

УДК: 343.148.5

DOI: <https://doi.org/10.32366/2523-4269-2022-78-1-191-199>



**Шевчук Галина Вікторівна,**

судовий експерт

сектору економічних досліджень

(Рівненський науково-дослідний

експертно-криміналістичний центр МВС України, м. Рівне)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9820-0451>

## **ПОСЛІДОВНІСТЬ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ НАРАХУВАННЯ ТА ВИПЛАТИ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

*Статтю присвячено питанням, пов'язаним із методикою проведення дослідження розрахунків за виплатами працівникам у бюджетних установах під час проведення судово-економічної експертизи. Наведено приклади документів, що слугують основним джерелом інформації в ході проведення дослідження. Зазначено методи та практичні прийоми, які використовуються в процесі реалізації дослідження. Викладено алгоритм здійснення дослідницьких процедур операцій із нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах під час проведення судово-економічної експертизи.*

**Ключові слова:** заробітна плата; бюджетна сфера; видатки на заробітну плату; спеціальні знання; висновок; судово-економічна експертиза; судово-експертна діяльність.

**Постановка проблеми.** Конституція України гарантує кожному громадянину право на працю, що передбачає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується.

Облік розрахунків з оплати праці є доволі складною ділянкою облікового процесу на різних підприємствах, у тому числі й у бюджетній сфері. Видатки на заробітну плату мають найбільшу питому вагу в кошторисах і складають основну суму загальних видатків, а тому облік праці та її оплати в бюджетних установах є особливо важливою ділянкою обліку. Оплата праці є найбільш суперечливою категорією в системі економічних показників, оскільки віддзеркалює різноманітні інтереси сторін суспільно-трудових відносин. Великий обсяг первинних і зведених документів з оплати праці в роботі бухгалтера та часта зміна нормативно-правової бази потребує постійного моніторингу обліку розрахунків з оплати праці та його удосконалення відповідно до вимог часу.

Як свідчить експертна практика, значна кількість порушень і корисливих зловживань допускається під час здійснення операцій, пов'язаних саме з розрахунками щодо оплати праці.

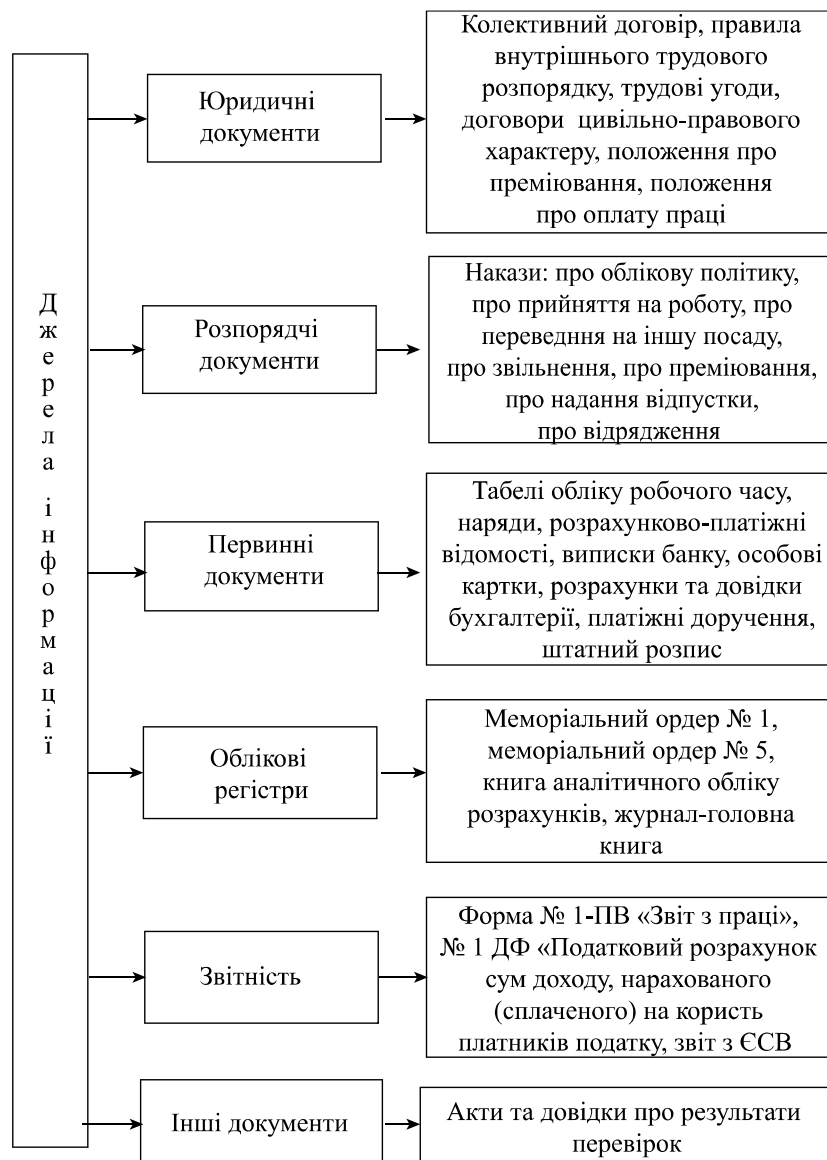
**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Особливостям обліку заробітної плати в бюджетних установах присвятили свої публікації такі вчені, як О. В. Гамова, Л. К. Феофанов, В. Г. Васильєва, Л. В. Бабенко. У сфері судової експертизи цю тематику висвітлювали у своїх працях І. А. Волкова, Н. О. Кушакова, Т. О. Саніна, А. П. Чередниченко. Проте ще досі розгорнутої послідовності дослідження операцій із нарахування та виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ не було запропоновано, що й зумовлює актуальність обраної теми.

**Метою статті** є узагальнення основних етапів проведення дослідження операцій із нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах під час проведення судово-економічної експертизи.

**Виклад основного матеріалу.** Предметом проведення судових економічних експертиз операцій із нарахування та виплати заробітної плати є достовірність та обґрунтованість відображення таких операцій у системі бухгалтерського обліку та податкової звітності, які потребують спеціальних знань експерта-економіста для встановлення істини.

Експерти в межах своєї компетенції проводять дослідження та надають висновки тільки на підставі наявних у матеріалах справи документів, які підтверджують господарські операції, відповідно до вимог чинного законодавства, яким регулюється документування та відображення в обліку і звітності операцій із нарахування та виплати заробітної плати.

До джерел інформації під час проведення економічних експертиз із нарахування та виплати заробітної плати належать: законодавчі документи про працю, книги, реєстри та документи, ведення яких передбачено законодавством про працю, первинні облікові документи, звітність, договори цивільно-правового характеру, трудові угоди, акти перевірок тощо (схема 1).



**Схема 1.** Джерела інформації для дослідження розрахунків з оплати праці

Під час визначення обґрунтованості операцій щодо нарахування та виплати заробітної плати експерти досліджують табелі обліку, укладені трудові угоди, накази про прийняття на роботу, про відрядження, про відпустки, про звільнення, про преміювання, інші документи, які впливають на визначення заробітної плати працівників. Завдання експерта на цьому етапі полягає в тому, щоб, отримавши фактичні дані, зіставити їх із зазначеними критеріями й виявити відхилення, з'ясувавши таким чином неузгодженості, помилки й неточності.

Крім основних об'єктів експертизи, джерелами інформації зазвичай є і дані оперативного та статистичного обліку, розпорядчі (адміністративні) і планові документи, зокрема списки робітників підприємства і документи про їх прийом та звільнення, відпустки, відомості про невиходи і прогули, накази про порушення трудової дисципліни, звіти про виконання норм виробітку, а також інші матеріали, що дають змогу з'ясувати обставини, які належать до предмета економічної експертизи (акти перевірки, висновки експертів інших фахів та ін.) [2, с. 158–162].

При цьому експертом застосовуються такі методичні прийоми: документальна перевірка (перевірка документів за формою, арифметична й нормативна перевірка) та зіставлення документів (схема 2).



**Схема 2. Методи та способи, що застосовуються під час дослідження операцій із нарахування та виплати заробітної плати**

Основними прийомами документальної перевірки є:

- 1) перевірка правильності й обґрунтованості відображення господарських операцій на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку;
- 2) перевірка правильності відображення господарських операцій у підсумкових документах – бухгалтерській та фінансовій звітності;
- 3) перевірка відповідності проведених операцій вимогам нормативних документів.

Метод зіставлення полягає в порівнянні змісту й реквізитів різних документів бухгалтерського й податкового обліку та виявленні суперечностей і розбіжностей між ними.

Метод документальної перевірки застосовується в комплексі з методом зіставлення бухгалтерських документів [3, с. 37].

Після отримання матеріалів судової експертизи або експертного дослідження судовий експерт, якому доручено його виконання, проводить дослідження в межах поставлених на

вирішення запитань у порядку, обумовленому логічною послідовністю проведення дослідження.

Послідовність проведення досліджень операцій з нарахування та виплати заробітної плати подано в таблиці 1 [4, с. 110].

Таблиця 1

**Послідовність проведення дослідження операцій із нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах**

Стадія	Зміст процедури дослідження
Початкова	Ознайомлення з наданими для дослідження матеріалами
	Перевірка наявності та повноти матеріалів, за необхідності – порушення клопотання про надання додаткових матеріалів
Основна	Підбір нормативно-правових актів, методів і методик дослідження
	Перевірка первинних документів з обліку нарахування заробітної плати
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників
	Перевірка правильності нарахування та виплат за щорічну відпустку, премій і надбавок
	Перевірка дотримання термінів, порядку, документального оформлення та відображення в обліку нарахування заробітної плати
	Перевірка правильності здійснення утримання ПДФО, єдиного внеску, військового збору
	Перевірка відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку за рахунком 65
Перевірка правильності виплати заробітної плати для всіх категорій працівників	
Оформлення результатів	Складається висновок експерта або висновок експертного дослідження відповідно до встановленої форми виготовляється ілюстративний або додатковий матеріал, що додається до складеного висновку (додатки до висновку)

Експертному дослідженню передують попереднє ознайомлення з матеріалами кримінального провадження або цивільної справи, що подається для дослідження. Це необхідно для визначення повноти наданих для дослідження матеріалів, зокрема наявності необхідних документів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, висновків експертів інших спеціальностей, якщо це необхідно для дослідження, та інших матеріалів.

Якщо наданих матеріалів недостатньо для проведення дослідження та складання висновку щодо поставлених питань, експерт заявляє клопотання про надання додаткових або нових матеріалів.

Після вивчення та аналізу матеріалів справи експерт визначає напрямок дослідження й обирає той або інший практичний прийом, завдяки якому вдасться одержати конкретні дані для обґрунтування зроблених висновків щодо поставлених питань.

Експертне дослідження розпочинають із перевірки документального оформлення трудових відносин із працівниками. Перевіряються трудові договори, колективний договір, положення про оплату праці і преміювання, правила внутрішнього трудового розпорядку тощо, досліджується ступінь виконання штатної дисципліни, умови укладання трудових

договорів, обґрунтованість оплати праці за трудовими договорами (у тому числі за сумісництвом). Під час проведення експертного дослідження перевіряється наявність підписів і печаток на трудових договорах, правильність оформлення всіх реквізитів у первинних і кадрових документах [2, с. 159–160].

У ході дослідження операцій із нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах необхідно перевірити правильність застосування тарифних розрядів та відповідних їм тарифних ставок, посадових окладів відповідно до вимог законодавства. Під час перевірки правильності встановлення посадових окладів перевіряють наявність наказів про прийняття на посаду і документів, що підтверджують присвоєння відповідної категорії та відповідність посадового окладу присвоєній категорії. З цією метою перевіряють накази, особові справи, трудові книжки працівників, своєчасність проведення атестації та її результати тощо. При цьому також перевіряється дотримання бюджетною установою визначеної граничної чисельності працівників [5, с. 109].

Також відповідно до п. 1 ст. 51 Бюджетного кодексу України (далі – БК України) керівники бюджетних установ можуть утримувати чисельність працівників, військово-службовців, осіб рядового й начальницького складу та здійснювати фактичні видатки на зарплату (грошове забезпечення), включаючи видатки на премії та інші види заохочень чи винагород, матеріальну допомогу, лише в межах фонду зарплати (грошового забезпечення), затвердженого в кошторисах [1].

Оцінивши стан штатної та трудової дисципліни, експерт переходить до дослідження правильності нарахування заробітної плати. З цією метою він вивчає дані розрахунково-платіжних відомостей, особових рахунків.

Відомості про працівника та підстава для нарахування заробітної плати (оклад, кількість відпрацьованих днів, годин, виконання норми виробітку, пільги) відображаються в першій частині розрахунково-платіжної відомості. Нарахування заробітної плати за видами оплат здійснюється в другій частині відомості, а в третій – виплата авансу та утримання із нарахованих сум. В останніх колонках указується сума до виплати та підпис працівника.

Суми нарахованої заробітної плати за видами оплат та утримань із неї мають бути тотожними в розрахунково-платіжній відомості та особових рахунках, що відкриваються на кожного працівника.

Достовірність сум нарахованої заробітної плати за умови погодинної форми оплати праці перевіряється за даними табелів обліку робочого часу. Експерт установлює, чи підтверджуються записи в таблиці про невідпрацьований час відповідними документами (листочками про тимчасову непрацездатність, наказами про відпустки, повістками з військкоматів, викликами на сесію тощо).

Визначення обґрунтованості нарахування додаткової заробітної плати (матеріальна допомога, премії, вислуга років, робота в нічний і надурочний час, а також у святкові дні), передбаченої колективними договорами і трудовими угодами, повинно здійснюватися відповідно до наказів по підприємству. Ця інформація відображається в облікових рахунках працівників і в розрахункових відомостях.

Особливу увагу приділяють перевіряючі обґрунтованості встановлення надбавок, доплат, виплати премій та матеріальної допомоги керівникам, оскільки такі виплати можуть здійснюватися лише за рішенням органу вищого рівня в межах наявних коштів на оплату праці.

Під час перевірки обґрунтованості встановлення надбавок, доплат за вислугу років перевіряється правильність визначення стажу роботи. Основним документом для



визначення стажу роботи є трудова книжка та інші документи, які відповідно до законодавства підтверджують стаж роботи.

За особовими рахунками працівників перевіряють правильність розрахунку відпустки, вихідної допомоги, зарплати під час відряджень, при цьому звертають увагу на правильність визначення середньої зарплати.

Не залишається без уваги і депонована заробітна плата.

За реєстром депонованих сум перевіряється достовірність, повнота та правильність внесення до реєстру сум заробітної плати та стипендій, не виплачених своєчасно в установленій для цього термін. Перевіряють достовірність проведення виплат депонованих сум. При цьому дані реєстру зіставляють з відомостями про виплату заробітної плати, стипендій, видатковими касовими ордерами, платіжними дорученнями та бухгалтерськими довідками про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув.

Одночасно з перевіркою правильності нарахування заробітної плати експерт повинен перевірити і порядок нарахування роботодавцями внесків до державних цільових фондів, базою для визначення яких є фактичні витрати на оплату праці найманих робітників, а саме:

- податок на доходи фізичних осіб;
- військовий збір;
- інші неподаткові утримання (аліменти, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо).

Крім того, у ході дослідження проведених виплат працівникам бюджетних установ потрібно перевірити:

- порядок виплати заробітної плати працівникам за сумісництвом;
- розрахунок виплат працівникам, обчислення яких здійснюється на основі середньої заробітної плати працівника;
- цільове використання коштів загального фонду на оплату праці працівників бюджетних установ. Оскільки ці кошти, згідно зі ст. 55 БК України – це захищені видатки Державного бюджету;
- джерела контролю виплат працівникам – штатні розписи, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, нормативи виробітку, основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова, оперативна та статистична звітність, генеральні й галузеві угоди, трудові угоди, колективні договори, облікові листи, довідки й розрахунки для нарахування виплат працівникам;
- точність нарахування та сплати єдиного соціального внеску;
- своєчасне визначення неотриманих сум для заробітної плати.

Оскільки первинні документи регулюють нарахування, виплати заробітної плати та трудові відносини, вони важливі під час контролю з оплати праці. Установа повинна чітко визначити обов'язки щодо обліку виплат працівникам, а саме: облік використання робочого часу та особового складу, розрахунки з працівниками та службовцями тощо.

Перелік дослідницьких процедур операцій щодо нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах, методи та об'єкти дослідження наведено далі в таблиці 2.

**Процедури дослідження операцій з нарахування та виплати заробітної плати  
в бюджетних установах**

№ п/п	Перелік дослідницьких процедур	Методи дослідження	Об'єкти дослідження
1.	Перевірка наявності затвердженого Колективного договору, положення про оплату праці та про преміювання	Нормативна перевірка	Колективний договір; положення про преміювання; штатний розпис; тарифікаційний список; правила внутрішнього трудового розпорядку; трудові угоди; особові картки
2.	Перевірка оформлення первинної документації і правильності нарахування зарплати для всіх категорій працівників, щодо яких застосовуються різні системи оплати праці	Перевірка документів за формою та змістом, арифметична перевірка та нормативна перевірка, зіставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази, таблиці обліку робочого часу, особові картки, штатний розпис, наряди
3.	Перевірка правильності нарахування премій, надбавок, доплат, виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік тощо	Перевірка документів за формою та змістом, арифметична перевірка та нормативна перевірка, зіставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази, положення про преміювання, таблиці обліку робочого часу
4.	Перевірка правильності виконаних нарахувань та утримань із заробітної плати, виплат заробітної плати, розрахунків із депонентами	Документальна перевірка, зіставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази, книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати, касова книга, меморіальний ордер № 5
5.	Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нарахованої заробітної плати	Перевірка документів за формою та змістом, арифметична перевірка та нормативна перевірка, зіставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази, особові картки на кожного співробітника, штатний розпис, особові рахунки
6.	Перевірка підтвердження повноти розкриття інформації про нарахування заробітної плати у фінансовій звітності	Перевірка документів за формою та змістом, арифметична перевірка та нормативна перевірка, зіставлення	Меморіальний ордер № 5, форма 1-ДФ, звіт з ЄСВ, оборотно-сальдова відомість, Головна книга, баланс
7.	Перевірка правильності виплати заробітної плати для всіх категорій працівників	Перевірка документів за формою та змістом, арифметична перевірка та нормативна перевірка, зіставлення	Розрахунково-платіжна відомість, накази, виписки банку, платіжні доручення

На стадії оформлення результатів проведеного дослідження судовим експертом складається висновок експерта або висновок експертного дослідження відповідно до встановленої форми та виготовляється ілюстративний або додатковий матеріал, який додається до складеного висновку (додатки до висновку).

**Висновки.** Оскільки заробітна плата працівника бюджетної сфери складається з багатьох компонентів, під час її нарахування виникають певні труднощі. Однією з умов правильної організації обліку розрахунків з оплати праці є чітке документування всіх операцій і подій. Експерт, який проводить економічні експертизи щодо нарахування та виплати

заробітної плати в бюджетних установах, повинен володіти повною інформацією про працівника, заробітна плата якого підлягає дослідженню, стосовно його стажу роботи, рангу, вислуги, відсотків надбавок і премій тощо, що забезпечить об'єктивність та повноту експертного дослідження. Дослідження нарахування заробітної плати в бюджетній сфері вимагає від експерта досконалого володіння знаннями нормативної та законодавчої бази, яка постійно оновлюється і вносить певні корективи в процес обліку розрахунків з оплати праці.

### Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України : кодекс від 08.07.2010 № 2456-6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17> (дата звернення: 15.12.2021).
2. Кушакова Н. О., Саніна Т. О., Чередниченко А. П. Судово-економічна експертиза : посібник. Дніпропетровськ : Дніпропетровський НДІСЕ Мін'юсту України, 2006. 207 с.
3. Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз : методика. Дніпропетровський НДІСЕ Міністерства юстиції України, 2003. 57 с.
4. Гамова О. В., Феофанов Л. К., Козачок І. А., Копитіна І. О. Особливості обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі. *Економічна наука*. 2019. № 1. С. 104–113.
5. 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.

### References

1. Biudzhetniyi kodeks Ukrainy : kodeks vid 08.07.2010 № 2456-6 [Budget Code of Ukraine : Code of 08.07.2010 № 2456-6]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17> (data zvernennia: 01.02.2021) [in Ukrainian].
2. Kushakova, N. O., Sanina, T. O., Cherednychenko, A. P. Sudovo-ekonomichna ekspertyza : posibnyk [Forensic economic expertise : a guide]. Dnipropetrovsk : Dnipropetrovskiy NDISE Miniustu Ukrainy, 2006. 207 s. [in Ukrainian].
3. Metody, sposoby ta pryimy, yaki vykorystovuyutsia pry provedenni sudovo-ekonomichnykh ekspertyz : metodyka [Methods, methods and techniques used in forensic economic examinations : methods]. Dnipropetrovskiy NDISE Ministerstva yustytitsii Ukrainy, 2003. 57 s. [in Ukrainian].
4. Hamova, O. V., Feofanov, L. K., Kozachok, I. A., Kopytina, I. O. (2019). Osoblyvosti obliku ta udoskonalennia audytu narakhuvannya zarobitnoi platy v biudzhethnii ustanovi [Features of accounting and improvement of the audit of payroll in the budget institution]. *Ekonomichna nauka*. № 1. S. 104–113 [in Ukrainian].
5. Vasylieva, V. H., Babenko, L. V., Tumanovska, O. V. (2019). Suchasnyi stan ta napriamy vdoskonalennia orhanizatsii obliku rozrakhunkiv z oplaty pratsi v biudzhethnii ustanovi [The current state and areas of improvement of the organization of accounting for payroll in the budget institution]. *Ekonomichnyi prostir*. № 146. S. 100–112 [in Ukrainian].

**Shevchuk Halyna,**

Forensic expert

Sector of economic research

(Rivne Scientific Research Forensic Centre, MIA of Ukraine, Rivne)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9820-0451>

### SEQUENCE OF RESEARCH OF OPERATIONS ON ACCRUATION AND PAYMENT OF SALARIES TO EMPLOYEES OF BUDGET INSTITUTIONS

*The article is devoted to issues related to the methodology of the study of payments for employees in budgetary institutions during the forensic economic examination. Examples of documents that serve as the main source of information in the study are given. The methods and practical techniques used in the process of research implementation are indicated. The algorithm of implementation of research procedures of operations on accrual and payment of wages in budgetary institutions during the forensic economic examination is presented. The relevance of the study is due to the fact that due to inconsistencies and complex system of domestic legislation on payroll, institutions commit violations of payroll. Forensic economics is a complex and time-consuming process in which a forensic economist needs to conduct a comprehensive analysis of the transactions under investigation and the facts relevant to the issues before him. To give a conclusion in the case, he must carefully examine all available documentation, using all available*



*methods of research of documentary data. The article presents the relevant methods of research according to textbooks and methods of forensic examinations, theoretical principles of reflection on the accounting data of budgetary institutions of operations for accrual and payment of wages, features of the study, schematically shows the stages and sequence of research operations for accrual and payment wages in budgetary institutions. The purpose and tasks of conducting an expert study of payroll are substantiated and the technology, procedures, directions and sequence of conducting a study of payroll in a budgetary institution are proposed. To solve the tasks set during the study of payroll in the budget institution, working documents of the expert are offered, which will be substantiated evidence of quality research procedures, namely: working documents of the inspection body, which established the fact of violation, working documents on the correctness of salaries for years of service, accrual of bonuses, allowances for complexity and intensity of work, reflection of the amounts of accrual of wages in accounting and reporting.*

**Key words:** salary; budget sphere; salary expenses; special knowledge; conclusion; forensic economic examination; forensic activity.

Надіслано до редколегії 30.12.2021  
Рекомендовано до публікації 11.01.2022