БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: https://doi.org/10.32689/2523-4536/70-17
УДК 343.98

Іванков В. М.
кандидат економічних наук,
Науково-дослідна судово-експертна установа
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-5513-4290

Ivankov Volodymyr
PhD in Economics,
Forensic Research Institution

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

FORENSIC AND ECONOMIC EXPERTISE OF SALARY CALCULATIONS IN BUDGET INSTITUTIONS

Проаналізовано законодавче регламентування нарахування та виплати заробітної плати, визначений алгоритм її дослідження для цілей судово-економічної експертизи. Виявлено інформаційні джерела бухгалтерського обліку щодо фонду оплати праці та колективного договору, структури заробітної плати, складу додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, матеріальної допомоги, нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ), відпускних для працівників бюджетних установ. Встановлено доцільність алгоритму судового експертного дослідження заробітної плати та систематизовано перелік основних даних, які забезпечать об'єктивною інформацією про матеріальні об'єкти, явища і процеси експерта для виявлення обставин справи.

Ключові слова: *судова економічна експертиза, бухгалтерський облік, бюджетна установа, заробітна плата, витрати, процедури судової економічної експертизи.*

The article is devoted to the issue of improving the tools of forensic and economic expertise of salary calculations of employees of budget institutions. The relevance of the study is determined by the need to systematize the methods of forensic economic expertise, customized for the tasks of establishing the reliability and truthfulness of the use of budget funds, which require a decision during a pre-trial investigation or court. The article analyzes the relationship between the methods of the forensic expert, such as knowledge of the nature of criminogenic processes and the methods of displaying salaries in the accounting system. A methodical approach was formed and the sequence of studying the issue of accrued basic and additional salaries for employees of a budget institution was modeled. During the study, a consistent accounting process was considered, where the objects of the forensic economic examination were identified as the wage fund according to its components: basic and additional salaries (by elements), the procedure for calculating salaries, accrual of other incentive and compensation payments, material assistance, unified social contribution (USC), vacation pay for employees of budget institutions. These calculations take into account changes in legislation under wartime conditions. For each of these objects, the forensic expert examines the primary labor documents, calculates the damages and determines the responsible persons. The main advantages of using an expert study of the employees' salaries in budget institutions are the creation of additional information opportunities for assessing the presence of criminal acts, taking into account the peculiarities of displaying expenses, taking into account the National provisions (standards) of accounting in the public sector. The practical results of the application of the methodological basis for the construction of conducting an expert economic study of salaries in budget institutions are the sequence of actions of the forensic expert in accordance with the algorithm of the accounting process. Such an approach will allow us to reveal the potential of the entire collection of tools of knowledge acquired through the practice of forensic economic expertise.

Keywords: *forensic economic expertise, accounting, budgetary institution, salary, expenses, procedures of forensic economic expertise.*

Постановка проблеми. Судова економічна експертиза забезпечує органи кримінального провадження об'єктивною інформацією про матеріальні об'єкти, явища і процеси щодо обставин справи. Заробітна плата бюджетних установ є одним із найтиповіших об'єктів, на які спрямовуються зусилля судових експертів. Однак попри добре опрацьовану сутність

проблематики цього об'єкта експертного дослідження, судова практика свідчить про значні обсяги злочинних дій щодо незаконного нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах.

Сучасна методологія формування даних про використання бюджетних коштів ґрунтується на нормах Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), якими визначено методологічні підходи до побудови релевантної та транспарентної інформації про витрати бюджетних установ. Дія цих стандартів та відповідних методик обліку для суб'єктів державного сектору відбувається вже близько п'яти років. Однак ґрунтовні новації впровадження НП(С)БОДС до сьогодні залишають питання відображення в обліку та фінансовій звітності окремих операцій дуже проблематичними. До таких об'єктів відноситься і облікове відображення нарахованої та виплаченої заробітної плати. У цих умовах актуалізується висвітлення нормативних та інформаційних даних щодо заробітної плати бюджетних установ як об'єкту судово-економічної експертизи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові роботи провідних вітчизняних науковців Амеліної А., Дікань Л., Дуфенюк О., Клименко Н., Перевозової І., Цивінського О. присвячені призначенню та виконанню судово-економічних експертиз в світлі застосування норм чинного законодавства кримінального провадження. Розробками питань економічних судово-експертних досліджень в контексті окремих об'єктів займалися фахівці-практики Аханкіна Т. [1] та Курочкіна С.[2] щодо документального підтвердження збитків, Топчій В. [3] та Олєйнічук О. [4] з кримінально-правової характеристика невиплат заробітної плати та багато ін. Специфіку облікового відображення та проблематику методологічного забезпечення бухгалтерського обліку заробітної плати бюджетних установ за новими стандартами досліджували визнані науковці Колєсніченко А. [5], Ларікова Т. [6], Сушко Н. [7], Ловінська Л. [8], Свірко С. [9], Коритник Л. [10], які адаптували більшість питань обліково-аналітичного забезпечення до практики діяльності бюджетних установ. Разом з тим в умовах динамічних змін законодавства в цій сфері, складності застосування при проведенні судово-експертного вивчення заробітної плати бюджетних установ виникає потреба комплексної системної алгоритмізації застосування інструментів експертизи до інформаційної бази бюджетної установи в частині даних про нарахування та виплату заробітної плати працівникам.

Мета статті. Застосувавши знання щодо відображення операцій з нарахуванням та виплатою заробітної плати в бухгалтерському обліку бюджетних установ, визначимо можливості їх використання інструментами судово-економічної експертизи для з'ясування обставин, що мають значення для досудового розслідування й подальшого судового розгляду, що становить мету даної статті. Передумови пізнання визначаються потребами слідства щодо криміналістичної характеристики незаконного або нецільового використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету на заробітну плату, про що формулюється завдання встановлення достовірності та істинності відповідно до чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу. Розрахунки з працівниками були і залишаються найскладнішою ділянкою облікової роботи, а тому проведення судової експертизи цієї ділянки потребує великих трудовитрат. Для їх оптимізації та ефективного використання доцільно структурувати послідовність виконання судово-економічної експертизи за складовими, які відображають логіку інформаційного забезпечення експертизи щодо заробітної плати: мета експертного дослідження, об'єкти експертизи, джерела інформації експертного дослідження, методи та процедури експертного дослідження, узагальнення результатів дослідження. Мета експертного дослідження операцій з заробітної плати бюджетної установи завжди формулюється, виходячи із задач, поставлених перед судовим експертом. Загальний (типовий) підхід дозволяє сформулювати мету, як дослідження законності операцій з нарахування та виплати заробітної плати та обчислення єдиного соціального внеску (надалі – ЄСВ), а також відпускних, інших виплат, де базою розрахунку виступає заробітна плата працівника. Зважаючи на чітко визначений склад заробітної плати, її об'кти доцільно ідентифікувати наступним чином: фонд оплати праці, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата (за елементами), порядок розрахунку заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, матеріальна допомога, нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ), відпускні для працівників бюджетних установ. По кожному з цих об'єктів судовий експерт досліджує первинні документи з праці, розраховує завдані збитки та визначає відповідальних осіб.

Джерелами інформації для дослідження операцій із заробітної плати є усталений їх

перелік: нормативно-правові документи, внутрішні нормативні документи, первинні документи, регістри синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку, фінансова звітність. Разом з тим, особливості бухгалтерського обліку заробітної плати бюджетних установ за НП(С)БОДС та плинність законодавчих змін потребують детального дослідження за цими складовими об'єкту судової експертизи.

Головним джерелом наповнення фонду оплати праці для посадових осіб бюджетних установ є кошти державного та місцевих бюджетів.

Відповідно до ст. 51 Бюджетного кодексу України [11], розпорядники бюджетних коштів утримують чисельність працівників та здійснюють фактичні видатки на заробітну плату, включаючи видатки на премії та інші види заохочень чи винагород, матеріальну допомогу, лише в межах фонду заробітної плати, затвердженого для них у кошторисах.

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розписом, за яким в установі встановлюється організація, структура, штати і посадові оклади працівників. Відповідно до Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [12].

Заробітна плата є об'єктом судової експертизи за кожним її елементом (табл. 1).

Згідно зі ст. 4 КЗпП оплата праці регламентована низкою нормативних актів [13]. Умови оплати праці в бюджетних установах [16] зафіксовані в галузевих наказах, а оклади працівників бюджетних установ встановлюються в чітко визначених розмірах, унормованих Постановою № 268 [14], доповнених наказом Мінекономіки від 23.03.2021 р. № 609 [15] (далі – Наказ № 609). На величину оплати праці впливає складність та умови виконуваної роботи, професійно-ділові якості працівника, результати його праці та господарської діяльності установи. Ці обставини знаходять своє відображення в надбавках, преміях та інших заохочувальних виплат, які затверджуються в кожній бюджетній установі Колективним договором, Положенням про оплату праці, Положенням про преміювання та іншими.

Додаткова заробітна плата працівників апарату органів виконавчої влади (Постанова № 268) [14] включає надбавки, доплати та премії (табл. 2).

Таблиця 1

Структура заробітної плати бюджетної установи

Заробітна плата		
Основна заробітна плата	**Додаткова заробітна плата**	**Інші заохочувальні та компенсаційні виплати**
Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.	Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.	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.

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Таблиця 2

Перелік видів додаткової заробітної плати працівників бюджетних установ

Надбавки	**Доплати**	**Премії**
За ранг; за вислугу років; за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи: керівникам структурних підрозділів, їх заступникам, спеціалістам – у розмірі до 50% посадового окладу (з урахуванням надбавки за ранг та вислугу років); службовцям – у розмірі до 50% посадового окладу з урахуванням надбавки за вислугу років	Науковий ступінь; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; виконання обов'язків тимчасово відсутнього керівника структурного підрозділу, його заступника	Конкретні умови, порядок та розміри преміювання працівників визначаються у положенні про преміювання

Джерело: складено автором за матеріалами [14]

Окремо судовий експерт має дослідити такий вид надбавки, як надбавку за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи. У разі несвоєчасного виконання завдань, погіршення якості роботи і порушення трудової дисципліни зазначена надбавка скасовується або розмір її зменшується. Це має бути зафіксовано у внутрішніх документах установи.

Додаткова заробітна плата працівників бюджетних установ включає надбавки, доплати та премії [15] (таблиця 3).

Судово-економічний експерт, оцінюючи призначення надбавок працівникам бюджетної установи, досліджує, яким чином в Положенні про оплату праці зафіксовано види, обсяги та умови призначення, умови скасування.

Умови, порядок та обсяги преміювання працівників визначаються у Положенні про преміювання відповідної установи. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. До них належать:

1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках.

2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер.

3. Матеріальна допомога систематична (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом, тощо) та разова (у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання).

4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі не включаються до складу заробітної плати.

Судово-економічний експерт враховує наявність інших виплат, які не входять до нарахування на фонд оплати праці (п. 3 Інструкції № 5) [17].

В умовах воєнного стану окремими законодавчими нормами додатково врегульовано питання оплати праці працівників державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету [18; 19].

Важливою частиною судового експертного дослідження є встановлення правових відносин працівника і бюджетної установи, на підставі трудового договору, який на час дії воєнного стану зазнав змін відповідно до ч. 1 ст. 2 Закону № 2136 [18]. Обов'язковість укладання трудового договору у письмовій формі (Стаття 24 КЗпП визначає випадки, коли дотримання письмової форми є обов'язковим) коригується ч. 1 ст. 2 Закону № 2136 у період

Таблиця 3

Види додаткової заробітної плати для цілей судово-експертного дослідження

Надбавки	Доплати	Премії
а) за високу професійну майстерність для робітників III розряду в розмірі 12%, IV розряду – до 16, V розряду – до 20, VI розряду – до 24% відповідної тарифної ставки. Надбавки встановлюються робітникам, які стабільно забезпечують високу якість виконуваних робіт. Зазначені надбавки не виплачуються за той місяць, в якому виявлено зниження якості виконуваних робіт. У разі неякісного виконання робіт, невиконанні установлених норм трудових витрат надбавки за професійну майстерність відміняються повністю;; б) за складність, напруженість у роботі в розмірі до 50 відсотків тарифної ставки (місячного окладу)	а) робітникам, зайнятим на роботах із важкими і шкідливими умовами праці, у розмірі до 12%, за роботу в особливо шкідливих умовах – до 24 відсотків тарифної ставки (посадового окладу); б) бригадирам із числа робітників, що не звільнені від основної роботи залежно від кількості робітників у бригаді, обсягів та специфіки виконуваних робіт у розмірі до 25 відсотків ставки розряду, присвоєного бригадиру, та ланковому до 50% розміру доплати бригадиру; в) за суміщення професій (посад), розширення зони обслуговування або збільшення обсягів виконуваних робіт без обмежень розмірів цих доплат, за рахунок і в межах економії фонду оплати праці, утвореного за тарифними ставками (посадових окладах) вивільнюваних працівників; г) за роботу в нічний час у розмірі до 35 відсотків годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи з 22 до 6 години ранку	Розмір премії визначається робітникам залежно від їхнього вкладу в кінцеві результати роботи. Конкретний розмір премії робітників граничними розмірами не обмежується

Джерело: складено автором за матеріалами [15]

дії воєнного стану. Згідно з ч. 2 ст. 2 в період дії воєнного стану:

умова про випробування працівника під час прийняття на роботу може встановлюватися для будь-якої категорії працівників;

для оперативного залучення до виконання роботи нових працівників, а також усунення кадрового дефіциту та браку робочої сили, зокрема, внаслідок фактичної відсутності працівників, які евакуювалися в іншу місцевість, перебувають у відпустці, простої, тимчасово втратили працездатність або місцезнаходження яких тимчасово невідоме, роботодавці можуть укладати з новими працівниками строкові трудові договори на період дії воєнного стану або на період заміщення тимчасово відсутнього працівника [18]. Отже, положення ч. 3 ст. 26 КЗпП, що визначає перелік категорій працівників, для яких заборонено встановлювати випробування, у період дії воєнного стану не застосовується. Норма Закону № 2136 надає роботодавцю можливість приймати нових працівників за строковими трудовими договорами на період дії воєнного стану або на період заміщення тимчасово відсутнього працівника незалежно від причини його відсутності [18].

В умовах воєнного стану працівникам бюджетних установ оплата простою нараховується у розмірі 2/3 тарифної ставки (окладу) заробітної плати, що передбачено ст. 113 КЗОТ відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 07.03.2022 р. № 221 «Деякі питання оплати праці працівників державних органів…» [20].

Матеріальна допомога є окремим елементом об'єкту судово-економічної експертизи при її вивченні, оскільки оплата праці в бюджетних установах включає допомогу на оздоровлення та допомогу на вирішення соціально-побутових питань. Матеріальна допомога на оздоровлення (п. 2.3.3 Інструкції № 5) – входить до складу зарплати [17].

Матеріальна допомога разового характеру (п. 3.31 Інструкції № 5) – не входить до складу зарплати, за умови разового характеру [17]. В подальшому це слід враховувати у зв'язку з сумами нарахованих внесків на фонд заробітної плати, що важливо при визначенні збитків.

Разом з щорічною відпусткою виплачується допомога на оздоровлення (ст. 12 Закону про відпустки) [21]. Судовий експерт підтверджує наявність обґрунтування виплат, а саме: заява працівника про надання йому щорічної відпустки та заява працівника на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення, відповідний наказ керівника бюджетної установи про надання щорічної відпустки, нарахування відпускних та матеріальної допомоги.

Надання матеріальної допомоги керівникам органів виконавчої влади та інших органів, їх заступників здійснюється у порядку та розмірі, установлених Постановою № 268 [14], у межах затверджених видатків на оплату праці. Рішення про зазначені виплати приймається органом вищого рівня. На оподаткування матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань впливає те, чи включена вона до фонду зарплати, тобто чи має статус нецільової благодійної допомоги. При цьому ПДФО та військовий збір не стягуються у межах суми допомоги, що сукупно за звітний рік не перевищує граничного розміру доходу за підпунктом 169.4.1 Податкового кодексу України [22].

Податкова соціальна пільга на суму допомоги не застосовується, через її джерело виплати, яким не є фонд заробітної плати. ЄСВ із допомоги не нараховується, оскільки вона не є частиною зарплати за Інструкцією № 5 [17].

Судовому експерту, оцінюючи збитки внаслідок неправомірного застосування норм, слід виходити з того, що оподаткування матеріальної допомоги, яка входить до фонду оплати праці, здійснюється на загальних підставах, зокрема: ПДФО 18%, військовий збір 1,5% та ЄСВ 22% (у осіб з інвалідністю – 8,41%).

Інша ситуація складається щодо матеріальної допомоги для робітників зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів. Відповідно до п. 2.2. Наказу № 609 [15] визначено, що матеріальна допомога, у тому числі на оздоровлення, надається у розмірі середньомісячного заробітку, крім матеріальної допомоги на поховання – в межах установленого фонду оплати праці.

Тобто матеріальна допомога на оздоровлення для робітників надається в межах фонду оплати праці та не має обов'язкового статусу. Якщо обов'язковість статусу врегульована у Колективному договорі, то матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань, отримає статус обов'язковості – в межах фонду оплати праці на підставі рішення керівника.

Судовий економічний експерт враховує методику бухгалтерського обліку виплат працівникам, яка визначена НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» [23], визначаючи розмір витрат, пов'язаних з виплатами.

Визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного

періоду та нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, якщо інші НПСБОДС не вимагають включення таких витрат до собівартості активу. Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань, а виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

Основним джерелом інформації про використання робочого часу у бюджетних установах є дані табеля обліку використання робочого часу (типова форма № П-5 згідно наказу Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489) [24].

У період воєнного стану відбулися зміни щодо нормальної тривалості робочого часу працівників, яка не може перевищувати 60 годин на тиждень, але є категорії працівників, яким встановлюється скорочена тривалість робочого часу [18].

Згідно з Законом № 2136 у період дії воєнного стану діють і інші норми щодо регламентації робіт, зокрема, для жінок, осіб з інвалідністю тощо, які за певних обставин судовий експерт також має враховувати. Передбачено скорочену тривалість робочого часу для окремих категорій працівників бюджетних установ, таких як працівники розумової праці, діяльність яких пов'язана з підвищеним інтелектуальним і нервовим напруженням, зокрема лікарі, викладачі, вчителі.

Регулярність виплати заробітної плати визначена вимогами статті 115 Кодексу законів про працю України та статтею 24 Закону України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995 та Колективним договором роботодавця [25].

При виплаті заробітної плати в системі бухгалтерського обліку здійснюється нарахування витрат на оплату праці та нарахування ЄСВ на всю суму заробітної плати такими проведеннями, які виступають одним із інформаційних джерел щодо об'єкту експертного дослідження (таблиця 4).

У кінці звітного періоду нараховані витрати закриваються на фінансові результати на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Серед об'єктів судової економічної експертизи під час дослідження заробітної плати розрахунки по єдиному соціальному внеску (ЄСВ) впливатимуть на суму визначення збитків, якщо буде виявлено незаконні дії відповідальних осіб.

Нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ) регулює Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464 [25].

Мінімальна база нарахування ЄСВ – мінімальна заробітна плата. Єдиний соціальний внесок нараховується на зарплату працівників, якщо її розмір не перевищує 15 розмірів мінімальної заробітної плати. Урядом визначено перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які включають перелік виплат у грошовій та в натуральній формах [22]. Цей перелік також слід брати до уваги судовому експерту у разі встановлення неправомірного нарахування таких виплат.

Утримання із заробітної плати, до яких відносять податкові та неподаткові утримання мають ретельно досліджуватись судовим експертом зважаючи на підстави їх здійснення. До податкових утримань відносять податок на доходи фізичних осіб (18%) (розд. IV Податкового кодексу та військовий збір (1,5%) [22].

До неподаткових утримань належать суми для покриття заборгованості працівника, для забезпечення виконання зобов'язань перед третіми особами (аліменти та інші виплати за виконавчими документами, виплати третім особам за заявою працівника) та профспілкові внески.

Джерелом інформації для судово-економічного експерта є дані аналітичних регістрів бухгалтерського обліку, де відображено утримання із заробітної плати (табл. 5).

Таблиця 4

Облік нарахування витрат на оплату праці та нарахування ЄСВ

Операція	Дебет	Кредит
Нарахування заробітної плати	8011 "Витрати на оплату праці". 8111 "Витрати на оплату праці"	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
Нарахування ЄСВ	8012 «Відрахування на соціальні заходи» 8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Джерело: складено автором за матеріалами [12; 23; 25]

Таблиця 5

Типова кореспонденція щодо обліку утримань із заробітної плати бюджетних установ

Господарська операція	Дебет	Кредит
Утримання ПДФО і ВЗ	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
Утримання інших податків	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6513 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит 6514 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках 6515 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування 6516 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків 6517 Розрахунки з працівниками за позиками банків 6518 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання 6519 Інші розрахунки за виконані роботи

Джерело: складено автором за матеріалами [12; 23; 25]

В рамках завдання підтвердити законність розрахунків по заробітній платі, поставленого перед судовим експертом, він має дослідити правильність застосування податкової соціальної пільги, оскільки база для розрахунку ПДФО під час нарахування зарплати може зменшуватися на суму податкової соціальної пільги (далі – ПСП).

Завдання, поставлені перед судовим експертом щодо законності отриманих виплат у бюджетній установі стосуються також правильності розрахунку та виплати відпускних. Закон № 504 встановлює державні гарантії права на відпустки працівників, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи [21]. Судовий експерт фіксує докази нарахування середньої заробітної плати, компенсаційних виплат, які здійснюються внаслідок невикористаних відпусток, враховуючи зміни в законодавстві щодо скасування коригування заробітку на коефіцієнт підвищення окладів (з 12 грудня 2020 р.) та зміни щодо визначення простоїв, відпусток за власний рахунок, неповний робочий день, тощо, внаслідок дії військового стану в Україні [27].

Підсумовуючи узагальнений підхід щодо нормативної регламентації нарахування та виплати заробітної плати працівників бюджетних установ, яка виступає об'єктом судової експертизи, визначаємо концепцію проведення дослідження з урахуванням логіки та специфіки відображення цих операцій.

Висновки. Послідовність дослідження розрахунків заробітної плати бюджетної установи під час судової експертизи визначається логікою відображення первинних документів в системі бухгалтерського обліку, що дозволило сформувати власний алгоритм експертного дослідження: фонд оплати праці, основна заробітна плата, склад додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, матеріальна допомога, нарахування єдиного соціального внеску, відпускних для працівників бюджетних установ. Оскільки в основі гносеологічного пізнання об'єктів експертизи знаходяться спеціальні знання відповідної галузі, під час виконання завдання судовому економічному експерту на практиці доцільно використовувати такий удосконалений порядок вивчення заробітної плати бюджетних установ.

Список використаних джерел:

1. Аханкіна Т. О. Щодо компетенції експерта при документальному підтвердженні збитків від нестачі товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів у приватних підприємців. *Криміналістика і судова експертиза*. 2021. С. 584–589. DOI: https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.59

2. Курочкін С. Г. Визначення матеріальної шкоди та (або) збитків при проведенні будівельно-технічного дослідження. *Криміналістика і судова експертиза.* 2021. С. 543–552. DOI: https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.55)

3. Топчій В. В. Кримінально-правова характеристика невиплати заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат (ст. 175 КК України): автореф. дис… канд. юрид. наук:12.00.08. Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів. 2009. 18 с.

4. Олєйнічук О. Кримінально-правове дослідження відповідальності за безпідставну невиплату заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. ВНЗ "Нац. акад. упр.". Київ. 2018. 22 с.

5. Колєсніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. *Фінанси і облік, банківська справа та страхування*. 2020. № 4 (20). С. 136–143. DOI: https://doi.org/10.15802/rtem2020/228859

6. Ларікова Т. Аналіз національних стандартів, що регулюють бухгалтерський облік активів розпорядників бюджетних коштів, гармонізованих з МСБОДС. *Економічний простір*. 2018. № (131). С. 140–151.

7. Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Державний бухгалтер і аудитор*. 2012. № 1. С. 11–17.

8. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 99–115

9. Свірко С. В., Фаріон А. І. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України. *Незалежний аудитор*. 2013. № 4. С. 19–27

10. Коритник Л. П. Удосконалення звітності суб'єктів державного сектору в умовах транспарентності бюджетного процесу. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 1. С. 101–110

11. Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 30.04.2023).

12. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 30.04.2023).

13. Кодекс законів про працю України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text (дата звернення: 30.04.2023).

14. 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. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/268-2006-%D0%BF#Text (дата звернення: 30.04.2023).

15. Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів: Наказ Мінекономіки від 23.03.2021 р. № 609. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0474-21#Text (дата звернення: 30.04.2023).

16. 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 № 1298. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF#Text (дата звернення: 30.04.2023).

17. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державним комітетом статистики України від 13.01.2004 р. № 5. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text (дата звернення: 30.04.2023).

18. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2136-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text (дата звернення: 30.04.2023).

19. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text (дата звернення: 30.04.2023).

20. Деякі питання оплати праці працівників державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, що фінансуються або дотуються з бюджету, в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2022 р. № 221. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/221-2022-%D0%BF#Text (дата звернення: 30.04.2023).

21. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 30.04.2023).

22. Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 30.04.2023).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Мінфіну від 29.12.2011 №1798. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text (дата звернення: 30.04.2023).

24. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text (дата звернення: 30.04.2023).

25. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text (дата звернення: 30.04.2023).

26. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затв. Постановою Кабінету міністрів України № 1170 від 22.12.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF#Text (дата звернення: 30.04.2023).

27. Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text (дата звернення: 30.04.2023).

References:

1. Akhankina T.O. (2021) Shhodo kompetenciji eksperta pry dokumentaljnomu pidtverdzhenni zbytkiv vid nestachi tovarno-materialjnykh cinnostej abo ghroshovykh koshtiv u pryvatnykh pidpryjemciv [Regarding the expert's competence in documentary confirmation of losses due to lack of goods and material values or cash from private entrepreneurs]. *Kryminalistyka i sudova ekspertyza,* p. 584–589. DOI: https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.59

2. Kurochkin S. Gh. (2021) Vyznachennja materialjnoji shkody ta (abo) zbytkiv pry provedenni budiveljno-tekhnichnogho [Determination of material damage and (or) damages during construction and technical research]. *Kryminalistyka i sudova ekspertyza*, p. 543–552. DOI: https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.55

3. Topchij V. V. (2009) Kryminaljno-pravova kharakterystyka nevyplaty zarobitnoji platy, stypendiji, pensiji chy inshykh ustanovlenykh zakonom vyplat (st. 175 KK Ukrajiny) [Criminal-legal characteristics of non-payment of wages, stipends, pensions or other payments established by law (Article 175 of the Criminal Code of Ukraine)]. (Dissertation Abstract). Lviv: Lviv derzh. un-t vnutr. Sprav, 18 p.

4. Oljejnichuk O. (2018) Kryminaljno-pravove doslidzhennja vidpovidaljnosti za bezpidstavnu nevyplatu zarobitnoji platy, stypendiji, pensiji chy inshykh ustanovlenykh zakonom vyplat [Criminal legal investigation of liability for unjustified non-payment of wages, stipends, pensions or other payments established by law]: autoref. thesis ... candidate law Sciences: 12.00.08. National Academic Management University. Kyiv. 22 p.

5. Koljesnichenko A.S. (2020) Instytucionaljni aspekty modernizaciji systemy bukhghaltersjkogho obliku ta finansovoji zvitnosti v derzhavnomu sektori [Institutional aspects of modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector]. *Finansy i oblik, bankivsjka sprava ta strakhuvannja,* vol. 4 (20), pp. 136–143. DOI: https://doi.org/10.15802/rtem2020/228859

6. Larikova T. (2018) Analiz nacionaljnykh standartiv, shho reghuljujutj bukhghaltersjkyj oblik aktyviv rozporjadnykiv bjudzhetnykh koshtiv, gharmonizovanykh z MSBODS [Analysis of national standards regulating the accounting of assets of managers of budget funds, harmonized with the IAS]. *Ekonomichnyj prostir,* no. (131), pp. 140–151.

7. Sushko N., Ghizatulina L. (2012) Reformuvannja systemy bukhghaltersjkogho obliku v derzhavnomu sektori [Reforming the accounting system in the public sector]. *Derzhavnyj bukhghalter i auditor,* no. 1, pp. 11–17.

8. Lovinsjka L. Gh. (2016) Klasyfikacija rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku v derzhavnomu sektori za ekonomichnym zmistom u konteksti zaprovadzhennja novogho planu rakhunkiv [Classification of accounting accounts in the public sector by economic content in the context of the introduction of a new chart of accounts]. *Finansy Ukrajiny*, no. 1, pp. 99–115.

9. Svirko S. V., Farion A. I. (2013) Pobudova systemy rakhunkiv bukhghaltersjkogho bjudzhetnogho obliku v umovakh formuvannja integhrovanogho informacijnogho zabezpechennja upravlinnja derzhavnymy finansamy Ukrajiny [Construction of the system of accounts of budget accounting in the conditions of the formation of integrated information support for the management of public finances of Ukraine]. *Nezalezhnyj auditor*, no. 4, p. 19–27.

10. Korytnyk L.P. (2021) Udoskonalennja zvitnosti sub'jektiv derzhavnogho sektoru v umovakh transparentnosti bjudzhetnogho procesu [Improving the reporting of public sector entities in conditions of transparency of the budget process]. *Naukovi praci NDFI,* no. 1, pp. 101–110.

11. Biudzhetnyi kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine]: Zakon, Kodeks vid 08.07.2010 No. 2456-VI. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (accessed April 30, 2023).

12. Pro oplatu pratsi [On wages]: Zakon Ukrainy vid 24.03.1995 No. 108/95-VR. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text (accessed April 30, 2023).

13. Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy [Code of Labor Laws of Ukraine]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text (accessed April 30, 2023).

14. Pro uporiadkuvannia struktury ta umov oplaty pratsi pratsivnykiv aparatu orhaniv vykonavchoi vlady, orhaniv prokuratury, sudiv ta inshykh orhaniv [On streamlining the structure and conditions of remuneration of employees of executive bodies, prosecutor's offices, courts and other bodies]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.03.2006 No. 268. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/268-2006-%D0%BF#Text (accessed April 30, 2023).

15. Pro umovy oplaty pratsi robitnykiv, zainiatykh obsluhovuvanniam orhaniv vykonavchoi vlady, mistsevoho samovriaduvannia ta yikh vykonavchykh orhaniv, orhaniv prokuratury, sudiv ta inshykh orhaniv [On the conditions of payment of workers employed in the service of executive authorities, local governments and their executive bodies, prosecutor's offices, courts and other bodies]: Nakaz Minekonomiky vid 23.03.2021 No. 609. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0474-21#Text (accessed April 30, 2023).

16. Pro oplatu pratsi pratsivnykiv na osnovi Yedynoi taryfnoi sitky rozriadiv i koefitsiientiv z oplaty pratsi pratsivnykiv ustanov, zakladiv ta orhanizatsii okremykh haluzei biudzhetnoi sfery [On the remuneration of employees based on the Unified tariff grid of grades and coefficients for remuneration of employees of institu-

tions, establishments and organizations of certain branches of the budget sphere]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 30.08.2002 No. 1298. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF#Text (accessed April 30, 2023).

17. Instruktsiia zi statystyky zarobitnoi platy [Instruction on wage statistics]: Nakaz Derzhavnym komitetom statystyky Ukrainy vid 13.01.2004 No. 5. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text (accessed April 30, 2023).

18. Pro orhanizatsiiu trudovykh vidnosyn v umovakh voiennoho stanu [On the organization of labor relations under martial law]: Zakon Ukrainy vid 15.03.2022 No. 2136-IX. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text (accessed April 30, 2023).

19. Pro pravovyi rezhym voiennoho stanu [On the legal regime of martial law]: Zakon Ukrainy vid 12.05.2015 No. 389-VIII. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text (accessed April 30, 2023).

20. Deiaki pytannia oplaty pratsi pratsivnykiv derzhavnykh orhaniv, orhaniv mistsevoho samovriaduvannia, pidpryiemstv, ustanov ta orhanizatsii, shcho finansuiutsia abo dotuiutsia z biudzhetu, v umovakh voiennoho stanu [Some issues of remuneration of employees of state bodies, local self-government bodies, enterprises, institutions and organizations financed or subsidized from the budget, in conditions of martial law]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 7 bereznia 2022 No. 221. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/221-2022-%D0%BF#Text (accessed April 30, 2023).

21. Pro vidpustky [On holidays]: Zakon Ukrainy vid 15.11.1996 No. 504/96-VR. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text (accessed April 30, 2023).

22. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine]; Zakon, Kodeks vid 02.12.2010 No. 2755-VI. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (accessed April 30, 2023).

23. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 132 «Vyplaty pratsivnykam» [National regulation (standard) of accounting in the public sector 132 "Payments to employees"]: Nakaz Minfinu vid 29.12.2011 No. 1798. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text (accessed April 30, 2023).

24. Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoi oblikovoi dokumentatsii zi statystyky pratsi [On the approval of standard forms of primary accounting documentation on labor statistics]: Nakaz Derzhavnoho komitetu statystyky vid 05.12.2008 No. 489. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text (accessed April 30, 2023).

25. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia [On the collection and accounting of a single contribution to mandatory state social insurance]: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 No. 2464. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text (accessed April 30, 2023).

26. Perelik vydiv vyplat, shcho zdiisniuiutsia za rakhunok koshtiv robotodavtsiv, na yaki ne narakhovuietsia yedynyi vnesok na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia [List of types of payments used at the expense of employers' funds, which do not include a single contribution to mandatory state social insurance] zatv. Postanovoiu Kabinetu ministriv Ukrainy No. 1170 vid 22.12.2010. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF#Text (accessed April 30, 2023).

27. Poriadok obchyslennia serednoi zarobitnoi platy [Procedure for calculating the average salary]: Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 08.02.1995 No. 100. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text (accessed April 30, 2023).