

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**Фінансове забезпечення заробітної плати працівників установ
державного сектору**

студента 2 курсу, 1м групи,
спеціальності 072, «Фінанси, банківська
справа та страхування» спеціалізації
«Державні фінанси»

**Країнського Богдана
Ігоровича**

Науковий керівник
к.е.н., доцент

**Канєва Тетяна
Володимирівна**

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

**Чугунов Ігор
Якович**

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	6
1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці та інформаційне забезпечення управління персоналом установи.....	6
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку оплати праці.....	12
1.3. Організаційно-економічна характеристика базової установи.....	15
Висновки розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ДЖЕРЕЛО ПЛАНУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ.....	23
2.1. Проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати.....	23
2.2. Організація обліку оплати праці працівників установи.....	28
2.3. Порядок та облік утримань та нарахувань на оплату праці.....	32
Висновки до розділу 2.....	37
РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	38
3.1. Система аналітичних показників, інформаційна база і основні методи економічного аналізу.....	38
3.2. Аналіз витрат на оплату праці.....	40
3.3. Основні положення методики аудиту розрахунків з оплати праці.....	45
Висновки до розділу 3.....	51
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ.....	63

ВСТУП

Сьогоднішнє суспільство важко уявити без існування бюджетних установ та організацій, незважаючи на розвиток приватної власності та комерційних інтересів. Адже бюджетні установи задовольняють різноманітні потреби суспільства (культурні, соціальні тощо) за допомогою фінансування їх діяльності коштами державного або місцевих бюджетів. Оскільки ці кошти надаються їм безповоротно, то виникає об'єктивна необхідність обліку та контролю за використанням бюджетних коштів.

Державна політика в області регулювання розрахунків з оплати праці є одним із ключових факторів поліпшення добробуту населення, тому оплата праці повинна стати одним із найважливіх об'єктів соціальної політики країни. Незважаючи на певні економічні поліпшення в країні, все ще значна кількість населення знаходиться за межею бідності. Сьогодні Україна все ще залишається однією з найбідніших та соціально незахищених країн європейської спільноти. Заробітна плата є основною складовою грошових доходів населення, особливо працівників бюджетної сфери, доходи яких значно поступаються доходам працівникам корпоративного сектора. Саме тому дослідження особливостей планування, обліку та контролю фінансового забезпечення заробітної плати в установах державного сектора є актуальним.

Дослідженню цієї проблеми присвячені праці таких науковців, як: П. Й. Атамас, І. Д. Ватуля, Г. В. Власюк, Ж. К. Нестеренко, Н. М. Старченко, Т. Ю. Тонконог, Н. М. Хорунжак тощо. Проте, незважаючи на те, що проблемі оплати праці присвячено багато наукових праць, деякі питання залишаються недостатньо розкритими.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення практики планування та обліку і контролю фінансового забезпечення заробітної плати в установах державного сектора.

Завданнями випускної кваліфікаційної роботи є:

- визначити економічну сутність розрахунків з оплати праці та інформаційне забезпечення управління персоналом установи;
- провести економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку оплати праці;
- дати організаційно-економічну характеристика базової установи;
- розглянути проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати;
- дослідити організацію обліку оплати праці працівників установи;
- розглянути порядок та облік нарахування заробітної плати;
- дослідити систему аналітичних показників, інформаційну базу і основні методи економічного аналізу;
- проаналізувати витрати на оплату праці;
- розглянути основні положення методики аудиту розрахунків з оплати праці.

Об'єктом дослідження є Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України».

Предмет дослідження: фінансове забезпечення заробітної плати установ держаного сектору

У процесі роботи застосовувалися методи економічних досліджень: абстрактно-логічний, монографічний, розрахунково-конструктивний та порівняння, індексний, метод статистичних групувань, графічний, соціологічний.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі, нормативні акти з питань обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці; наукові праці вітчизняних та зарубіжних представників економічної науки, статті періодичного друку, підручники, матеріали з мережі Інтернет, звітність підприємства та інші джерела.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та у розробці науково-практичних рекомендацій щодо

вдосконалення обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з вдосконалення обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці Державної установи «Інститут гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України».

РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці та інформаційне забезпечення управління персоналом установи

Особливість оплати праці як економічної категорії полягає у вирішенні нею щонайменше двох життєво важливих проблем: по-перше, відтворення робочої сили, по-друге, мотивації до праці, а, відповідно, і зацікавленості працівників у результативності діяльності своїх організацій, а відтак – розвитку економіки регіонів, країни і суспільства в цілому.

Заробітна плата як економічна категорія належить до числа найскладніших. Її сутність в сучасних економічних умовах зводиться до таких критеріїв:

- відображає взаємовідносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості
- є грошовим еквівалентом частки найманого працівника у новоствореній вартості (доході), яка залежить від кількості, якості, результатів праці, а також господарської діяльності підприємства [68, с. 401].

Розглянемо динаміку середньої заробітної плати в Україні за останні 10 років (рис. 1.1.). У 2017 році порівняно з 2007 роком розмір середньої заробітної плати в Україні збільшився на 5754 грн., тобто в 5,3 рази. Проте це не означає, що рівень життя також підвищився, оскільки разом із зростанням заробітної плати зростали і ціни на товари та послуги, інфляція та курс валюти.

Як бачимо з рисунку, відбувалося також зростання мінімальної зарплати, проте до 2016 року вона зростала повільнішими темпами ніж середня зарплата. Про це свідчить частка мінімальної зарплати у середній, як з 2011 року включно до 2016 року скорочувалась.

Крім того слід відмітити, що разом із зростанням середньої заробітної плати зростає і рівень заборгованості з виплат заробітної плати (додаток А). Так станом на грудень 2017 року вона становила 2581,7 млн. грн. і порівняно з 2010 роком зросла на 50%.

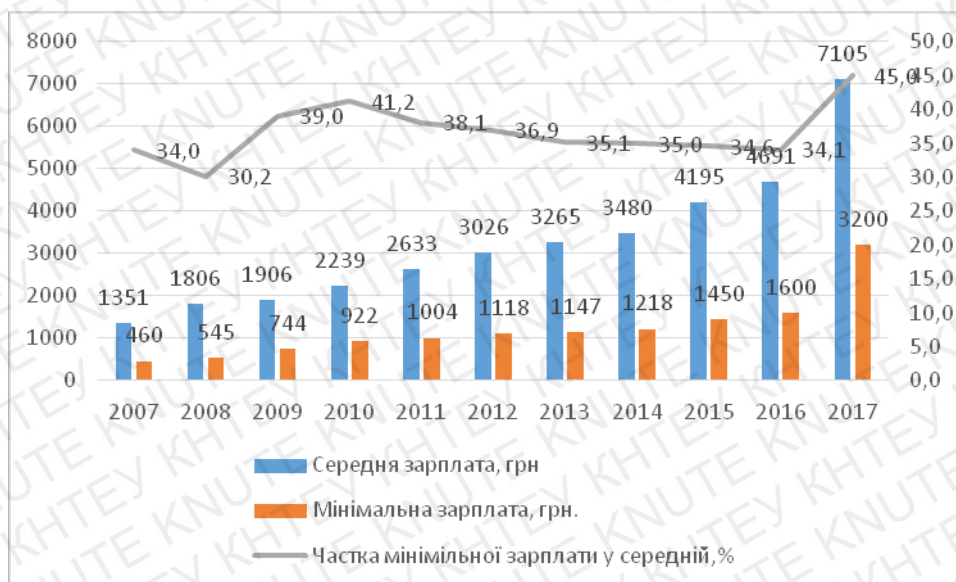


Рис. 1.1. Динаміка середньої заробітної плати по Україні протягом 2007-2017 рр., грн. [75]

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці»: «Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства» [5].

В установах і організаціях, які утримуються коштом бюджету, видатки на оплату праці працівників належать до захищених видатків (а отже, їх виплачують обов'язково), а умови оплати праці чітко нормовані.

Заробітна плата в бюджетних установах є виплатами працівникам, що надаються за використану працю та є ціною витраченої праці.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», встановлено методичний

фундамент для створення в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат працівникам, та її розкриття у фінансовій звітності [11]. В цілому виплати працівникам діляться на три групи.

1. Поточні виплати включають заробітну плату 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.

2. Виплати при звільненні передбачають виконання зобов'язань, які визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектора має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою [17, с. 98].

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

Заробітна плата в бюджетних установах включає: посадовий оклад та / або ставку погодинної оплати праці; надбавки; доплати; премії; різні види матеріальної допомоги.

Розмір посадового окладу залежить від посади, на яку прийнято працівника, і, відповідно, розміру тарифного розряду, який встановлено для кожної посади, та суми прожиткового мінімуму станом на 1 січня відповідного року.

Суму посадового окладу обчислювали, використовуючи Єдину тарифну сітку розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери. З початку 2017 року в Україні, замість єдиної тарифної системи оплати праці з'явилося дві різні: тарифна та інші системи, які формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників.

У бюджетній сфері мінімальна тарифна ставка (посадовий оклад) встановлюється Кабінетом Міністрів України. У небюджетній сфері підприємства визначають тарифні ставки самостійно у колективних договорах. При цьому мінімальна тарифна ставка не може бути нижчою за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року. На 1 січня 2018 року прожитковий мінімум для працездатних осіб встановлений на рівні 1762 грн [6].

Інформація, що використовується в управлінні персоналом, за своїм характером поділяється на нормативну, довідкову, методичну, облікову, яка ґрунтується на матеріалах первинного обліку, а також звітну, представлену в узагальненому вигляді.

Для правильної організації роботи кадрової служби та розрахункового відділу з працівниками з оплати праці в бюджетних установах система організації оплати праці відбувається на підставі: законодавчих та інших нормативних актів, трудових контрактів, правил внутрішнього розпорядку, штатного розкладу, посадових інструкцій тощо.

Однією з умов правильної організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці є чітке документування всіх операцій та подій. Першим етапом організації обліку розрахунків із заробітної плати є облік особистого складу працівників, який організовується в основному відділом кадрів. Другим та найважливішим етапом є формування обліку праці та первинного обліку робочого часу. На цьому етапі відбувається вибір системи табельного обліку, розробка внутрішньої інструкції з його ведення, та відбувається контроль за його виконанням [41, с. 159].

Основним документом обліку використання робочого часу є табель, за допомогою якого отримують дані про фактично відпрацьований час, на підставі якого потім нараховується заробітна плата.

Важливим етапом організації обліку є вибір первинних документів, при цьому слід урахувати кількість документів: чим менше їх буде, тим простіше буде вести облік, тому слід застосовувати універсальні,

накопичувальні документи. Основним документом, що регламентує розміри основної та додаткової заробітної плати, а також преміювання працівників та різні додаткові виплати, є Положення про оплату праці в бюджетних установах. Заключним етапом організації обліку розрахунків із заробітної плати є організація виплати заробітної плати, на цьому етапі установа самостійно обирає для себе строки виплати заробітної плати працівникам [26, с. 37].

Загалом, організація обліку оплати праці повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому бухгалтерський облік оплати праці повинен забезпечити:

- точне і своєчасне документальне оформлення даних про обсяг затрат праці;
- відображення обсягу виконаних робіт і затрат робочого часу кожним працівником за галузями і підприємством в цілому;
- правильне нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до діючих положень;
- контроль за використанням фонду оплати праці;
- дотримання порядку розподілу оплати праці за об'єктами бухгалтерського обліку;
- повний і своєчасний розрахунок з працівниками щодо оплати праці;
- своєчасне складання і подання звітності щодо оплати праці [61, с. 161].

Для правильної організації обліку праці та її оплати бухгалтер керується нормативними документами з цього питання, до яких належать законодавчі та нормативні акти. Документи з регулювання питань оплати праці в установі наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Документи з регулювання питань оплати праці в установі

Документ 1	Відносини, які регулюються документом 2
Трудовий контракт	Визначає відносини працедавця та найманого працівника
Положення про оплату праці	Визначає загальні засади оплати праці в установі та порядок преміювання за показники роботи
Норми виробітку і розцінки	Наводяться норми виробітку та розцінки за виконані відрядні роботи
Положення про фонди матеріального заохочення та соціального розвитку	Визначається порядок формування та використання відповідних фондів
Наказ Про облікову політику Бюджетної установи	Визначає альтернативні підходи до відображення у обліку та звітності інформації про виплати працівникам та формування забезпечень виплат

Організаційна складова облікової політики в частині оплати праці повинна врегульовувати основні питання щодо визначення відповідальних осіб з ведення бухгалтерського обліку оплати праці, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгалтерської служби.

Методична складова повинна передбачати основні прийоми та методи бухгалтерського обліку оплати праці. Технічна складова облікової політики щодо оплати праці повинна містити наступні питання: визначення первинних документів щодо оплати праці; встановлення форм внутрішньої звітності щодо оплати праці; порядок складання і строки подання внутрішньої бухгалтерської звітності про показники оплати праці; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку оплати праці.

У наказі про облікову політику в частині обліку оплати праці необхідно відображати усі принципові питання, відповідальність за визначення яких, згідно з законодавством, покладена на власника підприємства.

Отже, основними питаннями, що підлягають відображенню в наказі про облікову політику в частині оплати праці є: визначення системи та форми оплати праці; встановлення системи нормування праці; порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці в бюджетній установі.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку оплати праці

Облік заробітної плати та інших виплат працівникам займає провідне місце в системі бухгалтерського обліку в будь-якій організації. Це обумовлює необхідність дослідження та оцінки ефективності організації облікових процесів за вітчизняною нормативною базою та визначення основних напрямів її удосконалення і наближення до міжнародних стандартів.

Проведемо огляд літературних джерел за темою дослідження та обґрунтуємо методику обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці (Додаток А).

В Україні розрахунки з оплати праці регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» [11].

На бюджетні установи, як і на всі юридичні особи, поширюється дія законів України «Про оплату праці», «Про відпустки», Кодекс законів про працю, інструкції Державної служби статистики, накази та інструкції інших державних органів щодо праці, її оплати, нарахування внесків на соціальне страхування.

Законодавче регулювання оплати праці, прав працівників на оплату праці, їх захист визначаються Конституцією України, Кодексом законів про працю України, Законом України «Про оплату праці» та іншими законами.

Організація оплати праці в Україні здійснюється згідно з чинними нормативно-правовими актами. Так, трудові відносини в Україні регулюють: Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII [3] і Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [4]. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формі) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, організаціями та

іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначені НП (С) БОДС 132 «Виплати працівникам» [11].

В умовах ринкового реформування економіки України досить часто змінюється нормативно-правова база з питань трудових ресурсів і їх оплати праці. В табл. 1.2 зведемо нормативно-правову базу регулювання обліку та аудиту розрахунків з оплати праці.

Таблиця 1.2

Нормативно-правова база регулювання обліку та аудиту розрахунків з оплати праці

№ з/п	Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні обліку
1	2	3	4
1	Конституція України	Регулює основні права та обов'язки громадян України	Визначає право громадянина на працю та її оплату
2	Господарський Кодекс України	Визначає види підприємств залежно від засновників та інших факторів	Визначає форми організації бухгалтерського обліку залежно від типу підприємства
3	Цивільний Кодекс України	Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств	Регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками
4	Податковий кодекс України	Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб	Розмір податкової соціальної пільги, розрахунок податку з доходів працівників, складання звітності по податку з доходів працівників
5	Закон України «Про оплату праці»	Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні	Регулює економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться в трудових відносинах на основі трудового договору з підприємствами всіх форм власності і господарювання, а також окремими громадянами, та сфери державного і договірної регулювання оплати праці
6	Кодекс законів про працю	Загальні засади організації праці та розрахунків працівниками	Перевірка правильності встановлення трудового режиму на підприємстві та правильності нарахування заробітної плати окремим категоріям працівників

7	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Встановлює план рахунків бухгалтерського обліку	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці. Для перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку
8	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку основних засобів підприємства можна представити чотирма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів.

I рівень – законодавчий – визначає, що таке бухгалтерський облік, його основні поняття, завдання, організацію та ведення, його порядок регулювання. Головним нормативним документом є Конституція України, яка гарантує право на працю. Також сюди належать кодекси – Податковий кодекс, Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Кодекс законів про працю, закони.

II рівень – нормативний – до нього належать Положення (стандарты) бухгалтерського обліку,

III рівень – методичний – до нього належать інструкції та методичні рекомендації.

IV рівень – організаційний – до нього належать документи, що видані на самому підприємстві (Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків тощо).

Державне регулювання оплати праці здійснюється шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників державних та комунальних підприємств,

працівників державних підприємств, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

1.3. Організаційно-економічна характеристика базової установи

Дослідження проводилось за матеріалами Державної установи «Інститут гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України». ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» (в минулому – Науково-дослідний інститут загальної та комунальної гігієни МОЗ України) засновано 1931-го року [72].

Сферою діяльності ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» є вирішення актуальних задач гігієни навколишнього середовища, медичної екології, проблеми захисту населення від шкідливих антропогенних чинників довкілля, раціоналізації гігієнічних умов життя населення України.

За час існування інституту проведено сотні тисяч експертних досліджень, створено близько 100 винаходів, надруковано більш ніж 200 монографій і довідників. Щорічно публікується близько 400 наукових робіт у вітчизняних і зарубіжних виданнях.

Юридична адреса установи: 01094, Україна, м. Київ, вул. Попудренка, 50.

Основні напрями діяльності:

- еколого-гігієнічна безпека України;
- еколого-гігієнічні проблеми аварії на ЧАЕС;
- гігієнічні проблеми охорони атмосферного повітря, води, ґрунту та утилізації промислових і комунальних відходів;
- гігієнічні проблеми регіонального планування територій України, будівництва та експлуатації житлових і громадських споруд;
- гігієнічні проблеми забруднення довкілля канцерогенами і мутагенами хімічної і фізичної природи;

- гігієнічні проблеми охорони навколишнього середовища від несприятливої дії хімічних, біологічних та фізичних факторів;
- наукові проблеми гігієни харчування;
- гігієнічні проблеми формування здоров'я населення, в т. ч. генетичного, під впливом факторів навколишнього середовища, прогноз стану здоров'я;
- гігієнічні проблеми забезпечення оптимальних умов проживання, навчання, виховання, оздоровлення дітей та підлітків;
- експертна оцінка об'єктів довкілля, розробка нормативно-методичної документації та профілактичних заходів з охорони навколишнього середовища і здоров'я населення;
- застосування сучасних інформаційних технологій в галузі гігієни та медичної екології [72].

ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» є бюджетною установою, яка являється неприбутковою та утримується за рахунок коштів державного бюджету, а тому ведеться облік виконання бюджету і кошторисів витрат, який прийнято називати бюджетним обліком. До завдань обліку ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» належать точне виконання затвердженого бюджету, дотримування фінансової бюджетної дисципліни та суворого режиму економії бюджетних коштів.

Чисельність співробітників ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» станом на кінець 2017 року становила 311 осіб, із них: науковців – 216; докторів наук – 32; кандидатів наук – 63. Головним документом завдяки якому планується та обліковується фонд заробітної плати ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» є кошторис, який затверджується на календарний рік. Форма документа є зручною, оскільки в ній відображається фінансування установи в розрізі видатків: оплата праці, нарахування на оплату праці, електроенергія, газопостачання, водопостачання та інше [72].

Головний бухгалтер ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» здійснює організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Він забезпечує своєчасне складання бухгалтерської звітності на основі первинних документів та бухгалтерських записів та подає їх за прийнятим порядком у відповідні органи; надає методичну допомогу працівникам підрозділів державної установи з питань бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аналізу.

Документальне оформлення та організація обліку основних засобів в бюджетній установі на прикладі ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» ведеться із урахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219.

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності бюджетних установ. Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою схемою (без застосування методу подвійного запису).

Організація обліку в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» ведеться за журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку. Облік розрахунків по заробітній платі включає не тільки процедури нарахування та виплати заробітної плати, а й визначення обсягу та перерахування утримань із заробітної плати.

Документальне оформлення розрахунків з оплати праці в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» здійснюється на основі табелю обліку використання робочого часу, штатного розпису, наказів про зарахування або переміщення, звільнення працівників, лікарняних листів, розпоряджень про відпустки та інші документів.

ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» для забезпечення своєї діяльності і виконання покладених на нього функцій складає кошторис, який є основним плановим документом, відповідно до якого функціонує бюджетна установа.

Кошторис – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Розглянемо процес формування кошторису ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України». В таблиці 1.3 наведено розрахунок видатків по загальному фонду на утримання ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» 2017 року.

Таблиця 1.3

Розрахунок видатків утримання Спеціалізованого будинку на 2017 рік

№	Найменування товарів та послуг	Виділені кошти тис. грн.	Структура, %
1	Оплата праці	996,4	62,4
2	Заробітна плата	996,4	62,4
3	Нарахування на заробітну плату	219,5	13,8
4	Використання товарів та послуг	373,2	23,4
5	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	17,5	1,1
6	Оплата послуг (крім комунальних)	68,0	4,3
7	Оплата теплопостачання	269,8	16,9
8	Оплата водопостачання і водовідведення	2,9	0,2
9	Оплата електроенергії	10,0	0,6
ВСЬОГО ВИДАТКІВ НА 2017 рік		1596,1	100,0

У таблиці 1.4 наведено заплановані видатки по загальному фонду у 2018 році на утримання ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України».

Таблиця 1.4

Плановий розрахунок видатків утримання ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» на 2018 рік

№	Найменування товарів та послуг	Виділені кошти, тис. грн.	Структура, %
1	Оплата праці	1454,5	70,3
2	Заробітна плата	1454,5	70,3
3	Нарахування на заробітну плату	320,0	15,5
4	Використання товарів та послуг	292,1	14,1
5	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	29,0	1,4
6	Оплата послуг (крім комунальних)	66,9	3,2
7	Оплата теплопостачання	177,4	8,6
8	Оплата водопостачання і водовідведення	3,0	0,1
9	Оплата електроенергії	10,8	0,5
ВСЬОГО ВИДАТКІВ НА 2018 рік		2067,6	100,0

Як видно, найбільше в структурі видатків утримання ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» на 2018 рік займали видатки на оплату праці персоналу – 70%

Структура фонду заробітної плати та її нарахування у 2018 році відображені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Структура фонду заробітної плати на 2018 рік

№ з/п	Показники	Всього ФЗП на 2018 рік, грн.	Структура, %
1	Фонд заробітної плати (схемний посадовий оклад)	718896	49,4
2	Підвищення 15% (за шкідливі і важкі умови праці)	79549	5,5
3	Підвищення 20% (за знижену рухову активність)	89221	6,1
4	Фонд заробітної плати (схем.пос.оклад+ підвищення 15%; 20%)	887666	61,0
5	Доплата за дезінфікуючі засоби 10%	1152	0,1
6	За суміщення професій або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника 50%	33015	2,3
7	Надбавка за вислугу років 30%; 20%; 10%	17664	1,2
8	Надбавка за ненормований робочий день 25%	1446	0,1
9	Надбавка за класність 25%	1446	0,1
10	Надбавка за складність і напруженість	265709	18,3
11	Фонд заробітної плати (сх.пос.окл.+ підвищ.+ доплати + надбавки)	1208097	83,1
12	Матеріальна допомога на оздоровлення	59081	4,1
13	Індексація	187323	12,9
14	Разом фонд заробітної плати	1454500	100,0
15	Нарахування на фонд заробітної плати	320000	22,0

Видатки виділені на предмети, матеріали, обладнання та інвентар були заплановані на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року – 29 тис. грн., з них: папір та файли 6,7 тис. грн., картриджі – 5,4 тис. грн., мікрохвильова піч – 3,0 тис. грн., тощо (Додаток В).

Видатки на оплату послуг (крім комунальних) були заплановані також на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року – 66,9 тис. грн., з них: утримання прибудинкової території на 14,5 тис. грн., обслуговування програмного забезпечення для бюджетних установ та обслуговування програмного забезпечення 1С бухгалтерія – кожне по 16,8 тис. грн., відшкодування плати за землю на 1,4 тис. грн., послуги зв'язку, інтернет – 3,9 тис. грн., заправка картриджів – 2,0 тис. грн. (Додаток Г).

Видатки на оплату теплопостачання заплановані згідно розрахунку ($118 \text{ Гкал.} \cdot 1502,98 \text{ грн.} = 177351,64 \text{ грн.}$), що становить 177,4 тис. грн. та на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року за відшкодування сплати теплопостачання.

Видатки на оплату водопостачання та водовідведення заплановані згідно розрахунку ($224 \text{ м.куб.} \cdot 13,39758 \text{ грн.} = 3001,06 \text{ грн.}$), що становить 3,0 тис. грн. та на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року за відшкодування сплати водовідведення.

Видатки на оплату електроенергії ПАТ «Київенерго» заплановані згідно розрахунку ($2160 \text{ тис.квт} \cdot 2,5767 \text{ грн.} = 5565,67 \text{ грн.}$), що становить 5,5 тис. грн. та на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року за відшкодування сплати електроенергії.

Видатки на оплату електроенергії КП «Керуюча компанія» заплановані згідно розрахунку ($3700 \text{ тис.квт} \cdot 1,4061 \text{ грн.} = 5202,57 \text{ грн.}$), що становить 5,2 тис. грн. та на кредиторську заборгованість яка виникла на 01.01.2017 року за відшкодування сплати електроенергії.

У Додатку Д відображені зміни затверджених кошторисних призначень загального фонду за 2015-2017 роки. Із таблиці видно що, кошторисні

призначення в 2016 році були розподілені в такому співвідношенні від загального кошторису: «Оплата праці» – 62,4%; «Нарахування на оплату праці» – 13,8%; «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» – 1,1%; «Оплата послуг (крім комунальних)» – 4,3%; «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» – 17,7.

Загальна сума кошторисних призначень за 2017 рік відносно 2016 була збільшена на 196,3 тис. грн. в тому числі: «Оплата праці» збільшена на 256,2 тис. грн. – в зв'язку з ростом мінімальної заробітної плати; «Нарахування на оплату праці» зменшено на 49,2 тис. грн.; «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» зменшились на 4,5 тис. грн. – в зв'язку з не виділенням додаткових коштів; «Оплата послуг (крім комунальних)» зменшилась на 34 тис. грн. – в зв'язку з не виділенням додаткових коштів; «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» збільшилась на 26,6 тис. грн. в зв'язку з виділенням коштів.

Отже, кошторис 2017 року відносно 2016 року збільшився на 47,6%. Ці показники позитивно вплинули на роботу ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України».

Висновки розділу 1

В установах і організаціях, які утримуються коштом бюджету, видатки на оплату праці працівників належать до захищених видатків (а отже, їх виплачують обов'язково), а умови оплати праці чітко нормовані.

Заробітна плата в бюджетних установах включає: посадовий оклад та / або ставку погодинної оплати праці; надбавки; доплати; премії; різні види матеріальної допомоги.

Розмір посадового окладу залежить від посади, на яку прийнято працівника, і, відповідно, розміру тарифного розряду, який встановлено для кожної посади, та суми прожиткового мінімуму станом на 1 січня відповідного року.

Дослідження проводилось за матеріалами Державної установи «Інститут гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України», сферою діяльності якого є вирішення актуальних задач гігієни навколишнього середовища, медичної екології, проблеми захисту населення від шкідливих антропогенних чинників довкілля, раціоналізації гігієнічних умов життя населення України.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ДЖЕРЕЛО ПЛАНУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ

2.1. Проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати

Сьогодні в Україні налічується 72269 бюджетних установ, 12984 з яких фінансуються з державного бюджету, 59285 – з місцевих бюджетів. Розпорядниками державного бюджету є 11526 установ, розпорядниками місцевих бюджетів – 38361 установа, а отримувачами коштів з державного бюджету є 1458 установ, з місцевого – 20924 установи.

Господарські операції відображаються бухгалтером ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України» тільки на підставі своєчасно та правильно оформлених первинних документів з заповненням усіх реквізитів. Документи, які надходять у бухгалтерію, ретельно перевіряються за якісними критеріями на достовірність, законність, правильність, точність. Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку оперативно здійснює бухгалтер ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України» після обробки документів: групування, таксування, контирування, реєстрування. Склад раціональної послідовності складання та обробки документів: первинні документи, картки аналітичного обліку, оборотні відомості аналітичного обліку, реєстри синтетичного обліку, головна книга, фінансова звітність.

Основними первинними документами з обліку заробітної плати в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України» є штатний розпис та табель обліку використання робочого часу. Штатний розпис – це організаційно-розпорядчий документ, в якому наведено організаційну структуру, перелік посад на підприємстві із зазначенням

кількості працівників, які обіймають такі посади, і розмірів посадових окладів.

У загальному випадку штатний розпис містить гриф затвердження, заголовок і текст. У тексті зазначають:

- найменування структурних підрозділів;
- найменування посад (професій);
- кількість штатних одиниць відповідної посади (професії);
- розміри посадових окладів (тарифних ставок) за кожною посадою;
- місячний фонд заробітної плати для працівників відповідної посади (професії) і в цілому по підприємству.

Табель обліку використання робочого часу використовують для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників, контролю за дотриманням ними встановленого режиму робочого часу, отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці.

У звітності («Звіт про фінансові результати» формі №2) витрати на оплату праці працівників бюджетної установи показуються у рядку 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм» у рядку 2220 «Витрати на виготовлення продукції».

У Балансі (форма № 1)) сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів перед працівниками за заробітною платою, допомогою по тимчасовій непрацездатності, студентами, аспірантами й учнями за стипендіями та іншими подібними виплатами відображається у рядку 1560 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці».

Схема форм звітності по розрахунках з персоналом до контролюючих органів приведена на рисунку (рис. 2.1.).

Бухгалтер подає до контролюючих органів такі види звітності:

1. Звіт про кількість працівників, їхній кількісний склад та професійне навчання

2. Звіт про суми нарахованої заробітної плати застрахованих осіб та сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.



Рис. 2.1. Схема форм звітності по розрахунках з персоналом до контролюючих органів

3. Ф4-ФСС з ТВП «Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням».

4. Форма № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці».

Підставою для складання звіту за формою № 1-ПВ (місячна) є первинні облікові документи підприємства, зокрема:

- № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
 - № П-2 «Особова картка працівника»;
 - № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
 - № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;
 - № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;
 - № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;
 - № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».
5. Форма № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці».
6. Форма № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання».

Державною службою статистики України затверджено наступні документи з обліку розрахунків з оплати праці (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові форми документів з обліку розрахунків з оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
Кадрова документація		
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, проектно-конструкторські та технологічні 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
З обліку використання робочого часу		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв

З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
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

Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу, заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників. На підставі підписаного наказу про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку – особову картку працівника; робить відповідні записи в трудову книжку; бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ.

Наказ (розпорядження) для надання відпустки – застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і положень, колективних договорів, контрактів та графіків відпусток. На підставі наказу про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається «без оплати». Для розрахунку суми середньої заробітної плати та відпускних передбачений зворотний бік бланка [57, с. 73].

Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) застосовується для звільнення працівників. Наказ підписує завідувач складу та керівник підприємства. На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником.

Табель являє собою іменний список робітників і ведеться окремо, по категоріях, а в межах категорії працівників – у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку. Передають табель в бухгалтерію два рази на місяць: для коригування суми виплат за першу половину місяця (авансу); для

розрахунку заробітної плати за місяць. Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці методом суцільної реєстрації явок і неявок на роботу або шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізнень тощо).

Облік виробітку працівниками-відрядниками проводять за типовими формами залежно від технологічного процесу, системи організації та оплати праці в рапортах про виробіток, у маршрутних листах, відомостях обліку виробітку, нарядах та інших документах. Облік праці та основної заробітної плати робітників-відрядників здійснюють на основі різних спеціальних документів. Ці документи здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати.

Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи позаштатних працівників за умови, що вони підлягають державному соціальному страхуванню.

2.2. Організація обліку оплати праці працівників установи

Для обліку розрахунків з оплати праці в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» застосовується рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці». Рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат. За кредитом рахунку 65 «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 [23].

В табл. 2.2. наведено кореспонденцію рахунків з обліку заробітної плати ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України».

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нарахування заробітної плати працівникам	8011 (8021), 8111 (8121)	6511 (6521)
2	Нарахування стипендій	8011	6512
3	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8022), 8112 (8122)	6313 (6323)
4	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектора	8011 (8021), 8111 (8121)	6511 (6521)
5	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності тощо	2114 (2124)	6511 (6521)
6	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511	6414 (6424) 6415 (6425)
7	Надходження на рахунки суб'єкта державного сектору грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності відповідно до законодавства	2314 (2324)	2114 (2124)
8	Здійснення утримань із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 (6521) 6512	6311 (6321) 6313 (6323) 6416 (6426) 6513 (6523) 6514 (6524) 6515 (6525) 6516 (6526) 6517 (6527) 6518 (6528)
9	Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, інших рахунків за дорученням працівників: сум заробітної плати, стипендій, утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит; в установи банків на вклади; за добровільним страхуванням; профспілковим організаціям членських профспілкових внесків тощо	6511 (6521) 6518 (6528)	2312 2313 (2323) 2314 (2324) 2315 (2325)

10	Виплата заробітної плати, стипендій і гонорарів з каси суб'єкта державного сектора	6511 (6521) 6512 6519 (6529)	2211 (2221)
11	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих у строк заробітної плати та стипендій	6511 (6521) 6512	6412 (6422)
12	Виплата з каси суб'єкта державного сектора сум, що належать депонентам	6412 (6422)	2211 (2221)
13	Перерахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	6414 6415	2313
14	Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов'язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відповідно до законодавства	6414 (6424)	6511 (6521)
15	Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2314 (2324)	6414 (6424)
16	Отримання в касу суб'єкта державного сектору коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2211 (2221)	2314 (2324)
17	Виплата працівникам допомоги і компенсації громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, або заробітної плати відповідно до законодавства	6511 (6521)	2211 (2221)

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 65 за звітний місяць.

Для виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ здійснюється її нарахування, що становить розрахунок заробітку за місяць, з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за урахуванням утримань. Особливості мають і

нарахування на фонд оплати праці та заробітна плата працівників бюджетних установ.

На фонд оплати праці бюджетних установ нараховується єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Якщо до 01.01.2016 для бюджетників ставка ЄСВ у частині нарахувань на фонд оплати праці становила 36,3%, то з 01.01.2016 вона становить 22%. Слід зазначити, що така єдина ставка ЄСВ (22 %) застосовується як до зарплати, так і до лікарняних та декретних.

Відбулися законодавчі зміни і щодо максимальної величини бази нарахування ЄСВ. З 01.01.2016 вона становить 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи (34450 грн). До 01.01.2016 максимальна величина становила 17 розмірів прожиткового мінімуму (23426 грн) [23].

Якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску.

Із сум нарахованої заробітної плати працівників бюджетних установ, осіб, що працюють в бюджетних установах за трудовими договорами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють утримання, обов'язковими з яких є ЄСВ, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір.

Ставка ПДФО на 2018 рік встановлена в розмірі 18 % (до 01.01.2016 ця величина становила 15 % з зарплат до 12180 грн, і 20 % із сум перевищення над 12180 грн). Її використовують практично, коли обкладають всі види доходів наших громадян.

Щодо утримання ЄСВ з доходів працівників бюджетних установ, то згідно із Законом «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» він взагалі не здійснюється (з 01.01.2016 утримання 3,6 %, 6,1 % відмінено). Як і раніше, платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу,

отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

З 01.01.2016 р із числа платників єдиного внеску виключили всіх осіб, перелічених у пп.пп. 2–3 і 6–14 ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ. Це пов'язано з тим, що ЄСВ із зарплати платників ЄСВ із 1 січня 2016 року не утримується. Натомість особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового соціального страхування, тепер є платниками єдиного внеску. Усіх платників ЄСВ перелічено в оновленій ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ.

Розмір податкової соціальної пільги визначається виходячи з прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року. Граничний розмір доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги, протягом всього 2018 року становить 2740 грн.

В липні 2014 року в українське законодавство до категорії обов'язкових утримань із заробітної плати тимчасово, до окремого рішення щодо його скасування, введено поняття «військовий збір», який становить 1,5 % від заробітної плати, і який залишається незмінним і в 2018 році.

Облік та оформлення розрахунків з оплати праці на підприємстві ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України» здійснюється відповідно до чинного законодавства України: кожна операція повинна бути підтверджено документально, а лише потім – відображена в обліку; на підприємстві здійснюються утримання із заробітної плати; вирахування податку з доходів фізичних осіб; для нарахування відпусток не створюється резерв для оплати відпусток, їх суми включаються до фонду оплати праці.

2.3. Порядок та облік утримань та нарахувань на оплату праці

Облік праці та розрахунків із заробітної плати є одним із головних напрямів облікового процесу бюджетних установ. До завдань обліку праці та

її оплати слід зарахувати: 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 із заробітної плати; контроль за використанням фонду заробітної плати; забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату

Для ведення обліку використаного робочого часу кожному працюючому присвоюється табельний номер, що проходить по всіх документах з обліку праці і заробітної плати. У випадку звільнення (або переведення) робітника в інший відділ його колишній табельний номер не може бути наданий іншому, а повинен залишатися вільним не менше трьох років.

Для обліку нарахування заробітної плати в бюджетних установах використовується меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій». При цьому у зведення спочатку записують суми коштів загального фонду, а потім — спеціального фонду за їх видами. У цій же відомості на суми нарахованої заробітної плати здійснюють нарахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування. До меморіального ордера додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати.

Відображення в бухгалтерському обліку нарахування та виплати заробітної плати працівнику ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за січень 2018 року приведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Нарахування та виплата заробітної плати працівнику ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за січень 2017 року

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5

1	Нараховано зарплату	8011 (8021), 8111 (8121)	6511 (6521)	15000
2	Утримано ПДФО із зарплати	6511	6311/1	2700
3	Утримано військовий збір із зарплати	6511	6311/2	225
4	Виплачено зарплату за січень 2018 року	6511	2211	15057

Суми, виплачені з каси установи (заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності тощо, належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 65 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунку 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти». На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню» і кредиту рахунка 6412 (6422) «Розрахунки з депонентами». Надалі при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів, роблять запис по дебету рахунка 6412 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції з кредитом рахунку 22 «Готівка у національній валюті».

Нарахування та сплата єдиного внеску за платників, зазначених у абзаці 7 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ, здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, але не менше мінімального страхового внеску за кожну особу.

Починаючи з 01.01.2018 року змінився розмір максимальної бази нарахування ЄСВ. Причина не у підвищенні прожиткового мінімуму для працездатних осіб, з якого її наразі обчислюють, а у зміні методики розрахунку ЄСВ. Максимальна сума місячного доходу, на яку нараховуватимуть ЄСВ, дорівнює 15 розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом $-15 * 3723,00 = 55\,845$ грн.

У 2018 році діють такі мінімальні величини для ЄСВ: мінімальна база нарахування ЄСВ — 3723,00 грн; мінімальний страховий внесок — 819,06 грн (22%).

Згідно зі ст. 31 Закону від 23.09.99 р. № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності.

Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачуються коштом роботодавця – бюджетної установи згідно з Порядком, затвердженим постановою КМУ від 26.06.15 р. № 440. Такі витрати включаються до видатків бюджетної установи за відповідним КЕКВ бюджету.

Починаючи з шостого дня виплата допомоги особам внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та профзахворюванням, провадиться коштом Фонду соцстраху за весь період до відновлення працездатності або встановлення МСЕК інвалідності.

Відобразимо нарахування лікарняних у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція субрахунків з відображення оплати днів тимчасової непрацездатності працівників ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Нараховано		6511	625
	1. плату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	8011 (8021),		
	2. лікарняні за решту часу хвороби	2114	6313	750
2	Нараховано ЄСВ	8012, 8112	6313	302,50
3	Утримано з оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності: ПДФО	6511		
			6311/2	112,5

	Військовий збір		6311/2	9,38
4	Утримано з лікарняних за часу хвороби: ПДФО Військовий збір	6511	6311/2 6311/2	135,0 11,25
5	Отримано страхові кошти на спецрахунок	2314	2114	750,0
6	Сплачено ЄСВ	6313	2313	302,5
7	Сплачено ПДФО за рахунок: бюджетних коштів страхових коштів	6311/1	2313 2314	112,5 135,0
8	Сплачено військовий збір із: бюджетних коштів страхових коштів	6311/2	2313 2314	9,38 11,25
9	Сплачено працівникові на картковий рахунок: оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності лікарняні за решту часу хвороби	6511	2313 2314	503,12 603,75

Послідовність розрахунку допомоги в разі, якщо страховий стаж за останні 12 місяців менший 6 місяців, така:

- 1) розраховується середньоденна заробітна плата виходячи з фактичних виплат;
- 2) розраховується сума денної виплати (середньоденна зарплата помножується на відсоток страхового стажу);
- 3) порівнюється сума денної виплати з виплатою, розрахованою виходячи з мінімальної зарплати;
- 4) якщо сума денної виплати не перевищує мінімальної виплати, то ця сума помножується на кількість днів, що підлягають оплаті; а якщо перевищує – сума виплати розраховується виходячи з мінімальної зарплати, без додаткового множення на відсоток страхового стажу.

Наприклад, працівникові ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» видано листок непрацездатності за період з 24.10.18 р. до 27.10.18 р. (непрацездатність не пов'язана з нещасним випадком на виробництві та профзахворюванням). Його страховий стаж за останні 12 місяців перед настанням страхового випадку менший ніж 6 місяців а оклад – 3 400 грн.

Розрахунковим періодом буде липень – вересень 2018 року.

Кількість календарних днів у розрахунковому періоді буде

$$31 \text{ к. д.} + 31 \text{ к. д.} + 30 \text{ к. д.} = 92 \text{ к. д.}$$

Загальний заробіток у розрахунковому періоді буде становити:

$$3\,400 \text{ грн.} * 3 \text{ міс.} = 10\,200 \text{ грн.}$$

Середньоденна зарплата буде становити:

$$10\,200 \text{ грн.} : 92 \text{ к. д.} = 110,87 \text{ грн.}$$

Розмір денної виплати становить:

$$110,87 \text{ грн.} * 100 \% \text{ (оскільки страховий стаж – понад 8 років)} = 110,87 \text{ грн.}$$

Порівнюємо розмір денної виплати з мінімальним обмеженням – 47,63 грн. (1 450 грн / 30,44 к. д.). Отже, оскільки розмір денної виплати перевищує виплату, розраховану виходячи з мінімальної зарплати, то в розрахунок беремо мінімальну величину – 47,63 грн.

Сума допомоги становить 47,63 грн. * 4 к. д. = 190,52 грн. Цю суму (за вирахуванням податків і зборів) буде виплачено за рахунок установи.

Висновки до розділу 2

Для обліку розрахунків з оплати праці в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» застосовується рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці», який має 9 субрахунків.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» здійснюється за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 за звітний місяць.

Кожна операція розрахунків з оплати праці повинна бути підтверджено документально, а лише потім – відображена в обліку; на підприємстві здійснюються утримання із заробітної плати; вирахування

податку з доходів фізичних осіб; для нарахування відпусток не створюється резерв для оплати відпусток, їх суми включаються до фонду оплати праці.

РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Система аналітичних показників, інформаційна база і основні методи економічного аналізу

У процесі аналізу оплати праці першочерговим завданням є визначити об'єкти дослідження і в залежності від нього сформулювати завдання аналізу. Об'єктом може виступати персонал підприємства та його освітній рівень, витрати підприємства, витрати робочого часу.

Мета аналізу розрахунків з оплати праці полягає у виявленні резервів скорочення витрат на оплату праці та підвищення ефективності використання трудового потенціалу.

До основних завдань аналізу оплати праці можна віднести:

- оцінку аналізу складу і структури фонду оплати праці;
- аналіз середньої заробітної плати працівників;
- визначення ефективності операційних витрат підприємства на оплату праці;
- оцінка ефективності використання коштів на оплату праці.

Головним джерелом для аналізу оплати праці є облікова інформація. Вона є найбільш деталізованою та більшою за обсягом. В обліковій інформації міститься велика кількість важливих та необхідних для аналізу оплати праці особливостей, зокрема: повне відображення усіх господарських операцій, їх документальне оформлення та узагальнення у грошових вимірниках [13, с. 185].

Аналітична інформація, яка відображена у фінансовій, соціальній звітності та звітності до єдиного соціального фонду є більш обґрунтованою та деталізованою і надає можливість отримати достовірні дані для проведення аналізу.

Організація економічного аналізу тісно пов'язана з вирішенням питань, аналогічних обліку та звітності. При цьому в економічному аналізі найповніше розкриваються контрольні функції обліку. Організація економічного аналізу не має жорсткої регламентації системою нормативних актів, як, наприклад, організація облікового процесу. Організацію економічного аналізу можна розглядати як єдиний технологічний процес, який можна поділити на три етапи (рис. 3.1.):

- підготовчий етап (блоки 1,2,3);
- аналітичний етап (блок 4);
- заключний етап (блоки 5, 6).

Організаційно-інформаційна модель аналізу розрахунків з оплати праці включає: перелік та характеристику об'єктів і суб'єктів аналізу; систему показників, за допомогою яких має здійснюватися оцінка стану і динаміки об'єктів; характеристику інформаційного забезпечення аналізу; перелік та характеристику методичних прийомів обробки інформації та узагальнення результатів аналізу.



Рис. 3.1. Організаційні етапи аналітичної роботи на підприємстві

Суб'єктами аналізу розрахунків з оплати праці є головний бухгалтер, директор, а також зовнішні користувачі інформації щодо фінансового стану установи.

Інформаційна база аналізу складається з господарських та фінансових законодавчих актів, нормативно-планової документації, інформації бухгалтерського та статистичного обліку, позаоблікова інформація про діяльність установи.

3.2. Аналіз витрат на оплату праці

Перший етап аналізу розрахунків з оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» – визначення складу і структури фонду оплати праці. Він полягає у визначенні питомої ваги кожного виду доплат у загальному фонді оплати праці (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз складу, структури та динаміки фонду оплати праці працівників ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за 2015–2017 рр., тис. грн

Показники	2015		2016		2017		Відхилення (2017/2015)	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Абсолютн е	Частка пунктів , %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.Фонд основної заробітної плати, всього	3081,00	65,0 %	3765,28	59,7 %	4777,06	60,8 %	1696,06	-4,2%
2.Фонд додаткової заробітної плати, всього	1279,80	27,0 %	1955,17	31,0 %	2278,53	29,0 %	998,73	2,0%
надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів	652,70	13,8 %	940,44	14,9 %	1123,32	14,3 %	470,62	0,5%

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
премії за результати компенсації	460,73	9,7%	741,0 1	11,7%	956,98	12,2%	496,25	2,5%
3.Заохочувальні та компенсаційні виплати, всього	166,37	3,5%	273,7 2	4,3%	198,23	2,5%	31,86	-1,0%
матеріальна допомога	379,20	8,0%	586,5 5	9,3%	801,41	10,2%	422,21	2,2%
соціальні пільги, що носять індивід. характер	159,55	3,4%	288,9 8	4,6%	415,77	5,3%	256,22	1,9%
Оплата за невідпрацьовані час	179,85	3,8%	234,5 1	3,7%	284,75	3,6%	104,90	-0,2%
4.Фонд оплати праці, всього	39,79	0,8%	63,05	1,0%	100,89	1,3%	61,10	0,4%
	4740,0 0	100,0 %	6307	100,0 %	7857	100,0 %	3117,00	0,0%

Таким чином, було встановлено, що питома вага фонду основної заробітної плати ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за 2015–2017 рр. склала 61–65%. У 2017 році її частка збільшилася порівняно із 2016 роком на 1,1% порівняно із 2015 роком, або на 1011,78 тис. грн.



Рис. 3.1. Структура фонду оплати праці працівників ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за 2015–2017 рр., %

Фонд додаткової заробітної плати зріс на 323,36 тис. грн, але питома вага його зменшилась на 2%, це означає, що частка фонду додаткової заробітної плати в загальному фонді у 2017 році зменшилася.

Заохочувальні та компенсаційні виплати у 2017 році зросли на 214,86 тис. грн порівняно з 2016 роком. Частка оплати за невідпрацьований час до загального фонду оплати праці зросла на 0,3%.

Загалом фонд оплати праці у 2017 році збільшився на 1550 тис. грн. Це говорить про те, що з'явилася можливість підняття заробітної плати працівникам, а також додаткового стимулювання.

Важливе значення під час аналізу використання фонду оплати праці має вивчення даних про середній заробіток працюючих, його зміну, а також про фактори, що впливають на його рівень. Тому подальший аналіз повинен бути спрямований на вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих.

При цьому потрібно враховувати, що середньорічна заробітна плата робітників залежить від кількості відпрацьованих днів кожним робітником, тривалості робочого дня та середньогодинної заробітної плати.

Вихідні дані для проведення аналізу представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Показники для аналізу середньорічної заробітної плати ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» за 2015-2017 р.р.

Показники	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення (2017/2015)
1	2	3	4	5
1. Фонд оплати праці, всього (тис. грн)	4740,00	6307	7857	3117,00
2. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	198	258	311	113,00
3. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./год.	400466	500580,5	637140,62	236674,63
4. Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн	23,94	24,45	25,26	1,32
5. Відпрацьовано одним працівником, год. (р.3/р.2)	2022,56	1940,23	2048,68	26,13

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
6. Тривалість робочого дня, год.	8	8	8	0,00
7. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./днів (р.3 / р.6)	50058,25	62572,56	79642,58	29584,33
8. Відпрацьовано одним працівником, днів (р.7 / р.2)	252,82	242,53	256,09	3,27
9. Середньогодинна заробітна плата, грн. (р.1 / р.3)	11,84	12,60	12,33	0,50

Середня заробітна плата працівників розраховується за формулою:

$$Сзп = (Дн \times Тдн \times Сзпгод.), \quad (3.1)$$

де Дн – кількість днів відпрацьованих одним працівником;

Тдн – тривалість робочого дня;

Сзпгод. – середньогодинна заробітна плата.

Вплив на середньорічну заробітну плату на підприємстві ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» за 2017 рік:

зміни кількості днів відпрацьованих одним працівником:

$$\Delta Сзп(Дн) = (256 - 242) \times 8 \times 12,6 = +1411,2 \text{ (грн)} = +1,411 \text{ (тис. грн)}$$

зміни тривалості робочого дня:

$$\Delta Сзп(трив.) = 256 \times (8 - 8) \times 12,33 = 0 \text{ (грн)}$$

зміни середньогодинної заробітної плати одного працівника:

$$\Delta Сзп(ЗПгод) = 256 \times 8 \times (12,33 - 12,60) = -552,96 \text{ (грн)} = -0,552 \text{ (тис. грн)}$$

зміни трьох факторів разом:

$$\Delta Сзп(Дн.+трив.+ЗПгод.) = +1,411 + 0 - 0,552 = 0,859 \text{ (тис. грн)}$$

Отже, на зміну середньорічної заробітної плати на підприємстві ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» в 2017 році вплинули наступні фактори:

- збільшення відпрацьованих днів одним працівником на 14 днів призвело до зростання середньорічної заробітної плати на 1,411 тис. грн;
- тривалість робочого дня не змінилась і не вплинула на розмір середньорічної заробітної плати;

- зменшення середньогодинної заробітної плати на 0,27 грн. призвело до зменшення середньорічної заробітної плати на 0,552 тис. грн;
- зміна трьох факторів разом спричинила підвищення середньорічної заробітної плати на 0,859 тис. грн.

Наступним етапом аналізу є визначення структури елементів операційних витрат, розрахунок частки в них витрат на оплату праці.

Проаналізуємо структуру та динаміку операційних витрат ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» за 2015–2017 рр. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Склад та структура елементів операційних витрат ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» за 2015–2017 рр.

Показники	2015		2016		2017		Відхилення (2017/2015)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	Абс.	Частка пунктів, %
Матеріальні затрати	6253	9,6	9920	15,3	167108	74,2	160855	64,6%
Витрати на оплату праці	3481	5,3	4535	7,0	5767	2,6	2286	-2,8%
Відрахування на соціальні заходи	1259	1,9	1772	2,7	2090	0,9	831	-1,0%
Амортизація	1297	2,0	2636	4,1	2015	0,9	718	-1,1%
Інші операційні витрати	52968	81,2	45951	70,9	48165	21,4	-4803	-59,8%
Разом	65258	100,0	64814	100,0	225145	100,0	159887	0,0%

Провівши аналіз, можна зробити висновок, що питома вага витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат на підприємстві ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» у 2017 році менша на 4,4%.

При цьому витрати на оплату праці зросли на 1232 тис. грн, разом із відрахуванням фонд оплати праці збільшився на 1550 тис. грн у порівнянні з 2016 роком. У 2017 році максимальну частку в структурі операційних витрат склали матеріальні витрати – 74,2%.

3.3. Основні положення методики аудиту розрахунків з оплати праці

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 [12]:

- 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 реєстри, 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.

В основу формування дієвого механізму мотивації праці має бути покладена ринкова теорія заробітної плати. Вдосконалення системи оплати праці можливе за умови залежності величини заробітної плати від результатів діяльності. Такий підхід дасть можливість визначити заробітну плату як ціну послуг робочої сили, що сплачується за використання найманої праці у процесі надання послуг і створення виробничого продукту.

Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль у ході проведення аудиту цього об'єкта, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат. Аналітичний облік незамінний при визначенні розміру оплати праці та відрахувань з неї за кожною особою окремо та при віднесенні витрат на рахунки, субрахунки.

Вдосконалення організаційних аспектів аудиту розрахунків з оплати праці пов'язано з поглибленням практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження.

В умовах ринкового реформування економіки України найчастіше змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході аудиторської перевірки.

Запропоновано модель аудиту розрахунків з оплати праці; оперограму перевірки обліку робочого часу на підприємстві, що вдосконалює процес аудиторської перевірки, процедуру поточного контролю обліку використання робочого часу на підприємстві та певну послідовність перевірки, що передбачає проведення детальних тестів за всіма нарахуваннями виплат та утриманнями з них (табл. 3.4).

Виходячи із мети і завдань аудиту розрахунків з оплати праці, потрібно вибрати відповідну модель, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу контролю, так і узагальнення та реалізації його результатів.

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат робітникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, а його точна форма і зміст

залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій.

Таблиця 3.4

Модель аудиту розрахунків з оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»

Об'єкти аудиту			
Відповідність трудового законодавства	Системи оплати праці та преміювання	Первинна документація щодо обліку праці та заробітної плати	Звітність по фондам і статистична звітність
Джерела інформації			
Нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Первинна документація щодо обліку праці і заробітної плати, та правильне її складання	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку	Регістри бухгалтерського обліку та звітність, матеріали попередніх перевірок
Методичні прийоми аудиту			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності	Прийоми порівняльного та факторного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту			
Відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки	Аналіз угруповання результатів аудиту	Юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Вилучення оригіналів документів
Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту		Контроль за виконанням прийнятих рішень	

Табель обліку використання робочого часу і розрахунків заробітної плати подає щоденний облік використання робочого часу та його контроль. Щоденний облік використання робочого часу та його контроль краще проводити, коли аудитор використовує метод оперограми перевірки табеля робочого часу на підприємстві (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Оперограма перевірки табеля обліку робочого часу в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»

Процедури контролю	Відповідальні особи				
	Структурний підрозділ	Табельник	Відділ кадрів	Економічний відділ	Бухгалтерія
Перевірка даних табеля нормативного виходу на роботу	+				
Перевірка даних табеля: фактичного виходу на роботу і неявок у розрізі причин, контроль чисельності працівників		+	+		
Оперативний контроль використання робочого часу			+		
Перевірка даних обсягу наданих послуг				+	
Перевірка правильності даних табеля для нарахування заробітної плати					+

Оперограма поточного контролю може бути основною процедурою використання робочого часу за табелем.

Фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а нормативно-законодавчу інформацію аудитор використовує для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій.

Вдосконалення аналітичного обліку оплати праці передбачає до рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» і субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» додати субрахунки не тільки другого, а і третього порядку.

Приведена деталізація дозволяє чіткіше виявити помилки в облікових операціях, вчасно їх виявити та здійснити вірні операції з виправлення і обліку.

Ще одним, не менш важливим питанням щодо оплати праці є стимулювання працівників підприємства. Конкурентоспроможність та

фінансовий стан будь-якого підприємства залежить від ефективності праці персоналу, яка, у свою чергу, визначається механізмами стимулювання його праці. Розрізняють три види стимулювання: моральне, соціальне й матеріальне.

В табл. 3.6 приведемо основні напрямки удосконалення аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці у ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України».

Таблиця 3.6

Основні напрямки удосконалення аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»

№ з/п	Напрямок удосконалення аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України»	Мета
1	Врахування проблем обліку та аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці в умовах сучасної економічної кризи	Аудитори при перевірці повинні акцентувати на ці об'єкти перевірки особливу увагу, оскільки подібні порушення караються органами праці та соціальної політики адміністративними штрафами на посадових осіб
2	Розробка моделі аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці	Вдосконалення процесу аудиторської перевірки, процедуру поточного контролю обліку використання робочого часу та певну послідовність перевірки, що передбачає проведення детальних тестів за всіма нарахуваннями виплат та утриманнями з них
3	Складання оперограми перевірки табеля обліку робочого часу	Щоденний облік використання робочого часу та його контроль краще проводити, коли аудитор використовує метод оперограми перевірки табеля робочого часу. Оперограма поточного контролю може бути основною процедурою використання робочого часу за табелем.
4	Вдосконалення аналітичного обліку оплати праці передбачає до рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» і субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» додати субрахунки не тільки другого, а і третього порядку	Приведена деталізація дозволяє чіткіше виявити помилки в облікових операціях, вчасно їх виявити та здійснити вірні операції з виправлення і обліку.
5	Використання комп'ютерних програм при здійсненні аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці. Таких, як IT: Audit: Аудитор, Audit XP, Audit Modern та інші.	Це значно спростить та вдосконалив даний вид перевірки. Існує велика кількість аудиторських програм, що дозволяють здійснювати аудиторську перевірку як окремих сфер діяльності підприємства (наприклад, як у даному випадку, аудит використання трудових ресурсів та фонду

Слід зазначити, що серед існуючих форм контролю саме аудит отримує усе більшого розвитку та розповсюдження. Підприємства замовляють не тільки обов'язковий аудит, але й ініціативний – перевірки окремих видів діяльності підприємства, типів операцій, стану розрахунків тощо.

Під аудитом використання трудових ресурсів та фонду оплати праці слід розуміти незалежну перевірку правильного відображення у бухгалтерському обліку розрахунків з оплати праці та достовірності показників звітності.

Об'єктами аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є розрахунки з виплат працівникам; зобов'язання з оплати праці; нарахування та утримання із заробітної плати.

Основними напрямками аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є: перевірка правильності перерахувань та виплати заробітної плати працівникам; перевірка правильності обліку нарахувань та виплати заробітної плати; перевірка правильності встановлення та нарахування надбавок, винагород, матеріальної допомоги і премій; перевірка правильності обліку утримань із заробітної плати; перевірка порядку розрахунків з оплати праці при звільненні працівників.

Оскільки аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці, перш за все, стосується саме облікових даних за досліджуваним напрямом, то одним із напрямів удосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є удосконалення аналітичного обліку розрахунків з оплати праці. Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати та його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат.

Висновки до розділу 3

Організаційно-інформаційна модель аналізу розрахунків з оплати праці включає: перелік та характеристику об'єктів і суб'єктів аналізу; систему показників, за допомогою яких має здійснюватися оцінка стану і динаміки об'єктів; характеристику інформаційного забезпечення аналізу; перелік та характеристику методичних прийомів обробки інформації та узагальнення результатів аналізу.

Аналіз оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України», показав, що питома вага витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат на підприємстві у 2017 році менша на 4,4%. При цьому витрати на оплату праці зросли на 1232 тис. грн, разом із відрахуванням фонд оплати праці збільшився на 1550 тис. грн у порівнянні з 2016 роком. У 2017 році максимальну частку в структурі операційних витрат склали матеріальні витрати – 74,2%.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного в роботі дослідження можна зробити наступні висновки.

Заробітна плата звичайно має складну структуру, що включає постійну і змінну частину. Постійна частина заробітної плати повинна бути гарантована працівникові при виконанні ним норм праці (тарифна ставка або оклад (посадовий оклад)).

В установах і організаціях, які утримуються коштом бюджету, видатки на оплату праці працівників належать до захищених видатків (а отже, їх виплачують обов'язково), а умови оплати праці чітко нормовані.

Заробітна плата в бюджетних установах включає: посадовий оклад та/або ставку погодинної оплати праці; надбавки; доплати; премії; матеріальні допомоги.

Розмір посадового окладу залежить від посади, на яку прийнято працівника, і, відповідно, розміру тарифного розряду, який встановлено для кожної посади, та суми прожиткового мінімуму станом на 1 січня відповідного року.

Дослідження проводилось за матеріалами Державної установи «Інститут гігієни та медичної екології ім. О. М. Марзєєва Академії медичних наук України», сферою діяльності якого є вирішення актуальних задач гігієни навколишнього середовища, медичної екології, проблеми захисту населення від шкідливих антропогенних чинників довкілля, раціоналізації гігієнічних умов життя населення України.

Для обліку розрахунків з оплати праці в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» застосовується рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці», який має 9 субрахунків.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» здійснюється за

кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 за звітний місяць.

Кожна операція розрахунків з оплати праці повинна бути підтверджено документально, а лише потім – відображена в обліку; на підприємстві здійснюються утримання із заробітної плати; вирахування податку з доходів фізичних осіб; для нарахування відпусток не створюється резерв для оплати відпусток, їх суми включаються до фонду оплати праці.

Організаційно-інформаційна модель аналізу розрахунків з оплати праці включає: перелік та характеристику об'єктів і суб'єктів аналізу; систему показників, за допомогою яких має здійснюватися оцінка стану і динаміки об'єктів; характеристику інформаційного забезпечення аналізу; перелік та характеристику методичних прийомів обробки інформації та узагальнення результатів аналізу.

Аналіз оплати праці ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України», показав, що питома вага витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат на підприємстві у 2017 році менша на 4,4%. При цьому витрати на оплату праці зросли на 1232 тис. грн, разом із відрахуванням фонд оплати праці збільшився на 1550 тис. грн у порівнянні з 2016 роком. У 2017 році максимальну частку в структурі операційних витрат склали матеріальні витрати – 74,2%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // ВВР. – 2010. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (поточна редакція від 14.05.2017, підстава 2011-19) // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
3. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1971. – Додаток до № 50.
4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI // ВВР. – 2011. – № 2–3. – Ст. 11.
5. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР // ВВР. – 1995. – № 17. – Ст. 121.
6. Про прожитковий мінімум : Закон України від 15.07.1999 № 966-XIV // ВВР. – 1999. – № 38. – Ст. 348.
7. Про державний бюджет України на 2018 рік : Закон України від 07.12.2017 № 2246-VIII // ВВР. – 2018. – № 3–4. – Ст. 26.
8. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2012 № 1298 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 36. – Ст. 1699.
9. Деякі питання оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2016 № 840 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 94. – Ст. 3074.
10. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013

№ 1203[Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам» від 29.11.2011 № 1798 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>

12. Артеменко Н. В. Облік у бюджетних установах: проблеми реформування та напрями їх вирішення [Електронний ресурс] / Н. В. Артеменко // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2015. - № 26. - С. 107-111.

13. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.

14. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.

15. Бараник З. П., Карабанова О. В. Чинники впливу на стан та розвиток трудового потенціалу України: статистичний аспект // Статистика України. – 2016. - № 1. – С. 42-49.

16. Бунда О. М. Внутрішній контроль, як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи / О. М. Бунда, О. М. Гузенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2016. – Вип. 1. – С. 3–19.

17. Ватуля І. Д. Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.

18. Власюк Г. В. Організація обліку та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Г. В. Власюк. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.

19. Дідик В. Л. Форми бухгалтерського обліку бюджетних установ на зламі тисячоліть / В. Л. Дідик // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – Вип. 19. – С. 265-271.
20. Дікарева Н.В. Облік зобов'язань бюджетних установ органами державної казначейської служби України як метод удосконалення ефективного використання бюджетних коштів [Електронний ресурс] / Н.В. Дікарева // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. - 2013. - № 16. - С. 108-111.
21. Документальне оформлення нарахування заробітної плати Податки та бухгалтерський облік Червень , 2016/№ 50 [Електронний ресурс] <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>
22. Загорський В. С. Управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я : монографія / В. С. Загорський, З. М. Лободіна, Г. С. Лопушняк. – Л. : ЛПІДУ НАДУ, 2010. – 276 с
23. Заробітна плата в бюджетних установах: про деталі докладно [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.budgetnyk.com.ua/article/15--zarobtna-plata-v-byudjetnih-ustanovah-pro-detal-dokladno>
24. Золокотська Л. О. Фінансова діяльність вищих навчальних закладів: аспекти, принципи, функції, бюджетний облік [Електронний ресурс] / Л. О. Золокотська. // Теорія та методика управління освітою. - 2015. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ttmuo_2015_1_14
25. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – Вид. 2-е, перероб. та доп. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
26. Клименко С. О. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / С. О. Клименко, Л. В. Мікрюкова // Науковий вісник МДУ імені В.О. Сухомлинського .— 2014.— № 5.2 (101).— С. 37–40.
27. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів /

К. В. Ковтуненко, Т. О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. – 2014. – № 2. – С. 79–82.

28. Коритник Л.П. Новації бухгалтерського обліку бюджетних установ щодо розрахунків з приводу обов'язкових платежів / Л. П. Коритник, О. В. Клименко // Економічний форум. – 2016. – № 3. – С. 304–311.

29. Курганська Е. І. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами: монографія / Т. Б. Кублікова, Е. І. Курганська. – Одеса : ОНЕУ, 2015. – 323 с.

30. Ларікова Т. В. Правове забезпечення бюджетного обліку: місце, роль і складові [Електронний ресурс] / Т. В. Ларікова, І. С. Шилко // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2015. - № 5. - С. 89-95.

31. Ларікова Т. В. Організація обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Т. В. Ларікова, І. С. Шилко // Фінанси, облік і аудит. - 2015. - Вип. 1. - С. 243-257

32. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування / В. І. Лемішовський. – Л. : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.

33. Левицька С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи [Електронний ресурс] / С. О. Левицька // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2009. - Вип. 11. - С. 80-89.

34. Лісогор Л. С. Якість трудового життя: чинники впливу та напрями покращення // Демографія та соц. економіка. – 2012. - № 2. – С. 43-52.

35. Максимова В.Ф. Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні: сучасний стан та перспективи / В. Ф. Максимова, Р. О. Пеліпадченко // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4. – С. 300–304.

36. Макух, Т. О. Теоретичні аспекти кошторисного фінансування [Електронний ресурс] / Т. О. Макух. – 2011. – Режим доступу: <http://univerua.rv.ua/VNS1-2011/Makuh%20T.O.pdf>.
37. Мартин О. М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти / О. М. Мартин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.7. – С. 233–239.
38. Матросова, В. О. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису / В. О. Матросова, О. В. Хижняк // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Вип. 3. – С. 92–95.
39. Мінімальна зарплата в Україні. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dt.ua/ECONOMICS/>
40. Михайлова, Ю. Г. Аналіз динаміки середньої заробітної плати в Україні [Текст] / Ю. Г. Михайлова, О. В. Самоєнкова // Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень : збірник наукових студентських праць. Випуск 3. Частина I – Одеса, ОНЕУ. – 2017. – С. 106 – 113.
41. Нестеренко Ж. К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації / Ж. К. Нестеренко // Сталій розвиток економіки. - 2012. -№2. – С. 158-162.
42. Норд Г. Л. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ / Г. Л. Норд, Н. О. Руденко // Наукові праці. – 2011. – Вип. 149. – Т. 161. – С. 61–66.
43. Пасічник Ю. В. Бюджетна система : навч. посібник / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2006. – 607 с.
44. Пігуль Н. Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. – 2010. – № 2. – С. 94–102.
45. Підгорний, А. З. Статистика ринків: навчальний посібник / А. З. Підгорний, О. В. Самоєнкова. - Одеса: Атлант, 2014. – 408 с.

46. Підгорний А. З. Статистичні методи в управлінні розвитком регіону : монографія // А. З. Підгорний, О. В. Самоуськова, О. Г. Милашко та ін. – Одеса : ФОП Гуляєва В. М., 2016. – 218 с.

47. Полозюк К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / К. О. Полозюк, І. О. Лукашова ; Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2010. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm

48. Радіонов, Ю. Д. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів / Ю. Д. Радіонов // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 47–61.

49. Рак Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету / Г. В. Рак // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 17. – № 1. – С. 160–166.

50. Рак Г. В. Концептуальні основи виникнення та формування фінансових ресурсів бюджетних установ / Г. В. Рак // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – 2013. – Вип. 49. – С. 421–429 Сафонова Л. Д. Теоретичні засади управління видатками бюджету [Текст] / Л. Д. Сафонова, Т. С. Невешкіна // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 100–110.

51. Рудешко В. В. Організаційно-правове регулювання бюджетного обліку та казначейського контролю в Україні [Електронний ресурс] / В. В. Рудешко // Інвестиції: практика та досвід. - 2013. - № 19. - С. 124-127.

52. Самоуськова, О. В. Економічна статистика: навчальний посібник / О. В. Самоуськова, Ю. О. Ольвінська. - Одеса: ОДЕУ, 2010. – 182 с.

53. Свірко С. В. бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. [Електронний ресурс] / С. В. Свірко, М. Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2017. - Вип. 1. - С. 221-246
54. Сизоненко О. В. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / О. В. Сизоненко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 86-92
55. Словник бюджетної термінології [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/50/53402/362569.html>.
56. Старченко Н. М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах / Н. М. Старченко // Економічні науки. – 2012. – № 9. – С. 178–184.
57. Тищенко В. Б. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / В. Б. Тищенко // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 73–75.
58. Ткачук, Н. М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н. М. Ткачук, В. О. Кравчук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 99–105.
59. Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямків її удосконалення / Т. Ю. Тонконог // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 5. – С. 9–11.
60. Чадченко О. С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах // Управління розвитком. – 2012. – № 10. – С. 91–93.
61. Чеканова В. В. Організація обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах України / В. В. Чеканова // Управління розвитком. – 2014. – № 9 (172). – С. 161–163.

62. Харченко М. О. Централізований і децентралізований облік у бюджетних установах: переваги і недоліки [Електронний ресурс] / М. О. Харченко // Економіка та держава. - 2017. - № 7. - С. 24-27.
63. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 224–230.
64. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 251–256.
65. Федірко Н. Державне регулювання оплати праці: світовий досвід і практика України / Н. Федірко // Україна : аспекти праці. – 2013. – № 5. – С. 22–30.
66. Федосов, В. Бюджетний менеджмент : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. ; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
67. Шляга О. В., Пархоменко Л. О. Аналіз проблем заробітної плати в Україні та шляхи їх вирішення// Економічний вісник університету. – 2014. – Вип. 6. – С. 44-52.
68. Шоляк О. Ю. Соціально-економічний підхід до трактування поняття «оплата праці» / О. Ю. Шоляк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Ужгород : серія «Економіка», 2007. – Спецвипуск 22. – С. 401.
69. Штокало Л.І. Облік, аналіз та аудит оплати праці в бюджетній установі / Л. І. Штокало, С. Я. Миколишин // Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі : теорія, методологія, організація обліку та оподаткування. – 2017. – С. 157–160.
70. Юрій С. І. Бюджетна система Україна : навч. посібник / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : Ніос, 2000. – 400 с.
71. Янчук Г. В. Модернізація системи бухгалтерського обліку бюджетної сфери як необхідність ефективного

управління державними фінансами [Електронний ресурс] / Г. В. Янчук, О. І. Черешневий // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 1. - С. 103-112

72. Офіційний сайт ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.health.gov.ua/>

73. Офіційний сайт Державного казначейства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338>

74. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fc-rada.gov.ua>.

75. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

1.

ДОДАТКИ

Додаток А

Заборгованість із виплати заробітної плати

Рік	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
2010	1 390,8	1 603,1	1 644,5	1 613,5	1 598,6	1 787,7	1 701,2	1 473,0	1 333,0	1 263,5	1 209,8	1 254,9
2011	1 139,0	1 252,6	1 327,5	1 227,8	1 191,3	1 185,3	1 111,4	1 104,7	1 089,1	1 114,0	1 099,1	1 037,3
2012	915,2	967,0	995,7	966,7	946,5	930,1	891,3	915,9	888,8	858,7	834,2	885,4
2013	830,1	936,6	1 037,1	1 013,1	994,8	980,1	923,3	925,1	922,4	964,7	925,9	953,6
2014	753,0	748,2	930,2	1 047,0	1 008,5	999,3	970,7	1 084,8	1 424,4	1 927,7	2 205,8	2 366,9
2015	2 436,8 / 1 320,1	1 465,6	1 574,8	1 617,1	1 495,9	1 811,3	1 915,5	1 963,8	2 004,2	1 908,1	1 970,8	2 010,9
2016	1 880,8	2 092,5	2 013,4	1 949,0	1 849,1	1 866,5	1 967,6	2 046,2	1 902,3	1 978,5	1 962,0	2 004,0
2017	1 791,0	1 907,6	1 995,3	2 069,8	2 185,2	2 320,2	2 391,9	2 377,2	2 335,9	2 467,8	2 457,6	2 581,7
2018	2 368,4	2 535,3	2 455,9 ²	2 422,2	2 473,7	2 561,0	2 723,4	2 733,6	2 712,3	2 889,0		

**Огляд літературних джерел за темою дослідження: облік, аналіз, аудит
розрахунків з оплати праці**

№ з/п	Літературне джерело	Використання при написанні роботи
1	2	3
1	Чеканова В.В. Організація обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах України / В.В. Чеканова // Управління розвитком. – 2014. – №9 (172). – С. 161 –163.	Для розгляду питання організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах
2	Безверхий К., Ткач І., Яременко М. Облік і звітність з єдиного соціального внеску: практичні засади організації фізичними особами – підприємцями / Науково-практичний журнал. – Київ: ТОВ Лазурит-Полиграф, 2012. – №10. – 59 с.	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці, зокрема з питання утримань та відображення в звітності
3	Федірко Н. Державне регулювання оплати праці: світовий досвід і практика України // Україна:аспекти праці. – 2013. - №5. – С.22-30.	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці
4	Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Л. : Світ, 2004. – 298 с.	Для вивчення методики аудиту розрахунків з оплати праці
5	Живко З. Б. Економічний аналіз розрахунків з оплати праці в системі безпеки підприємства / З. Б. Живко // Проблеми науки. – 2012.-№9. – С. 33-37.	Для вивчення методики аналізу розрахунків з оплати праці
6	Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямків її удосконалення / Т. Ю. Тонконог // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 5.– С. 9–11	Для вивчення методики аналізу розрахунків з оплати праці
7	Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. Кондраков – М. : Проспект, 2013. – 318 с.	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці
8	Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Науково-практичний журнал. – Київ: ТОВ Лазурит-Полиграф, 2012.- №12.- 57 с.	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці за міжнародними стандартами фінансової звітності
9	Клименко С.О. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / С.О. Клименко, Л.В. Мікрюкова // Науковий вісник МДУ імені В.О. Сухомлинського .— 2014.— №5.2 (101).— С. 37 - 40.	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці
10	Штокало Л.І., Миколишин С.Я. Облік, аналіз та аудит оплати праці в бюджетній установі // «Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» - 2017. – с. 157-160	Для вивчення методики обліку розрахунків з оплати праці, зокрема з питання утримань та відображення в обліку

Продовження табл. Б.1

1	2	3
11	Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Науково-практичний журнал. – Київ: ТОВ Лазурит-Полиграф, 2012.- №10.- 59 с.	Для вивчення особливостей відображення результатів обліку розрахунків з оплати праці в звітності
12	Тищенко В. Б. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах [Електронний ресурс] / В. Б. Тищенко // Управління розвитком. - 2013. - № 12. - С. 73-75.	Для оцінки особливостей документообігу з обліку праці та заробітної плати
13	Хома Д. М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах кризи / Д. М. Хома // Сталий розвиток. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. - 2010. – №3. – С. 222-227.	Для вивчення методики аудиту розрахунків з оплати праці

Додаток В

Плановий кошторис видатків у 2018 році ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» за статтею «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»

Назва	Од. вим	Кільк ість	Ціна, грн.	Сума
1	2	3	4	5
Папір А-4	пач	70	80,00	5600,00
Файли А-4 (1уп. = 100шт.)	уп	20	55,00	1100,00
Книга обліку (9барк.)	шт	5	90,00	450,00
Журнал для реєстрації документації	шт	5	30,00	150,00
Блок для запису	шт	5	12,00	60,00
Діркопробивач	шт	4	35,00	140,00
Ручка кулькова синя	шт	40	10,00	400,00
Клей ПВА (100г.)	бут	5	20,00	100,0
Олівець простий	шт	20	5,00	100,00
Ножиці	шт	2	25,00	50,00
Коректор	шт	10	25,00	250,00
Степлер (№24/6)	шт	3	50,00	150,00
Скоби №24/6	пач	20	20,00	400,00
Скотч широкий	шт	10	17,00	170,00
Скотч тоненький	шт	13	12,00	156,00
Папка з файлами	шт	20	70,00	1400,00
Настільний набір	шт	3	70,00	210,00
Періодичне видання «Зарплата та кадрова справа»	шт	12	118,00	1416,00
Картриджі	шт	3	1800,00	5400,00
Мікрохвильова піч	шт	1	3000,00	3000,00
Електрочайник	шт	2	500,00	1000,00
Подовжувач	шт	3	150,00	450,00
Обігрівач масляний	шт	1	1500,00	1500,00
Пакети сміття	пач	10	25,00	250,00
Калькулятор	шт	3	200,00	600,00
Миючий засіб для підлоги	шт	5	25,00	125,00
Миючий засіб для туалету	шт	5	27,80	139,00
Відро для миття підлоги з шваброю	шт	4	300,00	1200,00
Настільна лампа	шт	3	300,00	900,00
Реєстратор А4/70	шт	10	90,00	900,00
Вогнегасники	шт	5	250,00	1250,00
Разом:				0,00

Додаток Г

Розрахунок кошторису видатків С ДУ «Інститут громадського здоров'я ім.
О.М. Марзєєва НАМН України» на 2018 рік за статтею «Оплата послуг (крім
комунальних)»

Вид послуг	План на 2017 рік	Разом	Структура, %
1	2	3	4
утримання прибудинкової території	12 місяців*1205,00грн.	14460,00	21,6
вивіз побутових відходів	12 місяців*45,00грн.	540,00	0,8
послуги зв'язку, інтернет	(абонплата на 1 місяць-3*37,99 грн.=113,97 грн.)*12 місяців=1367,64 грн. телефонні розмови по місту 116337сек.*0,00097*12 місяців=1354,16 грн абонементна плата за інтернет 1 шт=100*12 місців=1200,00 грн.	3921,80	5,9
заправка картриджів	8 шт.*250,00 грн.	2000	3,0
ремонт обладнання	9од*882,77грн.	7945,00	11,9
страхування приміщення	415 кв.м.*8,08 грн.	3353,20	5,0
обслуговування програмного забезпечення для бюджетних установ	12 місяців*1400,00 грн.	16800	25,1
заправка вогнегасників	12 од.*90,00грн.	1080,00	1,6
обслуговування програмного забезпечення 1С бухгалтерія	12 місяців*1400,00грн	16800	25,1
Разом:		0,00	100,0

Додаток Д

Аналіз затверджених кошторисних видатків за 2015-2017 роки

Найменування видатків	Затверджено на 2015 рік		Затверджено на 2016 рік		Затверджено на 2017 рік		Абсолютне відхилення	
	сума (грн.)	питома вага %	сума (грн.)	питома вага %	сума (грн.)	питома вага %	2016/2015	2017/2016
Оплата праці	763800	60,7	740200	52,9	996400	62,4	-23600	256200
Нарахування на оплату праці	277300	22,0	268668	19,2	219500	13,8	-8632	-49168
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	4500	0,4	22000	1,6	17500	1,1	17500	-4500
Обладнання, книги	5000	0,4	5000	0,4	5000	0,3	0	0
Оплата послуг (крім комунальних)	65200	5,2	102000	7,3	68000	4,3	36800	-34000
Оплата теплопостачання	134900	10,7	236200	16,9	269800	16,9	101300	33600
Оплата водопостачання і водовідведення	1800	0,1	3300	0,2	2900	0,2	1500	-400
Оплата електроенергії	5500	0,4	16600	1,2	10000	0,6	11100	-6600
РАЗОМ	1258000	100,0	1399968	100,0	1596100	100,0	141968	196132