

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

Економічний факультет

Кафедра економіки підприємства

ДИПЛОМНА РОБОТА **магістра**

**на тему: «Організація обліку, аналізу та контролю оплати праці
на підприємстві»**

Виконала: студентка 2 курсу денної форми навчання
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітня програма Облік і оподаткування
Гаженко Яна Василівна

Науковий керівник:
к.е.н., ст. викладач
Боднарчук Т.Л.
Рецензент:
к.е.н., доцент
Семенець І.В.

м. Кам'янець-Подільський
2018 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ	7
1.1. Економічний зміст поняття оплати праці	7
1.2. Особливості організації обліку та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах	20
1.3. Нормативно-правові засади обліку та контролю розрахунків з оплати праці працівників державного сектору	28
РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У КАМ'ЯНЕЦЬ-ПОДІЛЬСЬКІЙ ЦЕНТРАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ	34
2.1. Загальна характеристика Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні	34
2.2. Організація обліку розрахунків по оплаті праці	43
2.3. Контроль за правильністю здійснення оплати праці	61
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ	70
3.1. Типові порушення ведення операцій з обліку витрат на оплату праці в бюджетних установах	70
3.2. Підвищення якості обліку та контролю оплати праці	74
ВИСНОВКИ	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	85
ДОДАТКИ	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Оплата праці – найсуперечливіша категорія в системі соціально-трудоваих відносин. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить, передусім, від продуктивності праці. Виходячи з цього, цілком очевидною є потреба у своєчасній, об'єктивній та достовірній інформації про розрахунки з оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудоваих відносин – держави, роботодавця і найманого працівника. За визначенням спеціалістів, праця як економічний ресурс є сукупністю використовуваних при здійсненні громадсько-корисної діяльності фізичних та розумових здібностей людей. Останніми роками спостерігається велика диференціація заробітної плати між окремими соціальними групами. На сьогодні у цій сфері склалась кризова ситуація. Заробітна плата втратила здатність бути стимулювальним фактором, що ускладнює проведення мотивувальної політики. У таких умовах особливої актуальності набуває дослідження теоретичних та прикладних аспектів бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з персоналом з оплати праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні, методичні і прикладні питання багатопланової проблеми обліку, контролю, аналізу, менеджменту праці та її оплати завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих українських учених-економістів, як: П.Й. Атамаса, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Вітлінського, С.Ф. Голови, О.А. Грішнєвої, Н.І. Дорош, А.Г.Загороднього, С.В. Івахненка, А.М. Колота, А.Н. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Г.І. Купалової, Є.В. Мниха, Ю.І. Палехи, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, С.В. Свірка, В.В. Сопко, А.О. Старостіної, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, Б.В. Усач, Ю.С. Цал-Цалка, Д.М. Черваньова, Л.М. Чернелєвського, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших.

Недостатній рівень дослідження цих питань в умовах сьогодення,

необхідність їх ефективного розв'язання зумовлює актуальність вибраної теми дипломної роботи.

Дослідження основних аспектів обліку, аналізу та контролю оплати праці підприємства здійснено на базі бюджетної установи – Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні, яка була базою переддипломної практики.

Метою дослідження є вивчення теоретичних і практичних питань механізму нарахування, організації обліку, аналізу та контролю операцій, пов'язаних із розрахунками оплати праці бюджетної установи.

Досягнення поставленої мети вимагає вирішення таких завдань:

- визначити економічний зміст поняття оплати праці;
- виявити особливості організації обліку, аналізу та контролю оплати праці в бюджетній установі;
- визначити напрями державного регулювання процесу оплати праці;
- дати загальну характеристику господарської діяльності обраної бюджетної установи;
- проаналізувати особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з оплати праці;
- оцінити рівень контролю розрахунків з оплати праці;
- виявити типові порушення ведення обліку та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах;
- дати рекомендації щодо вдосконалення систем обліку та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетній сфері.

Об'єктом дослідження є питання методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетній установі.

Предметом дослідження є існуюча система бухгалтерського обліку, аналізу та контролю розрахунків з оплати праці у Кам'янець-Подільській центральній районній лікарні.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувалися як загальнонаукові, так і специфічні методи пізнання. У роботі

використовувалися: методи логічного аналізу, індукції і дедукції, метод порівняльного аналізу, метод системного вивчення господарських процесів, економіко-статистичні методи обробки інформації. Інформаційною основою дипломної роботи були законодавчо-нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, органів державної статистики України, наукові праці провідних вітчизняних та іноземних авторів, матеріали наукових конференцій і семінарів, а також дані бухгалтерського обліку та звітності обраної бюджетної установи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному узагальненні та розробці пропозицій, спрямованих на удосконалення організації бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетній установі. Основні результати дослідження, які становлять його новизну, характеризуються такими положеннями: узагальнено теоретико-методологічні положення щодо категорії оплати праці, що дало можливість визначитись у найбільш обґрунтованому їх трактуванні; опрацьовано методичні підходи щодо інформаційного забезпечення управління бюджетної установи в частині розрахунків з оплати праці; узагальнено методичні прийоми та запропоновано шляхи щодо комплексної автоматизації облікового процесу розрахунків оплати праці.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці пропозицій щодо внесення змін до первинної документації з організації обліку розрахунків з оплати праці та оформлення документообороту. Внесено пропозиції щодо підвищення аналітичності рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». Отримані результати дають можливість підвищення ефективності прийняття управлінських рішень, а також отримання обґрунтованої облікової та аналітичної інформації.

Апробація. Результати дослідження було представлено на Всеукраїнській науковій конференції «Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку» (14 грудня 2018 р., м. Переяслав-Хмельницький).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано одні тези доповідей на тему «Сучасні тенденції оплати праці: досвід іноземних держав» розміром 0,1 д.а.

Структура та обсяг роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 98 найменувань, та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Економічний зміст поняття оплати праці

В сучасних умовах оплата праці використовується як найважливіший засіб стимулювання зростання продуктивності праці, прискорення науково-технічного прогресу, поліпшення якості продукції, підвищення ефективності виробництва і зміцнення дисципліни. Тому, вважаємо, що на нашу думку слід звернути увагу на такі спільні інтереси в оплаті праці між роботодавцем та працівником:

- забезпечення прямої та жорсткої залежності оплати праці від кінцевих результатів господарської діяльності трудових колективів;
- оптимальне поєднання інтересів трудових колективів з загальнонародними інтересами;
- усунення будь-якої зрівнялівки і верхньої межі в оплаті праці, що дає можливість послідовніше здійснювати принцип соціальної справедливості;
- посилення заінтересованості працівників у виконанні робіт меншою кількістю працюючих;
- створення переваг в оплаті праці тим категоріям працівників, від яких залежить прискорення темпів науково-технічного прогресу.

У світовій економічній науці є багато підходів серед вчених-економістів щодо визначення поняття заробітної плати. За концепцією В. Петті та Д. Рікардо, зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування», а за Смітом заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». Крім того, В. Петті в XVII ст. вважав, що зарплата - це ціна праці. Теорію заробітної плати розробив К. Маркс, за якою заробітна плата є грошовим виразом вартості і ціни робочої сили, тобто робітник продає не працю, а робочу силу (здатність до праці). На

початку XIX століття була поширена теорія заробітної плати, яка ґрунтується на теорії «трьох факторів» Ж.-Б. Сея.

Заробітну плату М. Туган-Барановський вважав часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу, а Е. Бем-Баверк звертав увагу на можливість поступок підприємців, у частині підвищення розміру заробітної плати під загрозою організованих профспілками страйків, але відзначав відтік капіталу з галузей з підвищеною зарплатою, заміну живої праці машинною, що в кінцевому підсумку неминуче призведе до зниження зарплати.

Необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати обґрунтував Дж. М. Кейнс. Щоб уникнути соціальних потрясінь, він запропонував замість зниження зарплати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної зарплати в результаті зростання цін. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати, а його ідеї розвинені в працях Е. Хансена, Л. Клейна, Д. Робінсона, які запропонували різні методи регулювання заробітної плати та доходів населення, виходячи з визнання активної ролі держави у розподільчих процесах. У сучасній економічній теорії праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата - ціною використання праці робітника. Прихильниками цієї концепції є відомі американські економісти П. Самуельсон та В. Нордгауз.

Витрати на оплату праці були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність продуктивності праці. Існують різні думки щодо трактування заробітної плати працівників за її економічною сутністю, які наведені в таблиці 1.1.

Отже, на нашу думку, слід дотримуватися визначення наведеного у Законі України «Про оплату праці» та під оплатою праці слід розуміти будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує

працівникові за виконану роботу або надані послуги.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення заробітної плати в економічній літературі

№ п/п	Джерело	Сутність поняття
1	Базилевич В.Д.	Заробітна плата - винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [15, с. 61]
2	Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата - оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [15, с. 61]
3	Гордієнко Д.Д.	Заробітна плата - винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [20, с. 33]
4	Завіновська Г.Т.	Заробітна плата - винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [20, с. 34]
5	Золотогоров В.Г.	Заробітна плата - сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік) [20, с. 34]
6	Науменко В.І.	Заробітна плата - частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці [15, с. 62]
7	Кулішов В.В.	Заробітна плата - ціна використання праці найманого працівника [15, с. 62]
8	Штогрин В.М.	Заробітна плата - грошовий вираз вартості ціни робочої сили [15, с. 61]

*Складено автором

З точки зору розподільчих відносин, заробітна плата - це грошове вираження частини необхідного продукту, яка надходить в індивідуальне споживання робітникам фірми у відповідності з кількістю і якістю затраченої ними праці у виробництві.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [81] та Інструкції зі

статистики України [70] витрати на оплату праці складаються з фонду основної та фонду додаткової заробітної праці, інших заохочувальних і компенсаційних виплат рис.1.1.

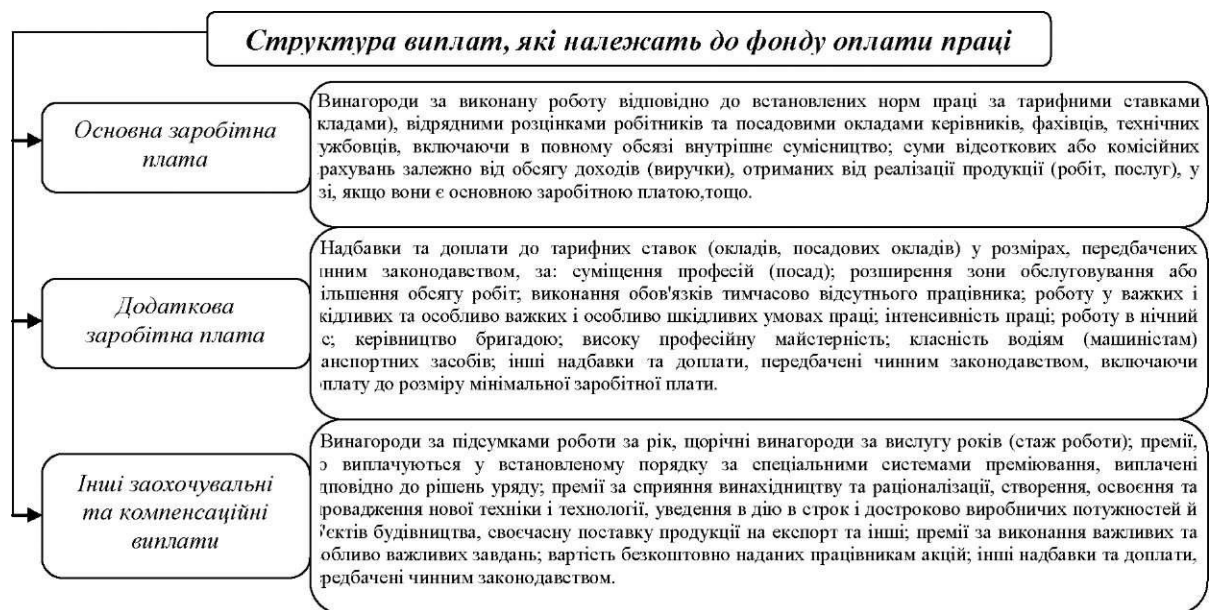


Рис. 1.1. Структура фонду оплати праці, запропонована Інструкцією зі статистики заробітної плати [70]

Основна заробітна плата працівника залежить від результатів його праці й визначається тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, а також надбавками й доплатами в розмірах, не вищих за встановлені чинним законодавством.

Основна частина заробітної плати формується під впливом об'єктивних умов виробництва і праці, відмінностей у кваліфікації працівників, складності та відповідальності їхньої роботи, умов праці, її інтенсивності тощо. Класифікація виплат, які входять до фонду основної заробітної плати, відображена у табл. 1.2.

Основна частина заробітної плати враховує суспільно нормальну міру праці, яка формується під впливом об'єктивних умов виробництва і праці, стійкі відмінності у кваліфікації працівників, складність і відповідальність їхньої роботи, умови праці, її інтенсивність тощо.

Класифікація виплат, які належать
до фонду основної заробітної плати

№ п/п	Ознака класифікації	Перелік виплат
1	Оплата праці штатних працівників	<p>винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;</p> <p>суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою;</p> <p>гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві;</p> <p>оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника;</p> <p>оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;</p> <p>оплата праці за час перебування у відрядженні;</p> <p>вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці.</p>
2	Оплата праці нештатних працівників	<p>оплата згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності);</p> <p>оплата згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства;</p> <p>згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили.</p>

*Складено автором на основі джерела [70]

Рівень додаткової оплати праці здебільшого залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства. Зазвичай до додаткової оплати праці

відносять премії, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також надбавки й доплати, не передбачені чинним законодавством або встановлені понад розміри, дозволені останнім.

Додаткова частина заробітної плати залежить від чинників виробничої діяльності працівників, які не можуть бути повною мірою враховані заздалегідь, відбивають специфічні умови праці на цьому підприємстві або особливості працівників.

По-перше, додаткова частина заробітна плата враховує індивідуальні результати тих працівників, які завдяки особистим здібностям досягли особливих успіхів. Формами винагороди за таку працю є: оплата робітників, що працюють за відрядною системою, за перевиконання норм виробітку; доплати за сумісництво професій чи посад, розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт.

По-друге, додаткова заробітна плат враховує колективні результати праці. Вона виступає переважно у вигляді премій та інших видів винагород з фонду матеріального заохочення. Премія - це не звичайна надбавка до заробітної плати, а особлива форма винагороди за творчі успіхи в роботі, за виконання завдань особливого значення [2, с. 23-24]. І, нарешті, є види додаткової заробітної плати, які не пов'язані зі створенням додаткового продукту: наприклад, надбавки за особливі, або шкідливі умови праці.

Керуючись Інструкцією зі статистики заробітної плати, виплати, які належать до фонду додаткової заробітної плати, можна класифікувати так, як показано в табл. 1.3.

За функціональним призначенням доплати й надбавки є самостійними елементами заробітної плати, які призначаються для компенсації або винагороди за суттєві відхилення від нормальних умов праці, котрі не враховано в тарифних ставках і посадових окладах. Вони відрізняються від тарифної заробітної плати чи посадового окладу необов'язковістю і непостійністю, а також рухливістю залежно від співвідношення фактичних і нормативних умов праці.

Класифікація виплат, які належать до фонду додаткової оплати плати

№ п/п	Ознака класифікації	Перелік виплат
1	Залежно від характеру робіт та умов праці	інтенсивність праці та роботу в нічний час; роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці; роботу на територіях радіоактивного забруднення.
2	За особливі навички	знання та використання в роботі іноземної мови; дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів; науковий ступінь; класність водіям (машиністам) транспортних засобів.
3	За особисті досягнення	високу професійну майстерність; високі досягнення в праці, зокрема державним службовцям; виконання особливо важливої роботи на певний термін; допуск до державної таємниці.
4	За додатково виконану роботу	суміщення професій (посад); розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; керівництво бригадою.
5	Винагороди заохочувального характеру	відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки; премії та винагороди, зокрема за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування.
6	Доплати компенсаційного характеру	оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством; оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці; суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.
7	Оплата за невідпрацьований час	оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам; оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток; суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів; оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час; оплата простоїв не з вини працівника.

*Складено автором на основі джерела [70]

Закон України «Про оплату праці» [60] передбачає, що умови запровадження і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій чинного законодавства і згідно з генеральною та галузевими, регіональними, угодами.

Дієвість оплати праці визначається тим, наскільки повно вона виконує свої основні функції:

- відтворювальна: заробітної плати передбачає встановлення норм оплати праці на такому рівні, який забезпечує нормальне відтворення робочої сили відповідної кваліфікації та водночас дає змогу застосовувати обґрунтовані норми праці, що гарантують власнику отримання необхідного результату господарської діяльності [40, с. 345];

- стимулююча: зводиться до того, що можливий рівень оплати праці має спонукати кожного працівника до найефективніших дій на своєму робочому місці;

- регулююча: оплата праці реалізує загальноживаний принцип диференціації рівня заробітку за фахом і кваліфікацією відповідної категорії персоналу, важливістю та складністю трудових завдань;

- соціальна: забезпечення однакової оплати за однакоvu роботу - вона має поєднувати державне й договірне її регулювання, а також реалізовувати принцип соціальної справедливості щодо одержання власного доходу [40, с. 346].

Заробітна плата має дві форми: відрядну і погодинну. У свою чергу, кожній з них властиві відповідні системи (рис. 1.2)

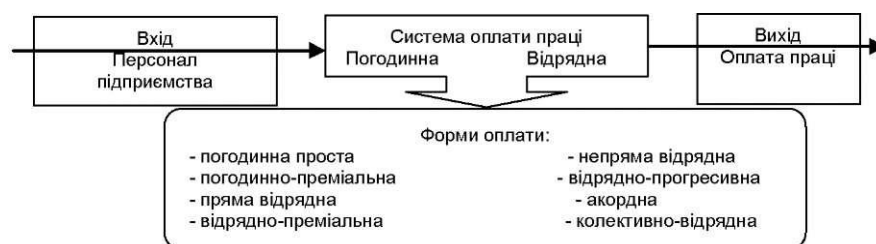


Рис. 1.2 Схема системи оплати праці [41]

На рис. 1.2 показано, що погодинна підсистема має дві форми оплати праці: погодинна проста оплата здійснюється за кількість відпрацьованих годин (днів) і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів; погодинно-преміальна оплата здійснюється, як і при простій погодинній формі, але крім того працівнику виплачується премія за особливі умови роботи (безаварійність, своєчасне і повне виконання завдань тощо).

Відрядна підсистема має такі форми оплати праці:

1) пряма відрядна оплата залежить від обсягу виготовленої продукції (робіт чи послуг) та розцінок;

2) відрядно-преміальна оплата праці, залежить від суми заробітку за відрядними розцінками й обсягу виготовленої продукції та встановленого розміру премій;

3) непряма відрядна використовується для оплати праці допоміжних працівників у процентах від заробітку основних, яких вони обслуговують, що стимулює продуктивність праці допоміжного персоналу;

4) відрядно-прогресивна форма оплати ґрунтується на тому, що за збільшенням обсягу виготовленої продукції зростає розцінка;

5) акордна форма передбачає нарахування заробітної плати за наперед визначену роботу, виконану в обумовлений час. За скорочення робочого часу і виконання якісної роботи може бути додатково нарахована премія;

6) колективно-відрядна (бригадна) форма застосовується у промисловості при випуску продукції на кінцевій операції і розподілі загальної суми заробітку між членами бригади пропорційно до їх тарифного заробітку [20].

Ефективність праці певною мірою визначається діючою системою її оплати. Оплата праці як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на темпи й масштаби

соціально-економічного розвитку країни. Залежність заробітку від виконаного обсягу роботи створює умови для підвищення продуктивності праці, матеріально зацікавлює працівників у результатах як індивідуальної, так і загальної праці. Визначаючи розмір оплати праці як ціни робочої сили, необхідно враховувати єдину міру оплати праці, критерієм якої є реальна вартість життя працівника. Як ціна робочої сили вона формується на ринку праці і є зовнішньою відносно підприємства. Як елемент ціни виробництва оплата праці має визначатися часткою у створеній підприємством вартості. При формуванні цієї частки важливо не допускати відшкодування надлишкових затрат праці і забезпечувати її підвищення тільки у зв'язку зі збільшенням кількості випущеної продукції, ефективнішим використанням ресурсів, зростанням продуктивності праці.

Комплексна механізація і автоматизація виробництва зумовлюють широке використання погодинної форми оплати праці. При цьому частка простої погодинної оплати знижується і зростає частка погодинно-преміальної. В Україні діють тарифна система, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики, тобто довідники. Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їхньої складності, а працівників - залежно від кваліфікації та відповідальності за розрядами тарифної сітки.

Законом України «Про оплату праці» [81] встановлено, що розмір мінімальної заробітної плати, а від цього залежать тарифні ставки і посадові оклади, визначається з урахуванням: вартості величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників у міру стабілізації та розвитку економіки країни; загального рівня середньої заробітної плати; продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов [81].

Слід звернути увагу на те, що формування Європи в соціальному аспекті є на сьогодні найважливішим нагальним завданням профспілкових організацій усієї Західної Європи, об'єднаних у Європейське об'єднання

профспілок. Вже тривалий час Європейське об'єднання профспілок дотримується позиції, що європейська законодавча база та європейські рамкові угоди є важливими інструментами для втілення у життя соціальних параметрів внутрішнього ринку, які мають раціонально доповнювати один одного. Важливою особливістю європейської моделі соціально орієнтованої економіки є концентрація уваги на питаннях корпоративного управління. На перший план висувається позитивне ставлення компанії або фірми не тільки до акціонерів, але й до своїх працівників, а також соціальної політики суспільства. Європейська модель соціально орієнтованої економіки спрямована на забезпечення сталого рівня життя населення, зменшення нерівності у доходах і реальну боротьбу із бідністю. Законодавство України обмежує випадки проведення робіт у святкові, неробочі та вихідні дні, робота в які оплачується в підвищеному розмірі, а в окремих випадках компенсується наданням вихідного дня. Перелік таких днів визначений статтею 73 КЗпП [37].

Запровадження терміну «неробочі дні» зумовлене нормою статті 35 Конституції України, згідно з якою церква та релігійні організації в Україні є відокремленими від держави і жодна релігія не може бути визнана державою як обов'язкова. А оскільки для представників інших (неправославних) конфесій, зареєстрованих в Україні, 7 січня - Різдво Христове, Пасха (Великдень) і Трійця не є святковими днями відповідно до віросповідання, то в цілому по Україні ці три дні визначені як неробочі [39]. У 2017 р. святковим державним днем прийняте 25 грудня – Різдво Христове (католицьке).

Розмір додаткової оплати праці працівникам, яким установленні місячні оклади, розраховують шляхом ділення місячного окладу на встановлену норму робочого часу на підприємстві для відповідних категорій працівників та множення частки від ділення на фактично відпрацьовані години у святковий чи неробочий день. При цьому для працівників, які працювали у святкові та неробочі дні понад установлену на підприємстві

норму робочого часу, зазначена частка від ділення подвоюється.

Слід зазначити, що компенсація (заміна) підвищеної оплати за роботу у святкові та неробочі дні наданням іншого дня відпочинку законодавством не передбачена. У разі підсумованого обліку робочого часу робота у святкові та неробочі дні за графіком включається в норму робочого часу за обліковий період, установлену на підприємстві. Години роботи, що перевищують цю норму, вважаються надурочними і оплачуються в подвійному розмірі. Тому під час підрахунку надурочних годин у випадку підсумованого обліку робочого часу робота у святкові і неробочі дні, проведена понад установлену на підприємстві норму робочого часу, за обліковий період не враховується, оскільки вона вже оплачена в подвійному розмірі.

Згідно зі статтею 67 КЗпП [37] при п'ятиденному робочому тижні працівникам надається два вихідні дні на тиждень. Загальним вихідним днем є неділя. Другий вихідний визначається графіком роботи підприємства, погодженим із профспілковим комітетом. На підприємствах, в установах, організаціях, де робота не може бути перервана в загальний вихідний день у зв'язку з необхідністю обслуговування населення, вихідні дні встановлюються місцевими Радами народних депутатів (ст. 68 КЗпП) [37]. На підприємствах, в установах, організаціях, зупинення роботи яких неможливе з виробничо-технічних умов або через необхідність безперервного обслуговування населення, а також на вантажно-розвантажувальних роботах, пов'язаних із роботою транспорту, вихідні дні працівникам надаються в різні дні тижня по чергово кожній групі працівників згідно з графіком змінності (ст. 69 КЗпП) [37].

Залучення працівників підприємства до роботи у вихідні дні дозволяється лише у виняткових випадках, передбачених статтею 71 КЗпП, за письмовим наказом керівника підприємства та за погодженням із профспілковим комітетом. Слід також зазначити, що визначені КЗпП норми оплати праці за роботу у святкові, неробочі та вихідні дні є мінімальними державними гарантіями. Водночас підприємства відповідно до статті 97

КЗпП [37] і статті 15 Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [81], можуть самостійно в колективних договорах встановлювати більш високі рівні оплати праці за роботу у святкові, неробочі та вихідні дні, в тому числі виплачувати премії.

Зауважимо, що за нових економічних умов господарювання значно зростає роль доплат і надбавок спеціалістам за високі досягнення в праці, а також за виконання особливо важливих і відповідальних робіт. Широке застосування цих доплат і надбавок зумовлюється трьома обставинами:

по-перше, уможлиблюється більш об'єктивна оцінка трудових зусиль конкретних спеціалістів і здійснення спонукального мотиву щодо виконання ними найвідповідальніших робіт;

по-друге, спеціалісти, внесок яких у загальні результати діяльності підприємства виявиться найбільшим, матимуть завдяки цьому й вищу оплату;

по-третє, доплати й надбавки до посадових окладів спеціалістів дають змогу систематично коригувати їхній заробіток подібно до збільшення заробітної плати робітників-відрядників за виконання та перевиконання ними встановлених норм виробітку.

Надбавки до заробітної плати за високі досягнення в праці мають відповідати конкретним результатам діяльності спеціаліста чи керівника і запроваджуються на тих ділянках роботи, де застосовуються показники вимірювання досягнень. Доцільно встановлювати такі надбавки передовсім лінійному персоналу: майстрам, начальникам дільниць і цехів, а також спеціалістам, які забезпечують стабільне поліпшення показників діяльності відповідного підрозділу та підприємства в цілому.

Окреслюючи конкретні напрями пошуку оптимальних варіантів встановлення розмірів доплат і надбавок до заробітної плати, варто звернути увагу на доцільність: переходу до нарахування компенсаційних виплат в однаковому абсолютному розмірі всім категоріям персоналу за умови праці, що відхиляються від нормальних чи нормативних, незалежно від рівня їхньої

кваліфікації та посади; обов'язкового використання доплат компенсаційного характеру, які не зв'язані з певною сферою діяльності, тобто поширюються на всіх працівників, передовсім за роботу у святкові, неробочі й вихідні дні, у надурочний час.

Формування ефективно діючої преміальної системи для конкретного суб'єкта господарювання має розпочинатися з обґрунтування:

- 1) джерел виплати премій;
- 2) показників та умов преміювання;
- 3) категорій персоналу, які доцільно преміювати;
- 4) періодичності та порядку виплати премій [ст. 21/1].

Участь у прибутках або стимулювання персоналу через прибутки полягає в розподіленні певної їхньої частини між працівниками підприємства. Таке розподілення може бути строковим, наприклад, щомісячні виплати, або відкладеним на кілька місяців або навіть років, а також може набирати форми грошових виплат або передавання працівникам певної кількості акцій підприємства. Справедливий, чіткий і зрозумілий для всіх розподіл частини прибутків між власником, адміністрацією, спеціалістами, робітниками усе більше стає визначальним не тільки для створення позитивного соціально-психологічного клімату, а й для процвітання будь-якого підприємства.

1.2. Особливості організації обліку та контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах

Оплату праці як економічну категорію відносять до числа найскладніших. Саме з цієї причини, а також унаслідок однобічного, некомплексного підходу до її визначення у політичній економії відсутнє єдине розуміння суті заробітної плати [11]. Основними завданнями організації обліку праці та її оплати є: контроль за дотриманням затвердженого штатного розкладу; точний облік відпрацьованого часу,

кількості та якості праці кожного працівника; своєчасне і правильне нарахування заробітної плати та премій кожному працівникові; забезпечення своєчасної видачі оплати за працю, точний облік усіх розрахунків з оплати праці і контроль за правильним утриманням із заробітної плати, а також складання необхідної звітності.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [22, с. 25]. Формами оплати праці в бюджетних установах є погодинна й відрядна, але переважає, як правило, погодинна оплата. Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Погодинна оплата праці в бюджетних установах має два різновиди: штатно-окладна і погодинна. За штатно окладної форми оплати праці кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, науковим ступенем, вченим званням та категоріями. За погодинної оплати праці часу. У цьому разі для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. У процесі розрахунку заробітної плати за посадовим окладом остання зберігається за умови відпрацювання всіх робочих днів місяця.

У бюджетних установах за погодинної форми оплати праці кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, науковим ступенем, вченим званням, категорією тощо. Погодинну оплату праці застосовують у вигляді простої погодинної або погодинно-преміальної. За простої погодинної оплати сума заробітку визначається лише кількістю часу та погодинною ставкою або окладом. За погодинно-преміальної оплати, крім заробітку за ставкою чи окладом, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників діяльності. Преміювання здійснюється за рахунок

коштів, передбачених кошторисом установи [2].

Основними особливостями організації заробітної плати в бюджетних установах є застосування Єдиної тарифної сітки. Єдина тарифна сітка встановлює, що щороку розмір окладу (ставки) такого працівника визначається на рівні законодавчо визначеного розміру мінімальної заробітної плати. Також тарифна сітка включає в себе від 1 до 25 розрядів, за якими здійснюється нарахування заробітної плати.

Процес прикладання праці у нематеріальній сфері має певні особливості:

- послуги надаються не як річ, а як діяльність, тому ця праця переважно розумова, хоча включає затрати фізичної праці;

- у нематеріальній сфері переважає жива праця у складі сукупних витрат: на сьогоднішній день видатки на заробітну плату становлять від 50 до 85 відсотків;

- високий рівень кваліфікації працюючих у бюджетній сфері. У таких галузях, як освіта, охорона здоров'я, мистецтво, спеціалістів найвищої кваліфікації близько 50 % загальної чисельності працівників [2].

Фінансування витрат на оплату праці працівників бюджетних установ здійснюється у межах асигнувань, передбачених кошторисом доходів та витрат на цілі. Для обліку розрахунків з оплати праці застосовується рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці». Цей рахунок активно-пасивний, балансовий, розрахунковий. На рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо). За кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відображається нарахована працівникам основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності. Інші нарахування за дебетом - виплата заробітної плати, премії, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами й інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом здійснюється за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 за звітний місяць. Облік праці та розрахунків по заробітній платі є одним з найважливіших напрямів облікового процесу бюджетних установ. До завдань обліку праці та її оплати слід віднести:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни та раціональним використанням робочого часу;
- правильне обчислення витрат робочого часу та облік праці;
- правильне обчислення заробітної плати та утримання з неї;
- здійснення своєчасних і достовірних розрахунків по заробітній платі;
- контроль за використанням фонду заробітної плати;
- забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату.

Заробітну плату бюджетних установ з практичного погляду можна охарактеризувати як плату, що надається за використання праці або як ціну втраченої праці. Вона може бути у вигляді премій, гонорарів, місячних окладів тощо.

Головними недоліками оплати праці у бюджетних галузях є низькі ставки і оклади, незначна міжпосадова диференціація заробітної плати, неадекватна оцінка праці провідних спеціалістів, існування двох паралельних систем оплати працівників бюджетної сфери. Соціально-економічна ситуація, що існує на сьогодні, ускладнюється затримкою виплати заробітної плати працівникам. Сьогодні чітко спостерігається також тенденція різкого відставання рівня заробітної плати працівників бюджетної сфери від рівня заробітної плати працівників позабюджетного сектору економіки, що негативно впливає на престиж професії медика, педагога, соціального, культурно-освітнього працівника, державного службовця і призводить до відтоку кадрів в інші сфери економічної діяльності [94].

Тому на сьогодні необхідним є вдосконалення оплати праці працівників охорони здоров'я, освіти, культури та спорту, установлення

оптимальної, на основі Єдиної тарифної сітки, диференціації тарифних ставок і посадових окладів різних професійно-кваліфікаційних груп працівників з урахуванням складності та результатів їх праці; усунення необґрунтованих диспропорцій у рівнях оплати праці працівників однакової кваліфікації, які виконують однакову за складністю та функціональними ознаками роботу, а також підвищення зарплати працівників бюджетної сфери. Таким чином, можемо сформулювати такі положення:

- праця була і залишається головним джерелом матеріального та духовного достатку, головною умовою життя та розвитку суспільства. Проте в сучасних умовах розвитку економіки в Україні ринкові регулятори ще не працюють на повну силу, а держава не здійснює повного контролю за розмірами заробітної плати. Заробітна плата є важливим засобом підвищення зацікавленості працівників у результатах своєї праці, але внаслідок деформацій і диспропорцій вона фактично перетворилася у різновид соціальних виплат, не пов'язаних з кількістю, якістю і кінцевим трудовим результатом, тому праця та її оплата втрачає своє соціально-економічне призначення, руйнуючи основи економічного й соціального розвитку;

- організація оплати праці в бюджетних установах суттєво відрізняється від господарсько-розрахункових підприємств:

- визначальним для бухгалтерського обліку бюджетних установ є їх статус неприбуткових;

- джерелами коштів на оплату праці у бюджетних організаціях є асигнування з бюджету, а також частка доходів, одержаних у результаті їх господарської діяльності;

- фінансування на оплату праці здійснюється за кошторисно-бюджетним методом.

Виплати працівникам є найвагомішою складовою усіх видатків бюджетних установ, а їх облік є однією з найважливіших сторін облікового процесу. Фінансування видатків на оплату праці працівників бюджетних установ здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом

установи. Фонд заробітної плати працівників штатного складу планується та обліковується за кодом економічної класифікації видатків 2100 «Оплата праці і нарахування на заробітну плату» [51, 67].

Бухгалтерський облік виплат працівникам у бюджетних установах ґрунтується на НП(с)БОДС 132 «Виплати працівникам», що розроблений на основі МСФЗ 25 «Виплати працівникам». Взагалі то будь-яка країна світу може використовувати принципи й методи обліку, визначені МСБОДС 25, у тому вигляді, як їх розроблено Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, а може розробити на основі Міжнародного свій стандарт адаптований під національну систему обліку. Використання Міжнародного стандарту, без впровадження Національного, забезпечує скорочення витрат часу й фінансів на розробку та експертизу стандартів, але не враховує повністю особливості й переваги національної системи бухгалтерського обліку та звітності в секторі державного управління країни. Саме тому Україна пішла шляхом розробки власних стандартів на основі міжнародного досвіду. Порівняємо структуру даних документів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Порівняння структури МСБОДС 25 «Виплати працівникам» та
НСБОДС 132 «Виплати працівникам»

МСБОДС 25 «Виплати працівникам»	НСБОДС 132 «Виплати працівникам»
Вступ	-
Мета	Мета
Сфера застосування	Сфера застосування
Визначення	Терміни
Короткострокові виплати працівникам: визначення та оцінка; розкриття інформації	Поточні та інші виплати працівникам: визначення та оцінка
Виплати після закінчення трудової діяльності: визначення та оцінка; розкриття інформації	Виплати під час звільнення: визначення та оцінка
Інші довгострокові виплати працівникам: визначення та оцінка; розкриття інформації	Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Виплати під час звільнення: визначення та оцінка; розкриття інформації	

*Складено автором

Слід зазначити, що вітчизняний стандарт значно менший за обсягом. У ньому не знайшли відображення деякі питання, які розкриті в міжнародному

стандарті, тому що вони не притаманні вітчизняному бухгалтерському обліку. Мета кожного зі стандартів подібна - розкриття порядку формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам та відображення її у звітності [9,10]. Суттєва відмінність між стандартами є у класифікації виплат працівників за категоріями. Національним стандартом усі виплати на групи наступні групи:

- поточні виплати, заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо;

- виплати при звільненні. Зобов'язання щодо яких визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектора має невідоме зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку;

- інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді.

Що ж до Міжнародного стандарту, то він передбачає чотири категорії виплат. Розбіжності даних класифікацій проаналізовано у ДОДАТКУ А. Необхідно акцентувати увагу, що в НСБОДС 132 «Виплати працівникам» не наведено визначення основного поняття «виплати працівникам», не подано визначення категоріям, які включені до виплат працівникам, що є суттєвим недоліком, так як ці поняття не зустрічаються в жодному нормативному документі, який регулює питання оплати праці в Україні. Стандарт потребує узгодження з існуючими нормативно-правовими актами в контексті термінології та класифікації виплат.

У міжнародному стандарті та національному короткострокові виплати та поточні схожі між собою, але в національному стандарті не передбачено надання негрошових пільги (таких як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів

або послуг) для теперішніх працівників. А також інші довгострокові виплати працівникам у міжнародному стандарті, що включають 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. У свою чергу виплати при звільненні передбачені як у національному стандарті так, і в міжнародному та визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Інші виплати працівникам передбачені тільки у національному стандарті, як матеріальна допомога, що визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

У даний час, нормативно-правова база, що регулює теоретичні та методичні аспекти бухгалтерського обліку бюджетних установ не містить розкриття змісту та складових виплат працівникам, а чинні класифікаційні ознаки, що застосовуються для оцінки розміру виплат працівникам, суттєво відрізняються від класифікаційних ознак МСФЗДС. Так, згідно Інструкції зі статистики заробітної плати, розмір виплат працівникам визначається як фонд оплати праці, що класифікується у розрізі:

- фонд основної заробітної плати;
- фонд додаткової заробітної плати;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати [70].

При цьому, окремі складові, що включаються до виплат працівників згідно МСФЗДС 25 «Виплати працівникам», до фонду оплати праці не належать.

1.3. Нормативно-правові засади обліку та контролю розрахунків з оплати праці працівників державного сектору

Регулювання оплати праці слід розглядати в двох площинах – державне регулювання та договірне регулювання. Відповідно до статті 8 Закону «Про оплату праці» [81] сфера державного регулювання поширюється на: установлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій; визначення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності; працівників підприємств, що фінансуються чи дотуються з бюджету; регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України; оподаткування доходів працівників.

Основним напрямом державного регулювання заробітної плати є визначення та гарантування її мінімального рівня. Відповідно до статті 95 КЗпП [37], мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче за який не може оплачуватися виконана працівником місячна, погодинна норма праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України на подання Кабінету Міністрів України зазвичай раз на рік під час затвердження Державного бюджету України з урахуванням пропозицій, напрацьованих на переговорах представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення Генеральної угоди. Розмір мінімальної заробітної плати має переглядатися залежно від зміни розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [81,ст. 10]. Перелік державних норм і гарантій щодо оплати праці та порядок їх застосування визначено статтею 12 Закону [81]. До державних норм і гарантій належать норми оплати праці:

— за роботу в надурочний час;

- у святкові, неробочі та вихідні дні;
- у нічний час;
- за час простою, який мав місце не з вини працівника;
- у разі вироблення продукції, що виявилася браком не з вини працівника.

Щодо договірною регулювання, то правові засади напруцювання, укладення та виконання колективних договорів і угод подано в Законі № 3356 [79]. Відповідно до статті 2 Закону № 3356 колективний договір укладається на підприємствах будь-якої форми власності та господарювання, які використовують найману працю і мають право юридичної особи. Колективний договір може укладатися в структурних підрозділах підприємства в межах компетенції цих підрозділів. Угода укладається на державному, галузевому, регіональному рівнях на двосторонній основі. Загальні правові засади щодо змісту угод і колективних договорів регламентовано статтями 7 і 8 Закону № 3356. У статті 8 Закону № 3356 зазначається, що угодою на державному рівні стосовно оплати праці регулюються такі норми:

- мінімальні соціальні гарантії у сфері оплати праці;
- розмір прожиткового мінімуму;
- умови зростання фондів оплати праці;
- міжгалузеві співвідношення в оплаті праці.

Повний перелік питань, які потребують урегулювання, виноситься на переговори та становить зміст угоди на державному рівні, визначається сторонами угоди в межах їхньої компетенції. Змістом галузевої угоди стосовно оплати праці мають бути такі галузеві норми:

- мінімальні гарантії заробітної плати відповідно до кваліфікації на основі єдиної тарифної сітки;
- мінімальні розміри доплат і надбавок з урахуванням специфіки, умов праці окремих професійних груп і категорій працівників галузі (підгалузі);

- міжкваліфікаційні (міжпосадові) співвідношення в оплаті праці;
- умови зростання фондів оплати праці.

Зміст галузевої угоди, як і інших угод, визначають сторони в межах своєї компетенції. Щодо регіональних угод, то треба вказати на недостатню правову визначеність їх змісту. Стаття 8 Закону № 3356 містить загальну норму про те, що угоди на регіональному рівні регулюють норми соціального захисту найманих працівників підприємств, включають вищі порівняно з генеральною угодою соціальні гарантії, компенсації, пільги.

В процесі формування нормативно-правової бази в Україні законотворчі ініціативи щодо виплат працівникам повинні задовольняти інтереси всіх суб'єктів: держави, фізичних та юридичних осіб. Питання розрахунків з оплати праці регулюються досить широким колом нормативних документів. В результаті дослідження основних законодавчих актів, які регулюють оплату праці в Україні, можна відмітити, що вони поділяються на дві групи: ті, що регулюють безпосередньо оплату праці і ті, що регулюють податкове навантаження на неї [78].

Основним законодавчим актом є Конституція, на якій базується все законодавство, в тому числі і законодавство про працю. В ній зазначено, що кожен має право на працю, відпочинок, соціальний захист, безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму. Кожний громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав [39].

Не менш важливим є Кодекс законів про працю. Ця збірка законодавчих актів являє собою синтез усіх нормативних актів, пов'язаних з організацією обліку оплати праці в Україні. Він регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих,

зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини [35].

Бюджетний кодекс регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання. Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних установ, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Заробітна плата працівників бюджетних установ здійснюється на підставі актів Кабінету Міністрів України (КМУ) в межах бюджетних асигнувань. Постановами КМУ затверджуються умови оплати праці, тарифні сітки та схеми посадових окладів тощо. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України [54]. Для регулювання оплати праці діє група законів, які регулюють податкове навантаження на заробітну плату. Так, завдяки введенню в дію Верховною Радою України Податкового кодексу України намітилися позитивні тенденції в зниженні рівня оподаткування доходів громадян. Платником податку на доходи є фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

Ставка податку з доходів фізичних осіб становить 18 % бази оподаткування щодо доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються платникові у зв'язку з відносинами трудового найму та за цивільно-правовим договором. Також існує ряд законів, які регулюють оплату праці. Так, Закон України «Про оплату праці» визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з установами всіх форм

власності та господарювання і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати. В цьому законі даються визначення, а також зазначається мінімальна заробітна плата, встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. Головною особливістю цього закону є те, що він визначає основні загальні положення щодо оплати праці [81].

Закон України «Про колективні договори і угоди» визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і власників. Відповідно до Закону сторонами переговорів з метою укладання угод з питань, пов'язаних із трудовими відносинами, на всіх рівнях виступають, з одного боку – власники (власники майна установ) або уповноважені ними органи, а з іншого – профспілки або інші представницькі організації працюючих, що мають відповідні повноваження [79].

Закон України «Про відпустки» встановлює державні гарантії права на відпустки, 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. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні, мають право на відпустки нарівні з громадянами України [68].

Закон України «Про охорону праці» визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян про охорону їх життя і здоров'я в процесі трудової діяльності, за участю відповідних державних органів регулює відносини між власником підприємства, установи і організації або

уповноваженим ним органом і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні. Прогресивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні стало законодавче регулювання інфляції. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» забезпечує компенсацію знецінених доходів громадян завдяки їх індексації. В той же час потрібно відзначити досить складний алгоритм розрахунку індексації, що спричиняє намагання багатьох установ обійти таке обов'язкове нарахування додаткового доходу шляхом, наприклад, незначного збільшення посадового окладу працівників, що на певний термін дозволяло не робити індексацію [76].

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає принципи, засади і механізми функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [78]. Інструкція зі статистики кількості працівників містить основні методологічні положення щодо визначення показників кількості працівників у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації щодо зайнятості працівників та розмірів їхньої оплати праці [30]. Для оцінки розміру оплати праці використовується Інструкція зі статистики заробітної плати № 5, яка передбачає розрахунок фонду оплати праці, що складається з: фонду основної заробітної плати; фонду додаткової заробітної плати; інших заохочувальних та компенсаційних виплат [70].

Таким чином, право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, є Закон України «Про оплату праці».

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У КАМ'ЯНЕЦЬ-ПОДІЛЬСЬКІЙ ЦЕНТРАЛЬНІЙ РАЙОННІЙ ЛІКАРНІ

2.1. Загальна характеристика Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні

Комунальний заклад «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня» – багатофункціональний лікувально-профілактичний заклад вищої категорії, який є комунальною власністю Кам'янець-Подільської районної ради і знаходиться за юридичною адресою: 32319, Хмельницька область, Кам'янець-Подільський район, с. Мукша Китайгородська, вул. Матросова, 30. Головними напрямками роботи лікарні є надання необхідної кваліфікованої амбулаторної та спеціалізованої стаціонарної медичної допомоги населенню Кам'янець-Подільського району та своєчасне і якісне проведення лікування пацієнтів з використанням комплексу необхідних і доступних методів діагностики та лікування різних категорій хворих із забезпеченням принципів безперервності, послідовності та етапності, індивідуального підходу в організації та здійсненні лікування.

До складу Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні входять такі структури:

1. Стаціонарні відділення на 293 ліжка, (із них 10 ліжок – терапевтичне відділення №2 с.Жванець);
2. Амбулаторно–поліклінічна служба;
3. Лікувально-діагностичні та параклінічні підрозділи;
4. Адміністративно-господарські підрозділи;
5. Орининська районна лікарня №2 на 31 ліжка (терапевтичних – 25, гінекологічних- 3, педіатричних 3 ліжка);
6. Староушицька районна лікарня №3 на 30 ліжок (гінекологічне – 1,

педіатричних – 5, терапевтичних – 24 ліжка)

Загальна кількість працюючих станом на 31.12.2016 р. по Кам'янець-Подільській ЦРЛ (в.т.ч. госпрозрахункові відділення) складає: 523 осіб: лікарів – 99 ф.о., середніх медичних працівників – 226 ф.о., молодших медичних працівників – 116 ф.о., спеціалістів з вищою немедичною освітою – 4 ф.о., інших працівників – 78 ф.о. Стационарна служба складається із 11 відділень: відділення невідкладної медичної допомоги, акушер-гінекологічне відділення, педіатричне відділення, інфекційне відділення, хірургічне відділення, операційна, анестезіологічне відділення з палатами інтенсивної терапії, травматологічне відділення, терапевтичне відділення, терапевтичне відділення №2 с. Жванець, неврологічне відділення. Майже десять тисяч хворих перебуває на стаціонарному лікуванні щорічно.

Кількість працюючих по Орининській районній лікарні №2 та Староушицькій районній лікарні №3 на кінець 2016 року: лікарі – 14 ф.о., середній медперсонал- 51 ф.о., молодший медперсонал – 33 ф.о., інший персонал – 28 ф.о.

Хірургічною службою стаціонару за рік здійснюється до 1500 операцій. Кожен рік в пологовому стаціонарі району приймається близько чотирьохсот пологів. Пологове відділення ЦРЛ забезпечено необхідною апаратурою. За амбулаторно-поліклінічною допомогою в поліклініку лікарні щоденно звертається біля 450 пацієнтів. За рік медична допомога надається близько двадцяти двом з половиною тисячам хворим та обслуговується вдома біля 350 чоловік всіх вікових груп. Загальна кількість хворих, які перебувають на диспансерному обліку складає п'ятдесят три тисячі осіб, в тому числі більше п'яти тисяч з цукровим діабетом. У поліклініці лікарні щороку проводиться майже дві тисячі операцій. Розгорнуто 13 ліжок денного стаціонару, на яких щороку отримують медичну допомогу біля двох тисяч пацієнтів. Лікарня укомплектована достатньою кількістю кваліфікованих фахівців та сучасним медичним обладнанням. Параклінічні відділення забезпечують комплексні заходи по своєчасному, повному та якісному обстеженню і лікуванню хворих

із застосуванням сучасних методів та новітньої апаратури. Господарська діяльність лікарні забезпечується харчоблоком, пральною, стерилізаційною, автогаражем і т.д. У лікарні систематично покращується лікувально-діагностична та матеріально-технічна база, підвищується професійний рівень медичного персоналу.

Для характеристики діяльності та ефективної оцінки роботи лікарні важливо проаналізувати основні інтегральні показники стану моніторингу господарської діяльності організації. До прикладу взято 2017 р. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні інтегральні показники стану моніторингу господарської діяльності організації за 2017 рік

РЕСУРСИ		
Забезпеченість населення стаціонарними ліжками	кількість ліжок в цілодобових стаціонарах	354
Кількість днів роботи ліжка	проведено хворими ліжко- днів в стаціонарі	111004
	середня кількість ліжок в стаціонарі за звітний період	362,5
Середній термін перебування хворого на ліжку	поступило хворих з цілодобових стаціонарів всього	11414
Ліжка в денних стаціонарах при поліклініках	кількість ліжок в денних стаціонарах	13
Проліковано хворих в денних стаціонарах поліклінік	проліковано хворих в денних стаціонарах поліклінік	1843
Питома вага закладів охорони здоров`я, що пройшли акредитацію до загальної кількості закладів	кількість лікарських закладів (без ФАП)	-
	к-сть лікарських закладів, які підлягали акредитації	-
	з них пройшли акредитацію	-
Кількість посад сім. лікарів	кількість штатних посад сімейних лікарів	-
Укомплектованість штатних посад сімейних лікарів	кількість зайнятих посад сімейних лікарів	-
	кількість фізичних осіб сімейних лікарів	-
ФІНАНСУВАННЯ		
Фактичні витрати бюджетних коштів з консолідованого бюджету	чисельність всього населення	66197
	затверджений консолідований бюджет на рік, в тис. грн.	31475,6
	фактичне фінансування з бюджету, в тисячах гривень	31162,4
Фінансові витрати на придбання медобладнання	витрачено коштів (ф.№ 2), в тисячах гривень	-
Залучено позабюджетних коштів	абсолютне число (без гуманітарної допомоги), в тис. грн.	3203,5
	крім того гуманітарна допомога, в тисячах гривень	30,85

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установ

Аналіз основних показників господарської діяльності базується на

даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку, на розрахунок й зіставленні значної кількості показників і коефіцієнтів. Зокрема, стан фінансування діяльності бюджетної установи відображено в Таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз рівня фінансування Кам'янець-Подільської районної лікарні
в 2015–2017 рр., тис. грн.

Джерела фінансування	Надійшло коштів			Питома вага (%)		
	2015р.	2016р.	2017р.	2015р.	2016р.	2017р.
Фінансування з бюджету	26279,3	28279,8	43353,6	88,2	87,2	92,2
Власні надходження	993,0	949,7	1163,8	3,3	2,9	2,5
Плата за послуги, що надаються згідно з функціональним призначенням	906,8	902,2	1127,3	3	2,8	2,4
За оренду майна бюджетної установи	86,2	40,7	36,5	0,3	0,1	0,1
Від реалізації майна бюджетної установи	0	0	0	0	0	0
Від отримання благодійних внесків, грантів та дарунків	2516,2	3199,8	2494,8	8,5	9,9	5,3
ВСЬОГО	29788,5	32429,3	47012,2	100	100	

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

З Таблиці 2.2. бачимо, що за 2015 рік на рахунки Кам'янець-Подільської районної лікарні надійшло фінансування на загальну суму 29788,5 тис. грн., з яких фінансування з місцевого бюджету становить – 26279,3 тис. грн., або 88,2% від загальної суми. Фінансування за рахунок власних коштів – 993,0 тис. грн. (3,3%): з них власні кошти, що отримані за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх функціональних повноважень складають 906,8 тис. грн. (3%), а також кошти за оренду майна бюджетної установи – 86,2 тис. грн. (0,3 %). Кошти від реалізації майна відсутні. Від благодійної допомоги надійшло 2516,2 тис. грн. або 8,5%.

За 2016 рік на рахунки Кам'янець-Подільської районної лікарні надійшло фінансування на загальну суму 32429,3 тис. грн., з яких фінансування з місцевого бюджету – 28279,8 тис. грн., або 87,2% від загальної суми. Фінансування за рахунок власних коштів – 949,7 тис. грн.

(2,9%), що є меншим на 0,4% ніж в попередньому році: з них власні кошти, що отримані за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх функціональних повноважень складають 909,2 тис. грн. (2,6%), кошти за оренду майна бюджетної установи – 40,7 тис. грн. (0,1%), а надходження від реалізації майна в цьому році також відсутні. Від благодійної допомоги надійшло 3199,8 тис. грн. (9,9%) що на 1,4% більше ніж у минулому році.

За 2017 рік на рахунки Кам'янець-Подільської районної лікарні надійшло фінансування на загальну суму 47012,2 тис. грн., з яких фінансування з місцевого бюджету – 43353,6 тис. грн., або 92,2% від загальної суми. Фінансування за рахунок власних коштів – 1163,8 тис. грн. (2,5%): з них власні кошти, що отримані за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх функціональних повноважень складають 1127,3 тис. грн. (2,4%), кошти за оренду майна бюджетної установи – 36,5 тис. грн. (0,1%), а надходження від реалізації майна в цьому році відсутні. Від благодійної допомоги надійшло 2494,8 тис. грн або 5,3%.

Отже, за даними бачимо, що Кам'янець-Подільська районна лікарня в середньому на 89% фінансується з місцевого бюджету, на 2,9% за рахунок власних надходжень та 7,9% за рахунок благодійних внесків. З 2015–2017 рр. можна простежити збільшення частки власних надходжень в загальній сумі коштів. В 2017 році надходження коштів за оренду майна бюджетної установи порівняно з 2015 роком скоротилися вдвічі, що свідчить про те, що Кам'янець-Подільська районна лікарня вже не надає в оренду свої приміщення в таких обсягах, в яких надавав попередні роки.

Однією із задач аналізу фінансового стану бюджетної установи є оцінка ефективності використання асигнувань з бюджету. Її вирішення пов'язане з розглядом динаміки матеріально-технічної бази та господарських взаємовідносин з іншими організаціями. Їх характеристика міститься в балансі про виконання кошторису видатків, вивчення якого дозволяє всесторонньо проаналізувати розміщення коштів бюджету та розрахункової дисципліни. Баланс виконання кошторису видатків характеризує стан всіх

засобів бюджетної установи та джерел їх формування на певну дату та їх зміну за звітний період в грошовому виразі. Він складається по визначеній формі та містить дві частини: актив і пасив. В активі балансу відображається розміщення та напрями використання коштів в процесі виконання кошторису видатків та господарської діяльності. Тут також відображаються матеріальні цінності у вигляді основних фондів та матеріальних запасів, заборгованості по окремих особах та організаціях, залишки невикористаних коштів в касі та на рахунках в установах банку, затрати на капітальне будівництво. А в пасиві балансу показуються джерела утворення коштів бюджетної установи, за рахунок яких були здійснені видатки та придбані матеріальні цінності. Крім того тут також відображаються фонди в основних засобах та малоцінних і швидкозношуваних предметах, тимчасові джерела у вигляді кредиторської заборгованості, фінансуванню капітального будівництва, доходи та прибуток.

Аналіз балансу виконання кошторису видатків розпочинається з ознайомлення з його показниками, характеристикою їх значень та змінами за звітний період. Кількість та значення показників залежать від структури господарської діяльності установи та її результатів. В балансі це знаходить відображення в наявності чи відсутності окремих рахунків чи статей.

Основним напрямком аналізу балансу виконання кошторису видатків є виявлення змін всіх показників та вивчення факторів, що вплинули на них. З цією метою засоби та їх джерела бюджетних та наукових установ і організацій групуються по розділах та статтях балансу виконання кошторису видатків. Зокрема, аналіз балансу виконання кошторису видатків лікарні у 2015 р. дозволив зробити відповідні висновки (табл. 2.3). Аналіз балансу виконання кошторису видатків лікарні показав, що валюта балансу в порівнянні з минулим роком збільшилася на 328426 грн., тобто на 4,9%, і становить у звітному році 6926456 грн. Також збільшення відбулося в пасивах, а саме в фонді у необоротних активах на 345642 грн. (6,4 %), і по результатах виконання кошторису за спеціальним фондом на 75666 грн.

(7,1%).

Таблиця 2.3

Аналіз балансу виконання кошторису видатків Кам'янець-Подільської
районної лікарні за 2015 рік

Статті балансу	Залишки		Відхилення	
	На початок року	На кінець року	грн.	%
АКТИВИ	-	-	-	-
Основні засоби	5126282	5403616	277344	5,41
Інші необоротні матеріальні активи	301788	370096	68308	22,6
Матеріали та продукти харчування	1026829	969069	57760	-5,6
Дебіторська заборгованість	0	3509	3509	100
Інші кошти	-	14906	14906	100
Рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги	143131	165260	22129	15,5
ВСЬОГО ПО АКТИВУ	6598030	6926456	328426	4,9
ПАСИВ	-	-	-	-
Фонд в необоротних активах	5428070	5773712	345642	6,4
Результат виконання кошторису за загальним фондом	0	0	0	0
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	1058789	134455	75666	7,1
Кредиторська заборгованість	111171	18289	92882	83,5
ВСЬОГО ПО ПАСИВУ	6598030	6926456	328426	4,9

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Зокрема, відбулось збільшення по таких статтях активу: основні засоби на 277344 грн. або 5,41%; інші необоротні матеріальні активи – на 68308 грн. (22,6 %); інші кошти – на 14906 грн. (100%); рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги – на 22129 грн. (15,5%). В цьому ж році виникла дебіторська заборгованість на 3509 грн., та зменшилася сума витрат на матеріали і продукти харчування на 57760 грн. (5,6%).

По статтях пасиву зростання відбулося щодо таких показників: результат виконання кошторису за спеціальним фондом – на 75666 грн. (39,77%), фонд в необоротних активах – 345642 грн. (6,4%). Позитивним є те,

що зменшилася кредиторська заборгованість на суму 92882 грн. (83,5%). Взагалом за 2015 рік по балансу відбулося збільшення по активам і пасивам на 328426 грн. (4,6%). Дані про виконання кошторису видатків лікарні за 2016 рік вказано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Аналіз балансу виконання кошторису видатків Кам'янець-Подільської районної лікарні за 2016 рік

Статті балансу	Залишки		Відхилення	
	На початок року	На кінець року	грн.	%
АКТИВИ				
Основні засоби	5403616	5488849	85233	1,58
Інші необоротні матеріальні активи	370096	392343	22247	6,0
Матеріали і продукти харчування	969069	1224518	255449	26,4
Дебіторська заборгованість	3509	0	3509	-100
Інші кошти	14906	14885	-21	-0,1
Рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги	165260	41455	-123805	-74,9
Каса	0	1017	1017	100
ВСЬОГО ПО АКТИВУ	6926456	7163067	236611	3,42
ПАСИВ				
Фонд у необоротних активах	5773712	5881192	107480	1,86
Результат виконання кошторису за загальним фондом				
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	1134455	1281875	147420	13,0
Кредиторська заборгованість	18289	0	-18289	-100
ВСЬОГО ПО ПАСИВУ	6926456	7163067	236611	3,42

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Аналіз балансу виконання кошторису видатків лікарні за 2016 р. показав, що валюта балансу в порівнянні з минулим роком збільшилася на 236611 грн., тобто на 3,42%, і становить у звітному році 7163067 грн. Також збільшення відбулося в пасивах, а саме в фонді у необоротних активах на 107480 грн. (1,86 %), і по результатах виконання кошторису за спеціальним фондом на 147420 грн. (13%). Зокрема, відбулось збільшення за такими статтями активу: основні засоби – 85233 грн. або 1,58%; інші необоротні

матеріальні активи – на 22247 грн. (6 %); матеріали і продукти харчування – на 255449 грн.(26,4%); рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги – на 22129 грн. (15,5%). В цьому році зникла дебіторська заборгованість на 3509 грн., та зменшилася сума залишків коштів на рахунках на 123805 грн. (74,9%).

За статтями пасиву збільшення відбулося за такими статтями: результат виконання кошторису за спеціальним фондом – на 147420 грн. (13%), фонд в необоротних активах – 107480 грн. (1,86%). Позитивним є те, що зникла кредиторська заборгованість на суму 18289 грн. (100%). Взагалом за 2016 рік по балансу відбулося збільшення по активам і пасивам на 236611 грн. (3,42%). Аналіз виконання кошторису видатків лікарні за 2017 р. показано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз балансу виконання кошторису видатків Кам'янець-Подільської районної лікарні за 2017 рік

Статті балансу	Залишки		Відхилення	
	На початок року	На кінець року	грн.	%
АКТИВИ				
Необоротні активи	5881191	13447319	7566128	128,6
Матеріали і продукти харчування	1224518	849933	-374585	-30,6
Дебіторська заборгованість	0	496798	496798	100
Інші кошти	14885	0	-14885	-100
Рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги	42473	42670	197	0,5
ВСЬОГО ПО АКТИВУ	7163067	14836720	7673653	107,1
ПАСИВ				
Фонд у необоротних активах	5881192	14276958	8395766	142,8
Результат виконання кошторису за загальним фондом	0	0	0	0
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	1281875	559762	-722113	-56,3
Кредиторська заборгованість	0	0	0	0
ВСЬОГО ПО ПАСИВУ	7163067	14836720	7673653	107,1

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Аналіз балансу виконання кошторису видатків лікарні показав, що валюта балансу в порівнянні з минулим роком збільшилася на 7673653 грн., тобто на 107,1%, і становить у звітному році 14836720 грн. Також збільшення

відбулося в пасивах, а саме в фонді у необоротних активах на 8395766 грн., (142,8 %). По результатах виконання кошторису за спеціальним фондом відбулося зменшення на 722113 грн. (56,3%).

Зокрема відбулось збільшення за такими статтями активу: необоротні активи – 7566128 грн. або 128,6% (це збільшення відбулося в результаті того, що на баланс лікарні було взято землю); рахунки в казначействі спеціального фонду, як плата за послуги – на 197 грн. (0,5%). В цьому році виникла дебіторська заборгованість на 496798 грн., та зменшилася сума на матеріали і продукти харчування на 374585 грн. (30,6%).

За статтями пасиву збільшення відбулося щодо фонд в необоротних активах – 8395766 грн. (142,8%). Результат виконання кошторису за спеціальним фондом зменшився на 722113 грн. (56,3%). Взагалом за 2017 рік по балансу відбулося збільшення по активам і пасивам на 7673653 грн. (107,1%).

Отже, аналіз фінансовго стану Кам'янець-Подільської районної лікарні показує, що він є задовільним. За останні роки спостерігається зростання бюджетних надходжень до лікарні, що суттєво впливає на його фінансовий стан. Також лікарня має значну дебіторську заборгованість, що є негативним явищем. Значна залежність від бюджетних асигнувань є ризикованою для лікарні, адже незначні погіршення в фінансово-економічній ситуації в країні матимуть негативний вплив на господарський стан лікарні. Разом з тим, позитивним явищем є зростання суми благодійних внесків, що є вагомою підтримкою в зміцненні матеріальної бази лікарні.

2.2. Організація первинного обліку розрахунків по оплаті праці

Первинний облік пов'язаний з організацією розрахунків з оплати праці можна поділити на три категорії:

- кадрова документація;
- документи з обліку робочого часу;

- документи з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розкладом. Штати — це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією. Для масових установ встановлені типові штати залежно від типу установці обсягу роботи. Облік персоналу бюджетних установ ведуть за професіями і спеціальностями. Оскільки бюджетні установи — це різні за своїм призначенням організації, то дуже різноманітним є і склад їх працівників. Взагалі у бюджетних установах налічується близько 100 основних професій, кожна з яких в свою чергу поділяється на кілька десятків спеціальностей.

Залежно від виконуваних функцій персонал бюджетних установ поділяється так: основні працівники, на яких покладено виконання головних функцій у відповідав бюджетній установі; адміністративне-управлінський персонал, який забезпечує керівництво та раціональне функціонування установи; допоміжний обслуговуючий персонал, який виконує функції обслуговування працівників перших двох категорій і сприяє кращому виконанню функцій установи в цілому; молодший обслуговуючий персонал.

Облік особового складу працівників є одним з інформаційних джерел збереження бухгалтерського обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Зазначений вид обліку перебуває у віданні відділу кадрів і охоплює облік осіб, що приймаються на роботу, облік поточного особового складу та облік осіб, що звільняються з відповідної посади. Своєчасність надання відомостей щодо кадрових змін та пересувань безпосередньо впливає на якість обліку нарахування та розрахунків із заробітної плати. Водночас чіткість бухгалтерського обліку зазначеного напрямку є результатом продуманої класифікаційної системи обліку особового складу. Отже, варто говорити про організацію обліку особового складу працівників установи чи організації як складову організації бухгалтерського обліку заробітної плати. З огляду на це, важливо дати короткий аналіз показників розвитку трудових ресурсів установи (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Склад та структура персоналу бюджетної установи

Показники	2016 р.		2017 р.		Відхилення 2016 р. до 2017 р., %	
	осіб	Питома вага, %	осіб	Питома вага, %	%	Пунктів структури
Середньоспискова чисельність персоналу	601	100	606	100	0,83	-
в тому числі:						
управлінський персонал	154	25,62	157	25,91	1,95	0,28
виробничий персонал	447	74,38	449	74,09	0,45	-0,28

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності підприємства

Як видно з таблиці 2.6, середньоспискова чисельність персоналу у 2017 р. збільшилась у порівнянні з 2016 р. – з 601 до 606 осіб. Право на працю в бюджетних установах громадяни реалізують шляхом укладання трудового договору або трудового контракту, який є однією з форм трудового договору. Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розкладом. Штати – це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією. Для масових установ (шкіл, шкіл-інтернатів, дитячих дошкільних закладів, бібліотек, лікарень) залежно від обсягу їх роботи встановлено типові штати.

Залежно від виконуваних функцій чи сфер застосування праці персонал лікарні поділяється на: управлінський та виробничий. Управлінський персонал – це працівники, трудова діяльність яких спрямована на виконання конкретних управлінських функцій. До них відносяться лінійні і функціональні керівники і спеціалісти. Головний лікар, як керівник, спрямовує, координує і стимулює діяльність лікарні, розпоряджається ресурсами організації, приймає рішення, несе повну відповідальність за досягнення цілей організації. Завдання інших лікарів та керівників відділів полягає у сприянні ефективній роботі лікарні в цілому. Виробничий персонал – це виконавці, які запроваджують у життя рішення керівників,

безпосередньо реалізують плани організації. Сюди можна віднести медичних сестер, акушерок, кухарів, прибиральниць і т.д. На прикладі лікарні бачимо, що у 2017 р. кількість як управлінського, так і виробничого персоналу збільшилась порівняно з 2016 р. – на 1,95% і 0,45% відповідно. Для виконання окремих робіт на короткий час можуть залучатися особи, які не перебувають у штаті установи і працюють за трудовою угодою; такі працівники належать до нештатного (неспискового) складу.

Всі працівники лікарні в сукупності створюють адміністративно-управлінський та господарсько-обслуговуючий персонал (табл. 2.7). Аналізуючи дані таблиці, можемо побачити, що склад керівників у 2017 р. залишився незмінним в порівнянні з 2016 р., кількість спеціалістів зросла на 1,26 %, а кількість службовців радикально не змінилась - зросла лише на 0,85%, виробничий персонал, у свою чергу, зменшився на 1,54 %. Аналізуючи склад та структуру персоналу Кам'янець-Подільської лікарні варто зазначити, що загальну більшість персоналу складають жінки, що зумовлено специфікою роботи лікарні.

Таблиця 2.7

Склад та структура персоналу за категоріями

Показники	2017 р.		2018 р.		Відхилення 2017 р. до 2018 р., %	
	осіб	Питома вага, %	осіб	Питома вага, %	%	Пунктів структури
Середньоспискова чисельність персоналу	601	100	606	100	0,83	-
в тому числі:						
керівники	21	3,49	21	3,47	0,00	-0,03
спеціалісти	398	66,22	403	66,50	1,26	0,28
службовці	117	19,47	118	19,47	0,85	0,00
виробничий персонал	65	10,82	64	10,56	-1,54	-0,25

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Структура персоналу за освітнім рівнем передбачає виділення працівників за вищою, середньо-спеціальною і технічною, середньою загальною освітою (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Якість розміщення кадрів за посадами

Показники	Кількість посад, що потребують освіти				Всього посад	
	вищої спеціальності		середньої спеціальності			
	2017 рік	2018 рік	2017 рік	2018 рік	2017 рік	2018 рік
Кількість посад за штатним розписом	419	424	182	182	601	606
З них зайнято працівниками:						
з вищою освітою	411	417	2	2	413	419
з середньою спеціальною освітою	8	7	176	176	184	183
без вищої й середньої спеціальної освіти	-	-	4	4	4	4

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Проаналізувавши дані персоналу лікарні можна побачити, що частка працівників з середньою спеціальною і технічною освітою є досить великою, досить незначною є кількість працівників середньою загальною освітою. Основний склад працівників має вищу освіту. Структуру персоналу за стажем можна розглядати як в плані загального стажу, так і стажу роботи в даній організації. На базі Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні постійно проводиться професійне навчання, спрямоване в основному на підвищення якості професійного складу робітників, формування у них знань про передовий досвід у системі охорони здоров'я та забезпечення на цій основі високої продуктивності праці та ефективної зайнятості.

Загальна чисельність працівників бюджетних установ встановлюється штатним розкладом. Штатний розклад є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторисів бюджетних установ. Прийом на роботу до бюджетних установ здійснюється за наявності вільних робочих місць. Зарахування працівника до штатів установи супроводжується

присвоєнням йому табельного номера. Надалі табельний номер працівника фіксується в усіх первинних і зведених документах з обліку особового складу, праці, заробітної плати. В разі звільнення чи переведення працівника до іншого підрозділу його номер залишається вільним три роки.

Наказом Міністерства статистики України № 144 від 26.05.1995 р. [77] затверджено наступні типові форми з обліку особового складу працівників підприємства (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Типові форми кадрової документації та їх використання в установі

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми	Застосування в установі
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	+
2	П-2	Особова картка	+
3	П-3	Алфавітна картка	-
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи	-
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу	+
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	+
7	П-7	Список про надання відпустки	+
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)	+

*Складено автором на основі джерела [77]

Для зарахування на роботу подається заява, на підставі якої укладається трудовий договір. Обов'язковим документом, який працівник зобов'язаний надати при прийнятті на роботу, є трудова книжка, яка зберігається за основним місцем його роботи. Записи до трудових книжок працівників про прийняття та звільнення з роботи проводиться відповідно до укладених з працівниками письмових трудових договорів. На основі заяви оформлюється наказ про прийняття на роботу, в якому зазначають: прізвище, ім'я, по-батькові працівника; посаду; місце роботи; початок роботи; умови оплати праці. З наказом після його підписання керівником ознайомлюють

працівника, роблять відповідний запис у його трудовій книжці. Особова картка відкривається на кожного працівника, заповнюється на підставі опитування працівника та відповідних документів: паспорта, трудової книжки, документів про освіту.

Друга група документів - це документи з обліку робочого часу (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Типові форми документів з обліку робочого часу
та їх використання в установі

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми	Застосування в установі
1	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати	-
2	П-13	Табель обліку використання робочого часу	+
3	П-14	Табель обліку використання робочого часу	-
4	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час	-
5	П-16	Листок обліку простоїв	-

*Складено автором на основі джерела [77]

В обраній бюджетній установі використовують форму П-13 «Табель обліку використання робочого часу». Табель відкривається за 2-3 дні до початку розрахункового періоду на підставі таблицю минулого місяця. Записи в таблицю робляться на підставі належним чином оформленим документом обліку особового складу. Табель заповнюється в частині іменного списку працюючих в порядку табельних номерів, категорій працюючих.

І третя група документів – це документи з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці (табл. 2.11). З даної групи документів (9 типових форм) використовують лише дві: П-50 «Розрахункова відомість» та П-54 «Особовий рахунок». Розрахунково-платіжну відомість підписує директор будинку інтернату та головний бухгалтер. Заробітна плата перераховується на особові рахунки в «Приватбанку».

Таблиця 2.11.

Типові форми документів з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці та їх використання в установі

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми	Застосування в установі
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість	-
2	П-50	Розрахункова відомість	+
3	П-51	Розрахункова відомість	-
4	П-52	Розрахунок заробітної плати	-
5	П-53	Платіжна відомість	-
6	П-54	Особовий рахунок	+
7	П-54-А	Особовий рахунок	-
8	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати	-
9	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати	-

*Складено автором на основі джерела [77]

Стосовно порядку оплати праці, то основним документом, що визначає економічні й організаційні основи оплати праці є Колективний договір. Основою організації оплати праці в установі є тарифна система, яка включає: тарифні ставки, тарифні сітки, схеми посадових окладів для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації і відповідальності по розрядах тарифної сітки. Розмір тарифних ставок визначають на кожен рік. Основним відповідним документом в нарахуванні оплати праці в лікарні є «Штатний розпис». У бюджетній установі нараховується основна, додаткова заробітні плати та інші виплати (табл. 2.12).

З таблиці можемо побачити, що фонд заробітної плати за аналізований період збільшився з 16352499,59 тис. грн. до 19299339,47 тис. грн., тобто більш ніж на 18%. Причиною цього стало збільшення середньооблікової чисельності штатних працівників, а також зростання мінімальної заробітної плати в цілому. При цьому місячний фонд заробітної плати також з 1140687,3 тис. грн. у 2016 р. збільшився до 1792454,03 тис. грн. у 2017 р. Упродовж усього періоду основна заробітна платня переважала у структурі. Проте,

якщо у 2016 році її частка складала 98,75 %, то до 2017 р. вона зменшилась до 85,71 %. Із іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами ситуація рівно протилежна - їх частка збільшилась з 0,24 % у 2016 р. до 6,41 % у 2017 р. Частка додаткової заробітної плати в загальному обсязі фонду оплати праці також збільшилась і досить значно – з 1,01 % до 7,88 %.

Таблиця 2.12

Обсяг та структура фонду оплати праці (ФОП)

Складові фонду оплати праці (ФОП)	2016 р.		2017 р.		Відхилення	
	тис. грн.	Питома вага, %	тис. грн.	Питома вага, %	2016 р. до 2017 р., %	
					%	Пунктів структури
Всього ФОП	16352499,59	100	19299339,47	100	18,02	-
Основна заробітна плата	16147557,12	98,75	16542063,47	85,71	2,44	-13,03
Додаткова заробітна плата	165380,44	1,01	1520221,00	7,88	819,23	6,87
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	39562,03	0,24	1237055,00	6,41	3026,87	6,17

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Фонд оплати праці лікарні формується з суми коштів, нарахованих управлінському та виробничому персоналу відповідно до тарифних ставок (табл. 2.13). Проаналізувавши дані таблиці, можемо побачити, що частка заробітної плати управлінського персоналу зменшилась з 6511067.52 тис. грн. у 2016 р. до 4569752.48 тис. грн. у 2017 р. Проте її питома вага у ФОП збільшилась майже на 18 %. Зокрема зменшилась частка заробітної плати керівників, та зросла частка спеціалістів. Подібну ситуацію можемо спостерігати і з виробничим персоналом: питома вага заробітної плати збільшилась до 16,05 %, при цьому частка працівників основного складу майже не змінилась, а частка допоміжного та обслуговуючого персоналу стала рівна 8,60 %.

Таблиця 2.13

Обсяг та структура фонду оплати праці за категоріями персоналу

Категорії персоналу	2016 р.		2017 р.		Відхилення	
	тис. грн.	Питома вага, %	тис. грн.	Питома вага, %	2016 р. до 2017 р., %	
					%	Пунктів структури
Всього ФОП	16352499,59	100	19299339,47	100	18,02	-
Управлінський персонал	6511067,52	39,82	4569752,48	23,68	-29,82	-16,14
в тому числі:						
Керівники	1494546,72	9,14	1052340,72	5,45	-29,59	-3,69
Спеціалісти	3962868,71	24,23	8919252,27	46,22	125,07	21,98
Службовці	2211208,32	13,52	3097536,00	16,05	40,08	2,53
Виробничий персонал	2172808,32	13,29	1660458,00	8,60	-23,58	-4,68

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Якщо проаналізувати рівень середньомісячної заробітної плати окремих категорій працівників лікарні, то простежується позитивна тенденція до зростання (табл. 2.14). В цілому за 2015–2017 рр. середня заробітна плата зросла у 1,5 рази.

Таблиця 2.14

Середньомісячна нарахована заробітна плата медичних працівників лікарні за 2015–2017 рр., грн.

Тип персоналу	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Лікарі	4180,33	5249,90	6933,37
Фахівці з базовою медичною освітою	2693,41	3207,76	4400,69
Молодші медсестри	1891,86	2063,21	3704,71
Спеціалісти з немедичною освітою	2237,03	3018,11	4041,04
Робітники	1694,74	2024,30	3671,38
Середня по закладу	2622,66	3148,70	4597,78

*Складено автором на основі фінансово-економічної звітності бюджетної установи

Основна заробітна плата за відпрацьований час нараховується на основі вищенаведених документів враховуючи фактично відпрацьований час

зафіксований в Табелі обліку використання робочого часу. Якщо працівник не був на роботі, в таблиці зазначаються, користуючись умовними позначеннями, причини неявки на роботу. При підрахунку відпрацьованого часу протягом робочого дня до нього не включають часу обідньої перерви, перебування працівника в дорозі до місця роботи та після її закінчення додому тощо. Посадові оклади нараховуються відповідно до Єдиної тарифної сітки (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Посадові оклади різних категорій лікарні станом на 2018 р.

Посада	Тарифний розряд	Розрахунковий коефіцієнт	Тарифна ставка
Лікарі з відповідною кваліфікацією	12–18	2,12–3,21	3735–5656
Лікар-інтерн, стажист	10–11	1,82–1,97	3200–3723
Медичні сестри, помічники лікаря, лаборанти	7–10	1,54–1,82	3200–3723
Молодші медичні сестри, сестри-господарки	3–5	1,18–1,36	3200–3723

*Складено автором

Нарахування заробітної плати відповідно до Єдиної тарифної сітки має свої особливості: за основу береться показник прожиткового мінімуму. Працівникам, оклад яких відповідно до системи виходить менше мінімальної заробітної плати, здійснюють доплати до посадового окладу. Лікарям-керівникам структурних підрозділів відділень, кабінетів, лабораторій, відділів схемні посадові оклади встановлюються із урахуванням кваліфікаційної категорії з підвищенням їхнього розміру на 10–25% у залежності від обсягу робіт, кількості лікарських посад згідно із штатним розписом. Таким чином, їхня заробітна плата є мінімальною.

Крім посадових окладів працівники лікарні отримують різного роду доплати та надбавки: за шкідливі та особливі умови – 15 % (лікарі, сестра медична, молодша медична сестра); за вислугу років – 20-30 % (директор, лікар-терапевт, сестра медична, сестра медична дієтичного харчування), за ненормований робочий час – 25% тощо. В досліджуваній установі при обчисленні зарплати проводять індексацію, що дає можливість частково

або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів та послуг. Основним документом, що регулює процедуру визначення сум індексації є Порядок проведення індексації грошових доходів населення.

Окрім роботи за фактично відпрацьований час існують і інші виплати, які в бюджетній установі виражаються в нарахуванні виплат за листками тимчасової непрацездатності та витрати на оплату відпусток. Основний документ, який підтверджує непрацездатність є листок непрацездатності (лікарняний), виданий медичною установою в установленому законодавством порядку. Цей документ є важливим не лише для працівника, а й для установи, адже саме на неї покладено обов'язок обчислювати допомогу з непрацездатності. Розміри допомоги по тимчасовій непрацездатності залежно від страхового стажу на сьогодні такі: у розмірі 50% середньої зарплати (стаж менший 3 років); 60% середньої зарплати (3–5 років); 70% середньої зарплати (5–8 років); 100% (понад 8 років) [69]. Порядок оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності в наслідок захворювань або травмами, не пов'язані з нещасним випадком на виробництві, сплачується за рахунок коштів установи [75].

Загальне правило розрахунку лікарняних покажемо у формулі:

Сума лікарняних = зарплата за розрахунковий період : кількість робочих днів за розрахунковий період * робочі дні за графіком роботи, які припадають на дні непрацездатності * відсоток оплати лікарняних.

Відпускні та лікарняні не включають до розрахунку середньої зарплати для обчислення лікарняних. При роботі на умовах неповного робочого дня в розрахунок входять усі відпрацьовані дні незалежно від того, скільки годин відпрацьовано за день. Розрахунки лікарняних бухгалтер підшиває до кожного листка непрацездатності та формує таким чином папку «Лікарняні». Для того, щоб фонд перерахував на рахунок установи кошти на суму лікарняних бухгалтер заповнює заявку-розрахунок. В кінці звітнього періоду бухгалтер складає Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та

втратами, зумовленими похованням, де вказується розрахунки по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування та розшифровка витрат за рахунок страхових коштів Фонду.

Кожен громадянин, який перебуває у трудових відносинах з установою, має право на відпустку. Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору. Черговість надання відпусток визначається Графіком надання відпустки, затвердженим керівником установи. Для оформлення щорічної відпустки працівник пише Заяву на відпустку не пізніше за 10 днів до початку відпустки, на основі чого складається «Наказ про надання відпусток». На підставі цього наказу бухгалтер робить розрахунок заробітної плати, що повинна виплатитися за період відпустки. Також працівники мають право на додаткову відпустку: жінки, які мають двох і більше дітей віком до 15 років; жінки, які усиновили дитину; одинокі матері, особи, які взяли дитину під опіку. Тривалість додаткової відпустки становить 10 календарних днів, якщо працівник має право на додаткову відпустку за декількома підставами, то максимальна тривалість такої відпустки не повинна перевищувати 17 календарних днів.

У таблиці обліку використання робочого часу щорічні основні відпустки позначаються буквеним кодом «В», а щорічні додаткові відпустки — буквеним кодом «Д». Розглянемо розрахунок відпускних сестри медичної молодшої з 10.07.2018 по 06.08.2018 року (на 28 к/днів). Заробітна плата працівника за попередні 12 місяців становить 44676 грн. Календарних днів 355 за виключенням 8 святкових і неробочих днів, тому враховуємо 347 днів.

- середньоденний заробіток $44676 / 347 = 128,75$ грн.

- відпускні становлять $128,75 * 28 = 3605$ грн.

Відпускні працівник має отримати не пізніше ніж за три дні до початку відпустки.

До основних утримань із заробітної плати на сьогодні належать: податок на дохід фізичних осіб (ПДФО), військовий збір та єдиний

соціальний внесок (ЄСВ), який нараховується, але із доходу фізичної особи не стягується (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Нарахування та утримання із заробітної плати медичної сестри

Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн.
Нарахована зарплата	802	661	3723
Нарахований ЄСВ (3723*0,22)	801	651	819
Утриманий ПДФО (3723*0,18)	661	641	670
Утриманий військовий збір (3723*0,015)	661	641	56
До виплати через банк (3723 – 670 – 56)	661	664	2997

*Розраховано автором

Окрім вище означених із заробітної плати працівників бюджетних установ через бухгалтерію можуть здійснюватися ще й такі відрахування: здійснюють такі відрахування: за виконавчими листами судових органів і нотаріальними надписами, за письмовими заявами працівників про добровільну згоду платити аліменти на утримання дітей; відшкодування заподіяної установі шкоди; підзвітних сум, які не були повернуті в установлений термін; внесків до профспілкового комітету (за наявності угоди між профкомом та адміністрацією, письмовими заявами працівників); Загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 % заробітної плати, а у випадках, передбачених законодавством, — 50 % суми заробітної плати, що підлягає видачі на руки.

Щодо податків, то у 2016 році скасовано утримання ЄСВ із заробітної плати зарахованих осіб. Такі «пільги» компенсувалися підвищенням ставки ПДФО із 15% до 18%. Збільшилась максимальна величина бази для нарахування ЄСВ. Тепер вона становить 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, установленого законом. Норми щодо збільшення бази нарахування ЄСВ до розміру мінімальної заробітної плати не змінилась. Якщо заробіток працівника менший за встановлений розмір мінімальної

заробітної плати, сума ЄСВ розраховується як добуток мінімальної заробітної плати і ставки ЄСВ. Для доходу у вигляді зарплати і винагород за цивільно-правовими договорами Законом № 909 з 01.01.2016 року встановлено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб в розмірі 18% від бази оподаткування, яка не залежить від розміру доходу.

При цьому розмір податкової соціальної пільги (ПСП) на 2018 рік становить:

- 100%-ва ПСП – 881 грн.;
- 150%-ва ПСП – 1321,50 грн.

Гранична сума доходу, яка даватиме право на застосування податкової соціальної пільги у 2018 році, збільшилась і становитиме 2470 грн. Для працівників, які мають двох чи більше дітей віком до 18 років, граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному із батьків, визначається як добуток граничної суми та відповідної кількості дітей, наприклад для працівника який має двох дітей – 4940 грн.

Військовий збір у розмірі 1,5% із доходів фізичної особи було запроваджено тимчасово – на період із 31.07.2014 р. до 31.12.2014 р. Проте до 2018 р. даний платіж щомісячно стягується з доходів.

Щодо видачі заробітної плати, то в лікарні вона виплачується регулярно в робочі дні 15 (аванс) та 30 числа кожного місяця. Якщо термін видачі заробітної плати збігається з вихідним або святковим днем, вона повинна виплачуватись напередодні. Під час кожної виплати заробітної плати працівнику потрібно повідомити такі дані стосовно оплачуваного періоду: загальну суму заробітної плати за видами виплат; розміри та підстави відрахувань і утримань із заробітної плати; суму заробітної плати, що підлягає виплаті. З цією метою в досліджуваній установі кожному працівнику видають виписку в якій і міститься вищенаведена інформація.

Процедурно згідно Розрахунково-платіжній відомості складаються Платіжні доручення щодо зарахування на вкладні рахунки зарплати та сплати податків із неї і здаються в органи казначейства в двох примірниках. Також

для органу УДКСУ складається Заявка на видачу готівки та перераховування коштів на вкладні рахунки. В той же час в «Приватбанк» складається Відомість зарплати працівників Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні, де вказуються дані працівника, посада, сума заробітної плати та номер рахунку. Суми податків сплачених із заробітної плати відображено у виписці казначейства. Після обчислення та сплати зарплати на основі Розрахунково-платіжній відомості складається Зведена відомість по зарплаті в розрізі установ із загальними сумами по оплаті та податках із неї.

Для відображення операцій по нарахуванню, утриманню та видачі заробітної плати в бюджетних установах використовують рахунок 66 «Розрахунки із заробітної плати». До рахунку 66 «Розрахунки із заробітної плати» може відкриватися ряд субрахунків (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Використання субрахунків з обліку розрахунків із заробітної плати

№ субрахунку	Назва	Відмітка про використання досліджуваною установою
661	Розрахунки із заробітної плати	Застосовується
662	Розрахунки зі стипендіями	Не застосовується
663	Розрахунки із працівниками за товари, продані в кредит	Не застосовується
664	Розрахунки із працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки із вкладів у банках	Застосовується
665	Розрахунки із працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування	Не застосовується
666	Розрахунки із членами профспілки безготівковими перерахуваннями суми членських профспілкових внесків	Не застосовується
667	Розрахунки із працівниками за позиками банків	Не застосовується
668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання	Не застосовується
669	Інші розрахунки на виконані роботи	Не застосовується

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати й утримань з неї відображають на підставі розрахунково-платіжних відомостей у «Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії» — типова форма № 405 (бюджет), яка одночасно є й меморіальним ордером

№ 5. Основні бухгалтерські проведення з обліку заробітної наведено в табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Бухгалтерські записи з обліку заробітної плати

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату	802	661
2	Нараховано допомогу в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	652	661
3	Нараховано єдиний соціальний внесок	801	651/1
4	Утримано податок з доходів фізичних осіб	661	641
5	Утримано військовий збір	661	641
6	Перераховано безготівковим перерахунком в банк	661	664
7	Утримано єдиний соціальний внесок	661	651
8	Утримано профспілкові внески	661	666
9	Утримано виконавчими документами	661	668
10	Утримано аліменти	661	668

Схеми облікового процесу нарахування заробітної плати й утримань з неї наведено на рис. 2.1, 2.2. Організація нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу має здійснюватися відповідно до графіка руху носіїв первинної інформації — табелів, нарядів тощо. В установлені строки працівники відповідних структурних підрозділів, на яких покладено виконання облікових функцій щодо виробітку та використання робочого часу, передають до бухгалтерії первинні документи. Бухгалтер, приймає зазначені документи, перевіряє їх і комплектує у визначеному порядку.

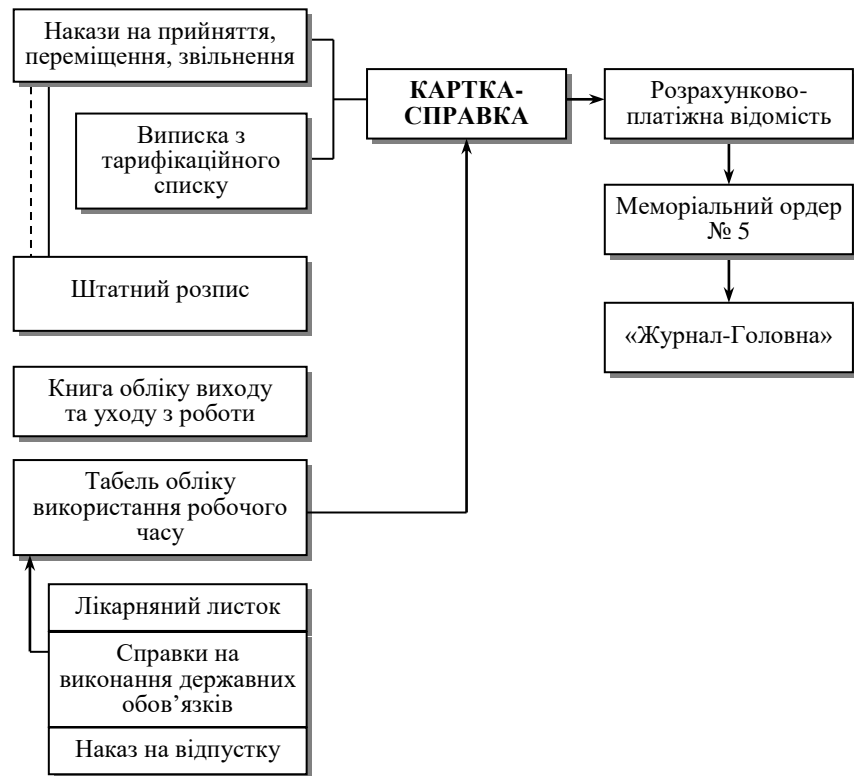


Рис. 2.1. Схема облікового процесу нарахування заробітної плати [86]

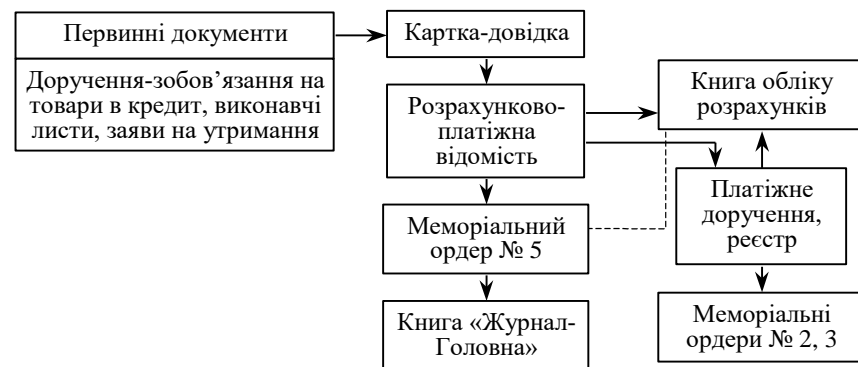


Рис. 2.2. Схема облікового процесу утримань із заробітної плати [86]

Пристаючи до нарахування заробітної плати, бухгалтер ретельно вивчає документи для запобігання спотворення реальних результатів праці. Після зазначеної процедури працівник бухгалтерії здійснює нарахування заробітної плати, на ПЕОМ. На підставі розрахункових документів, оформлених відповідним чином, оформлюється головний реєстр синтетичного обліку щодо напрямку обліку заробітної плати і розрахунків з її приводу — зведення розрахункових відомостей із заробітної плати — меморіальний ордер № 5. До меморіального ордера додаються всі документи,

які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення та ін.). Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією та найменуванням установ, що обслуговуються. У разі нарахування заробітної плати за рахунок коштів спеціального фонду вони систематизуються і за видами коштів спеціального фонду. Дані розрахунково-платіжних відомостей за коштами спеціального фонду записуються до меморіального ордера № 5 після виведення підсумку за коштами загального фонду. На суму нарахованої заробітної плати нараховуються внески на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування.

У кінці місяця підбиваються підсумки за меморіальним ордером, меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером, а одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записуються до книги «Журнал-Головна». Меморіальний ордер та ряд документів з обліку оплати праці виконують за допомогою електронних таблиць.

2.3. Контроль за правильністю здійснення оплати праці

Контроль є складовою управління суспільним відтворенням. Держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової

обґрунтованості планів, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи.

Контроль у широкому розумінні — це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей. Основна мета контролю полягає в тому, щоб:

а) об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя;

б) виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей.

Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємств, організацій чи їх структурних підрозділів. Суть контролю — це форма здійснення цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, яка передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Основне завдання контролю полягає в тому, щоб виявити фактичний стан справ об'єкта контролю, порівняти його з нормативним відповідно до чинного законодавства, виробити необхідні коригуючі впливи.

Значення контролю:

- 1) утвердження законності, демократії в суспільстві;
- 2) попередження правопорушень, зловживань;

3) виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;

4) захист і збереження власності.

В умовах ринкової економіки контроль повинен сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану суб'єктів контролю, збереженню державного майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.

В сучасних умовах поряд із зовнішнім контролем за станом розрахунків з оплати праці зростає роль внутрішнього контролю з боку керівництва та бухгалтерської служби. Ці працівники повинні здійснювати оперативний контроль за використанням трудових ресурсів і фондів оплати праці з метою ефективного управління даними витратами.

Об'єктами контролю даної ділянки є: трудові ресурси, їх регулювання і використання; системи оплати праці і преміювання та їх застосування; стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства; розрахунки щодо оплати праці; первинна документація щодо обліку праці та її оплати; бухгалтерський облік праці та її оплати.

Джерелами інформації такого контролю є: трудове законодавство; нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати; нормативно-довідкова інформація щодо обліку праці та заробітної плати; первинна документація щодо обліку та правила її складання; реєстри бухгалтерського обліку і звітність.

Підчас здійснення контролю важливе значення має використання фактографічної інформації, що підлягає перевірці (табл. 2.19). Важливе значення має дотримання законодавчих та нормативних документів щодо нарахування та виплати заробітної плати та інших виплат (були розглянуті в першому розділі).

Таблиця 2.19

Фактографічна інформація, що використовується під час контролю трудових ресурсів і операцій щодо оплати праці

№ з/п	Назва документа	Зміст інформації	Використання інформації у контрольно-ревізійному процесі
1.	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників	Контроль приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства
2.	Особова картка	Професійна і соціальна характеристика працівника	Перевірка якісних показників працівників
3.	Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу	Порядок переміщення робітників у межах підприємства	Перевірка дотримання трудового законодавства
4.	Наказ про надання відпустки	Облік використання відпусток працівниками	Те ж саме
5.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Порядок, припинення трудових відносин із працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
6.	Табель обліку використання робочого часу і розрахунків заробітної плати	Щоденний облік використання робочого часу	Контроль використання робочого часу
7.	Розрахунково-платіжна відомість	Порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам	Контроль оплати праці
8.	Особові рахунки працівників	Облік заробітної плати працівника за весь період роботи на даному підприємстві	Контроль обліку праці й її оплати
9.	Наряди на виконання робіт і їх оплату	Облік виконання робіт і їх оплата	Контроль виконання робіт і їх оплата
10	Маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами	Те ж саме	Те ж саме
11	Відомості (машинограми) аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 66 "Розрахунки з оплати праці"	Облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками і службовцями	Контроль використання заробітної плати (оплати праці) і розрахунків із робітниками і службовцями

Проводячи перевірку, необхідно дотримуватись певної послідовності перевірки цієї інформації, що наведена на рис. 2.3. Потім перевіряють правильність ведення оперативного обліку використання робочого часу. На підставі цього табеля в розрізі кожного місяця і кожного працівника

перевіряють підрахунки і правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількість неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час та розрахунки із заробітної плати. Система табелювання особового складу і використання робочого часу, в першу чергу, повинна контролюватися в період поточної діяльності підприємства відповідними працівниками.

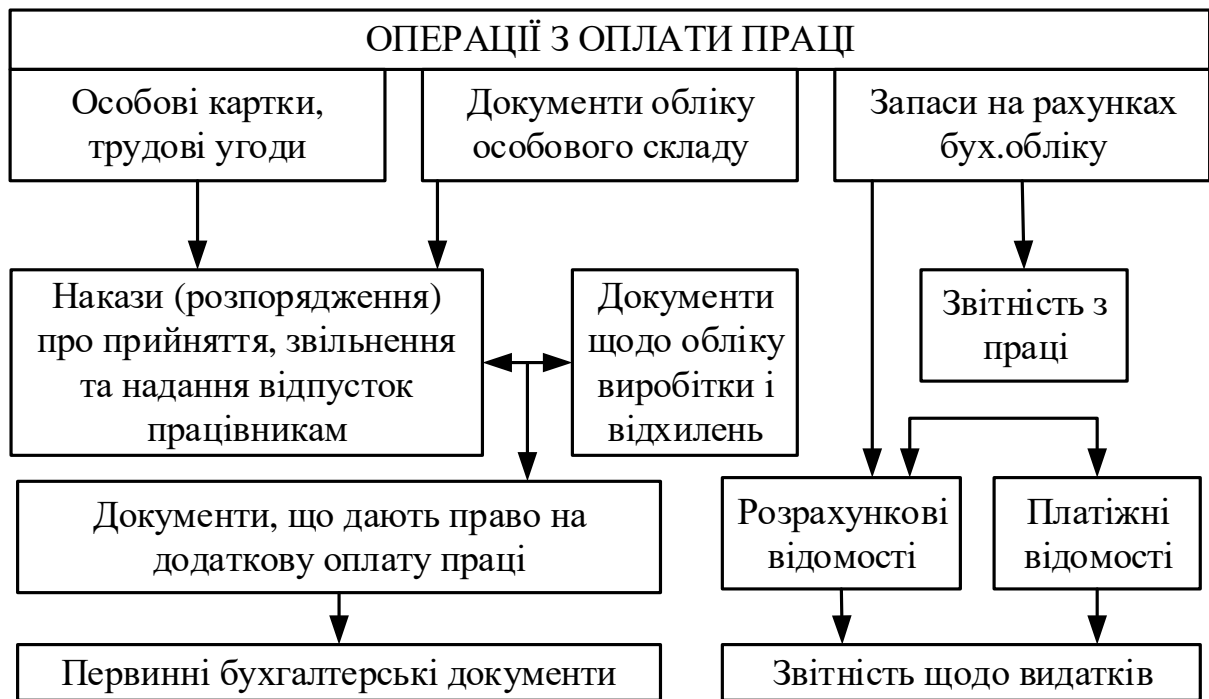


Рис. 2.3. Послідовність контролю операцій з оплати праці [19]

Перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника, види нарахувань, що включаються до середньої заробітної плати. Контроль розрахунків з персоналом щодо оплати праці залежить від чисельності працівників і порядку оформлення операцій за нарахуванням заробітної плати і форми розрахунків. Перевіряють також правильність нарахування і оплати днів відпустки, що здійснюється з урахуванням середнього заробітку за 12 попередні календарних місяців.

Відповідно до діючого законодавства перевіряють різні утримання із заробітної плати, а саме: утримання прибуткового податку та сум згідно з виконавчими листами, профспілковими внесками (за заявою працівників),

підзвітних сум та сум компенсації матеріальних збитків тощо.

Для деяких категорій громадян чинним законодавством встановлені пільги прибуткового податку, які виражаються в кількості неоподаткованих мінімумів заробітної плати і діють лише за місцем основної роботи. Ці законоположення повинні враховуватись ревізором під час проведення ревізії. З метою підвищення оперативності контролю розрахунків щодо оплати праці доцільно суму, яка належить до сплати працівникам, включати в таблиць роботи або окрему відомість і на підставі цих даних відображати при обліку операції з оплати праці, не чекаючи складання в кінці місяця розрахунково-платіжної відомості.

Перевіряють також організацію бухгалтерського обліку операцій з оплати праці. При цьому необхідно звертати увагу на скорочення обсягу документації і поліпшення її якості, тому що документація є первинною стадією відображення цих операцій і основою бухгалтерських записів на цій ділянці обліку. Перевірка і обробка документів із нарахуванням заробітної плати є найбільш трудомісткою стадією контролю. Тому важливе значення має використання комп'ютерної техніки, пов'язаної з перевіркою операцій щодо оплати праці і розрахунків із персоналом.

Перевірка правильності відображення заробітної плати на відповідних рахунках виробничих затрат здійснюється на підставі зведеної відомості її розподілу за кодами виробничих затрат, що складається бухгалтерією на основі первинних документів по заробітної плати. У відомості перевіряють правильність призначення витрат за дебетом рахунків, на які відносять нараховану суму заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться в досліджуваній установі в пам'яті персональних машин (ПЕОМ). Розрахунково-платіжні відомості зіставляють із відповідними картками, особовими рахунками, нагромаджувальними відомостями або з даними пам'яті в персональних електронно-обчислювальних машинах.

Особливу увагу звертають на доплати за понаднормові роботи, оплату

простоїв, брак, з'ясовують, чи немає випадків приписок обсягів випущеної продукції, за яку нарахована заробітна плата, чи немає завищення тарифних розрядів робітників, завищення норм виробітку та розцінок.

При перевірці з'ясовують, чи немає випадків нарахування заробітної плати особам, які взагалі не значились у відділі кадрів. Крім того, перевіряють, чи правильно зазначені показники відпрацьованого часу. Ці показники порівнюють з даними табельного обліку. Це дасть можливість виявити випадки включення у відомості для нарахування оплати праці осіб, які були раніше звільнені, або вигаданих осіб чи нарахування одночасно зарплати і оплати за лікарняними листами, або нарахування особам, які взагалі не працювали в установі. З'ясовують також, чи немає випадків, коли в різні розрахунково-платіжні відомості включають одних і тих же осіб і тому двічі виплачують заробітну плату. Перевіряють, чи немає випадків подвійного нарахування заробітної плати.

Однією із важливих ділянок контролю є вибіркове зіставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних документах, з даними підрахунків накопичувальної відомості згідно з табельними номерами працівників, а також звіряння даних цих відомостей із сумами, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості.

Звертають увагу також на можливі випадки спотворення при обліку даних про фактично відпрацьований час, що призводить до незаконного нарахування заробітної плати. Для цього доцільно вибірково звірити чисельність працівників за розрахунково-платіжною відомістю з даними табеля відпрацьованого часу, особових карток у відділі кадрів. Це дозволяє виявити факти включення у розрахунково-платіжні відомості нарахування заробітної плати особам, які не працюють в установі. Особливо ретельно перевіряють нарахування заробітної плати за виконання окремих випадкових або разових робіт за трудовими угодами, за завищеними розцінками. За допомогою контрольних підрахунків по вертикалі і горизонталі в розрахунково-платіжних відомостях перевіряють правильність цих

підрахунків у цих відомостях. Виявляють також приписки в підсумках розрахунково-платіжних відомостей за одним і тим же видом оплати праці в графі «Всього нараховано» і у графі відомості «Сума до видачі» на одну і ту ж суму (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Витяг із робочого документу при контролі виплат працівникам лікарні

Працівник	Нараховано за місяць, грн.		Фактично сплачено, грн.		Відхилення	Відповідальна особа
	Виплати працівнику	Податки і збори	Виплати працівнику	Податки і збори		
Медична сестра	3723	726	3723	726	-	Головний бухгалтер

*Складено автором

У бюджетних установах відповідальність за використання коштів на заробітну плату несуть розпорядники коштів і головні бухгалтери. Організацію контролю за використанням фонду заробітної плати в централізованій бухгалтерії ілюструє табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Порядок контролю за витрачанням фонду заробітної плати

Об'єкти контролю	Порядок і спосіб контролю	Термін здійснення контролю	Суб'єкти контролю
Законність включення працівника до табеля	Зіставлення записів у табелях з наказами відділу кадрів	Щомісячно	Економіст, інспектор відділу кадрів
Фактично відпрацьований час	Зіставлення даних табеля з графіком роботи та журналом реєстрації виходів на роботу	Під час опрацювання табеля	Бухгалтер розрахункового відділу
Нічні чергування, робота у святкові та вихідні дні	Зіставлення даних табеля з наказами про роботу у святкові та вихідні дні із графіком роботи	Щомісячно	Керівник відділу обліку праці та заробітної плати
Правильність визначення ставок	Порівняння даних карток-довідок із тарифікаційними списками	Щомісячно	Бухгалтер відділу обліку праці та заробітної плати
Законність документів і правильність їх оформлення	Суцільна перевірка первинних документів	У момент прийому	Економіст, бухгалтер розрахункового відділу
Законність доплат	Вибіркова перевірка	Один раз у місяць	Керівник розрахункового відділу

Об'єкти контролю	Порядок і спосіб контролю	Термін здійснення контролю	Суб'єкти контролю
Правильність оформлення розрахунково-платіжних документів	Суцільна перевірка	Перед виплатою заробітної плати	Заступник головного бухгалтера
Нарахування сум заробітної плати за кожною установою згідно з категоріями працюючих	Зіставлення з плановим фондом заробітної плати кожної установи	Щомісячно	Головний бухгалтер

*Складено автором на основі джерела [19]

Важливі контрольні функції виконують органи державної влади, зокрема, Державне казначейство, яке видає дозвіл на отримання коштів на заробітну плату в межах планового фонду.

Одним з найбільш дієвих способів контролю за станом обліку розрахунків з оплати праці є організація внутрішнього аудиту. Метою проведення аудиту розрахунків з оплати праці 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.

Джерелами інформації для аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установ є: Статут (Положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з обліку праці та її оплати; облікові регістри, що використовуються для відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці; меморіальні ордери; акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність бюджетної установи. Предметом аудиту є господарські операції, пов'язані з обліком праці та її оплати в бюджетних установах.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

3.1. Типові порушення ведення операцій з обліку витрат на оплату праці в бюджетних установах

Найважчими порушення які стосуються розрахунків з оплати праці за своїми наслідками є:

- завищення нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до завищення витрат бюджетної установи та порушує норми КзПП та інших норм законодавства і призводить до значних штрафних санкцій;

- заниження нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до недоплати до бюджету податків і зборів і також призводить до значних штрафних санкцій.

Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих етапів комплексної ревізії діяльності бюджетних установ. В ході перевірки ревізор може виявити наступні типові порушення, що стосуються, по-перше, розрахунків з персоналом з оплати праці, по-друге, розрахунки за страхуванням.

Серед порушень розрахунків з оплати праці можуть виявитися такі, як відсутність у бюджетної установи колективного договору, умови колективного договору не відповідають законодавчим вимогам, сума нарахованої заробітної плати не відповідає даним облікових реєстрів, включення до собівартості продукції заробітної плати погодинників та відрядників без відповідних підтверджуючих документів, віднесення до собівартості продукції заробітної плати за інші види робіт, які не належать до витрат, невідповідність періоду включення оплати праці до собівартості продукції часу, вказаному в акті виконаної роботи тощо (табл. 3.1).

Порушення ведення операцій з обліку витрат на оплату праці
у розрізі розрахунків з оплати праці

№	Можливі порушення	Характеристика порушення	Підтвердження факту в бюджетній установі
1	Відсутній колективний договір	Відносини між роботодавцями і працівниками не відрегульовані	-
2	Умови колективного договору погіршують порівняно з законодавством становище працівника	Даний колективний договір є недійсним	-
3	Сума нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідають даним облікових регістрів	Викривлення оборотів і залишків за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці»	-
4	Віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) заробітної плати погодинників та відрядників при відсутності підтверджуючих документів про фактично відпрацьований час	Неможливість підтвердження обґрунтованості нарахування оплати праці, відповідно підвищення собівартості продукції для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування	Не притаманне
5	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за здійснення модернізацій обладнання та реконструкції об'єктів основних засобів	Необґрунтоване включення для цілей оподаткування до собівартості продукції	Не притаманне
6	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за виконання будівельних робіт	Завищення собівартості продукції, заниження оподатковуваного прибутку	Не притаманне
7	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за здійснення робіт з підготовки та освоєння виробництва нових видів продукції, науково-дослідних розробок	Необґрунтоване включення для цілей оподаткування до собівартості продукції,	Не притаманне
8	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за здійснення робіт безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції, фінансування яких здійснюється за рахунок спеціальних джерел	Завищення собівартості продукції, заниження оподатковуваного прибутку	Не притаманне

продовження таблиці 3.1

9	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за надані послуги, виконані сторонньою особою при наявності в штатному розкладі підприємства посади, де посадовою інструкцією передбачено, що до обов'язків працівника, який її займає, входить виконання даних послуг (наприклад, функції головного бухгалтера, маркетолога)	Завищення для цілей оподаткування собівартості продукції та заниження оподаткованого прибутку	Не притаманне
10	Включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за надані послуги, виконані сторонньою особою при відсутності акту приймання виконаних робіт		Не притаманне
11	Період включення до собівартості продукції для цілей оподаткування оплати праці за надані послуги, виконані сторонньою особою, не відповідає даті підписання акту приймання виконаних робіт	Несвоєчасне включення до собівартості продукції для цілей оподаткування, завищення собівартості звітного періоду, заниження оподаткованого прибутку звітного періоду	Не притаманне

*Складено автором

Щодо порушень розрахунків за страхуванням, то найчастіше зустрічаються такі порушення, як невідповідність суми нарахування до позабюджетних фондів даним облікових регістрів, сальдо по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» за даними Головної книги не відповідає даним балансу, завищення (заниження) суми нарахованих страхових внесків внаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок, заниження (завищення) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції внаслідок неправильного розрахунку баз страхових внесків або неправильного застосування ставок, віднесення до собівартості продукції для цілей оподаткування суми нарахованих страхових внесків на оплату праці працівників, зайнятих в невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди тощо (табл. 3.2).

Порушення ведення операцій з обліку витрат на оплату праці
у розрізі розрахунків за страхуванням

№	Можливі порушення	Характеристика порушення	Підтвердження факту в бюджетній установі
1	Невідповідність суми нарахованих внесків до позабюджетних фондів за даними розроблювальної таблиці даним облікових реєстрів (журналів, Головної книги)	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку	-
2	Сальдо по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» за даними Головної книги не відповідає даним балансу	Недостовірність даних рядку балансу «Поточні зобов'язання за розрахунками	-
3	Завищення (заниження) суми нарахованих страхових внесків внаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок	Недостовірність даних рядку балансу «Поточні зобов'язання за розрахунками	Мало місце у практиці бюджетної установи
4	Заниження (завищення) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції внаслідок неправильного розрахунку баз страхових внесків або неправильного застосування ставок	Зниження (завищення) собівартості продукції, завищення (заниження) оподаткованого прибутку	Не притаманне
5	Віднесення до собівартості продукції для цілей оподаткування суми нарахованих страхових внесків на оплату праці працівників, зайнятих в невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди	Заниження собівартості продукції, завищення оподаткованого прибутку	Не притаманне
6	Витрачання коштів Фонду соціального страхування в бухгалтерському обліку підприємства не підтверджується документами, необхідними для виплати допомоги, у відповідності з діючим законодавством	Неможливість підтвердження правомірності витрачання коштів Фонду соціального страхування, неможливість підтвердження сальдо по рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» в балансі	-

продовження таблиці 3.2

7	Здійснена виплата допомоги з тимчасової непрацездатності позаштатним співробітникам, сумісникам або працівникам, які виконують роботи за договорами підряду	Неможливість підтвердження правомірності витрачання коштів Фонду соціального страхування	-
8	Завищення (заниження) розміру нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок неправильного розрахунку бази для її нарахування	Неправомірне витрачання коштів Фонду соціального страхування, викривлення розрахунків з працівниками, викривлення нарахування прибуткового податку з працівників	Мало місце в 2015 р.

*Складено автором

Проведений аналіз можливих порушень дає нам змогу говорити, що в досліджуваній бюджетній установі мають місце лише поодинокі порушення стосовно неправильності відображення операцій по розрахунках з працівниками з оплати праці. Загалом же облік і контроль розрахунків з працівниками по оплаті праці у Кам'янець-Подільській центральній районній лікарні знаходиться на задовільному рівні.

3.2. Підвищення якості обліку та контролю оплати праці

На сьогоднішній день існує ціла низка недоліків у системі обліку та контролю розрахунків з оплати праці. Одні з них є в компетенції керівництва бюджетної установи, а інші стосуються нормативного регулювання обліку розрахунків з оплати праці. Спробуємо систематизуємо основні недоліки та намітимо шляхи їх усунення (табл. 3.3). Зокрема, серед них виявлено такі як: відсутність графіку документообороту, формальний характер посадової інструкції головного бухгалтера, не відповідність діючих субрахунків вимогам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», часткова комп'ютеризація обліку та контролю розрахунків з оплати праці. Окремі з перелічених пунктів спробуємо розкрити більш детально.

Таблиця 3.3

Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці

Виявлений недолік	Можливість усунення	Можливі терміни виконання	Відповідальний
Відсутність графіку документообороту	Розробити і запровадити графік	З початку нового року	Головний бухгалтер
Формальний характер посадової інструкції бухгалтера	Внести зміни до посадової інструкції	Негайно	Головний лікар, Головний бухгалтер
Не відповідність діючих субрахунків вимогам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»	Потребує вирішення на законодавчому рівні		
Річна обробка інформації з частковою комп'ютеризацією	Запровадження комплексної комп'ютеризації обліку з використання пакету прикладних програм реального часу	З початку нового року в тестовому режимі за наявності коштів на придбання програмного продукту	Головний лікар, Головний бухгалтер

*Складено автором

Важливою складовою організації роботи з документами є налагодження документообігу, недоліком якого є відсутність графіка документообігу. З метою раціональної організації обліку, головний бухгалтер повинен розробити графік документообігу. Він повинен містити перелік робіт із складання, перевірки і обробки документів, які виконуються конкретними виконавцями із зазначенням термінів виконання і строків знаходження документів на робочому місці.

Графік документообігу висвітлюватиме чітку картину того, хто є виконавцем і в який час забезпечується виконання операції, хто несе відповідальність за помилки та несвоєчасне виконання. Так, графіком визначають оптимальний документообіг: встановлюють оптимальну

кількість підрозділів та виконавців для проходження кожного первинного документа і мінімальний строк його знаходження в підрозділі. Щодо розробки графіку документообороту досліджуваної бюджетної установи пропонуємо відповідний варіант (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Пропонований графік документообігу

Найменування документа	Застосування документа	Створення документа:					Перевірка документа			Обробка документа		Передача в архів	
		кількість примірників	відповідальний за оформлення	підстава для створення документа	строк виконання	особи, які підписують документ	відповідальний за перевірку	хто	строк подання	хто виконує	строк виконання	періодичність	строк передачі
табелю обліку використання робочого часу	для обліку часу роботи співробітників	1	секретар	1	подають до відділу кадрів 1-го числа наступного місяця	табелювальник, заступник директора з адміністративно-господарських робіт,	інспектор відділу кадрів	секретар	в день складання	бухгалтер	наступного дня після подання до відділу кадрів	бухгалтер	через 1 рік

*Складено автором

Працівникам, які безпосередньо працюють з документами, мають видати витяг з графіка документообігу, який стосується виконання обов'язків такого працівника. У ньому наводять перелік тих документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їхнього подання та місця, куди необхідно подавати зазначені документи. При цьому відповідальними за дотримання графіку документообігу, за своєчасне створення та передачу документів для відображення даних у бухгалтерському обліку та звітності, а також за достовірність відображеної в документах інформації несуть особи, які створили та підписали вказані документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу здійснює головний бухгалтер.

Для належної організації праці бухгалтера пропонуємо в його посадовій інструкції розробити індивідуальний графік (табл. 3.5). Такий

графік сприятиме налагодженню робочого процесу, а також своєчасній здачі звітів з обліку заробітної плати.

Таблиця 3.5

Пропонований індивідуальний графік бухгалтера

Найменування роботи	День виконання	Час виконання
приймання первинної документації з нарахування заробітної плати	понеділок, середа	9.00-11.00
приймання оформлених листів тимчасової непрацездатності	вівторок, четвер	9.00-11.00
приймання інших первинних документів з нарахування заробітної плати	вівторок, четвер	9.00-11.00
контроль за правильністю оформлення первинних документів	щодня	9.00-11.00
видача довідок про доходи, по безробіттю	п'ятниця	9.00-11.00
обробка первинних документів	щодня	11.00-13.00
узагальнення інформації	щодня	14.00-17.00

*Складено автором

Стандартизація діловодства на практиці сприяє чіткості організаційно-управлінської роботи й підвищує ефективність виконання управлінських рішень у кожному окремо взятому випадку. І тому, раціоналізація документообігу є одним із важливих критеріїв успішного функціонування установи, особливо за умови наявності графіка документообігу. Індивідуальний графік бухгалтера з обліку праці та заробітної плати забезпечує налагоджену роботу і своєчасну здачу звітів з оплати праці.

Щодо невідповідності діючих субрахунків вимогам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» повністю притримуємося думки Старченко Н.М., яка вважає, що для покращення облікового процесу слід до рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відкрити ряд нових субрахунків [91]. І пояснюється це наступним чином за кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» відображається нарахована основна і додаткова заробітна,

оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та допомога з тимчасової непрацездатності, премії та інші нарахування; за дебетом - відображається виплата вищеперерахованого, а також суми утриманих податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску й інші утримання із сум оплати праці. Таким чином, через 66 рахунок здійснюють виплати працівникам, які не можна ототожнювати із заробітною платою, таким чином доцільним є змінити його назву на «Розрахунки з виплат працівникам», це по-перше. По-друге, цей рахунок застосовується не тільки для нарахування та виплати заробітної плати, а й для розрахунків з оплати праці. А це, на думку автора, не одне і те саме поняття. Адже, згідно Закону України «Про оплату праці» заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку виплачують працівникові за виконану ним роботу [81]. А оплата праці - це обліково-аналітична категорія, яка характеризує трудовий дохід робітника, який формується під впливом кількості та якості затраченої корисної праці і виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати в грошовій або натуральній формі [53].

З огляду на це, субрахунок 661 «Розрахунки з оплати праці» слід конкретизувати, а саме:

661/1 «Поточні виплати». До цієї категорії відносять виплати працівникам які бюджетна установа має здійснити за найближчі дванадцять місяців. Вони перелічені в Інструкції зі статистики заробітної плати та ЗУ «Про оплату праці». Субрахунок 661/1 включає:

661/11 «Заробітна плата за окладами і тарифами» - це заробітна плата за відпрацьований час чи за кількість виконаної роботи;

661/12 «Інші нарахування з оплати праці». До таких виплат належать оплата відпусток; оплата за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочий час; заробітна плата за час перебування у відрядженні. Виплати на основі середньої заробітної плати, які регулюються постановою Кабінету Міністрів України №100 [4];

661/13 «Виплати за невідпрацьований час» - це оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності працівника за рахунок роботодавця; суми матеріальної цільової та нецільової допомоги працівникам. Виплати на основі середньої заробітної плати, які регулюються постановою Кабінету Міністрів України №1266 [5];

661/14 «Премії та інші заохочувальні виплати» - це заохочувальні виплати (премії за результати праці до нарахованої заробітної плати).

Ще одним суттєвим вдосконаленням є автоматизація обліку. Основними перевагами комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є: одному журналу хронологічного запису відповідає багато реєстрів систематичного запису; накопичення та багаторазове використання облікових даних; один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків (кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежуються); автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо; отримання звітних показників в інтерактивному режимі; автоматичне формування всіх облікових реєстрів і форм звітності на основі даних, відображених в системі рахунків [59].

Одна із найважливіших та глобальніших проблем у бюджетних установах пов'язана із відсутністю спільного програмного забезпечення та налагодженого електронного зв'язку між установою та Державною казначейською службою України, який знаходиться на досить низькому рівні.

Лише впровадження єдиного програмного продукту дозволить наладити взаєморозуміння між бюджетною установою та Державною казначейською службою:

- 1) буде можливість оперативної передачі інформації про здійснення виплат стороннім організаціям;
- 2) надасть можливість своєчасного отримання інформації про надходження на рахунки виплат;

3) упровадить економію часу з внесенням інформації в базу даних про надходження коштів;

4) також можливість удосконалення програмного забезпечення у випадку зміни методології та методики бухгалтерського обліку;

5) забезпечення постійного поновлювання бази законодавства через Інтернет і внутрішню мережу комунікаційних зв'язків;

6) надасть єдиний взаємопов'язаний технологічний процес обробки первинної та зведеної документації;

7) надасть можливість подання звітності в електронному варіанті та обміну даними з казначейською системою тощо.

Автоматизація системи в бюджетних установах досить високо підніме рівень організації в сфері управління. Надає можливість значно зменшити витрати часу на розрахунки і обчислення.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити відповідні висновки, зокрема:

1. Аналіз економічного змісту поняття оплати праці дозволив виявити, що праця була і залишається головним джерелом матеріального та духовного достатку, головною умовою життя та розвитку суспільства. Проте в сучасних умовах розвитку економіки в Україні ринкові регулятори ще не працюють на повну силу, а держава не здійснює повного контролю за розмірами оплати праці. Оплата праці є важливим засобом підвищення зацікавленості працівників у результатах своєї праці, але внаслідок деформацій і диспропорцій вона фактично перетворилася у різновид соціальних виплат, не пов'язаних з кількістю, якістю і кінцевим трудовим результатом, тому праця та її оплата втрачає своє соціально-економічне призначення, руйнуючи основи економічного й соціального розвитку. Виплати працівникам відокремлено як цілісну категорію та самостійний об'єкт фінансового обліку суб'єктів сектору загального державного управління.

2. Організація оплати праці в бюджетних установах суттєво відрізняється від господарсько-розрахункових підприємств. Зокрема, визначальним для бухгалтерського обліку бюджетних установ є їх статус неприбуткових; джерелами коштів на оплату праці у бюджетних організаціях є асигнування з бюджету, а також частка доходів, одержаних у результаті їх господарської діяльності; фінансування на оплату праці здійснюється за кошторисно-бюджетним методом; користувачі – органи державної та місцевої влади, які суттєво відрізняються від користувачів підприємств небюджетної сфери.

3. Регулювання оплати праці здійснюється на двох рівнях: на державному та договірному. Державне регулювання порядку оплати праці реалізується через відповідну систему нормативно-правових та законодавчих актів, серед яких провідну роль відіграє Закон України «Про оплату праці».

На договірному рівні основним документом, який визначає процес оплати праці окремого працівника є трудовий (колективний) договір.

4. Дослідження проводились на матеріалах Кам'янець-Подільської центральної районної лікарні. Фінансування діяльності установи здійснюється за рахунок загального фонду та за рахунок спеціального фонду. Основні надходження складають – загальний фонд. Аналіз фінансового стану бюджетної установи показує, що він є задовільним. За останні роки спостерігається зростання бюджетних надходжень до лікарні, що суттєво впливає на її фінансовий стан. Також лікарня має значну дебіторську заборгованість, що є негативним явищем. Значна залежність від бюджетних асигнувань є ризикованою для бюджетної установи, адже незначні погіршення в фінансово-економічній ситуації в країні матимуть негативний вплив на її господарський стан. Разом з тим, позитивним явищем є зростання суми благодійних внесків, що є вагомою підтримкою в зміцненні матеріальної бази лікарні.

5. Первинний облік розрахунків з оплати праці ведеться у відповідності з нормативними документами із застосуванням типових форм. Облік особового складу працівників є одним з інформаційних джерел збереження бухгалтерського обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Загальна чисельність працівників бюджетних установ встановлюється штатним розкладом. Штатний розклад є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторисів бюджетних установ. Розміри посадових окладів (тарифних ставок) визначаються за тарифними розрядами Єдиної тарифної сітки, які встановлюються професіоналам, фахівцям залежно від наявної кваліфікаційної категорії, робітникам - кваліфікаційного розряду у межах діапазону, визначеного для цих посад (професій) Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників і відображаються у тарифікаційному списку. Оплата праці працівників здійснюється за фактично відпрацьований час, виходячи з посадового окладу (тарифної ставки). Із заробітної плати працівників установ через бухгалтерію

здійснюють ряд відрахувань, які визначені чинним законодавством, зокрема, податок на дохід фізичних осіб у розмірі 18% та військовий збір у розмірі 1,5%. В досліджуваній установі заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні двічі на місяць через установи «Приватбанку». Для відображення операцій по нарахуванню, утриманню та видачі заробітної плати в бюджетних установах використовують рахунок 66 «Розрахунки із заробітної плати». З передбачених дев'яти субрахунків використовують в досліджуваній установі лише два, за відсутності тих чи інших об'єктів.

6. На підставі вихідних документів з нарахування оплати праці, оформлюється головний реєстр синтетичного обліку щодо напрямку обліку заробітної плати і розрахунків з її приводу — зведення розрахункових відомостей із заробітної плати — меморіальний ордер № 5. До меморіального ордера додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати. У кінці місяця підбиваються підсумки за меморіальним ордером, меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером, а одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записуються до книги «Журнал-Головна».

7. В сучасних умовах поряд із зовнішнім контролем за станом розрахунків з оплати праці зростає роль внутрішнього контролю з боку керівництва та бухгалтерської служби. Ці працівники повинні здійснювати оперативний контроль за використанням трудових ресурсів і фондів оплати праці з метою ефективного управління даними витратами. Нажаль, в досліджуваній установі організувати належний внутрішній контроль досить складно, так як усі обліково-контрольні функції зосереджені в посадових обов'язках однієї особи – головного бухгалтера. Проведений аналіз можливих порушень дає нам змогу говорити, що в досліджуваній установі мають місце лише поодинокі порушення стосовно неправильності відображення операцій по розрахунках з працівниками з оплати праці. Загалом же облік і контроль розрахунків з працівниками по оплаті праці знаходиться на задовільному

рівні.

10. Вдосконалення бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з оплати праці в досліджуваній установі вбачаємо в проведенні наступних заходів. По-перше – розробити дієвий графік документообороту по кожній групі документів. По-друге – перспективним напрямом є краща автоматизація обліку. Найважливішим завданням у вирішенні питання автоматизації обробки інформації в бюджетних установах є створення єдиного програмного продукту, який полегшить роботу бухгалтера та адміністрації установи, а також дозволить уникнути помилок при нарахуванні заробітної плати, використовувати уніфіковану програму на рівні всієї країни. По-третє – для належної організації праці бухгалтера який відповідає за облік заробітної плати пропонуємо в його посадовій інструкції розробити індивідуальний графік. Такий графік сприятиме налагодженню робочого процесу, а також своєчасній здачі звітів з обліку заробітної плати. По-четверте – з метою вдосконалення обліку запропоновано нові субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки з виплат працівникам» дозволять в повному обсязі відображати в обліку операції з нарахування заробітної плати, відрахуванням із неї, нарахуванню лікарняних, відпускних, премій в умовах гармонізації з міжнародною практикою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Арабаджі І. К. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / І. К. Арабаджі // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 114–116.
2. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
3. Беспяньська Г. Раціоналізація документообігу на підприємстві / Г. Беспяньська // Секретар-референт. – 2017. – № 11. – С. 21 - 25.
4. Большешальська А. В. Облік розрахунків з оплати праці у контексті гармонізації національних та міжнародних стандартів / А. В. Большешальська // Всеукраїнська наукова інтернет-конференція студентів та молодих вчених, присвячена видатним вченим. Житомирська наукова бухгалтерська школа Франца Бутинця. – 2017. – №1.
5. Большешальська А. В. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці: проблеми та шляхи удосконалення / А. В. Большешальська А. В. // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2014. – № 1 – С. 240–250.
6. Бух. словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП «Рута», 2001. - 224 с.
7. Бюджетний кодекс України: [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078
8. Верига Ю. А. Звітність підприємств [Текст] : навчальний посіб. / Ю. А. Верига ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.
9. Виплати працівникам [Електронний ресурс] : 132 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://>

zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12/paran4#n4. – Законодавство України.

10. Виплати працівникам [Електронний ресурс] : 25 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua/document/265674/25 final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265674/25%20final.pdf). – Міністерство фінансів України.
11. Власюк Г. В. Організація обліку та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.
12. Войцехович М. Оформлення відпусток / М. Войцехович // Дебет – Кредит. – 2015. – №19. – С. 23–28.
13. Вороная Н. Щорічна відпустка : нюанси надання / Н. Вороная // Податки та бухгалтерський облік (укр.). – 2016. – № 34. – С. 21-24.
14. Воронко Р.М. Контроль в бюджетних установах / Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. / [навч. пос.] – Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. – 503 с.
15. Гамова О.В. Заробітна плата як економічна категорія / О.В. Гамова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2008. – №3. – С.60–64.
16. Гаркавін Р. Розрахунки з оплати праці / Р. Гаркавін // Школа бухгалтера. – 2016. – № 13. – С. 7–9.
17. Гізатуліна Л.В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л.В. Гізатуліна, Н.І. Сушко // Незалежний аудитор. – № 6. – 2012. – С. 56-57.
18. Головащенко М.О. Сучасні проблеми технології ревізії розрахунків з оплати праці / М.О. Головащенко // Управління розвитком. - 2012. - №7. - С. 46 – 47 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/752>
19. Головащенко М. О. Ревізія і контроль / М. О. Головащенко // «Управління розвитком». – 2012. – № 7. – С. 46 - 47.

20. Дієсперов В. Оплата праці як похідна від її продуктивності та дохідності / В. Дієсперов // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 7. – С. 32 - 38.
21. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навчальний посібник / Л. В. Дікань. – К. : Знання, 2007. – 327 с.
22. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Н. І. Дудченко // Фінансові ринки і цінні папери. – 2009. – № 15. – С. 24–28.
23. Економічний словник - довідник: За ред. док. Екон. наук. проф. С.В. Мочерного / Худож. Оформ. В.М. Штогриня. - К. Феміна, 1995. - 368 с.
24. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. // Гордієнко Д.Д. - К.: КНТ, 2006. - 308 с.
25. Жидецький В. Ц. Основи охорони праці : навчальний посібник / В. Ц. Жидецький, В. С. Джигирей, О. В. Мельников ; Науково-метод. центр вищої освіти. – 4-е вид., доп. – Львів : Афіша, 2000. – 350 с.
26. Завіновська Г.Т. Економіка праці: Навчальний посібник. - К.: КНЕУ, 2003. - 300 с.
27. Замазій С. Облікова політика в бюджетних установах / С. Замазій // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. – №100 (867). – С. 36 - 43.
28. Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Мп.: Польша, 1997. - 571 с.
29. Ільчук Л. І. Щодо єдиного соціального внеску: точка зору / Л. І. Ільчук // Актуальні проблеми економіки. – № 10. – 2010. – С. 8.
30. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28 вересня 2005 р. № 286 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05>. – Законодавство України.
31. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка: Учебно-методическое пособие. - К., 1997. - 300 с.
32. Канєва Т.І. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т.І. Канєва, С.І. Шевченко // Вісник КНЕУ. – 2010. – № 5 – С.

- 33-40. [Електронний ресурс]: – Режим досту - пу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/fies/2010/05/4.pdf>.
33. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”) / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.
34. Катеринець Н. Облік праці за новими формами / Н. Катеринець // Дебет – Кредит. – 2009. – № 5. – С. 3–4.
35. Кивачук В.С., Слапик Ю.Н. Кругооборот капитала действующего предприятия: современные формы функционирования / В.С. Кивачук, Ю.Н. Слапик // Проблeми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(8). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 276 с.
36. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / К.В. Ковтуненко, Т.О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 2(12). – С. 79-82. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/fies/archive/2014/n2.html>.
37. Кодекс законів про працю [Електронний ресурс] : від 10 грудня 1971 р. № 332, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. – Законодавство України.
38. Конош О. В. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту оплати праці / О. В. Конош // Фінансові ринки і цінні папери. – 2009. – № 23. – С. 36–40.
39. Конституція України : від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – С. 141.
40. Королев Ю.Ю. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Ю.Ю. Королев. - Мн.: Новое знание, 2007. - 304 с.
41. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії / М. А. Кравченко // Бізнес навігатор. – 2010. – № 1. – С. 3–4.

42. Крисюк В.І. Ревізія і контроль в установах і організаціях бюджетної сфери : навчальний посібник / В. І. Крисюк, М. М. Каленський, О. В. Юрченко. – К. : Видавництво Європейського університету фінансів, інформаційних систем, менеджменту і бізнесу, 2000. – 148 с.
43. Кривцова Т. О. Ревізія і контроль / Т. О. Кривцова // Управління розвитком. – 2012. – № 7. – С. 51 - 52.
44. Кузнецов О.М. Організаційно-методичні аспекти ревізії розрахунків з оплати праці на підприємстві / О.М. Кузнецов // Управління розвитком. - 2012. - №7. - С. 51 – 52 / [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/756>
45. Кузнєцова Т. В. Основи організації і обліку оплати праці в бюджетних установах / Т. В. Кузнєцова // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2010. – 189 с.
46. Кулішов В.В. Мікроекономіка: Основи теорії і практикум / Навч. Посібник - Львів: "Магнолія плюс", 2004. - 332 с.
47. Левицька С.О. Етапи та напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи / С.О. Левицька // Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка». – 2009. – Вип. 11. – С. 81-89.
48. Лепьохіна І. О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції / І. О. Лепьохіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 2 (56).
49. Макоев О. С. Контроль и ревизия : учебное пособие / О. С. Макоев. – М. : Юнити, 2007. – 256 с.
50. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ, 2014. – № 7. – С. 230-234.
51. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 346-351.

52. Матвєєва В. Усе про облік і оподаткування бюджетних організацій / В. Матвєєва, С. Замазій, Я. Клиженко; за ред. Я.Кавтор'єва. - Х. : Фактор, 2009. - 656 с.
53. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: [навч.посін.] / Т.Г.Мельник. Кондор, 2009. - 412с.
54. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
55. Мірошніченко А. М. Алгоритм розрахунку лікарняних відповідно до ч.3 ст.4 Закону № 2240 / А. М. Мірошніченко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 11. – С. 169 - 172.
56. Мірошніченко В.А. Проблеми контролю і ревізії розрахунків з оплати праці / В.А. Мірошніченко // Економічні науки/ 7, Бухгалтерський облік і аудит, 2010. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64339.doc.htm
57. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л.В. Момот // Регіональна економіка та управління. – Донецьк. – 2014. – С. 111-114.
58. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово – господарської діяльності / В.М. Мурашко, В.М. Сторожук, О.В. Мурашко / [навч. пос.] / За заг. ред. П. В. Мельника. – К. : ЦУЛ, 2003. – 311 с.
59. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації // Сталий розвиток економіки. -2012. -№2. - С. 158162.
60. Пігош В. А. Роль облікової політики в організації облікового процесу бюджетних установ / В. А. Пігош // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2017. – № 4. – С.126 - 130.
61. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – Законодавство України.

62. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. В. Покатаєва // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 3 – С. 139-141.
63. Порядок надання документів та їх складу при застосуванні податкової соціальної пільги [Електронний ресурс]: Постанова КМУ № 2035 від 26.12.03 р. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
64. Порядок обчислення середньої заробітної плати [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
65. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Текст] : постанова правління Пенсійного фонду України від 08 жовтня 2010 р. № 22 - П // Інвест-Газета: Нормативна База. – 2011. – 7 березня. – С. 25.
66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями . – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
67. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
68. Про відпустки [Електронний ресурс] : Закон України від 15 листопада 1996 р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>. – Законодавство України.
69. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 28.12.2014р. № 1105-XIV. / Режим доступу// <http://www.rada.gov.ua>.

70. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс] : наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>. – Законодавство України.
71. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України № 995 від 14.09.2012 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955
72. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. № 114. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>. – Законодавство України.
73. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати [Електронний ресурс]: зі змінами, внесеними згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 348 від 16.05.95. № 100. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
74. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 № 100. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>. – Законодавство України.
75. 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 підприємства, установи, організації: постанова КМУ від 06.05.2001р. №439 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
76. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів

- населення [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п>. – Законодавство України.
77. Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі [Електронний ресурс]: Положення Міністерством Статистики України від 26.05.96 р. № 144, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
78. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Текст] : закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI // Інвест-Газета: Нормативна База. – 2011. – 21 лютого. – С. 4.
79. Про колективні договори і угоди [Електронний ресурс] : Закон України від 01 липня 1993 р. № 3356 – XII, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3357-12>. – Законодавство України.
80. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [Електронний ресурс]: Постанова КМУ від 26.09.01 р. № 1266, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
81. Про оплату праці [Текст] : Закон України від 19 квітня 2011 р. № 3231-VI (3231-17) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 42. – С. 431.
82. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства / В. Рожнов // Заробітна плата. – 2010. – № 1. – С. 9–14 ; № 2. – С. 18–21.
83. Рябець А. П. Удосконалення правового регулювання оплати праці / А. П. Рябець // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – № 2. – С. 3 - 5.
84. Садовников О. А., Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та вдосконалення їх шляхів / О. А. Садовников, Г. В. Сировой // Вісник

Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.
Науковий журнал. – 2011. – № 8 (162). – С. 16.

85. Свірко С. В. Облікова характеристика виплат працівникам у міжнародному бухгалтерському обліку державного сектору / С. В. Свірко // Науковий вісник СХУ ім. Л. Українки. – 2017. – № 5. – С. 135–145.
86. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] : навч. посібник. / С. В. Свірко. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 380 с.
87. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: [Учеб. пособ.]. - 9-е изд., имз. и доп. - Донецк: ДонНУ, 2009. - 595 с.
88. Скакун Л. Єдиний внесок на соціальне страхування: доцільність впровадження та подання в електронній формі / Л. Скакун // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 4. – С. 173.
89. Словник термінів ринкової економіки / під загальною редакцією професора Науменка В.І. . - К., 1996. - 272 с.
90. Старченко Н. М. Виплати працівникам у бюджетних установах: теоретичні основи / Н. М. Старченко // Фінанси, облік і аудит. - 2012. - №19. - С. 369-375.
91. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах // Економічні науки. - 2012. - № 9. - С. 178-184.
92. Тарасова М. Резерв відпусток [Текст] / М. Тарасова // Школа бухгалтера. – 2016. – №13. – С.19–21.
93. Ткаченко Н. А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати [Текст] / Н. А. Ткаченко // Облік і фінанси АПК. Науково-виробничий журнал. – 2011. – № 3 – С. 79-83.
94. Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрями її удосконалення / Тонконог Т. Ю. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.
95. Чабанюк О. М. Облік оплати праці в ринкових умовах / О. М. Чабанюк,

У. М. Залуцька, К. А. Львівська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21.3.

96. Чадченко О.С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах // Управління розвитком. - 2012. - № 10. - С. 91-93.
97. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навчальний посібник / О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с. – ISBN 978-611-010-257-5.
98. Шевченко В. І. Правові питання охорони праці : навчальний посібник / В. І. Шевченко. – Харків : ХНАМГ, 2004. – 184 с.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Порівняння категорій виплат працівникам відповідно до МСБОДС 25

«Виплати працівникам» та НСБОДС 132 «Виплати працівникам»

МСБОДС 25 «Виплати працівникам»		НСБОДС 132 «Виплати працівникам»		Зауваження
Коротко-строкові виплати працівникам	заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників	Поточні та інші виплати працівникам	заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу; інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога	У міжнародному стандарті та національному короткострокові виплати та поточні схожі між собою, але в національному стандарті не передбачено надання не грошових пільги (таких як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників
Виплати після закінчення трудової діяльності	пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування	-	-	Передбачені у міжнародному стандарті, як пенсії та інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності

продовження ДОДАТКУ А

МСБОДС 25 «Виплати працівникам»		НСБОДС 132 «Виплати працівникам»		Зауваження
Інші довгострокові виплати працівникам	<p>а) довгостроково компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;</p> <p>б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;</p> <p>в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;</p> <p>г) виплати премій і частки прибутку, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги;</p> <p>г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, у якому вони зароблені;</p> <p>д) компенсацію, яку має сплачувати суб'єкт господарювання, доки працівник не перейде на іншу роботу</p>	-	-	<p>Передбачені у міжнародному стандарті, що включають 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</p>

продовження ДОДАТКУ А

МСБОДС 25 «Виплати працівникам»		НСБОДС 132 «Виплати працівникам»		Зауваження
Виплати під час звільнення	Виплати, які здійснюються до звичайної дати виходу працівника на пенсію	Виплати під час звільнення	Виплати, які підлягають сплаті відповідно до законодавства з досягненням ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку	Передбачено у національному стандарті і визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідмовне зобов'язання звільнити працівника до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою
-	-	Інші виплати працівникам		Передбачено у національному стандарті, як матеріальна допомога, що визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.