, печатку і штамп з власним найменуванням, власну символіку та атрибутику відповідно до законодавства України, здійснює свою діяльність на засадах неприбутковості і є суб'єктом державного сектору.

Освітня діяльність Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ ґрунтується на концептуальних засадах Національної доктрини розвитку освіти, законів України «Про освіту» [8] та «Про фахову передвищу освіту» [9]. Цілями освітньої діяльності коледжу є забезпечення умов всебічного розвитку розумових, фізичних і наукових здібностей осіб, які навчаються в коледжі, необхідних для здобуття ними освіти, формування в них високих моральних якостей, патріотизму, суспільної свідомості, надання освітніх послуг з підготовки висококваліфікованих фахівців для задоволення потреб України.

Управління коледжем в межах повноважень, визначених законами, статутом Подільського державного аграрно-технічного університету та Положенням про Шепетівський фаховий коледж, здійснюють університет, директор коледжу, колегіальний орган управління коледжем, вищий колегіальний орган громадського самоврядування, органи студентського самоврядування, наглядова рада, інші органи, визначені Положенням про коледж.

Педагогічна рада є колегіальним органом управління Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ, склад якого щорічно затверджується наказом

директора коледжу. Педагогічна рада коледжу:

- визначає стратегію і перспективні напрями розвитку коледжу;
- розглядає проєкт кошторису (фінансового плану) закладу та річний фінансовий звіт коледжу:
- визначає систему та затверджує процедури внутрішнього забезпечення якості освіти, включаючи систему та механізми забезпечення академічної доброчесності;
- погоджує за поданням директора коледжу рішення про утворення, реорганізацію, перетворення (зміну типу) або ліквідацію структурних підрозділів;
- за поданням директора коледжу надає згоду на призначення завідувачів відділень та голів циклових комісій;
- затверджує положення про організацію освітнього процесу тощо.

Вищим колегіальним органом громадського самоврядування коледжу є загальні збори трудового колективу, які скликаються не менше одного разу на рік за рішенням голови зборів, профспілкового комітету, адміністративної ради, педагогічної ради.

У Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ та його структурних підрозділах діє студентське самоврядування, яке є невід’ємною частиною громадського самоврядування коледжу. Студентське самоврядування – це право і можливість студентів коледжу вирішувати питання навчання і побуту, захисту своїх прав та інтересів, а також брати участь в управлінні коледжем. Вищим органом студентського самоврядування є загальні збори (конференція) студентів коледжу.

Для вирішення поточних питань діяльності коледжу утворюються робочі органи – дирекція, адміністративна рада, методична рада, приймальна комісія, стипендіальна комісія тощо.

Безпосереднє управління діяльністю Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ здійснює його керівник – директор, який призначається на посаду на умовах контракту відповідно до статуту Подільського державного аграрно-

технічного університету та Положенням про порядок заміщення вакантних посад у Подільському державному аграрно-технічному університеті.

Основними структурними підрозділами Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ є відділення денної та заочної форм навчання, циклові комісії, лабораторії, бібліотека, навчально-методичні кабінети, навчально-виробничі майстерні та інші підрозділи. Виховну, навчальну та методичну роботу із споріднених дисциплін в коледжі проводять циклові (предметні) комісії. В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ створені такі циклові комісії:

- циклова комісія обліково-фінансових дисциплін;
- циклова комісія гуманітарних та соціально-економічних дисциплін;
- циклова комісія природничо-наукових дисциплін;
- циклова комісія економіко-інформаційних дисциплін.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю коледжу здійснює Подільський державний аграрно-технічний університет, директор, педагогічна рада коледжу згідно з повноваженнями, передбаченими Законом України «Про фахову передвищу освіту» [9].

Даний коледж здійснює підготовку за освітньо-професійним ступенем фахового молодшого бакалавра за такими спеціальностями:

- 071 «Облік і оподаткування»;
- 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»;
- 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність».

Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ є суб'єктом державного сектору. Як зазначає науковець Вишнівецька А.А. фінансово-господарська діяльність цих установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію господарської діяльності, а саме:

- функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності;
- не можуть приватизуватися;
- належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі;
- не можуть ставати банкрутами;
- не можуть самоліквідуватися;

- не можуть створювати орендні чи спільні підприємства [54, с. 47].

Даний коледж фінансується як за рахунок коштів загального фонду, так і спеціального. Наведемо основні техніко-економічні показники діяльності Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ за 2017 – 2019 роки у табл. 2.1.

За аналізований період 2017-2019 років в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ досліджується щорічне збільшення отриманих коштів по загальному фонду (відповідно у 2018 році на 8,76%, а у 2019 році – на 30,07%). Якщо у 2018 році дене зростання відбулося внаслідок збільшення фінансування самого коледжу і надходженням коштів на виплату стипендій, то у наступному 2019 році – виключно за рахунок збільшення фінансування самого коледжу, адже досліджується зменшення надходженням коштів на виплату стипендій на 6,43% через зменшення контингенту студентів. Водночас щорічно зменшуються надходження по спеціальному фонду з 1 301 234,12 грн. у 2017 році до 718 013,69 грн. у 2019 році як за рахунок зменшення надходжень коштів від плати за послуги, що надаються установою згідно і з законодавством (плата за навчання і проживання в гуртожитку), так і за рахунок зменшення інших надходжень (благодійних внесків).

Чисельність працюючих в коледжі за три роки щорічно зменшувалася і станом на кінець 2019 року складала 42 особи (55 осіб у 2017 році). Негативним є також щорічне зменшення залишкової вартості основних засобів (у 2018 році на 12,95%, а у 2019 році – на 9,07%), що відбулося через їх низьке оновлення.

Отже, загалом проаналізовані показники діяльності Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ свідчать про доволі загрозливу діяльність установи, оскільки наявний щорічний негативний фінансовий результат, тобто був дефіцит коштів і господарська діяльність є збитковою. Негативний фінансовий результат означає перевищення витрат над доходами. Так, якщо у 2017 році дефіцит становив 713 003 грн, то в 2018 році - 859 217 грн, а у 2019 році – 770 610 грн. Наявність дефіциту негативно вплинула на щорічне зменшення власного капіталу та фінансового результату з 5 440 987 грн у 2017 році до 4 213 362 грн. у 2019 році.

Таблиця 2.1

Основні техніко-економічні показники діяльності Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ у 2017-2019 роках

№ з/п	Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення			
					2018 / 2017		2019 / 2018	
					за сумою (+;-)	Тпр, %	за сумою (+;-)	Тпр, %
1	Надійшло коштів по загальному фонду, грн. (форма 2д, р. 010, гр. 7)	3 300 200,00	3 589 420,00	4 668 823,62	289 220,00	8,76	1 079 403,62	30,07
	у т.ч: за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету							
1.1	2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення їх баз практик»	2 825 200,00	2 981 920,00	4 100 383,62	156 720,00	5,55	1 118 463,62	37,51
1.2.	2201190 «Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладаів»	475 000,00	607 500,00	568 440,00	132 500	27,89	-39 060,00	-6,43
2	Надійшло коштів по спеціальному фонду, грн.	1 397 530,12	1 092 457,63	793 013,69	-305 072,49	-21,83	-299 443,94	-27,21
	у т.ч:							
2.1	від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством (форма 4-1д, р. 010, гр. 9)	1 301 234,12	1 016 457,63	718 013,69	-284 776,49	-21,89	-298 443,94	-29,36
2.2	іншими джерелами надходжень бюджетних установ, грн. (форма 4-2д, р. 010, гр. 8)	96 296,00	76 000,00	75 000,00	20 296,00	-21,08	-1 000,00	-1,32
3	Власний капітал та фінансовий результат, грн. (форма 1-дс, р. 1495)	5 440 987	4 658 972	4 213 362	-782 015	-14,37	-445 610	-9,56
4	Дефіцит за звітний період, грн (форма 2-дс, р. 2390)	-713 003	-859 217	-770 610	-146 214	-	88 607	
5	Середня чисельність працівників, осіб (пояснювальна записка)	55	48	42	-7	-12,73	-6	-12,5
6	Залишкова вартість основних засобів, грн. (форма 1-дс, р. 1495)	5 120 504	4 457 624	4 053 285	-662 880	-12,95	-404 339	-9,07

Поняття фінансового стану установ державного сектору визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, які відображають надходження, наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів спеціального та загального фондів [103, с. 332]. Під час проведення аналізу фінансового стану суб'єктів державного сектору М.А. Болюх і А.П. Заросило пропонують таку послідовність: аналіз необоротних активів, аналіз запасів, аналіз грошових коштів, аналіз власного капіталу, аналіз результатів діяльності, факторний аналіз виконання кошторису, аналіз фінансової стійкості, аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетної установи [46, с. 121-148]. На думку Л.Г. Кемарської, проведення аналізу фінансового стану суб'єктів державного сектору передбачає розрахунок показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, оцінювання дебіторської та кредиторської заборгованості, а також результатів діяльності [67, с. 769].

На наш погляд, при проведенні аналізу фінансового стану суб'єктів державного сектору за допомогою аналізу відносних показників (коефіцієнтів) варто розраховувати показники фінансової стійкості, а розрахунок показників ліквідності є недоречним. Об'єктами аналізу фінансової стійкості суб'єкта державного сектору є активи і пасиви балансу, зокрема нефінансові та фінансові активи, власний капітал і фінансовий результат та зобов'язання [98, с. 371]. У табл. 2.2 наведемо економічний зміст та порядок розрахунку показників фінансової стійкості суб'єкта державного сектору за даними форми № 1-дс «Баланс».

Таблиця 2.2

Відносні показники оцінювання фінансової стійкості суб'єкта державного сектору за Тютюнник Ю.М., Тютюнник С.В. [98, с. 371]

Показник	Економічний зміст	Порядок розрахунку за даними форми № 1-дс (рядки)
1	2	3
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Характеризує частку власного капіталу та фінансового результату в загальній вартості капіталу. Позитивна динаміка – до збільшення	Власний капітал та фінансовий результат / Валюта балансу 1495 / 1800

Продовження табл. 2.2

1	2	3
Коефіцієнт фінансової стабільності (автономного фінансування)	Характеризує скільки власних коштів припадає на 1 грн залучених коштів Позитивна динаміка – до збільшення	Власний капітал та фінансовий результат / Зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів 1495 / (1595 + 1600 + 1700)
Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань	Характеризує залежність від зовнішніх джерел фінансування Позитивна динаміка – до зменшення	Довгострокові зобов'язання / Власний капітал та фінансовий результат (1500 + 1510 + 1520) / 1495
Коефіцієнт забезпечення необоротних активів власним капіталом	Показує, скільки припадає власного капіталу та фінансового результату на 1 грн необоротних активів. Позитивна динаміка – до збільшення	Власний капітал та фінансовий результат / Необоротні активи 1495 / (1000 + 1010 + 1020 + 1030 + 1040)
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	Характеризує частку основних засобів (в оцінці за залишковою вартістю) у валюті балансу. Позитивна динаміка – до збільшення	Основні засоби / Валюта балансу 1000 / 1800
Коефіцієнт зносу основних засобів	Характеризує функціональний стан та можливості подальшої експлуатації Позитивна динаміка – до зменшення	Знос основних засобів / Первісна вартість основних засобів 1002 / 1001

Слід зазначити, що в коледжі відсутні на кінець досліджуваних років залишки довгострокових, поточних зобов'язань, а також забезпечення. Розрахунок показників фінансової стійкості Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ за період 2017 – 2019 років проведемо в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Аналіз показників фінансової стійкості Шепетівський фаховий коледж
ПДАТУ у 2017-2019 роках**

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення			
				2018 / 2017		2019 / 2018	
				за сумою (+;-)	Тпр, %	за сумою (+;-)	Тпр, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Власний капітал та фінансовий результат, грн. (р. 1495)	5440987	4658972	4213362	-782015	-14,37	-445610	-9,56
2. Валюта балансу, грн. (ряд. 1800)	5440987	4658972	4213362	-782015	-14,37	-445610	-9,56
3. Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи), грн. (р. 1000 +	5122728	4459848	4055509	-662880	-12,94	-404339	-9,07

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
р. 1020)							
4. Залишкова вартість основних засобів, грн. (р. 1000)	5120504	4457624	4053285	-662880	-12,95	-404339	-9,07
5. Знос основних засобів, грн. (р. 1002)	14677716	15384982	16063471	707266	4,82	678489	4,41
6. Первісна вартість основних засобів, грн. (р. 1001)	19798220	19842606	20116756	44386	0,22	274150	1,38
7. Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), грн/грн, 1 / 2	1,00	1,00	1,00	0	0	0	0
8. Коефіцієнт забезпечення необоротних активів власним капіталом, грн/грн, 1 / 3	1,06	1,04	1,04	-0,02	-1,89	0	0
9. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів, грн/грн, 4 / 2	0,94	0,96	0,96	0,02	2,13	0	0
10. Коефіцієнт зносу основних засобів, грн/грн, 5 / 6	0,74	0,78	0,80	0,04	5,41	0,02	2,56

Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ за період 2017-2019 років є досить високим та не змінився, становивши 1. Це означає, що 100% загальної вартості капіталу складає власний капітал та фінансовий результат. Негативно оцінюється зменшення коефіцієнта забезпечення необоротних активів власним капіталом у 2018 році на 5,1%, оскільки свідчить про зменшення власного капіталу та фінансового результату на 1 грн необоротних активів. До зменшення даного показника призвело зменшення власного капіталу та фінансового результату дещо більшими темпами, ніж зменшується залишкова вартість необоротних активів (відповідно на 14,37% і 12,94%). В наступному 2019 році коефіцієнт забезпечення необоротних активів власним капіталом не змінився у порівнянні з 2018 роком та становив 1,04 грн/грн. Графічно динаміка коефіцієнтів

фінансової незалежності та забезпечення необоротних активів власним капіталом Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена на рис. 2.1.

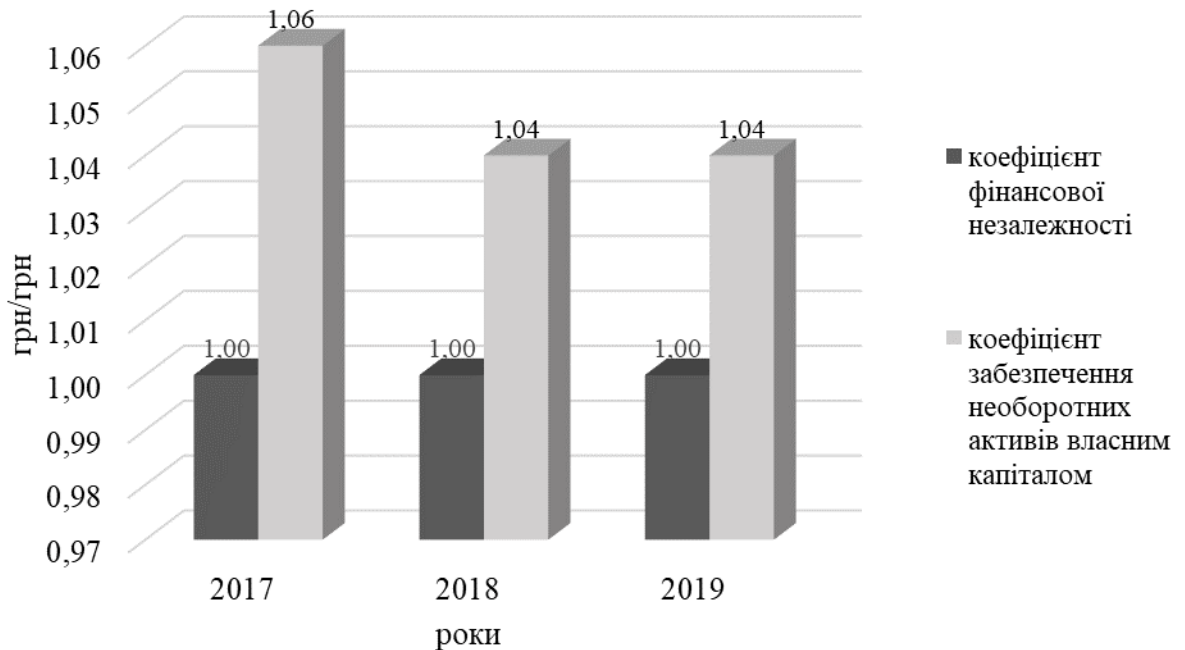


Рис. 2.1. Динаміка коефіцієнтів фінансової незалежності та забезпечення необоротних активів власним капіталом Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ у 2017 – 2019 роках

Досліджується незначне позитивне зменшення коефіцієнта реальної вартості основних засобів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ у 2018 році на 2,13%. Адже якщо у 2017 році залишкова вартість основних засобів становила 94% вартості валюти балансу коледжу, то у 2018 – 2019 роках – була незмінною та склала вже 96%. Збільшення даного коефіцієнта у 2018 році виникло внаслідок того, що залишкова вартість основних засобів зменшилася на 12,95%, а валюта балансу – на 14,37%. Однак негативно оцінюється щорічне збільшення коефіцієнта зносу основних засобів: 2017 рік – 0,74 грн/грн, 2018 рік – 0,78 грн/грн, 2019 рік – 0,80 грн/грн. Це вказує на незначне зменшення їх функціонального стану та можливості подальшої експлуатації. Графічно динаміка коефіцієнтів реальної вартості основних засобів та зносу основних засобів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена на рис. 2.2.

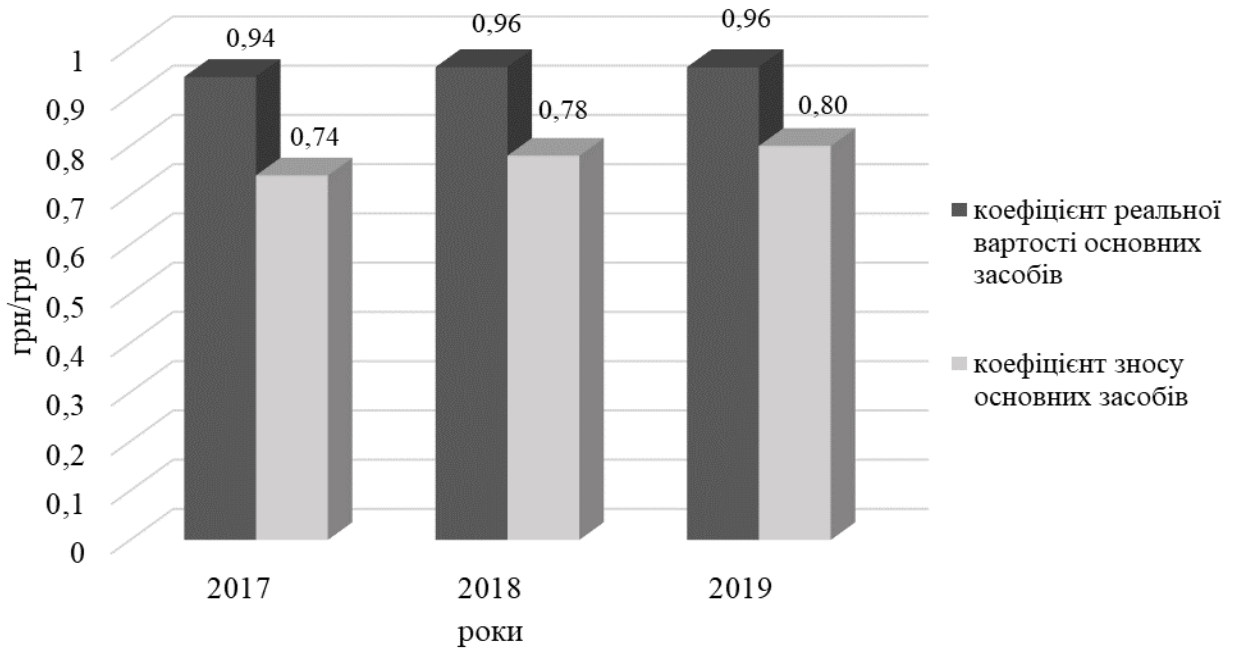


Рис. 2.2. Динаміка коефіцієнтів реальної вартості основних засобів та зносу основних засобів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ у 2017 – 2019 роках

Вцілому можна сказати, що значення переважної більшості показників фінансової стійкості Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ за період 2017 – 2019 років погіршилися, що є негативним. Про це свідчить зменшення коефіцієнта забезпечення необоротних активів власним капіталом, збільшення коефіцієнта зносу основних засобів.

2.2. Практичні аспекти ведення обліку та оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору

Документування господарських операцій щодо виплат працівникам має забезпечити одержання своєчасної та об'єктивної інформації про чисельність працівників, використання робочого часу, розрахунки щодо оплати праці і т.д. Первинні документи складають на бланках типових форм, затверджених

Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України.

Облік руху особового складу Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ здійснюється у відділі кадрів. Обліку підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади. В коледжі використовуються такі типові форми розпорядчої та первинної облікової документації (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4

Первинні та розпорядчі документи з обліку виплат працівникам в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ*

Типова форма	Назва документа	Підстава для застосування
№ П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Наказ Держкомстату України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489 [39]
№ П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	
№ П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	
№ П-5	Табель обліку використання робочого часу	
№ П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	
№ П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	
№ П - 2	Особова картка працівника	
-	Особовий листок по обліку кадрів	
-	Штатний розпис	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» від 28.01.2002 № 578 [25]

* Сформовано автором

Слід зазначити, що з 01.01.2020 р. з переліку документів, які затверджені Держкомстату України № 489 [39] виключено форму № П-2 «Особова картка працівника», однак багато підприємств і суб'єктів державного сектору продовжують її використовувати. В Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [29] зазначено, що документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Оформляють працівника на роботу в коледжі на підставі наказу (розпорядженн прийняття на роботу (ф. №П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку (ф. № П-2), до якої заносять відомості про працівника (і подальші зміни у службовому стані), водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер. На працівників, прийнятих вперше, заповнюють нову трудову книжку. Записи в особовій картці повинні відповідати записам у трудовій книжці [60, с. 681].

Зведеним документом, який відображає розрахунки з працівниками Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ, є розрахунково-платіжна відомість. Розрахунково-платіжні відомості складають щомісяця у кожному структурному підрозділу з групуванням прізвищ працівників. Відомість складається із трьох частин. У першій частині вказують прізвище, ім'я, по батькові кожного працівника і його посаду, у другій — суми видів нарахованої зарплати за її видами, в третій — утримання за їхніми видами та суми, які належать до виплати.

Відповідно до статті 96 Кодексу законів про працю України [11] посадові оклади встановлюються адміністрацією установи відповідно до кваліфікацій і посад працівників. У разі підвищення посадових окладів необхідно внести зміни до штатного розпису установи. Зміни до штатного розпису вносять у разі введення нових штатних одиниць, змін розміру оплати праці (окладу) чи істотних умов праці (систем та розмірів оплати праці, розрядів та назв посад тощо) [60, с. 684]. В штатному розписі Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ такі відомості перелік посад, кількість штатних одиниць, суми посадових окладів та надбавок, місячний та річний фонди оплати праці.

Форма № П-5 в коледжі застосовується для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників, для контролю дотримання працівниками встановленого режиму робочого часу, отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також складання статистичної звітності з праці.

Позитивним моментом в організації обліку виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ є наявність Положення про організацію бухгалтерського обліку, що затверджене наказом № 3 директора коледжу (додаток Д). Додатком 1 до даного положення є розроблений графік документообігу, значна увага в якому відводиться і розрахункам з оплати праці. Він призначений для налагодження схеми руху документів по підрозділах установи, для їх ефективнішого використання та покращення роботи підрозділу [99, с. 202].

Значний вплив на первинний облік здійснює автоматизація обліку. В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ облік автоматизований за допомогою комп'ютерної програми «Система управління бюджетною установою Афіна-Сіквел». Основним призначенням її є розробка та експлуатація різних облікових завдань, кожна з яких створюється з власною базою даних. Дана програма дозволяє автоматизувати процес нарахування виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ шляхом:

- розрахунку заробітної плати, податків, інших утримань;
- ведення табелю робочого часу;
- обліку наказів по персоналу;
- розрахунку відпустки та виплат за лікарняними листами;
- друку розрахунково-платіжних, архівних відомостей та відомостей за розмірами і видами заробітної плати;
- обліку нарахувань єдиного соціального внеску на заробітну плату;
- формування звітності до фондів та ДержКомСтату;
- формування меморіального ордеру № 5, звітних форм для податкової інспекції (1-ДФ), (персоніфікований облік ЄСВ);
- тарифікації заробітної плати [Добнева, с. 26].

Також в програмі є можливість ведення кадрового обліку шляхом обліку штатного розпису установи, а також здійснення персонального обліку співробітників. Також автоматично формуються накази з одночасним

внесенням змін в облікові дані, а також є можливість отримання статистичних типових та довільних звітів.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ необхідні відомості про посадові оклади (штатний розклад), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць).

При визначенні тарифного розряду того чи іншого працівника, працівники бухгалтерії Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ керуються додатками до Постанови № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [18]. Схему тарифних розрядів посад керівних працівників коледжів (в тому числі у структурі університетів) наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Схема тарифних розрядів посад керівних працівників коледжів професійно-технічних навчальних закладів [36]

Найменування посад	Кількість студентів, учнів	Тарифні розряди з 01 вересня 2017 року
Директор	до 300	15-16
	від 301 до 800	16-17
	понад 800	17-18
Завідувач відділення		13
Завідувач виробничої практики		12
Завідувач: навчально-виробничої (навчальної) майстерні (господарства, центру), навчально-методичного кабінету, лабораторії		13
Керівник фізичного виховання		13

Слід зазначити, що посадові оклади старшим майстрам професійно-технічних навчальних закладів та завідувачам філіалів професійно-технічних і вищих навчальних закладів установлюються на 5-15% нижче від посадового окладу керівника. Тарифні розряди педагогічних працівників освітніх навчальних закладів встановлюються за наслідками атестації.

В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ за період 2014 – 2019 років контингент студентів не перевищував 300 осіб (табл. 2.6), тому директору коледжу встановлено 16 тарифний розряд, що відповідає штатному розпису (додаток АВ).

Таблиця 2.6

Контингент здобувачів вищої освіти, які навчалися в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ за період 2014 – 2019 років [66, с. 31]

Форма навчання	Навчальний рік				
	2014 / 2015	2015 / 2016	2016 / 2017	2017 / 2018	2018 / 2019
Денна форма навчання	228	209	189	178	155
Дистанційна (заочна) форма навчання	51	20	16	16	11
Усього	279	229	205	194	166

Посадові оклади заступників директора Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ встановлюються на 5-15%, а головного бухгалтера – на 10% нижче, ніж посадовий оклад директора коледжу. Постановою № 1298 [18] передбачені також окремі розряди для інших категорій педагогічних працівників, серед яких є методисти, майстри, завідувачі (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Схема тарифних розрядів посад окремих категорій педагогічних працівників [36]

Найменування посад	Тарифні розряди з 01 вересня 2017 року
Завідувач навчально-виробничої (навчальної) майстерні, навчальної лабораторії університету, академії, інституту	13
Завідувач (керівник) практики (виробничої, навчальної)	12
Майстер виробничого навчання	11-14
Методист навчального (навчально-методичного) відділу університету, академії, інституту вищої категорії	12
I категорії	11
II категорії	10
без категорії	9

Середня місячна заробітна плата викладачам професійно-технічних, вищих навчальних закладів I–II рівнів акредитації визначається шляхом множення годинної ставки на встановлений обсяг річного навантаження та

ділення цього добутку на 10 навчальних місяців. Встановлена середньомісячна заробітна плата виплачується викладачу за роботу протягом навчального року, включаючи час роботи в період канікул, що не збігається з відпусткою. Ставка заробітної плати цим працівникам виплачується за три години викладацької роботи в середньому в день або 720 годин на рік [82, с. 31]. У табл. 2.8 наведено схеми тарифних розрядів посад педагогічних працівників коледжів (в тому числі у структурі університетів).

Таблиця 2.8

Схема тарифних розрядів посад педагогічних працівників освітніх навчальних закладів [36]

Найменування посад	Тарифні розряди з 01 вересня 2017 року
Учителі всіх спеціальностей, викладачі, вихователі, логопеди, завідувачі логопедичних пунктів, методисти, педагоги-організатори, концертмейстери, соціальні педагоги, практичні психологи:	
вищої категорії	14
першої категорії	13
другої категорії	12
без категорії	10-11

Відповідно до Постанови № 1298 [18] керівникам закладів у межах фонду заробітної плати, затвердженого в кошторисах, надано право встановлювати надбавки, зокрема за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання), за складність, напруженість у роботі, високі досягнення у праці в розмірі до 50 % посадового окладу (тарифної ставки). Граничний розмір зазначених надбавок для одного працівника не має перевищувати 50 % посадового окладу (ставки заробітної плати)

Порядок обчислення заробітної плати працівників коледжу також здійснюється відповідно до Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти [38] і частині норм, що не суперечать вимогам наказу Міністерства освіти і науки України «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» [36]. В Шепетівському фаховому коледжі

ПДАТУ штатним розписом на 2020 рік (додаток АВ) передбачені такі види доплат та надбавок (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Доплати та надбавки працівникам Шепетівського фахового коледжу

ПДАТУ

Вид доплати, набавки	Розмір надбавки (доплати)	Підстава для застосування
Надбавка за вислугу років	10 – 30%	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку виплати надбавки за стаж наукової роботи» від 14.04.2004 № 494 [14]
Надбавка за престижність праці	10-15%	Постанова Кабінету Міністрів України «Про встановлення надбавки педагогічним працівникам закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної), вищої освіти, інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування» від 23.03.2011 р. № 373 [13]
Надбавка за високі досягнення у праці, класність, почесні та спортивні звання	15-25%	Постанова Кабінету Міністрів України «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 р. № 1298 [18]
Доплата за особливі умови праці, тощо	10-15%	Наказ Міністерства освіти України «Про затвердження Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти» від 15.04.1993 р. № 102 [38] Наказ Міністерства освіти і науки України «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» від 26.09.2005 р. № 557 [36]
Доплата до рівня мінімальної заробітної плати	Диференційований	Закон України Про оплату праці: від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [7]
Матеріальна допомога на оздоровлення	В розмірі посадового окладу	Постанова Кабінету Міністрів України № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [18]

* Сформовано автором

Надбавка за стаж наукової роботи виплачується щомісяця науковим працівникам залежно від стажу наукової роботи у таких розмірах (табл. 2.10):

Надбавка за стаж наукової роботи працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ

Стаж наукової роботи	Розмір щомісячної надбавки, % посадового окладу
понад 3 роки	10
понад 10 років	20
понад 20 років	30

Документами для визначення стажу наукової роботи є трудова книжка та інші документи, які відповідно до законодавства підтверджують стаж наукової роботи. Надбавку за стаж наукової роботи нараховують щомісяця на підставі посадового окладу наукового працівника за основним місцем роботи. За місцем роботи за сумісництвом надбавка за стаж наукової роботи не виплачується [60, с. 710].

Надбавку за престижність педагогічної праці мають педагогічні працівники дошкільних, позашкільних, загальноосвітніх, професійно-технічних навчальних закладів, внз I–II рівня акредитації, інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування. Дана надбавка не залежить ані від стажу роботи, ані від кваліфікації педагогічного працівника та не впливає на розмір його посадового окладу за основною займаною посадою (ставки зарплати). Надбавку виплачують як штатним працівникам, так і сумісникам пропорційно до виконаного педагогічного навантаження (обсягу роботи). Надбавку за престижність педагогічної праці нараховують у розмірі до 20 % посадового окладу (ставки зарплати) [82, с. 33-34]. Дана надбавка в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ встановлена в розмірі 10-15%.

Керівникам закладів у межах фонду заробітної плати, затвердженого в кошторисах, надано право встановлювати надбавки, зокрема за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання), за складність, напруженість у роботі, високі досягнення у праці в розмірі до 50 % посадового окладу (тарифної ставки). Граничний розмір зазначених надбавок для одного працівника не має перевищувати 50 % посадового окладу (ставки заробітної

плати). Установлюються такі надбавки керівниками закладів, а керівникам — вищою організацією залежно від особистого внеску кожного в підсумки діяльності закладу за рахунок і в межах фонду заробітної плати. У разі несвоєчасного виконання завдань, погіршення якості роботи, порушення трудової дисципліни, зміни складу виконуваних функцій такі надбавки скасовуються або зменшуються [82, с. 33]. Дана надбавка в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ встановлена директору, заступнику директора та бухгалтерам коледжу в розмірі 15%.

Згідно наказу Міністерства освіти і науки України «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» [36] встановлені надбавки за класність водіям II класу - 10 відсотків, водіям I класу - 25 відсотків установленої тарифної ставки за відпрацьований час. надбавка в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ встановлено надбавку за класність водію в розмірі 25%.

Постановою № 1298 [18] встановлені доплати працівникам за вчене звання доцента, старшого наукового співробітника, старшого дослідника - у граничному розмірі 25 % посадового окладу (ставки заробітної плати). Зазначена доплата встановлюється працівникам, якщо їх діяльність за профілем збігається з наявним вченим званням. За наявності у зазначених працівників двох або більше вчених звань доплата встановлюється за одним (вищим) званням. Також законодавчо встановлена доплата і за за науковий ступінь кандидата наук, доктора філософії - у граничному розмірі 15 % посадового окладу (ставки заробітної плати). Однак в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ відсутні штатні працівники, що мають вчене звання і науковий ступінь (табл. 2.11).

**Динаміка чисельності штатних працівників Шепетівського фахового
коледжу ПДАТУ [66, с. 19]**

Показник	Навчальний рік				
	2014 / 2015	2015 / 2016	2016 / 2017	2017 / 2018	2018 / 2019
Штатна чисельність працівників, всього	89	73	68	63	55
Чисельність педагогічних працівників	42	31	31	29	27
Викладачі, що мають вчений ступінь	-	-	-	-	-

Інструкцією про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти [38] визначено, що викладачам вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації за керівництво предметними, цикловими та методичними комісіями провадиться додаткова оплата в розмірі 10-15% ставки заробітної плати. В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ доплата за керівництво цикловою комісією встановлена в розмірі 15%.

Також Інструкцією про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти [38] передбачено, що в вищих навчальних закладах I-II рівнів за завідування навчальними кабінетами або лабораторіями провадиться додаткова оплата в розмірі 10-15% посадового окладу (ставки заробітної плати). В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ доплата за завідування кабінетом встановлена в розмірі 10%.

Мінімальна заробітна плата — це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України, за будь-якою системою оплати праці. Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах [60, с. 663]. Згідно з пп. 8 п. 1 ст. 40 Бюджетного кодексу України [10] розмір мінімальної заробітної плати визначається в Законі про Державний бюджет на відповідний рік [5].

Якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою за законодавчо встановлений розмір мінімальної

заробітної плати, роботодавець проводить доплату до рівня мінімальної заробітної плати, яка виплачується щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати. В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ окремим працівникам, таким як прибиральницям службових приміщень, швейцару, інженеру здійснюється така доплата.

В коледжі також здійснюється нарахування та виплата відпускних. Ці виплати нараховують на підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки. Підставою для видання наказу про надання відпустки є заява працівника. Згідно зі статтею 21 Закону України «Про відпустки» [3] належну працівнику суму відпускних має бути виплачено не пізніше ніж за три дні до початку відпустки.

Сума відпускних визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. № 100 [15]. Відповідно до нього Порядку суми виплат, належних працівнику за час надання йому щорічних основної та додаткової відпусток, тривалість яких визначається в календарних днях, розраховують діленням сумарного заробітку за останні 12 місяців перед наданням відпустки на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів) і множенням отриманого результату (середньоденного заробітку) на кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки.

Розрахунок відпускних проводять за такою формулою:

$$B = \frac{M}{K - C} * N, \quad (2.1)$$

де В- сума відпускних;

М - сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців або за фактично відпрацьований період (меншої тривалості);

К — кількість календарних днів розрахункового періоду (для працівника, який відпрацював на підприємстві понад один рік, - 12 календарних місяців, а для працівника, який відпрацював менше від одного року, - кількість

календарних днів фактично відпрацьованого періоду, що передували місяцю надання відпустки);

C - кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

N - тривалість відпустки в календарних днях.

Всі виплати включають до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум податків та інших утримань. Оплата щорічних відпусток входить до фонду додаткової заробітної плати. Обчислюючи середню заробітну плату за останні 12 місяців, для нарахування відпускних враховують:

- основну заробітну плату;
- доплати і надбавки (високі досягнення в праці (високу професійну майстерність); умови праці; інтенсивність праці; вислугу років та інші);
- винагороду за підсумками річної роботи та вислугу років тощо [60, с. 740].

Слід зазначити, що Законом України «Про відпустки» [3] керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних днів. Решті працівникам щорічна оплачувана відпустка надається тривалістю не менше 24 календарних дікв.

В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ виплачується допомога з тимчасової непрацездатності (лікарняні). Перші п'ять календарних днів допомоги оплачуються установою, а починаючи з шостого дня - за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності здійснюється за формулою:

$$D = ZP_{\text{сер.}} * \%_{\text{оплати}} * KD_{\text{оплати}}, \quad (2.2)$$

де *D* — допомога з тимчасової непрацездатності;

*ZP*_{сер.} — середньоденна заробітна плата;

$\%_{\text{оплати}}$ — відсоток середньої зарплати (доходу) залежно від страхового стажу для нарахування виплат з тимчасової непрацездатності;

$KD_{\text{оплати}}$ — кількість календарних днів, які підлягають оплаті (для хвороби – календарні дні, що припадають на період тимчасової непрацездатності згідно з листком непрацездатності; для відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами – календарні дні такої відпустки згідно з листком непрацездатності).

Середньоденна зарплата для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності визначається за формулою:

$$ЗП_{\text{сер}} = \frac{ЗП}{KD_{\text{ТВ}} - KD_{\text{ПП}}}, \quad (2.3)$$

де ЗП – нарахована за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітна плата, з якої сплачено єдиний соціальний внесок. Не враховуються у розрахунку лікарняні та декретні;

$KD_{\text{ТВ}}$ – календарні дні зайнятості (період перебування у трудових відносинах) у розрахунковому періоді;

$KD_{\text{ПП}}$ – календарні дні, не відпрацьовані з поважних причин. Місяці розрахункового періоду (з 1-го до 1-го числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключається з розрахункового періоду.

До поважних причин відносять:

- тимчасову непрацездатність;
- відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустку без збереження заробітної плати.

Місяці розрахункового періоду (з 1 до 1-го числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду. Розмір допомоги залежить від загального трудового стажу працівника (рис. 2.3).

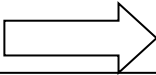
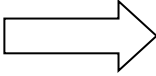
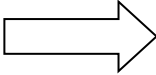
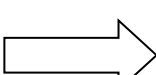

50% середньої заробітної плати (доходу)		працівники з трудовим стажем до 3 років
60% середньої заробітної плати (доходу)		працівники з трудовим стажем від 3 до 5 років
70% середньої заробітної плати (доходу)		працівники з трудовим стажем від 5 до 8 років
100% середньої заробітної плати (доходу)		працівникам за дотримання таких умов
а) трудовий стаж понад 8 років; б) пільгові категорії незалежно від трудового стажу:		
		
<ul style="list-style-type: none"> - застраховані особи, віднесені до 1-3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; - один з батьків або особа, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; - ветерани війни та особи, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; - особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; - донори, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів». 		

Рис. 2.3. Розміри допомоги із тимчасової непрацездатності залежно від загального стажу працівника

Така допомога надається за весь період непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності. Якщо на момент захворювання працівник перебуває у відпустці, то відпустка переноситься на пізніший термін або продовжується. Перші п'ять календарних днів допомоги оплачуються установою, а решта — за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів установи, визначений Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця» [Пост 440].

Педагогічні і науково-педагогічні працівники Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ отримують матеріальну допомогу на оздоровлення в разі надання їм щорічної відпустки. Ця допомога нараховується за основним місцем роботи педагогічних працівників незалежно від навантаження (обсягу роботи) в розмірі посадового окладу (ставки заробітної плати). Оскільки ця виплата гарантована державою, то видатки на неї передбачаються в кошторисі [82, с. 47]. У зв'язку з тим, що допомога на оздоровлення при наданні щорічної відпустки є одноразовою виплатою, вона не враховується для обчислення середнього заробітку [15].

Інформація про виплати працівникам у бухгалтерському обліку відображається на рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», передбаченому у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [33]. Характеристика даного рахунку в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ наведена на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Характеристика рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ *

* Побудовано автором

Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ облік виплат працівникам веде в розрізі поточних виплат та інших виплат з використанням субрахунків 1-го та 2-го рівня (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Взаємозв'язок субрахунків з категоріями виплатами працівникам
Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ ***

Категорія виплат	Субрахунки 1-го рівня	Субрахунки 2-го рівня
Поточні виплати	6511 «Розрахунки із зарплати»	6511/0 «Розрахунки із заробітної плати за рахунок загального фонду» 6511/1 «Розрахунки із заробітної плати за рахунок спеціального фонду за основною діяльністю» 6511/2 «Розрахунки із заробітної плати за рахунок спеціального фонду від господарської діяльності» 6511/3 «Розрахунки із заробітної плати за рахунок спеціального фонду від господарської діяльності» 6511/4 «Розрахунки із заробітної плати (допомога у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю)»
Інші виплати	6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»	
	6518 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»	

* Сформовано автором

Аналітичний облік нарахування й виплати виплат працівникам в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ ведеться в розрізі кожного працівника, видів виплат і утримань в картках – особових рахунках, які містять інформацію по нарахованих сумах, утриманнях, виплаті. Нарахування суми допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю, що здійснюється за рахунок державних цільових фондів, відображається як збільшення дебіторської заборгованості, а надходження грошових коштів для виплати працівникам допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю відповідно до

законодавства відображається як зменшення такої заборгованості [60, с. 815]. Кореспонденція рахунків з обліку нарахованих виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

**Кореспонденція рахунків з обліку нарахованих виплат працівникам
Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування заробітної плати працівникам та інших виплат	8011, 8111	6511
2.	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацевдатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектору	8011, 8111	6511
3.	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацевдатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працевдатності	2114	6511

Суб'єкт державного сектору зобов'язаний робити нарахування на виплати працівникам у вигляді єдиного внеску на соціальне страхування. Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [6] регламентовано, що страховий внесок — єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Ставка даного внеску суб'єктів державного сектору становить 22% суми нарахованої заробітної плати за видами виплат та 8,41% суми нарахованої заробітної плати працюючих інвалідів за видами виплат. Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ застосовує як ставку 22%, так і 8,41%. Характеристика даного внеску наведена в додатку АЕ.

Для обліку розрахунків із єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у Плані рахунків бухгалтерського обліку Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ (додаток АГ) передбачено субрахунок 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування». Кореспонденція рахунків з обліку нарахування єдиного внеску на виплати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена в табл. 2.14.

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування і сплати єдиного внеску на виплати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано єдиний соціальний внесок	8012, 8112	6313
2.	Сплачено суму єдиного соціального внеску	6313	2313

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють в суб'єкті державного сектору за трудовими угодами, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють обов'язкові та добровільні утримання. Обов'язкові утримання включають:

- 1) податок на доходи фізичних осіб – 18%;
- 2) військовий збір – 1,5%;
- 3) утримання за виконавчими документами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних та фізичних осіб [60, с. 767].

Характеристика податку на доходи фізичних осіб та військового збору в розрізі об'єкта оподаткування, терміну сплати, звітності наведена в додатку АЕ.

Утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, нарахованих (виплачених) у вигляді заробітної плати, здійснюють за такою формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{Д} - \text{ПСП}) \times \text{Ст ПДФО} \quad (2.4)$$

де ПДФО — податок на доходи фізичних осіб;

Д — дохід, нарахований (виплачений) у вигляді заробітної плати;

ПСП — податкова соціальна пільга (якщо працівник має право на пільгу);

Ст ПДФО — ставка податку на доходи.

Податкова соціальна пільга — це можливість платника податків зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати. У 2020 році граничний розмір доходу, у межах якого фізична особа має право на застосування податкової соціальної пільги, становив 2102

грн.* 1,4 = 2 942,8 грн ≈ 2 940 грн. У разі перевищення місячної заробітної плати понад установлений розмір — податкова соціальна пільга не застосовується.

Працівники Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ мають право на застосування 100% і 200% податкової соціальної пільги. Право на податкову соціальну пільгу у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам від прийнятої у відповідному році суми пільги (у 2020 році – $2102 * 50\% = 1051$ грн.), має платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, — у розрахунку на кожну таку дитину.

Також в коледжі застосовують пільгу 150%. Її розмір у 2020 році становить $1051 * 150\% = 1576,5$ грн. Право на дану пільгу має платник податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда—у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років:

в) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства тощо.

Аліменти — кошти на утримання дитини, які присуджуються за рішенням суду у частці від доходу її матері, батька і (або) у твердій грошовій сумі. Мінімальний розмір аліментів на одну дитину не може бути меншим, ніж 30% прожиткового мінімуму для дитини відповідного віку. Утримання аліментів з працівників провадиться з усіх видів заробітку і додаткової винагороди як за основною роботою, так і за роботою за сумісництвом [60, с. 777]. Суми, утримані із заробітної плати, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ обліковуються на субрахунку 6518 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання».

Добровільними утриманнями в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ є профспілкові внески. Відповідно 42 Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» за наявності письмових заяв працівників, які є членами профспілки, роботодавець щомісячно і безоплатно утримує із заробітної плати та перераховує на рахунок профспілки членські

профспілкові внески працівників відповідно до укладеного колективного договору чи окремої угоди в терміни, визначені договором. Утримання профспілкових внесків здійснюється, якщо працівник є членом профспілки. Профспілкові внески розраховують від загальної суми нарахованої заробітної плати за звітний місяць за винятком нарахованої суми допомоги за дні тимчасової непрацездатності за той самий період. Розмір внесків встановлює профспілка [60, с. 779]. В коледжі вони встановлені в розмірі 1%. Облік утримань із заробітної плати членських профспілкових внесків в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ з профспілковими організаціями ведеться на субрахунку 6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків».

Кореспонденція рахунків з обліку утримань з виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

**Кореспонденція рахунків з обліку утримань з виплат працівникам
Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Утримано податок на доходи фізичних осіб	6511	6311/1
2.	Утримано військовий збір	6511	6311/3
3.	Утримано профспілкові внески	6511	6516
4.	Утримано суми за виконавчими листами	6511	6518

Виплата заробітної плати та інших виплат в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ здійснюється шляхом перерахування на персональні карткові рахунки працівників у банку. У дні видачі заробітної плати даний коледж перераховує до банку грошові кошти в сумі заробітної плати, призначеної до виплати. В узгоджені з банком терміни установа передає до банку відомості розподілу заробітної плати (із зазначенням у них табельних номерів, прізвищ, імен, по батькові працівників і сум до видачі) та розпорядження про зарахування сум належного до виплати заробітку на індивідуальні карткові рахунки працівників. На підставі відомостей і розпорядження грошові кошти,

перераховані установою на рахунок, зараховують на індивідуальні карткові рахунки працівників [60, с. 802].

Заробітна плата працівникам коледжу виплачується у грошовому виразі двічі на місяць:

- аванс – 13-15 числа не менше оплати за фактично відпрацьований час за першу половину місяця з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника;

- заробітна плата – 29-31 числа щомісяця.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або не робочим днем, заробітна плата виплачується напередодні. Кореспонденція рахунків з обліку перерахування виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведена в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

**Кореспонденція рахунків з обліку перерахування виплат працівникам
Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Перерахування на карткові рахунки виплат працівникам	6511	2313
2.	Надходження на рахунки суб'єкта державного сектору грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності відповідно до законодавства	2314	2114
3.	Перерахування на карткові рахунки працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності	6511	2314

Узагальнення інформації щодо нарахування заробітної плати, відпускних, допомоги з тимчасової втрати працездатності в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ здійснюється у меморіальному ордері № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (додаток АЖ), а виплата – у меморіальному ордері № 2-авт «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», № 3-авт «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». До меморіального ордера

додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати. Під кінець місяця підводять підсумки за меморіальним ордером і одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записують до книги «Журнал-головна» (додаток АЙ).

2.3. Відображення виплат працівникам у звітності Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету

Складанням звітності завершується обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних. Своєчасно та правильно складена і подана звітність характеризує компетенцію та відповідальність керівництва суб'єкта державного сектору. Звітність за своєю суттю має включати не тільки систему економічних показників, а й сукупність способів і прийомів узагальнення даних обліку та фінансового стану.

Базуючись на даних бухгалтерського обліку як системи суцільного, безперервного і суворо документального оформлення господарських процесів, звітність у частині виплат працівникам відображає і надає змогу оцінити стан розрахунків з працівниками установи, прогнозувати напрями підвищення рівня виплат працівникам і пропонувати необхідні для управління рішення. Таким чином, основними функціями звітності в частині виплат працівникам є (рис. 2.5.):

Науковці Осмятченко В.О., Олійник В.С. [87, с. 163] до основних характеристик процесу формування показників звітності за виплатами працівникам відносять: своєчасність, об'єктивність, високий рівень конкретизації; диференціацію виплат і категорій працівників; тісний взаємозв'язок з контролем термінів, безперервність, прозорість, автоматизацію, застосування інформаційних технологій.



Рис. 2.5. Основні функції звітності в частині виплат працівникам [87, с. 163]

На підставі даних бухгалтерського обліку суб'єкти державного сектору складають звітність: фінансову, бюджетну, податкову, статистичну тощо [60, с. 1037]. Інформація про виплати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ знаходить своє відображення в фінансовій, бюджетній, податковій та статистичній звітності.

Бухгалтерська звітність суб'єкта державного сектору поділяється на фінансову та бюджетну. З огляду на її призначення та застосування, бюджетну звітність можна віднести до управлінської звітності (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Класифікація бухгалтерської звітності суб'єкта державного сектору*

Показник	Звітність суб'єкта державного сектору	
	Фінансова	Бюджетна
1	2	3
Визначення	бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період	система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які відображають стан виконання бюджету за звітний період в розрізі бюджетної класифікації
Нормативне регулювання	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової	Бюджетний кодекс України, Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядни-

Продовження табл. 2.17

1	2	3
	звітності»	ками та одержувачами бюджетних коштів
Призначення	надати користувачам правдиву, достовірну інформацію про майновий та фінансовий стан установи та результати виконання кошторисів для прийняття ними виважених економічних рішень у сфері бюджетної діяльності	
Користувачі звітності	Зовнішні	Внутрішні
Публічне оприлюднення	Так	Ні

* Розроблено автором

Відповідно до діючого НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23], суб'єкти державного сектору складають такі форми фінансової звітності: баланс (форма 1-дс), звіт про фінансові результати (2-дс), звіт про рух грошових коштів (3-дс), звіт про власний капітал (4-дс) і примітки до фінансової звітності (5-дс). Виплати працівникам відображаються у таких формах фінансової звітності як Баланс (форма № 1-дс) (додатки Е, Т, Х), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) (додатки ЖЄ, У, Ц).

Баланс - звіт про фінансовий стан, що відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку [23]. Показники форми № 1-дс «Баланс» безпосередньо пов'язані із рахунками Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [60, с. 1046].

Оскільки в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ станом на 1 січня 2020 р. була відсутня заборгованість по заробітній платі, розрахунками зі страхування, за податками, в тому числі і за податком на доходи фізичних осіб та військовому збору, то коледж відповідно не заповнював такі рядки ф. 1-дс як 1560 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці», 1565 «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування», 1540 «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету».

Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) відображає інформацію про

доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів: I. Фінансовий результат діяльності; II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету; III. Виконання бюджету (кошторису) [71, с. 219]. Методика заповнення ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ в частині виплат працівникам наведена в табл. 2.18.

Таблиця 2.18

**Методика заповнення ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати»
Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ в частині виплат працівникам**

Назва рядка (статті) форми фінансової звітності	Код рядка (статті) форми фінансової звітності	Порядок заповнення
I «Фінансовий результат діяльності»		
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	Відображають фактичні видатки, які обліковуються на таких субрахунках: 1) 8011 — витрати на оплату праці за КЕКВ 2280 — витрати на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових організацій і установ охорони здоров'я; 2) 8012 — відрахування на соціальні заходи за КЕКВ 2280 — нарахування на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових організацій і установ охорони здоров'я; 3) 8013 — матеріальні витрати; , у тому числі за КЕКВ 2280 — дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм (крім витрат за даними КЕКВ, які віднесені на субрахунки 8011 і 8012). 4) 8014 — витрати на амортизацію.
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображаються витрати за іншими необмінними операціями, відображеними на субрахунку 8511, у тому числі витрати, пов'язані з виплатою: — усіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій, стипендій; — путівок на оздоровлення; — інших поточних витрат і т.д.
IV «Елементи витрат за обмінними операціями»		
Витрати на оплату праці	2820	субрах. 8011 + субрах. 8111

Також виплати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ знаходять відображення у таких формах бюджетної звітності як Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) (додатки М-Н), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д) (додаток П), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д) (додаток Р) за кодом КВЕК 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, що не віднесені до заходів розвитку».

Податкова звітність – сукупність дій платника податку по складанню, веденню і поданню документів, які містять інформацію про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес обчислення податку, а також суму, яка має бути сплачена до бюджету. Податкова звітність з податку на доходи фізичних осіб заповнюється згідно затвердженого наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» від 13.01.2015 р. № 4 [32]. Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день строку подання податкового розрахунку припадає на вихідний або святковий день, останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем [32].

Шепетівський фаховий коледж ПДАТУ заповнює також форму № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці» (додаток АБ). Даний коледж такі розділи даного звіту : І «Кількість штатних працівників», ІІ «Склад фонду оплати праці

штатних працівників», IV «Показники щодо розподілу штатних працівників за розмірами заробітної плати», V «Кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників»

Отже, формування показників звітності за виплатами працівникам є основою ефективного функціонування суб'єкта державного сектору та управління як виплатами працівникам, так і установою в цілому та передумовою підготовки й одержання своєчасної та актуальної інформації, а також оптимізації видатків на оплату праці працівникам.

2.4. Методика проведення аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору

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 регістри, звітність, що формується бухгалтерською службою, відділом кадрів та планово-економічним відділом та стосується обліку оплати праці [99, с. 202].

Джерелами інформації для аудиту виплат працівникам суб'єктів державного сектору є: Статут (Положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з виплат працівникам; облікові регістри, що використовуються для відображення операцій з обліку виплат працівникам; меморіальні ордери; акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність установи [68, с. 38].

Для проведення внутрішнього аудиту виплат працівникам досить важливим є послідовність проведення, адже від цього залежить ефективність

проведеної перевірки. Програма внутрішнього аудиту виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ, яка представлена в табл. 2.19, є основою формування контрольного процесу.

Таблиця 2.19

Програма внутрішнього аудиту виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ *

Перелік контрольних процедур	Період проведення	Виконавці	Джерела інформації
1	2	3	4
1. Перевірка дотримання положень законодавства про працю			
1.1. Перевірка правильності оформлення працівників (приймання і звільнення)			Накази, контракти, трудові договори, особові картки
1.2. Перевірка правильності застосування тарифних ставок при погодинній оплаті			Тарифікаційний список, штатний розклад
1.3. Перевірка обліку робочого часу, дотримання встановленого режиму роботи			Табелі обліку робочого часу, особові картки
2. Контроль системи нарахування виплат працівникам			
2.1. Перевірка обґрунтованості нарахування виплат працівникам			Колективний договір, трудові договори, особові картки, розрахунково - платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, штатний розклад
2.2. Перевірка обґрунтованості та правильності нарахування додаткових виплат			Накази з особового складу, особові рахунки, лікарняні листи
2.3. Перевірка правильності розрахунку середнього заробітку для різних цілей			Розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу
3. Контроль обґрунтованості застосування пільг			
3.1. Перевірка правомірності застосування пільг для обчислення податку на доходи фізичних осіб			Документи, що підтверджують право на податкову соціальну пільгу, заява працівника на застосування пільги
3.3. Перевірка правильності утримань за виконавчими листами			Наявність виконавчих листів, реєстратор листів, правильність розрахунку листів, оподатковування бази для утримання, особові рахунки
3.4. Перевірка правильності визначення сукупного доходу для цілей оподаткування фізичних осіб			Розрахунок, розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу
4. Перевірка ведення синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам			

Продовження табл. 2.19

1	2	3	4
4.1. Перевірка ведення аналітичного обліку розрахунків по фізичних особах за всіма видами оплати			Особові рахунки, розрахунково-платіжні документи на кожного співробітника
4.2. Перевірка правильності відображення оборотів за рахунками і субрахунками Журнал-Головної з аналогічними показниками меморіальних ордерів			Журнал-Головна, меморіальні ордери
5. Оформлення результатів контролю			
5.1. Оформлення результатів перевірки			Сукупність розрахунків, довідок, звітів, які узагальнюють результати контролю

* Сформовано автором на основі [57]

Перевірка виплат працівникам суб'єкта державного сектору є трудомістким процесом, тому аудитор зазвичай проводить лише вибірку перевірку найважливіших розрахунків, при цьому важливо правильно провести вибірку. Підтримуємо думку науковців Клименко С.О., Мікрюкової Л.В. [68], що аудитор повинен з'ясувати, за рахунок яких коштів буде нарахована заробітна плата – державного чи місцевого бюджету, спеціального фонду, що позначиться на виборі кореспондуючих рахунків, а також за виконання яких саме робіт чи послуг нарахована заробітна плата, що позначиться на КЕКВ. В даному коледжі виплати працівникам нараховуються як за рахунок загального фонду, так і за рахунок спеціального фонду.

Під час проведення виплат працівникам суб'єкта державного сектору аудитом має знати, які можливі типові порушення та помилки можуть виникати за цим класом операцій (рис. 2.6).

Під час перевірки виплат працівникам особливу увагу потрібно приділяти первинним документам, що регламентують відносини з працівниками, а також нарахування та виплату заробітної плати. Перевіримо вибірково правильність арифметичного розрахунку сум до видачі по одному з викладачів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ в табл. 2.20.

Типові порушення та помилки під час здійснення розрахунків з оплати праці	
Відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці та порушення вимог до їх оформлення	
Порушення під час укладання трудових угод та контрактів	
Неправильне відображення нарахованих сум заробітної плати при бухгалтерському обліку та у звітності	
Помилки у відображенні фактично виконаних робіт або наданих послуг, використання підставних осіб під час виконання тимчасових та сезонних робіт	
Неправильне оподаткування нарахованої та виплаченої працівникам установи матеріальної допомоги	
Помилки у проведенні обчислення утримань та нарахування податків і зборів	
Застосування пільг під час оподаткування доходів фізичних осіб без наявності документів, які підтверджують ці пільги	
Помилки в розрахунках відпускних, лікарняних листах із тимчасової непрацездатності, інших виплат працівникам	
Неправильне визначення тарифних ставок, посадових окладів та розцінок	
Порушення термінів виплати заробітної плати працівникам установи	

Рис. 2.6. Типові порушення та помилки під час здійснення розрахунків за виплатами працівникам [99, с. 204]

Таблиця 2.20

Робочий документ з перевірки Розрахунково-платіжної відомості за видами оплат Клімчук Валентини Борисівни за вересень 2020 р. (додаток АД)

Показник перевірки	Значення за даними перевіряемого суб'єкта державного сектору, грн.	Порядок перевірки	Результат перевірки, грн.	Відхилення
1	2	3	4	5
Надбавка за престижність праці	652,81	$6528,09 * 10\%$	652,81	немає
Надбавка за педагогічний стаж	1958,43	понад 20 років стажу - 30% $6528,09 * 30\%$	1958,43	немає
Доплата за завідування кабінетом	681,23	$6812,3 * 10\%$	681,23	немає
Доплата за керівництво цикловою комісією	1021,85	$6812,3 * 15\%$	1021,85	немає

Продовження табл. 2.20

1	2	3	4	5
Разом нараховано	10842,41	6528,09 + 652,81 + 1958,43 + + 681,23 + 1021,85	10842,41	немає
Військовий збір	162,64	10842,41 * 1,5%	162,64	немає
ПДФО	1951,63	10842,41 * 18%	1951,63	немає
Разом утримано	5114,27	3000 + 162,64 + 1951,63	5114,27	немає
Сума до видачі	5728,14	10842,41 - 5114,27	5728,14	немає

Провівши вибіркову арифметичну перевірку операцій по виплатам працівникам викладачів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ помилок не виявлено, що є позитивним. При проведенні формальної перевірки Розрахунково-платіжної відомості за видами оплат (додаток АД) було встановлено, що не зазначена назва установи, відсутність підписів виконавця і перевіряючого (головного бухгалтера). Однак дане порушення пояснюється тим, що цей документ був роздрукований з бухгалтерської програми «Система управління бюджетною установою Афіна-Сіквел». Перевірка документа по суті (за змістом) помилок не виявила, господарська операція, є законною та відповідає вимогам чинного законодавства.

Далі перевіримо правильність визначення підсумку за меморіальним ордером № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» в частині заробітної плати в табл. 2.21.

Таблиця 2.21

Робочий документ з перевірки меморіального ордеру № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» в частині заробітної плати за грудень 2019 р. (додаток АЖ)

Показник перевірки	Значення за даними перевіряемого суб'єкта державного сектору, грн.	Порядок перевірки	Результат перевірки, грн.	Відхилення
Сума оборотів за меморіальним ордером	682 639,78	304 242,50 + 3 465,00 + 66 933,37 + + 291,41 + 54 177,11 + 4 615,66 + + 2 575,60 + 246 339,13	682 639,78	немає

Отже, проведена арифметична перевірка меморіального ордеру № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (додаток АЖ) в частині заробітної плати Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ помилок не виявила. При проведенні формальної перевірки було встановлено відсутність підпису виконавця. Перевірка документа по суті (за змістом) помилок не виявила, господарські операції щодо нарахування заробітної плати, єдиного соціального внеску, утримань із заробітної плати є законними та відповідають вимогам чинного законодавства.

Проведемо також зустрічну перевірку Журнал-Головної (додаток АЙ) та меморіального ордеру № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (додаток АЖ) в частині виплат працівникам по загальному фонду Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ в табл. 2.22.

Таблиця 2.22

Відомість результатів зустрічної перевірки реєстрів обліку в частині виплат працівникам по загальному фонду Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ

Документ для перевірки	Показник, що перевіряється	Значення, грн	Документ зустрічної перевірки	Показник	Значення, грн.	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7
Журнал-Головна (додаток АЙ)	Оборот за субрахунком 6311/1 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами (ПДФО)»	54 177,11	Меморіальний ордером № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» (додаток АЖ)	Кредит субрахунку 6311/1	54 177,11	немає
	Оборот за субрахунком 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами (військовий збір)»	4615,66		Кредит субрахунку 6311	4615,66	немає
	Оборот за субрахунком 6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»	2575,60		Кредит субрахунку 6516	2575,60	немає

Продовження табл. 2.22

1	2	3	4	5	6	7
	Оборот за субрахунком 8011 «Витрати на оплату праці»	307 705,50		Дебет субрахунку 8011	304 242,50 + 3 465,00 = 307 705,50	немає

Проведена зустрічна перевірка Журнал-Головної та меморіального ордеру № 5-авт «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» в частині виплат працівникам по загальному фонду Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ помилок не виявила, що є позитивним.

Важливим етапом аудиту являється перевірка достовірності і повноти інформації, наведеної у відповідних формах бюджетної, фінансової, статистичної та податкової звітності. Оскільки в коледжі відсутня заборгованість по виплаті заробітної плати, що в ф. 1-дс «Баланс» за 2019 рік (додаток Е) по рядку 1560 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» будуть відсутні будь-які значення.

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. Провівши вибіркову перевірку операцій по виплатам працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ суттєвих помилок не виявлено, що є позитивним.

РОЗДІЛ 3
ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ
ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ШЕПЕТІВСЬКОГО КОЛЕДЖУ
ПОДІЛЬСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНО-ТЕХНІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ

3.1. Пріоритетні напрями вдосконалення організаційно-аналітичних процедур фінансово-господарської діяльності Шепетівського коледжу Подільського державного аграрно-технічного університету

В сучасних умовах розвитку ефективність та результативність діяльності суб'єктів державного сектору, все більшою мірою визначається рівнем інформаційного та аналітичного забезпечення управління. Це стримується недостатнім розвитком облікової та аналітичної функцій управління, недосконалістю обліково-аналітичного забезпечення прийняття рішень. Удосконалення обліку та системи обліково-аналітичного забезпечення покликане сприяти підвищенню обґрунтованості управлінських рішень щодо стратегічного розвитку установ [81, с. 209].

Значна частина управлінських рішень в бюджетній сфері пов'язана із процесом розробки, затвердження та виконання кошторисів. Складність цього процесу одночасно свідчить і про необхідність прийняття численних управлінських рішень. Незважаючи на регламентацію кошторисного процесу чинним бюджетним законодавством, можливі ситуації, які не мають нормативного регулювання, не висвітлені в діючому законодавстві або наявні норми бюджетного законодавства не дають розуміння чіткого алгоритму дій [95, с.268]. Слід зазначити, що значна роль при формуванні кошторисів відводиться і плануванню виплат працівникам. Як стверджує проф. Атамас П.Й. [43] у складі сукупних витрат установ на оплату праці припадає від 60 до 85 % усіх витрат.

Для обґрунтування підходів до вибору найбільш доцільного із альтернативних варіантів управлінських рішень, слід встановити їх особливості в бюджетній сфері. На нашу науковців Чебан Т.М, Межейнікова В. [100], до них відносяться наступні:

- управлінські рішення є засобом оперативного реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів,
- спрямовані на забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів і належного виконання бюджетними установами їх функцій,
- найчастіше потребують узгодження із головними розпорядниками коштів, що є наслідком наявної обмеженості керівників установ в прийнятті управлінських рішень (функціональні ризики),
- здійснюються в межах чинного нормативного поля і обмежуються ним, тому потребують не тільки підтвердження необхідними розрахунками, а й юридичного супроводу (нормативні ризики),
- наслідки прийняття управлінських рішень, пов'язані із використанням бюджетних коштів, є предметом перевірки органами державної фіскальної служби (фіскальні ризики),
- зважаючи на відкритість інформації про використання бюджетних коштів, підвищується ризики їх критики та осуду зі сторони громади і суспільства (іміджеві ризики),
- потребують обов'язкового врахування соціального і економічного ефектів від прийняття управлінських рішень (соціально-економічні ризики).

Тобто, управлінські рішення, пов'язані із кошторисним процесом, мають значні функціональні, нормативно-правові, фіскальні, іміджеві та соціально-економічні ризики, що висуває жорсткі вимоги до їх обґрунтованості, ефективності та вибору критеріїв оцінки [100, с. 95-96].

Особливістю прийняття бюджетних управлінських рішень, пов'язаних із кошторисом, є орієнтація на мінімізацію ризиків фінансових порушень та неефективного використання бюджетних коштів. Величина цього ризику

формується під впливом двох чинників: рівня видатків (на основі їх питомої ваги у кошторисі) та інтенсивності їх впливу на можливість визнання наслідків управлінських рішень неекономним витрачанням бюджетних коштів (рис. 3.1).

		Рівень витрат в кошторисі		
		високий	середній	Низький
Вплив на визнання неекономним витрачання коштів	високий	високі ризики	високі ризики	середні ризики
	середній	високі ризики	середні ризики	низькі ризики
	низький	середні ризики	середні ризики	низькі ризики

Рис. 3.1. Матриця визначення ризику при прийнятті управлінських рішень, пов'язаних із розробкою і виконанням кошторису Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ за Чебан Т.М, Межейніковою В. [100, с. 96]

В залежності від величини ризику директор Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ приймає остаточне рішення:

– якщо рівень ризику фінансових порушень високий, то необхідне обов'язкове затвердження змін кошторису, його обов'язкових складових та здійснення видатків відповідно до таких змін;

– якщо рівень ризику фінансових порушень середній, то доцільно прийняти рішення за умови письмового висновку щодо його доцільності з боку відповідальних служб головного розпорядника;

– якщо рівень ризику фінансових порушень низький, то керівник приймає рішення без вжиття будь-яких узгоджувальних процедур.

За змістом представлена матриця є моделлю оцінювання ризиків прийняття неефективних управлінських рішень, які можуть призвести до порушень фінансової дисципліни в процесі виконання кошторису бюджетних установ. Вважаємо, що практичне використання запропонованої матриці

дозволить обґрунтувати процес прийняття управлінських рішень, пов'язаних із процесом розробки, внесення змін та виконання кошторису Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ із максимальним ступенем безпечності щодо визнання витрачання бюджетних коштів неекономним або неефективним.

На організацію формування фінансового забезпечення діяльності державних вищих навчальних закладів впливають наступні важливі фактори: профіль і структура навчального закладу; географічне розташування та пов'язані з ним показники; стан і структура матеріально-технічної та кадрової бази; структура, рівень і ефективність системи управління; обсяг залучення обліково-аналітичної інформації у процеси прийняття управлінських рішень; політичні і законодавчі умови та вплив міжнародної спільноти (рис. 3.2). Кожен із перерахованих вище чинників має як позитивний, так і негативний вплив на організацію фінансового забезпечення через власні механізми і прийоми.

Успішне функціонування суб'єктів державного сектору, в т.ч. і навчальних закладів, є неможливим без належного їх фінансового забезпечення. Додатковим джерелом фінансування Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ можуть бути доходи від діяльності створених на їх базі спеціальних структурних підрозділів. Прикладами таких структур, скажімо можуть навчально-методичні, консультаційні підрозділи, курси, в тому числі і курси підвищення кваліфікації бухгалтерів, тощо. Для поповнення спеціального фонду можна ввести в експлуатацію площі тих будівель, що не використовуються через нестачу коштів на проведення капітальних і поточних ремонтів.

Допомога від спонсорів та меценатів також є одним із джерел власного фінансування суб'єктів державного сектору. Нині в Україні відсутні стимули для здійснення спонсорських акцій. Щоб пожертвування установам стали регулярними, слід створити комплекс умов. Першою умовою є звільнення добродійних внесків від податків. По-друге, меценатам-засновникам слід надати можливість контролювати, куди конкретно є спрямованими кошти, що ними виділені. Зарубіжний досвід свідчить, що для цього можна створити добродійний фонд (недержавну некомерційну організацію) [59 с. 95].

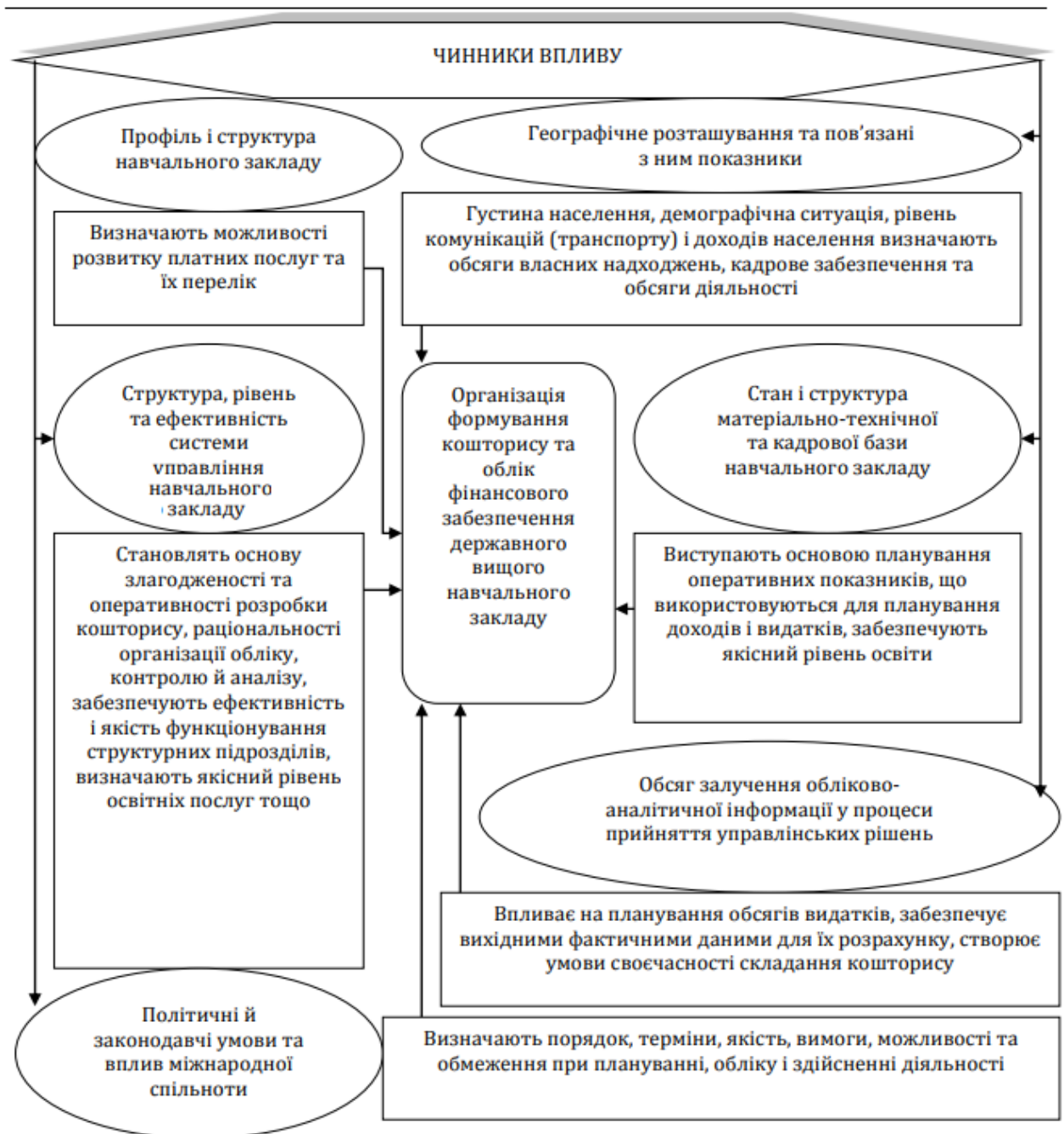


Рис. 3.2. Чинники та їх вплив на організацію формування фінансового забезпечення навчальним закладом за Пігош В.А. [89]

Вирішальну роль у формуванні доходної частини спеціального фонду кошторису також відіграє ціна за платні послуги. Обґрунтуванням ціни (у тому числі для контролюючих органів) виступає калькуляція. У зв'язку з цим, при організації робіт зі складання кошторису слід попередньо провести розрахунки з калькулювання. Загалом при організації робіт зі складання кошторису, як і при організації обліку його виконання, обґрунтованим є врахування максимуму

чинників, які мають вплив на встановлення обсягів доходів та здійснення видатків. Визначення переліку чинників і науково обґрунтоване встановлення послідовності їх впливу дозволить сформувати відповідну поетапність процесу планування (формування кошторису), обліку (відображення у системі документування та на рахунках усіх операцій), контролю (внутрішнього та зовнішнього), аналізу (виявлення упущень) та прогнозування (встановлення ефективних напрямків і моделей розвитку) діяльності державних вищих навчальних закладів [89, с. 206].

Отже, дотримання чіткого налагодженого фінансового механізму планування та реальності планових показників бюджету, врахування чинників та їх впливу на організацію формування фінансового забезпечення, пошук додаткових джерел платних послуг, залучення спонсорських коштів від меценатів дозволить визначити основні напрями фінансування та ефективно використовувати фінансові ресурси Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ, а також ефективно функціонувати коледжу в майбутньому.

3.2. Рекомендації та шляхи покращення обліку та оподаткування виплат працівникам суб'єкта державного сектору

У сучасних економічних умовах та в умовах обмеженості фінансових можливостей загального фонду бюджету розширюється коло завдань, які постають перед бухгалтерським обліком суб'єкта державного сектору. Ці завдання, які необхідно вирішити за короткий час, характеризують новий етап розвитку бюджетного бухгалтерського обліку. Ефективне виконання завдань, які постають перед суб'єктами державного сектору, неможливе без належної організації облікового процесу.

Науковці Мазур В.А., Яремчук Н.Ф., Дубовий Ю.В. [80] виділяють такі основні проблеми, які виникають при веденні і організації бухгалтерського

обліку в установах державного сектору (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Основні проблеми, які виникають при веденні і організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору за Мазур В.А., Яремчук Н.Ф., Дубовий Ю.В. [80, с. 25]

Провідне місце у забезпеченні системи бухгалтерського обліку в установах державного сектору належить розробленню облікової політики. Згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [23] облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб’єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Науковець Откаленко О.М. [88] зазначає, що облікова політика суб’єктів державного сектору дає можливість створити сприятливі умови для отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису, яка необхідна користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень. Водночас науковці Луцик Х.І., Луцюк І.В. [79] виділяють такі основні завдання облікової політики в процесі організації бухгалтерського обліку установи:

- повне відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що

відбуваються в установі;

- своєчасне відображення фактів діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

- дотримання вимог бюджетного законодавства про економне та ефективне витрачання бюджетних коштів.

Облікова політика установи відіграє важливу роль в організації облікової інформації, а відповідно і в формуванні інформаційного забезпечення в процесі управління. Тому, поряд з іншим, облікова політика несе ще й функціональне навантаження. Основні аспекти, що сприяють розкриттю особливостей облікової політики представлені з різних її сторін і ракурсів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Характеристика основних аспектів облікової політики суб'єкта
державного сектору [79, с. 61-62]**

Аспекти	Характеристика
соціальний	створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
економічний	економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю
психологічний	за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективно забезпечення інформацією всіх рівнів управління
інформаційний	сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
юридичний	використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами
біхевіористичний	використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку в установі, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів

Формування облікової політики у суб'єктів державного сектору передбачене НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [24] та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [22]. Облікова політика є елементом системи

бухгалтерського обліку установи державного сектору. Тому організація бухгалтерського обліку розпорядником бюджетних коштів полягає у розробленні двох основних документів, таких як:

- 1) наказ про облікову політику;
- 2) наказ або Положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Слід зазначити, що в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ облікова політика затверджена наказом «Про затвердження Положення про облікову політику Шепетівському фаховому коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету» (додаток Г), а організація обліку – наказом «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку» (додаток Д). У наказі про облікову політику слід передбачити положення, які враховують усі особливості та обмеження щодо обліку в установах державного сектору. Елементи облікової політики, які обов'язково повинні враховуватися суб'єктами державного сектору, наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Елементи облікової політики установи державного сектору [88, с. 351]

Елемент облікової політики	Зміст елемента	Підстава
1	2	3
Визначення періоду нарахування амортизації	Повинен визначатися головним розпорядником коштів. Якщо головний розпорядник не встановив такої вимоги, то в обліковій політиці установи потрібно обов'язково самостійно встановити період нарахування амортизації. Таким чином, кожна установа державного сектору визначає період нарахування амортизації на основні засоби (або раз на рік, або раз на квартал) та прописує цю норму у Наказі про облікову політику	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
Визначення ліквідаційної вартості активів	Цей пункт не належить до обов'язкових елементів облікової політики. Визначити періоди, коли встановлюється ліквідаційна вартість активів має право головний розпорядник коштів. Установлення розміру ліквідаційної вартості може бути встановлене у відсотках від первісної вартості за окремими активами; у розмірі не менше вартості дорогоцінних металів і металобрухту, який міститься в активі; у розмірі залишкової вартості, визначеної нормативними документами відомства, або про недоцільність установлення такої вартості (при цьому вона приймається як така, що дорівнює нулю)	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Визначення порядку проведення переоцінки	Визначення порядку проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак суттєвості. При цьому об'єкт нефінансових активів може переоцінюватися, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта нефінансових активів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею запасів можуть бути: найменування або однорідна група (вид). В обліковій політиці головного розпорядника бюджетних коштів можуть бути відображені вартісні оцінки запасів, які надходять у результаті їх внутрішньовідомчого переміщення	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Облік запасів за місцями зберігання	Установою державного сектору самостійно визначається порядок обліку запасів за місцями зберігання у матеріально відповідальних осіб	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Метод оцінки вибуття запасів	За рішенням головного розпорядника бюджетних коштів вибуття запасів оцінюють за одним із трьох методів: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2) середньозваженої собівартості; 3) метод ФІФО.	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Облік транспортно-заготівельних витрат та їх розподіл	Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначається головним розпорядником бюджетних коштів за такими способами: 1) узагальнення на окремому субрахунку; 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами запасів.	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Визнання доходів	Установи державного сектору визначають підходи до визнання доходу за обмінними та необмінними операціями на підставі вимог, які зазначені в нормативних документах	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
Класифікація витрат	Витрати за обмінними операціями: – оплата праці; – відрахування на соціальні заходи; – матеріальні витрати; – амортизація; – фінансові витрати; – інші витрати за обмінними операціями. Витрати за необмінними операціями: – трансферти; – інші витрати за необмінними операціями.	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Визнання витрат	Установи державного сектору визначають підходи до визнання витрат за обмінними та необмінними операціями на підставі вимог, які зазначені в нормативних документах	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Перелік і склад калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням із головним розпорядником бюджетних коштів залежно від своїх галузевих особливостей. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Суб'єкти державного сектору обмежені в виборі альтернативних методів та способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, вибору облікових реєстрів чи інших методичних підходів до організації обліку. Інструкціями Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів ці питання суворо регламентовані і альтернативні варіанти не передбачаються. Тим не менше, установи повинні розробляти свою облікову політику та належним чином організовувати і вести бухгалтерський облік [41, с. 57].

В загальному слід зазначити, що облікова політика Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ враховує ці всі вищенаведені обов'язкові елементи облікової політики. Однак, на наш погляд, в обліковій політиці повинні також враховуватися вимоги щодо виплат працівникам, передбачені НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» [27], проте ці вимоги не є обов'язковими згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [22]. Тому пропонуємо діючий наказ «Про затвердження Положення про облікову політику Шепетівському фаховому коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету» (додаток Г) доповнити вимогами щодо класифікації та визнання виплат працівникам, які будуть враховувати специфіку коледжу та нормативно-правове забезпечення (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Рекомендовані зміни до Положення про облікову політику Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ в частині виплат працівникам

Елемент облікової політики	Зміст елементу	Підстава
1	2	3
Класифікація виплат працівникам	<ul style="list-style-type: none"> • поточні виплати, • виплати при звільненні, • інші виплати 	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»
Визнання виплат працівникам	Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями тавитратами вітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші національні	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»

Продовження табл. 3.3

1	2	3
	<p>положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.</p> <p>Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань.</p> <p>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.</p> <p>Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.</p> <p>Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами</p>	

Оптимально сформована облікова політика Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку та контролю, як елемента управління суб'єктом державного сектору в частині виплат працівникам.

Бухгалтерський облік у Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ здійснюється централізованою бухгалтерією, що виступає самостійним структурним підрозділом установи, яка у своїй роботі керується наказами, постановами, вказівками вищих контролюючих органів, директора й ін. Бухгалтерія даного коледжу діє у відповідності до Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [31]. Однак на наш погляд, важливим в коледжі є затвердження положення про відділ бухгалтерського обліку.

Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи бухгалтерської служби, бухгалтерії. Цей документ належить до організаційно-розпорядчих документів і складається з таких розділів:

- загальні положення;
- цілі та завдання;

- функції;
- права й обов'язки бухгалтера;
- службові зв'язки;
- організація роботи.

Положення про бухгалтерію — це багатопрофільний документ, який чітко регламентує порядок роботи цього структурного підрозділу. Від рівня професійності та чіткості розробки цього документа прямо залежить ефективність організації бухгалтерського обліку установи. Положення про бухгалтерську службу затверджується керівником установи [60, с. 196]. Рекомендоване положення про відділ бухгалтерського обліку Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ наведене в додатку АК.

Організація ведення обліку виплат працівникам суб'єктів державного сектору являє собою трудомісткий процес, який має багато особливостей, в залежності від сфери діяльності цієї організації. Тому облік діяльності вимагає правильної організації та автоматизації роботи, з метою зменшення матеріальних та трудових витрат.

Одним із напрямів удосконалення процесу обліку виплат працівникам, що призведе до скорочення сукупних витрат суб'єктів державного сектору, є комп'ютеризація. Як зазначають науковці Яковишина Н.А., Матвійчук Н.С. [105] на сьогодні більшість установ продовжують використовувати традиційну ручну або частково автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, яка не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних. В Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ облік частково автоматизований за допомогою комп'ютерної програми «Система управління бюджетною установою Афіна-Сіквел». Однак, на наш погляд, дана програма не враховує всі особливості нарахування заробітної плати в коледжі, значну частину робіт по нарахуванню виплат персоналу бухгалтер також проводить вручну.

Автоматизація обробки інформації суб'єктів державного сектору дозволить підняти рівень організації праці в сфері управління, дасть

можливість значно зменшити витрати часу на обчислення та розрахунки; сприятиме впровадженню раціональних форм первинних документів, та підвищенню оперативності та достовірності інформації.

Досить вагомими причинами, що гальмують розвиток комп'ютеризації установ, є значна вартість вже існуючих, хоч і не досконалих програм та недостатнє фінансування з боку держави. Сьогодні не готові до комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку організації та установи, ні розробники програм забезпечення, ні бюджетні [83, с. 160].

Підтримуємо думку науковців Будько О.В., Фень А.М. [49], що важливо, щоб програмне забезпечення відповідало сучасним вимогам, урахувало особливості нормативно-правового забезпечення нарахування і виплати заробітної плати відповідної установи, давало змогу автоматизувати більшість процесів нарахування, виплати заробітної плати, складання і подання місячної і квартальної звітності до контролюючих органів. Це дасть змогу бухгалтеру мінімізувати ймовірність помилок, своєчасно нараховувати, виплачувати зарплату та подавати звітність щодо оплати праці.

Аналізуючи ринок спеціальних програмних продуктів, зокрема, тих, які спрямовані на забезпечення системи управління установами і ведення обліку в них, то український ринок представлений небагатьма з них, а саме: «СофтТАКСІ»(X-DOOR), «АБ-Система»(«Офіс2000»), «Імпакт» («Акцент-Бухгалтерія»), «Баланс-Клуб» (SoNet), «ТРАСКОсофт» (Trade Manager), GMS (Offise Tools), Глобал Аудит («Quasi+Бухгалтерія»). Також лідируючі компанії-виробники цього програмного забезпечення, стали російські фірми-виробники програм «1С: Бухгалтерія» для бюджетних установ» та «Парус-Бюджет», що займають найвищі позиції у рейтингу, оскільки характеризуються найвищим попитом серед користувачів-бухгалтерів суб'єктів державного сектору [74, с. 143]. Після появи Указу Президента України від 15.05.2017 р. № 133/2017 [1] про введення санкцій для російського софтвера перед вітчизняними підприємствами постало питання про пошук програмних продуктів, альтернативних «1С: Бухгалтерія».

В багатьох закладах освіти, в т.ч. і в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ, для нарахування заробітної плати та обліку розрахунків з оплати праці використовується програмне забезпечення «Система управління бюджетною установою Афіна-Сіквел» («Парус-Бюджет» до січня 2018 р.). Зазначена система має ряд модулів (Система Заробітна плата; Опція тарифікація заробітної плати; та управлінський модуль Парус Персонал), які взаємозв'язані між собою.

Науковець Тищенко Т.Я. [97] зазначає, що стовідсоткове пристосування до конкретної установи до даної програми може бути лише за наявності штатного програміста з відмінним володінням можливостей даного програмного продукту. Програміст або адміністратор програми може налаштувати параметри, необхідні для роботи конкретної установи, встановити шаблони документів, які мають використовуватися. За відсутності такого спеціаліста таке обслуговування має або може здійснювати співробітник фірми-розробника «Парус». Настроювання окремих галузевих параметрів, крім передбаченого у договорі супроводу, коштує досить дорого. Ціна для суб'єкта державного сектору має неабияке значення, а для налаштування додаткових параметрів і шаблонів документів необхідно набагато більше часу. Тому важливе значення має правильне налаштування параметрів програми не тільки на початковому етапі, але й у процесі діяльності.

Також слід зазначити, що у даній програмі під час збереження документів автоматично не створюються операції. Для формування проведення на підставі документу бухгалтер повинен обирати заздалегідь підготовлений зразок господарської операції. Процедура створення кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку з використанням документів потребує додаткових витрат часу [75, с. 165].

Як зазначає науковець Скалюк Р.В. [93] для ведення електронного обліку більшість установ у сучасних умовах використовує програмні додатки, що негативно впливає на якість облікового процесу, а саме: Microsoft Excel, Word, оскільки використання жодної із вказаних програм, не дає змоги забезпечити

ведення бюджетного обліку як цілісної, комплексної системи. Так, на основі використання додатків Microsoft Excel та Word можна забезпечити не більше, як виконання окремих функцій, зокрема: формування аналітичних показників, документів, відображення господарських операцій, планування доходів і видатків, як окремих облікових операцій, а не як цілісної системи бухгалтерського обліку установи

Основними перевагами застосування сучасних інформаційних технологій для автоматизації облікових процедур у бюджетних установах є:

- 1) обробка та збереження великої кількості однакових у структурному плані одиниць облікової інформації;
- 2) можливість здійснення вибірки необхідної інформації з великої кількості даних;
- 3) достовірне і безпомилкове здійснення математичних розрахунків; 4) оперативне отримання даних, необхідних для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень;
- 5) багаторазове відтворення дій. Більше того, використання засобів автоматизації дає змогу повністю вирішити проблему точності формування й оперативності забезпечення обліковою інформацією державних службовців установ для обґрунтованого ухвалення та реалізації ефективних управлінських рішень [74, с. 144].

На наш погляд значно покращить ведення обліку в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ впровадження бухгалтерської програми MASTER:Бухгалтерія для бюджетних установ. Це програмний продукт для бюджетування, ведення бухгалтерського обліку, розрахунку заробітної плати та управління кадрами в суб'єктів державного сектору. Дане рішення є розробкою фахівців компанії IT-Enterprise, яка вже понад 30-ти років впроваджує новітню IT-інфраструктуру на великих виробничих та комерційних підприємствах України.

MASTER:Бухгалтерія для бюджетних установ — це комплексний облік для суб'єктів державного сектору, що включає чотири модулі:

«Бюджетування», «Бухгалтерія», «Зарплата» і «Кадри». Слід зазначити, що розроблений окремий програмний продукт MASTER:Освіта. Це програмне рішення для ведення комплексного обліку в органах управління у сфері освітою та закладах освіти (зкладах вищої освіти, професійно-технічних навчальних закладах, загальноосвітніх навчальних закладах, дошкільних навчальних закладах). Дане програмне забезпечення створене для українського ринку та відповідає чинному законодавству України, а також доступне у хмарному та стаціонарному рішеннях [91].

Характеристика модулів «Зарплата» та «Кадри» програмного продукту MASTER:Освіта наведена на рис. 3.4.

Слід зазначити, що дані модулі враховують всі особливості нарахування виплат працівникам коледжу, в т.ч.:

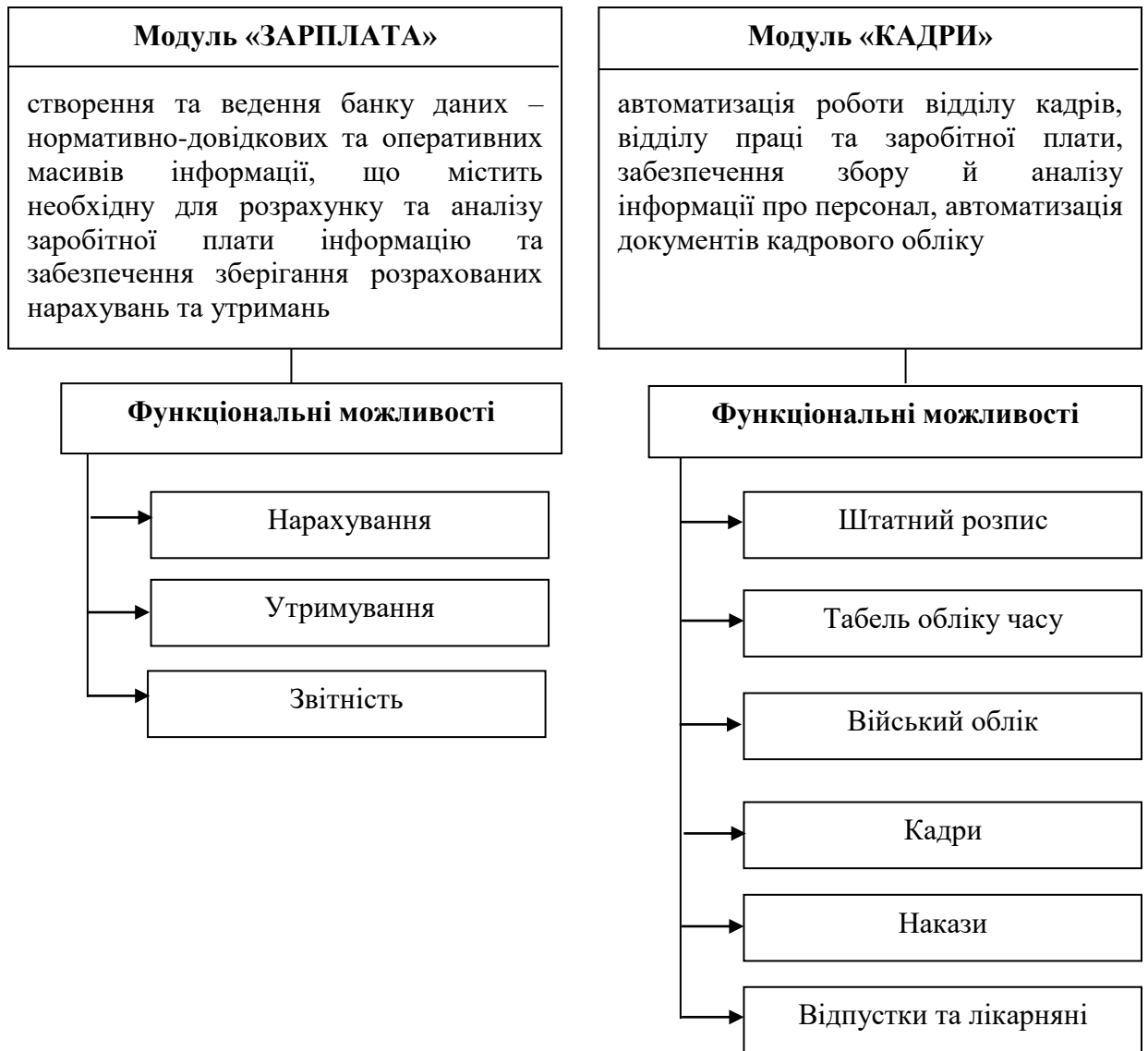
- тарифікацію заробітної плати;
- основні нарахування згідно навантаження;
- надбавки (за вислугу років, за кабінет, стимуляційні надбавки і т.д.);
- доплати, премій і матеріальну допомогу.

Розробку програми-платформи MASTER та програмних продуктів, в т.ч. і MASTER:Освіта, реалізовано з врахуванням довгострокового розвитку установ-користувачів:

- ✓ оновлення та розширення. Конфігурація системно підтримуються оновленням по змінам в законодавстві України та доповнюється розширеннями по окремим вимогам діяльності установи.

- ✓ інтеграції з суміжними сервісами для утворення цифрових екосистем. Як приклад, інтеграції з:

- системами «Клієнт Казначейства – Казначейство» та «Клієнт – Банк»;
- офіційним державним інформаційним порталом Є-Data, на якому оприлюднюється інформація про використання публічних коштів;
- сервісами для проведення конкурентних закупівельних процедур в електронній формі, такими як електронний майданчик SmartTender.biz, на якому ведуться публічні (державні) закупівлі ProZorro [107].



**Рис. 3.4. Функціональні модулі та їх можливості конфігурації
 MASTER:Освіта***

* Сформовано автором на основі [91]

Підтримуємо думку науковця Шари О.І. [102], що проблема вибору конкретного програмного продукту для забезпечення ефективної автоматизації облікових процедур у суб'єктів державного сектору є вільною альтернативною кожної установи, персонал якої повинен обов'язково враховувати особливості діяльності установи й інші важливі критерії для здійснення обґрунтованого вибору найбільш відповідного програмного забезпечення та ефективного його використання для автоматизації системи бюджетного обліку вітчизняних установ.

Одним із шляхів удосконалення обліку виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ є вдосконалення саме діючого аналітичного обліку, так як дані аналітичного обліку відіграють вирішальну роль в зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, виконання норми працівником, склад працівників, структуру фонду оплати праці. Для удосконалення аналітичного обліку пропонується ввести до синтетичного рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» наступні аналітичні субрахунки:

а) 6511.1 «Поточні виплати працівникам»:

- 6511.11 «Поточні виплати заробітної плати за окладами та тарифами»;
- 6511.12 «Виплати за невідпрацьований час (відпустки)»;
- 6511.13 «Виплати за невідпрацьований час (лікарняні)»
- 6511.14 «Виплати при звільненні»;
- 6511.15 «Інші виплати».

б) 6511.2 «Виплати із додаткової заробітної плати: надбавки»:

- 6511.21 «Надбавки за вислугу років»;
- 6511.22 «Надбавки за престижність праці»;
- 6511.23 «Надбавки за почесні звання»;
- 6511.24 «Надбавки за спортивні звання»;
- 6511.25 «Надбавки за знання і використання в роботі іноземної мови»;
- 6511.26 «Надбавки водіям за класність».

в) 6511.3 «Виплати із додаткової заробітної плати: доплати»:

- 6511.31 «Доплати до рівня мінімальної заробітної плати»;
- 6511.32 «Доплата за вчене звання»;
- 6511.33 «Доплата за науковий ступінь»;

г) 6511.4 «Премії у складі заробітної плати»;

д) 6511.5 «Матеріальна допомога у складі заробітної плати».

Застосування Шепетівським фаховим коледжем ПДАТУ розроблених пропозицій щодо впровадження додатково аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків до субрахунку 6511 «Розрахунки із зарплати» забезпечить

більш точне врахування різних виплат, зокрема премії, виплати за невідпрацьований час, виплати при звільненні, відпускні, інші виплати по закінченню трудової діяльності, та підвищить рівень інформативності обліку виплат працівникам даного суб'єкта державного сектору. Таким чином, запропоновані нами заходи дозволять покращити якість, оперативність та інформативність ведення обліку виплат працівникам в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ.

3.3. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту в Шепетівському коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету

Сучасні ринкові умови диктують державному сектору свої правила роботи. У них зростає роль внутрішнього аудиту, який дозволяє докладно і точно оцінити витрати і доходи установи, а також активно знаходити рішення для ефективного застосування фінансових ресурсів і контролю витрат. Внутрішній аудит став затребуваний в бюджетній сфері після того, як в ній помітно збільшилася кількість платних послуг, які стали постачати суб'єкти державного сектору. В цих установах він, в більшій мірі, виконує функцію інформатора для керівників та органів державного контролю, а також покликаний обслуговувати їх інтереси і допомагати у прийнятті оптимальних управлінських рішень [106, с. 375].

Тому рекомендуємо в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ запровадити посаду внутрішнього аудитора, який буде працювати на 0,5 ставки. Впровадження даної посади в коледжі дозволить отримувати директору та його заступникам відповідні кваліфіковані рекомендації щодо удосконалення діяльності установи як у цілому, так і конкретно щодо бухгалтерського обліку і звітності. У зв'язку з цим для налагодження взаємодії бухгалтерської служби і

внутрішнього аудитора наведемо спільні завдання та цілі їх діяльності за нормами законодавства в додатку АЛ.

Науковці Єлісеєва О.К., Гузь В.С. [65] зазначають, що на сьогоднішній день можна виділити такі групи інформаційних систем, що використовуються в аудиторській діяльності, а також програмного забезпечення, як складового елементу інформаційної системи: офісні програми; довідково–правові системи; бухгалтерські програми; спеціалізоване програмне забезпечення аудиторської діяльності.

Слід зазначити, що в умовах обмеженості фінансування в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ, об'єктивним є використання в своїй роботі внутрішнім аудитором електронних таблиць або табличних процесів, текстових процесів. Текстові процесори використовують на всіх стадіях перевірки, що потребують створення і якості оформлення аудиторських документів, їх застосовують при складанні аудиторських програм і планів, різних довідок і запитів, робочих документів аудиту, рекомендацій керівництву тощо. Найчастіше аудиторські фірми використовують Microsoft Word.

Табличні процесори з потужними обчислювальними можливостями, засобами ділової графіки, обробки текстів і ведення баз даних отримали широке застосування при проведенні аудиторських перевірок. Їх використовують при складанні різних аналітичних таблиць, здійсненні аналітичних процедур, насамперед пов'язаних з оцінкою фактичних показників звітності й аналізом фінансового стану, при поданні отриманої інформації в графічному вигляді і т.д. Вбудовані функції, у тому числі фінансові, статистичні функції, можливість вирішення завдань типу «що буде, якщо» зробили табличні процесори популярними серед аудиторів. Найпоширенішим з них є табличний процесор Microsoft Excel [65, с. 12].

Процес автоматизації проведення контролю в Excel може складатися з наступних етапів:

1. Визначення об'єкту аудиту суб'єкта державного сектору.
2. Вибір аналітичних методів і розрахунків.

3. Збір джерел інформації для здійснення аудиту.

4. Створення в програмі Excel форм (шаблонів), аналогічних формам фінансової та бюджетної звітності установи.

5. Створення в програмі Excel форм аналітичних таблиць з обов'язковою наявністю в певних комірках розрахунків необхідних коефіцієнтів та показників.

6. Створення в програмі Excel форм, які виводять результати аудиту у форматі пропозицій щодо поліпшення діяльності установи [70, с. 230].

Таким чином, впровадження посади внутрішнього аудитора в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ дозволить поліпшити контроль за діяльністю бухгалтерської служби в цілому, у тому числі її проблемних ділянок, забезпечить більш глибокий аналіз виявлених помилок та недопущення їх повторення у майбутньому, а отже, сприятимуть удосконаленню системи обліку доного коледжу. В свою чергу впровадження табличних і текстових процесорів при проведенні аудиту дозволить вирішити питання про підвищення рівня якості роботи внутрішнього аудитора, знизить ймовірність помилок, що дає змогу якісно проводити планування аудиторських процедур і враховувати специфіку діяльності Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ.

ВИСНОВКИ

В роботі здійснено теоретичні узагальнення методичних та організаційних засад обліку та аудиту виплат працівникам суб'єкта державного сектору на прикладі Шепетівський фаховий коледж Подільського державного аграрно-технічного університету. Проведене дослідження дозволило сформулювати наступні висновки:

1. В роботі, проаналізувавши літературні джерела, встановлено, що трактування терміну «виплат працівникам суб'єкта державного сектору» є дискусійними. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності встановлює НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам». Було встановлено, що на законодавчому рівні в Україні не визначено сутність поняття «виплати працівникам суб'єкта державного сектору». У міжнародній практиці відображення виплат працівникам суб'єкта державного сектору регулюється МСБОДС 25 «Виплати працівникам». За МСБОДС 25 «Виплати працівникам» виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Було визначено, що характерними ознаками виплат працівникам суб'єктів державного сектору є час виникнення, джерело виплат, за що здійснюються виплати, особа виплат, кінцева особа одержувач доходу за виплатами працівникам, періоди виплат, порядок визначення нормативів виплат працівникам, види виплат, форма виплат. Виплати працівникам класифікуються за категоріями виплат. Згідно НП(С)БОДС 132 передбачено три категорії виплат: поточні виплати, виплати при звільненні, інші виплати, а згідно МСБОДС 25 - чотири: короткострокові виплати, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати, виплати при звільненні.

2. Для оцінки розміру заробітної плати працівників застосовують показник фонду оплати праці. Фонд оплати праці суб'єктів державного сектору

складається з трьох груп нарахувань – основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці. Її використовують для розподілу робіт залежно від їхньої складності, а працівників — залежно від їхньої кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Тарифна система оплати праці включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики). Формами оплати праці в суб'єкта державного сектору є почасова (погодинна) й відрядна.

3. Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок нарахування та виплати оплати праці в суб'єктів державного сектору є Закон України «Про оплату праці», Кодекс законів про працю, Закон України «Про державний бюджет України», Постанови Уряду щодо оплати праці, Інструкції, розпорядження Кабінету міністрів України. На суб'єкти державного сектору, як і на всі юридичні особи, поширюється дія законів України «Про оплату праці», «Про відпустки», Кодексу законів про працю України, Інструкції Державної служби статистики (Міністерства статистики), наказів та інструкцій інших державних органів щодо праці.

4. В роботі проведено аналіз основних техніко-економічних показників діяльності Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ. За аналізований період 2017-2019 років в коледжі досліджується щорічне збільшення отриманих коштів по загальному фонду. Водночас негативним є щорічне зменшення надходжень по спеціальному фонду, чисельності працюючих, залишкової вартості основних засобів, власного капіталу та фінансового результату, наявності щорічного дефіциту. Також було проведено аналізу фінансового стану Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ за допомогою аналізу показників фінансової стійкості. Було зроблено висновок, що значення переважної більшості цих показників за період 2017 – 2019 років погіршилися, що є негативним.

5. Організація бухгалтерського обліку в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ ведеться згідно наказу «Про затвердження Положення про

організацію бухгалтерського обліку», а облікова політика затверджена наказом «Про затвердження Положення про облікову політику Шепетівському фаховому коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету». В коледжі облік автоматизований за допомогою комп'ютерної програми «Система управління бюджетною установою Афіна-Сіквел». Досліджено, що первинними і розпорядчими документами з обліку виплат працівникам коледжу є: накази (розпорядження) про прийняття на роботу, про надання відпустки, про припинення трудового договору (контракту), таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість працівника, розрахунково-платіжна відомість (зведена), особова картка працівника, особовий листок по обліку кадрів, штатний розпис. В даному коледжі передбачені такі види доплат та надбавок: надбавка за вислугу років; надбавка за престижність праці; надбавка за високі досягнення у праці, класність, почесні та спортивні звання; доплата за особливі умови праці; доплата до рівня мінімальної заробітної плати; матеріальна допомога на оздоровлення.

6. Інформація про виплати працівникам в Шепетівському фаховому коледжі ПДАТУ у бухгалтерському обліку відображається на рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» з використанням субрахунків 6511 «Розрахунки із зарплати», 6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків», 6518 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання». Аналітичний облік нарахування й виплати виплат працівникам коледжу ведеться в розрізі кожного працівника, видів виплат і утримань. Інформація про виплати працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ знаходить своє відображення в фінансовій, бюджетній, податковій та статистичній звітності.

7. Метою проведення аудиту виплат працівникам є перевірка реальності, повноти операцій по заробітній платі; правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї; своєчасності виплати заробітної плати; правильності бухгалтерського обліку заробітної плати; достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності установи, стану розрахунків із заробітної плати та

пов'язаними з ними утриманнями із заробітної плати та нарахуваннями на фонд оплати праці єдиного соціального внеску. При проведенні вибіркової документальної перевірки виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ були використані такі методичні прийоми як формальна перевірка, перевірка за змістом, арифметична перевірка, зустрічна. Суттєвих помилок за результатами аудиту не виявлено, що є позитивним.

8. Пріоритетними напрями вдосконалення організаційно-аналітичних процедур фінансово-господарської діяльності Шепетівського коледжу ПДАТУ було визначено дотримання чіткого налагодженого фінансового механізму планування та реальності планових показників бюджету, врахування чинників та їх впливу на організацію формування фінансового забезпечення, пошук додаткових джерел платних послуг, залучення спонсорських коштів від меценатів і т.д.

9. У роботі рекомендовано покращити організацію та методику обліку виплат працівникам Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ шляхом: затвердження положення про відділ бухгалтерського обліку, внесення зміни до Положення про облікову політику в частині виплат працівникам; впровадження бухгалтерської програми MASTER:Освіта, вдосконалення аналітичного шляхом введення аналітичних субрахунків до синтетичного рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці».

10. Для ефективного функціонування коледжу запропоновано запровадити посаду внутрішнього аудитора. Впровадження даної посади в коледжі дозволить отримувати директору та його заступникам відповідні кваліфіковані рекомендації щодо удосконалення діяльності установи як у цілому, так і конкретно щодо бухгалтерського обліку і звітності. В свою чергу впровадження табличних і текстових процесорів при проведенні аудиту дозволить вирішити питання про підвищення рівня якості роботи внутрішнього аудитора, знизить ймовірність помилок, що дає змогу якісно проводити планування аудиторських процедур і враховувати специфіку діяльності Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)»: указ Президента України від 15.05.2017 № 133/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/133/2017#Text> (дата звернення: 03.11.2020).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 03.09.2020).
3. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 505/96-ВР. Дата оновлення: 17.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 15.09.2020).
4. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» : Закон України від 25.08.2020 р. № 882-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/553-20#Text> (дата звернення: 15.09.2020).
5. Про Державний бюджет України на 2020 рік : Закон України від 14.11.2019 р. № 294-IX. Дата оновлення: 24.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text> (дата звернення: 28.09.2020).
6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-IV. Дата оновлення: 08.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 10.09.2020).
7. Про оплату праці: Закон України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII. Дата оновлення: 24.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 27.08.2020).
8. Про освіту: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. Дата оновлення: 13.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text> (дата звернення: 14.09.2020).

9. Про фахову передвищу освіту: Закон України від 06.06.2019 р. № 2745-VIII. Дата оновлення: 20.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2745-19#Text> (дата звернення: 16.09.2020).

10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-V. Дата оновлення: 28.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 03.09.2020).

11. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322 – VIII. Дата оновлення: 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 25.08.2020).

12. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2756 – VI. Дата оновлення: 13.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.09.2020).

13. Про встановлення надбавки педагогічним працівникам закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної), вищої освіти, інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування: постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.2011 р. № 373. Дата оновлення: 26.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/373-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

14. Про затвердження Порядку виплати надбавки за стаж наукової роботи: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2004 № 494. Дата оновлення: 14.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

15. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. Дата оновлення: 30.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п#Text> (дата звернення: 16.09.2020).

16. Про затвердження Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.06.2015 № 440. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.09.2020).

17. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. Дата оновлення: 01.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/494-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.09.2019)

18. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. № 1298. Дата оновлення: 01.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-п#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

19. Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів: постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 р. № 268. Дата оновлення: 12.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/268-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

20. Про підвищення оплати праці працівників установ, закладів та організацій бюджетної сфери: постанова Кабінету Міністрів України від 26.08.2020 р. № 750. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/750-2020-п#Text> (дата звернення: 15.09.2020).

21. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%92_%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%82_%D0%92%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF_%2B_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D0%B8_1-8.pdf (дата звернення: 12.09.2020).

22. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №

11. Дата оновлення: 21.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 28.09.2020).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 30.08.2020).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text> (дата звернення: 26.10.2020).

25. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 578. Дата оновлення: 12.02.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02#Text> (дата звернення: 09.09.2020).

26. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектор: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. Дата оновлення: 21.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 31.10.2020).

27. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text> (дата звернення: 31.08.2020).

28. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №

1203. Дата оновлення: 21.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 25.08.2020).

29. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. Дата оновлення: 03.08.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 20.09.2020).

30. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 07.02.2017 р. № 44). Дата оновлення: 24.05.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення: 20.10.2020).

31. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Міністерства фінансів України від 26.01.2011 р. № 59. Дата оновлення: 17.04.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п#Text> (дата звернення: 30.10.2020).

32. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4. Дата оновлення: 01.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 26.10.2020).

33. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. Дата оновлення: 21.01.2020. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 02.09.2020).

34. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : постанова Міністерства фінансів України від 28.11.2011

р. № 1001. Дата оновлення: 27.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п#Text> (дата звернення: 30.10.2020).

35. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення: наказ Міністерства праці та Міністерства соціального захисту та охорони здоров'я від 05.10.05 № 308/519. Дата оновлення: 20.09.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

36. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ: наказ Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 р. № 557. Дата оновлення: 02.10.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

37. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення: 25.08.2020).

38. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти : наказ Міністерства освіти України від 15.04.1993 р. № 102. Дата оновлення: 30.06.2007. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0056-93#Text> (дата звернення: 12.09.2020).

39. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : наказ Міністерства статистики України від 05.12.2008 р. № 489. Дата оновлення: 01.01.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08> (дата звернення: 02.09.2020).

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам». URL: http://www.multiprofile.com.ua/25_final.pdf (дата звернення: 04.09.2020).

41. Артеменко Н.В. Сучасні підходи до визначення облікової політики установ державного сектору. *Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут»*. 2017. № 45 (1266). С. 56–59.

42. Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ. 2013. 264 с.
43. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
44. Байдіна О. Удосконалення методики контролю спеціального фонду бюджетної установи в умовах реформування. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць*. 2014. Вип. 3. С. 218 – 221.
45. Божок Н.О., Баланович Н.В. Дослідження питання форм та систем оплати праці. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту»*. 2015. № 9. С. 65–69.
46. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2008. 344 с.
47. Бондаренко Н.М., Осипова Є.П. Заробітна плата як економічна категорія та її особливості в бюджетній сфері. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 6. Т. 1 С. 152 – 158.
48. Брадул О.М. Класифікація та принципи побудови системи державного фінансового аудиту в Україні. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2019. № (55). С. 56 – 61.
49. Будько О.В., Фень А.М. Нормативно-правове забезпечення обліку нарахування і виплати заробітної плати в бюджетних установах. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 3 (14). С. 417 – 421.
50. Васильєва В.Г., Бабенко Л.В., Тумановська О.В. Сучасний стан та напрями вдосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетній установі. *Економічний простір*. 2019. № 146. С. 100 – 112.
51. Височан О.С., Костецька І.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в державних загальноосвітніх навчальних закладах. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та*

підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 145-152.

52. Височан О.С., Литвиненко Н.О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 25, Ч. 1. С. 44-48.

53. Височан О.С., Литвиненко Н.О. Порядок проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів: intosai-підхід. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 3(2). С. 184-193.

54. Вишнівецька А.А. Особливості аналізу діяльності бюджетних установ. *Збірник наукових робіт «Управління розвитком»*. 2014. № 4(167). С. 46-49.

55. Владімірова Н. П. Науковий підхід до впровадження внутрішнього аудиту в діяльність суб'єктів господарювання державного сектору економіки в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Економіка, фінанси та управління: оцінка та перспективи розвитку: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (8 вересня 2017 р., м. Полтава)*. Полтава: ЦФЕНД, 2017. С. 98 – 103.

56. Внутрішній фінансовий аудит / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р.М., Манфред ван Кестерен, Родні Беторіна та ін. Київ: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. 77 с.

57. Гамова О.В., Козачок І.А., Нікітюк А.В. Особливості обліку та удосконалення контролю нарахування заробітної плати в бюджетній організації. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6880> (дата звернення: 03.09.2020).

58. Граніт О. Аудит держслужби. *LexInform. Юридичні новини України*. 2019. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/audyt-derzhsluzhby/> (дата звернення: 27.10.2020).

59. Грошова Т.В. Фінансове забезпечення бюджетних установ і шляхи його удосконалення. *Молодіжний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця*. 2016. №2. С. 93-96.
60. Дідик А.М., Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність: навч. посібник. Львів: Видавництво «Апріорі», 2017. 1168 с.
61. Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. Державний аудит: підручник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.
62. Джога Р.Т., Сідельник Л.М., Кондратюк І.О., Петруніна В.В. Облік у бюджетних установах : навч. – метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ: КНЕУ, 2006. 296 с.
63. Долбнева Д.В. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Компютеризація облікових систем». Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2017. 72 с.
64. Дорогань-Писаренко Л.О. Оплата праці державних службовців: організаційно-обліковий аспект. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2014. №3. С. 127-131.
65. Єлісеєва О.К., Гузь В.С. Інформаційне забезпечення аудиту. *Сучасний стан та проблеми розвитку статистики, обліку та аудиту в умовах глобалізації та енергозбереження: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 квітня 2017 р., м. Дніпро)*. Дніпро: ДНУ ім. О. Гончара, 2017. С. 10-13.
66. Іванишин В.В. Звіт ректора університету, заслуженого працівника сільського господарства України, д.е.н., професора Іванишин Володимира Васильовича за 2014/2019 рр. Кам'янець-Подільський, 2019. 196 с.
67. Кемарська Л.Г. Особливості аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 768-774.
68. Клименко С.О., Мікрюкова Л.В. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Науковий вісник*

Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки. 2014. Вип. 5.2. С. 37-40.

69. Коритник Л.П., Клименко О.В. Бухгалтерський облік заробітної плати в бюджетних установах України: оновлені методологічні та методичні позиції. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 1-2. С. 52-62.*

70. Кошик В.В., Черненко Л.Б. Особливості автоматизації процесу контролю в Україні. *Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції (10 жовтня 2019 р., м. Київ). Київ: НУБіП України, 2019. С. 228- 230.*

71. Кравчук Н.В. Опорний конспект лекцій із дисципліни «Облік в бюджетних установах» для бакалаврів спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Тернопіль: ТНТУ імені І. Пулюя, 2019. 235 с.

72. Крот Ю., Тихомирова А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2014. Вип. 36(3). С. 28-32.*

73. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. с. 373.

74. Кулішко Н.І. Проблеми та перспективи використання інформаційних систем і технологій в обліку бюджетних установ. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: тези доповідей III всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції молодих вчених (17 березня 2017 р., м. Львів). Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 143-145.*

75. Ларікова Т.В. Особливості автоматизації обліку нефінансових активів бюджетних установ. *Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. Вип.20. Ч. 2. С. 162-166.*

76. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління. 2015. № 2. С. 266-*

274.

77. Лондаренко, О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2008. № 9. С. 15-19.

78. Лучко М.Р., Зорій Н. М., Хорунжак Н.М. Контроль у державному секторі економіки. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 287 с.

79. Луцик Х.І., Луцюк І.В. Формування облікової політики суб'єктів державного сектору економіки. *Облік, аналіз і контроль в системі управління суб'єктами економіки : тези доповідей IV Міжнародної студентської наукової конференції (18–19 жовтня 2018 р., Львів)*. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. С. 60–63

80. Мазур В.А., Яремчук Н.Ф., Дубовий Ю.В. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних вимог міжнародних стандартів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С. 23-32.

81. Михайленко Н.С. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах. *Актуальні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, аудит та оподаткування: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (22-23 листопада 2018 р., м. Херсон)*. Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2018. С. 208-209.

82. Морєва О., Радченко Т. Оплата праці педагогічних працівників. *Кадровик*. 2017. № 3. С. 43-48.

83. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №2. С. 158-162.

84. Обмок О.Г. Виплати працівникам відповідно до міжнародної практики в державному секторі. *Економічний аналіз*. 2014. Том 18. № 2. С. 43-48.

85. Овсюк Н.В. Організаційно-економічні основи побудови внутрішнього контролю витрат на оплату праці. *Проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 249 – 254.

86. Олійник В. Оплата праці в державному секторі: термінологічний аспект. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 3 (7). С. 56-65.

87. Осмятченко В.О., Олійник В.С. Моделювання формування показників звітності за виплатами працівникам. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип. 1. С. 160 – 166.

88. Откаленко О.М. Основні аспекти облікової політики суб'єктів державного сектору *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 33. С. 347–353.

89. Пігош В. А. Проблемні аспекти формування планових кошторисних показників бюджетних установ. *Економічний аналіз : збірник наукових праць Тернопільського національного економічного університету*, 2014. Т. 18. № 2. С. 201-209.

90. Піхоцький В.Ф., Рисін В.В., Любенко А.М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 1(28). С. 205-215.

91. Програмні продукти MASTER. URL: <http://https://masterbuh.com/product>

92. Савченко А.М., Поляков В.М. Сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 37. С. 769–774.

93. Скалюк Р.В. Забезпечення ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2015. Вип. 1. С. 89-97.

94. Старченко Н. М. Методичні положення проведення контролю виплат працівникам в бюджетних установах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип. 1. С. 299-306.

95. Суховій Г.В. Проблемні питання виконання кошторису в бюджетних установах у контексті побудови надійної системи внутрішнього контролю. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. Управління». Київ, 2014. 781с

96. Сушко Н. Організація бухобліку в бюджетних установах. *Uteka*. 2016. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhet-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-organizaciya-buxucheta-v-byudzhetnix-uchrezhdeniyax> (дата звернення: 02.11.2020).

97. Тищенко Т.Я. Використання програмного комплексу «Парус» для ведення обліку бюджетними установами органами статистики: функціональні можливості та недоліки. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2011. № 2 (47). С. 190 – 199.

98. Тютюнник Ю.М., Тютюнник С.В. Напрями аналізу фінансової стійкості суб'єктів державного сектору. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 27. С. 369 – 374

99. Фабіянська В.Ю., Огородник А.О. Особливості обліково-контрольного забезпечення розрахунків з оплати праці працівників бюджетної сфери. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 3. С. 199 – 206.

100. Чебан Т.М, Межейнікова В. Прийняття управлінських рішень в процесі розробки і затвердження кошторису бюджетних установ. Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах глобалізації: матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернетконференції (24-25 травня 2018 р., м. Херсон). Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2018. С. 95 – 97.

101. Черначук Л.В., Маниліч М.І. Облік у бюджетних установах : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. Чернівці: Книги - XXI, 2007. 396 с.

102. Шара О.І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій. *Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 5. С.267-269.

103. Штимер Л.Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки. *Економічний форум*. 2016. № 2. С. 329-338.

104. Штокало Л.І., Миколишин С.Я., Михайлюк М.В. Облік, аналіз та аудит оплати праці в бюджетній установі. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (11-12 травня 2017 р., м. Тернопіль)*. Тернопіль: ФОП Паляниця В.А., 2017. С. 157 – 160.

105. Яковишина Н.А., Матвійчук Н.С. Організація обліку оплати праці в бюджетних установах та його удосконалення. URL: http://www.rusnauka.com/30_NNM_2012/Economics/7_119017.doc.htm (дата звернення: 05.09.2020).

106. Яновська Г.О. Планування внутрішнього аудиту в бюджетних установах. *Актуальні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, аудит та оподаткування: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (22-23 листопада 2018 р., м. Херсон)*. Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2018. С. 375-376.

107. MASTER:Бухгалтерія для бюджетних установ. *Дебет-Кредит*. 2018. URL: <https://news.dtki.ua/debet-kredit/partner-news/47018> (дата звернення: 02.11.2020).

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК ДОДАТКІВ

№ дodatка	Назва додатку	Стор.
1	2	3
А	Структура заробітної плати педагога в системі координат «мотивація–ефект» за Височан О.С., Костецькою І.В.	124
Б	Положення про Шепетівський фаховий коледж Подільського державного аграрно-технічного університету	126
В	Кошторис на 2020 рік	146
Г	Наказ «Про затвердження Положення про облікову політику Шепетівському фаховому коледжі Подільського державного аграрно-технічного університету»	147
Д	Наказ «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку»	155
Е	Баланс на 1 січня 2020 року	170
Ж	Звіт про фінансові результати за 2019 рік	173
Й	Звіт про рух грошових коштів за 2019 рік	176
К	Звіт про власний капітал за 2019 рік	178
Л	Примітки до річної фінансової звітності за 2019 рік	179
М	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) за 2019 рік за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення їх баз практик»	198
Н	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) за 2019 рік за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету 2201190 «Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладаів»	202
П	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д) за 2019 рік	206
Р	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д) за 2019 рік	210
С	Пояснювальна записка за 2019 рік	214
Т	Баланс на 1 січня 2019 року	215
У	Звіт про фінансові результати за 2018 рік	218
Ф	Пояснювальна записка за 2019 рік	221
Х	Баланс на 1 січня 2018 року	222
Ц	Звіт про фінансові результати за 2017 рік	224
Ш	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) за 2017 рік за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету 2201150 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення їх баз практик»	228
Щ	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) за 2017 рік за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету 2201190 «Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладаів»	230
Ю	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д) за 2017 рік	232

Продовження

1	2	3
Я	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д) за 2017 рік	234
АА	Пояснювальна записка за 2017 рік	236
АБ	Звіт із праці за IV квартал 2019 р.	237
АВ	Штатний розпис на 2020 рік	239
АГ	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку Шепетівського коледжу ПДРТУ на 2017 рік	242
АД	Розрахунково-платіжна відомість за видами оплат за вересень 2020 р.	249
АЕ	Характеристика податків і обов'язкових платежів Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ	250
АЖ	Меморіальний ордер № 5-авт за грудень 2019 р.	251
АЙ	Журнал-Головна за грудень 2019 р.	253
АК	Рекомендоване положення про відділ бухгалтерського обліку Шепетівського фахового коледжу ПДАТУ	270
АЛ	Завдання внутрішніх аудиторів та фахівців бухгалтерської служби	277