

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

“Фінансове забезпечення оплати праці в бюджетних установах”

Студентки 2 курсу, 4 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа
та страхування»,
спеціалізації «Державні
фінанси»

Себало Ірини Андріївни

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

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
1.1. Економічна сутність та значення оплати праці та її місце в системі управління бюджетною установою	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика базової установи	12
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
2.1. Проектування первинної документації з обліку оплати праці бюджетних установ	18
2.2. Облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах	22
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	
3.1. Основні методологічні прийоми контролю розрахунків з оплати праці	34
3.2. Методика контролю за розрахунками з оплати праці в бюджетних установах	37
Висновки	44
Список використаних джерел	46
Додатки	

ВСТУП

Бюджетні установи є юридичними особами, які надають нематеріальні послуги для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Вони є матеріальною гарантією реалізації найважливіших конституційних прав

громадян (на освіту, медичне обслуговування, соціальне забезпечення тощо). Такі установи є некомерційними, тобто основною метою їх діяльності є надання послуг населенню країни, а не отримання прибутку.

Фінансування діяльності бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм на основі затвердженого кошторису. Проте на сьогоднішній день більшість бюджетних закладів мають незадовільний стан фінансування, брак грошових коштів для оновлення матеріально-технічної бази. На їх діяльність негативно впливають обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямків їх використання. Саме тому виникає об'єктивна необхідність підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні бюджетних установ.

Крім того, ефективність використання бюджетних коштів набуває особливого значення при обмеженості державних ресурсів, тому вдосконалення фінансового забезпечення бюджетних установ є актуальним і потребує детального вивчення.

На сьогодні в сфері соціально-економічних відносин найбільшими проблемами для працівників бюджетних установ, на нашу думку, є велика різниця між високою вартістю життя і низькою ціною праці. Дослідження низького рівня заробітної плати у значної частки населення дозволяє стверджувати, що Україна належить до трійки найбідніших країн Європи. За даними Всесвітнього банку в Україні понад 70 % населення належить до категорії бідних.

Складовою всіх витрат, що здійснюються в бюджетних установах, є видатки на оплату праці, на які припадає у середньому від 60 % до 85 % сукупних витрат, що здійснюються ними. Таким чином, облік видатків на оплату праці є одним із найважливіших напрямків роботи облікового апарату кожної бюджетної установи.

Питання обліку та контролю видатків на оплату праці висвітлені в економічній літературі як з теоретичного, так із практичного боку. Вагомий

внесок у розвиток цих напрямків зробили такі українські та зарубіжні вчені як П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Р.Т. Джога, І.К. Дрозд, Т.В. Канєва, М.В. Кужельний, С.О. Левицька, В.Г. Лінник, К.Є. Листопад, Л.М.Кіндрацька, Л.В.Панкевич, С.В. Свірко, В.О.Шевчук та інші вчені.

Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку та контролю видатків на оплату праці бюджетних установ на основі вивчення діючої нормативно-правової бази, теоретичних основ та методики ведення бухгалтерського обліку.

Основними завданнями роботи є:

- вивчення теоретичного матеріалу, спеціальної літератури та діючих на сьогодні нормативних актів в сфері обліку оплати праці;
- вивчення питань організації документального оформлення та облік розрахунків з оплати праці;
- розгляд методологічних прийомів з контролю розрахунків з оплати праці.

Об'єктом дослідження є Головний сервісний цент МВС, а предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку та контролю оплати праці бюджетних установ. При дослідженні теми випускної кваліфікаційної роботи були використані такі методи: безпосереднього вивчення, узагальнення, конкретизація, порівняння, групування тощо.

Інформаційною базою випускної кваліфікаційної роботи є законодавчі документи та нормативні акти України, праці вітчизняних і закордонних вчених-економістів з питань обліку оплати праці, спеціалізовані періодичні видання, первинні документи, облікові реєстри та форми звітності досліджуваної установи.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає у розробці низки науково-практичних рекомендацій з удосконалення

організації та методики бухгалтерського обліку і здійснення контролю оплати праці.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в роботі пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності бюджетної установи. Практичне впровадження даних рекомендацій дозволяє підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації та наукової обґрунтованості вибору елементів облікової політики, що, у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку в системі управління установою.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опублікована наукова стаття «Сутність оплати праці в установах державного сектору» у збірнику наукових праць «Фінансова система України» (2018 рік).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Економічна сутність та значення оплати праці та її місце в системі управління бюджетною установою

Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [3].

На сьогоднішній день успішне функціонування бюджетних установ має надзвичайно важливе значення, оскільки вони створюються державою для досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових і управлінських цілей стосовно охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, законних інтересів громадян і організацій, розв'язання суперечок і конфліктів, надання юридичної допомоги, а також за іншими цілями, спрямованими на досягнення суспільних благ. Виконання поставлених завдань неможливе без належного фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ.

У діяльності бюджетних установ найчастіше поєднуються такі форми фінансового забезпечення: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство.

Проте традиційно найвагомим джерелом фінансового забезпечення бюджетних установ є кошти державного та місцевих бюджетів, тоді як кошти, отримані з інших джерел, – лише додатковий фінансовий ресурс. Тому основною формою фінансового забезпечення бюджетних установ виступає бюджетне фінансування.

На нашу думку бюджетне фінансування – це одна з форм фінансового забезпечення, що полягає у виділенні коштів на утримання закладів, установ і організацій, виконання певних програм і реалізацію певних заходів з відповідного бюджету.

Основною і найпоширенішою формою бюджетного забезпечення є кошторисне фінансування, що полягає у виділенні бюджетних коштів установам соціально-культурної сфери, оборони й управління в межах їхніх кошторисів.

Процес кошторисного фінансування здійснюється внаслідок об'єднання грошових коштів, отриманих з двох основних каналів. Перший – це грошові кошти, отримані через механізм бюджетного фінансування, зміст якого полягає в односторонньому спрямуванні бюджетних коштів – від держави до суб'єктів господарювання. Обсяг цих коштів відображається у загальному фонді кошторису бюджетної установи.

Через другий канал надходять грошові кошти, отримані внаслідок некомерційної діяльності, яка здійснюється бюджетною установою самостійно. У цьому випадку фінансові відносини виникають між бюджетною установою і господарюючими суб'єктами та фізичними особами, а отримані результати відображаються у спеціальному фонді кошторису.

Як свідчить практика, за рахунок загального фонду бюджету, бюджетні установи забезпечують видатки на оплату праці, стипендії, оплату комунальних послуг, придбання продуктів харчування.

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

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [29], заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Для бюджетних установ роботодавцем виступає відповідний керівник установи від імені держави.

Основним джерелом доходів найманих працівників є і надалі залишатиметься заробітна плата. Сьогодні саме їй належить переважне значення в мотиваційному механізмі. Заробітну плату як економічну категорію зараховують до найскладніших. Заробітна плата при правильній організації забезпечує прямий і безпосередній зв'язок доходів з кількістю та якістю витраченої праці. Саме за її допомогою оцінюється і кваліфікація працівника, і складність виконуваної ним роботи, і обсяг та якість вироблених матеріальних благ, наданих послуг. Праця керівних працівників, спеціалістів і робочих оцінюється, виходячи з результатів роботи підприємства чи виробничих

підрозділів. За допомогою заробітної плати оцінюються результати не лише індивідуальної, а й колективної праці бригад, підрядних колективів і підприємств у цілому.

Згідно зі ст. 2 Закону «Про оплату праці» фонд оплати праці складається з трьох частин:

- фонд основної заробітної плати;
- фонд додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків).

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.[29]

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012р. нарахування заробітної плати для бюджетних установ є поточними видатками, для яких передбачено код 2111 «Заробітна плата» [26].

У бюджетних установах основними формами оплати праці є:

- погодинна;
- відрядна.

У бюджетних установах переважає погодинна форма оплати праці. Вона має два різновиди: штатно-окладну та погодинну.

При штатно-окладній системі оплати праці кожному працівнику встановлюється місячний посадовий оклад (ставка) згідно з штатним

розкладом, посадою, освітою, ученим ступенем, категорією. Застосовуються два варіанти оплати праці за цією системою:

1) установлення суворо фіксованого посадового окладу. При цьому перевиконання працівниками обов'язкової норми трудового навантаження не призводить до підвищення заробітної плати (установи охорони здоров'я, вищі навчальні заклади);

2) допускається перевиконання норми трудового навантаження і збільшення розміру заробітної плати пропорційно фактично виконаному обсягу робіт (загальноосвітні школи/середні спеціальні навчальні заклади).

Погодинна форма оплати праці включає дві системи: просту погодинну й погодинно–преміальну.

У першому випадку оплата праці робітника визначається множенням годинної ставки на кількість відпрацьованих годин.

При погодинно-преміальній системі оплати праці крім посадового окладу виплачується премія в установлених розмірах за досягнення якісних і кількісних показників (за наявності фінансових можливосте й бюджетної установи - економія фонду оплати праці за загальним і спеціальним фондами).

[10]

У бюджетних установах часто зустрічаються випадки, коли працівники з тих чи інших обставин змушені працювати в понаднормовий час, у вихідні та святкові дні, а також у нічний час (з 22 години вечора до 6 години ранку). Згідно з Кодексом Законів про працю [6] оплата праці за умов відхилення від норми здійснюється таким чином:

- у понаднормовий час – у подвійному розмірі годинної ставки за погодинною системою оплати праці, за відрядною формою оплати праці виплачується доплата у розмірі 100 % тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою;

- у нічний час – у підвищеному розмірі – від 20 % до 40 % годинної тарифної ставки, посадового окладу за кожну годину роботи у нічний час, якщо вищий розмір не визначено законодавством;

- у святкові та неробочі дні – у подвійному розмірі:
 - а) відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
 - б) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
 - в) працівникам, які одержують місячний оклад, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота провадилась понад місячну норму.

Для держслужбовців існує система надбавок, а саме:

- за ступінь рангу, що присвоєний відповідному службовцю;
- за вислугу років;
- за високі досягнення у праці та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників тощо.

При нарахуванні заробітної плати посадових осіб органів державної податкової служби значення набувають доплати у вигляді надбавок до посадових окладів за спеціальні звання.

Необхідно лише зауважити, що всі доплати і надбавки здійснюються за рішенням відповідної ради у межах затвердженого фонду оплати праці працівників апарату відповідного органу.

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 (рис. 1.1.).

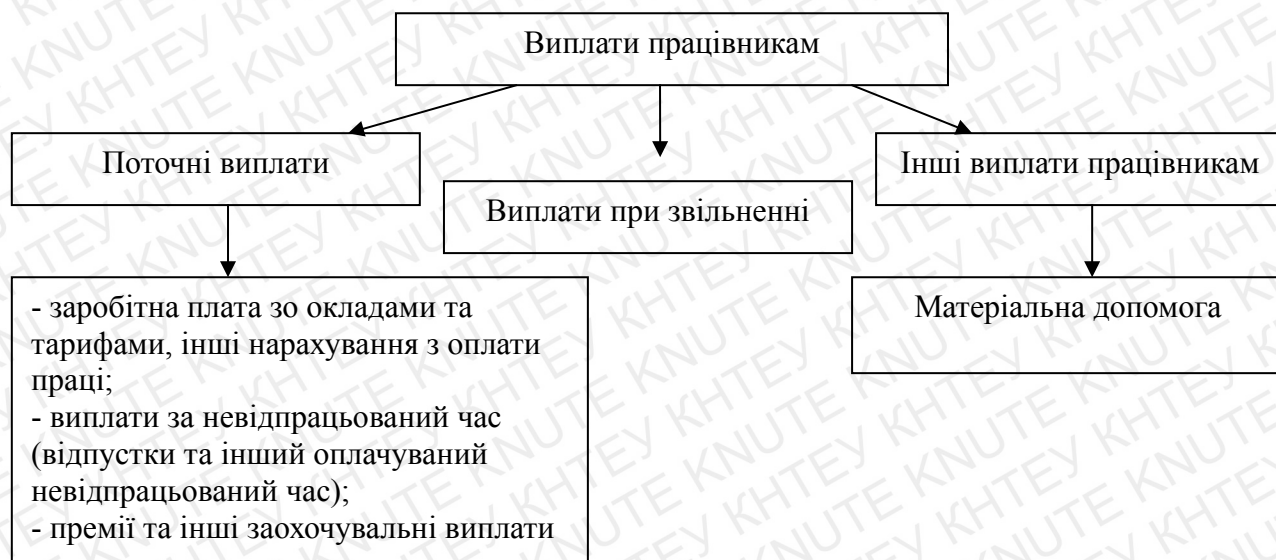


Рис. 1.1. Групи виплат працівникам державного сектору [11]

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.

Виплати при звільненні передбачають виконання зобов'язань, які визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

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

Головними недоліками оплати праці у державному секторі є низькі ставки і оклади, незначна міжпосадова диференціація заробітної плати, неадекватна оцінка праці провідних спеціалістів.

Отже, фінансове забезпечення діяльності бюджетних установ є необхідною умовою виконання поставлених перед ними завдань. Основною формою фінансового забезпечення бюджетних установ виступає бюджетне фінансування, а серед форм бюджетного фінансування найпоширенішою є кошторисне фінансування, що передбачає виділення бюджетних коштів установам в межах їхніх кошторисів.

В сучасних умовах заробітна плата є одним із найголовніших факторів мотивації праці. Заробітна плата є основним джерелом доходів населення і чим вона більша, тим краще може жити людина, а також населення певної країни в цілому. Актуальною проблемою сьогодення з наукового і практичного погляду є вдосконалення системи оплати праці з метою підвищення продуктивності та ефективності праці в різних галузях народного господарства.

1.2 Організаційно-економічна характеристика базової установи

Головний сервісний центр МВС підпорядковується Міністерству внутрішніх справ України та є міжрегіональним територіальним органом з надання сервісних послуг МВС. Дана установа у своїй діяльності керується Конституцією України та законами України та іншими нормативно - правовими актами України.

Основними завданнями згідно з Положенням про Головний сервісний центр МВС є:

- Участь у реалізації державної політики у сферах надання послуг, безпеки дорожнього руху та перевезення небезпечних вантажів, забезпечення у визначеному порядку державного контролю за додержанням суб'єктами господарювання та іншими суб'єктами вимог законодавства в цих сферах, моніторинг у визначений законодавством спосіб дотримання суб'єктами господарської діяльності та іншими суб'єктами норм, правил та стандартів у відповідній сфері;

- Здійснення контролю за відповідністю конструкції, комплектації та обладнання транспортних засобів, номерних знаків транспортних засобів нормам і стандартам та погодження відповідної нормативно-технічної документації;
- Забезпечення державного обліку зареєстрованих транспортних засобів, видачі (обміну) посвідчень водія та ін.;
- Забезпечення організації та здійснення контролю за підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації водіїв транспортних засобів, обліком суб'єктів підприємницької діяльності, що провадять таку діяльність, а також за прийманням іспитів з перевірки знань правил перевезення небезпечних вантажів автомобільним транспортом та видачею відповідних свідоцтв установленого зразка;
- Ведення обліку суб'єктів господарювання, які здійснюють торгівлю автомобілями, автобусами мотоциклами всіх типів марок і моделей;
- Ведення реєстру суб'єктів здійснення обов'язкового технічного контролю колісних транспортних засобів та державного контролю за додержанням такими суб'єктами вимог законодавства в цій сфері;
- Формування загальнодержавної бази даних про результати обов'язкового технічного контролю транспортних засобів на підставі інформації про результати перевірки технічного стану транспортного засобу, що надається суб'єктами проведення обов'язкового технічного контролю та інформації про укладення договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, які підлягають обов'язковому технічному контролю, що надається страховиками;

- Організація, координація, спрямування та контроль діяльності територіальних органів з надання сервісних послуг МВС – регіональних сервісних центрів МВС.

Головний сервісний центр МВС (далі ГСЦ МВС) очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади державним секретарем МВС України в установленому порядку.

Керівник бухгалтерської служби ГСЦ МВС призначається на посаду та звільняється з посади начальником ГСЦ МВС за погодженням з керівником Департаменту фінансово-облікової політики Міністерства внутрішніх справ.

ГСЦ МВС фінансується за рахунок коштів Державного бюджету України та інших джерел, не заборонених законом. Штатний розпис та кошторис ГСЦ МВС затверджується державним секретарем МВС України у визначеному порядку. Майно центру є державною власністю і закріплюється за ним на праві оперативного управління.

Проаналізувавши дані кошторисів за 2015-2017 роки (табл. 1.1. та додаток А) можна зробити висновок, що ГСЦ МВС фінансування в 2015 році виключно з державного бюджету, а вже з 2016 року з'являються надходження із спеціального фонду бюджету, як плата за послуги, що надаються установами згідно з їх основною діяльністю. За досліджуваний період спостерігається зростання надходжень в цілому, так і в розрізі фондів зокрема. Так, у 2016 році в порівнянні з 2015 роком надходження в цілому зросли на 578101318 грн., а в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 278198958 грн. Дане зростання було спричинено реформами, які були започатковані у Міністерстві внутрішніх справ України.

Проаналізувавши видаткову частину кошторису, можна зробити висновки, що в основному за досліджуваний період в установі забезпечувалися поточні видатки такі як: оплата праці, закупівля предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, оплата послуг та комунальних послуг.

Таблиця 1.1

Динаміка основних показників діяльності ГСЦ МВС

Показник	Роки			Відхилення 2016-2015рр.		Відхилення 2017-2015 рр.	
	2015	2016	2017	тис.грн.	%	тис.грн.	%
	1	2	3				
Надходження коштів в тому числі:	7678310	585779628	863978586	578101318	1,31	278198958	67,80
Надходження коштів із загального фонду бюджету	7678310	109647700	312629986	101969390	7,00	202982286	35,07
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету	0	476131928	551348600	476131928	0,00	75216672	86,36
Видатки, в тому числі	7678310	585779628	863978586	578101318	1,31	278198958	67,80
Поточні видатки	7678310	563939428	746156286	556261118	1,36	182216858	75,58
Капітальні видатки	0	21840200	117822300	21840200	0,00	95982100	18,54

Проаналізувавши фінансове забезпечення оплати праці та нарахування єдиного соціального внеску ГСЦ МВС (табл. 1.2. та рис. 1.2.) можна зробити висновок, що видатки на оплату праці в 2015 році фінансувалися лише з державного бюджету, а в 2016 році вони зросли в абсолютному вимірі і фінансування здійснювалося з двох джерел. На відміну від 2016 року, в 2017 році фінансове забезпечення оплати праці було здійснене лише з загального фонду державного бюджету.

Таблиця 2.1

Фінансове забезпечення оплати праці Головного сервісного центру МВС

Показник	Роки			Абсолютне відхилення	
	2015	2016	2017	2016-2015рр.	2017-2016рр.
Видатки на оплату праці:	5348000	51972300	88368127	46624300	36395827
загальний фонд	5348000	41635200	88368127	36287200	46732927
спеціальний фонд	0	10337100	0	10337100	-10337100
Нарахування на оплату праці	1941310	12922010	19675959	10980700	6753949



Рис. 1.2 Фінансове забезпечення оплати праці ГСЦ МВС

Інформація зі штатних розписів ГСЦ МВС за досліджуваний період не показує стрімкого зростання кількості штатних одиниць. Станом на 01.01.2016

року штатний розпис затверджено у кількості 182 штатних одиниць, а станом на 01.01.2017р. - 190 штатних одиниць.

Зростання видатків на оплату праці за останній період було спричинено змінами в єдиній тарифній сітці і зростанням рівня мінімальної заробітної плати.

Таким чином, проаналізувавши діяльність Головного сервісного центру МВС було визначено, що джерелом формування фонду оплати праці державних службовців є Державний бюджет України та інші джерела, визначені для цієї мети положеннями про органи державної виконавчої влади, затвердженими указами Президента України та постановами Кабінету міністрів України. Скорочення бюджетних асигнувань не може бути підставою для зменшення посадових окладів, надбавок до них та фінансування інших, передбачених законодавством гарантій, пільг і компенсацій.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Проектування первинної документації з обліку оплати праці бюджетних установ

Будь-яка господарська операція має відображатися на місці її здійснення у відповідних бухгалтерських документах. Таку реєстрацію господарських операцій називають первинним обліком, який становить основу бухгалтерського обліку.

Первинні документи — це документи, створені в письмовому або електронному вигляді, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їхнє проведення. Після складання всі первинні документи передають у бухгалтерію. Кожний документ бухгалтерія ретельно перевіряє за змістовими, формальними і арифметичними показниками.

Основним документом, який регулює загальні правила застосування первинних документів, є Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [27]. Положення встановлює порядок створення, прийняття й відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності установи.

Первинні документи, відповідно до п. 2.4. Положення № 88 [27], повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Наказом Держкомстату України від 5 грудня 2008 р. № 489 "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці", а саме:

- 1) № П-1 "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу";
- 2) № П-3 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки";
- 3) № П-4 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)";
- 4) № П-5 "Табель обліку використання робочого часу";
- 5) № П-6 "Розрахунково-платіжна відомість працівника";
- 6) № П-7 "Розрахунково-платіжна відомість (зведена)" [32].

Нові типові форми первинного обліку розроблені для систематизації та визначення стандартного уніфікованого переліку показників, що потрібні для складання звітних форм державних статистичних спостережень з праці; удосконалення їх дизайну, полегшення заповнення і ведення респондентами, зокрема в електронному вигляді. При необхідності підприємство може доповнювати накази, які побудовані за типовими формами, іншими показниками, вносити зміни до типових форм.

Основним первинним документом для обліку використання робочого часу, зокрема й у Головному сервісному центрі МВС, що ведеться при почасовій оплаті, є «Табель обліку використання робочого часу» (типова форма № П-5). Табель обліку робочого часу заповнюється двічі, так як заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів. За першу половину місяця – для нарахування авансових платежів та за весь місяць – для розрахунку заробітної плати за місяць. В кінці місяця у таблиці підсумовується загальна кількість відпрацьованих днів (годин) і днів (годин) неявок на роботу. «Табель» застосовується для обліку використання робочого часу, контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, розрахунку заробітної плати та складання статистичної звітності з праці. Табельний облік

ведеться по місцю основної роботи обліковцем даного підрозділу, або іншими уповноваженими особами. Нова форма стандартизована та уніфікована. Перелік показників розроблений з врахуванням міжнародних рекомендацій та стандартів показників зі статистики зайнятості та оплати праці.

Для відображення використаного робочого часу в таблиці установи передбачено код, дату заповнення, звітний період, два рядки: один – для відміток умовних позначень використання робочого часу, а другий – для запису кількості годин за цими позначеннями. По закінченні місяця в таблиці підводиться підсумок відпрацьованих днів і годин, а також відпрацьований час у вечірні, нічні, надурочні години роботи, вказується «всього неявок» з причин: основна та додаткова відпустки, відпустки без збереження заробітної плати за згодою сторін, простої, прогули, тимчасова непрацездатність та інше.

В Головному сервісному центрі МВС використовується погодинна оплата праці. Для нарахування заробітної плати працівникам установи необхідні відомості про посадові оклади, які наведені в штатному розписі Додаток Б, присвоєні розряди (накази (розпорядження)), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць).

У формі "Розрахунково-платіжна відомість" установи усі види нарахувань розподілено за складовими фонду оплати праці. На підставі розрахункових документів, оформлених відповідним чином, в Головному сервісному центрі МВС, оформлюється головний реєстр синтетичного обліку щодо обліку заробітної плати – зведення розрахункових відомостей із заробітної плати і стипендій - меморіальний ордер № 5 (додаток В). До меморіального ордера додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення та ін.). Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією та найменуванням установ, що обслуговуються. У разі нарахування заробітної плати за рахунок

коштів спеціального фонду вони систематизуються і за видами коштів спеціального фонду.

У кінці місяця підбиваються підсумки за меморіальним ордером, меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером, а одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записуються до книги «Журнал-Головна». Документообіг із нарахування заробітної плати наведено на рис. 2.1.

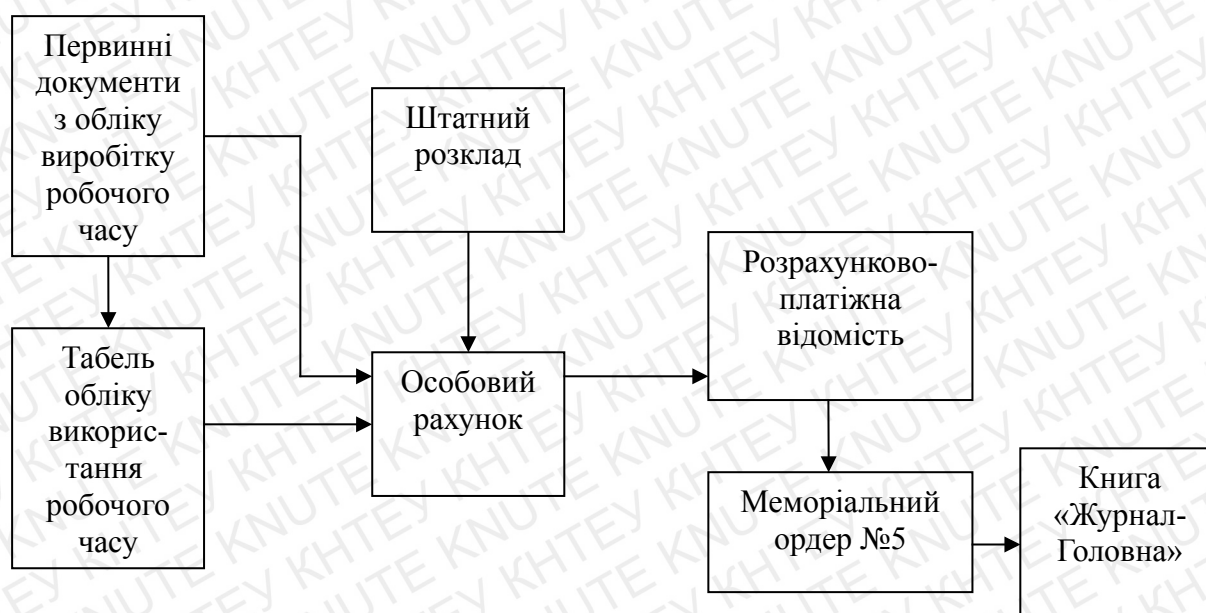


Рис. 2.1. Графік документообігу з обліку нарахування заробітної плати в Головному сервісному центрі МВС

Отже, установа може використовувати також й інші форми первинних документів, поряд з тими що визначені чинним законодавством щодо організації обліку праці та її оплати. Проте, слід пам'ятати, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

При розробці внутрішніх документів, необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;
- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для

методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулюючу функції заробітної плати;

- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

На базовій установі всі операції з обліку нарахування та виплати заробітної плати підтверджуються належним чином оформленими документами.

2.2 Облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах

Однією з важливих і найбільш трудомістких ділянок обліку розрахунків є розрахунки з оплати праці. У кожній сфері та галузі економіки є свої характерні особливості щодо нарахування зарплати. Бухгалтеру бюджетної установи при веденні обліку розрахунків з оплати праці нині не достатньо володіти лише доскональними знаннями бухгалтерського обліку.

Чинне законодавство з питань оплати праці доволі об'ємне, що впливає як на облік, так і на правильність визначення розмірів посадових окладів, надбавок та інших виплат. Крім того, як правило, в більшості бюджетних установ бухгалтер додатково виконує функції економіста, статиста, кадровика та інших облікових професій, тому необхідно в першу чергу детально ознайомитись з вимогами законодавства щодо оплати праці.

Оплата праці державних службовців повинна забезпечувати достатні матеріальні умови для незалежного виконання службових обов'язків,

сприяти укомплектуванню апарату державних органів компетентними і досвідченими кадрами, стимулювати їх сумлінну та ініціативну працю.

Заробітна плата державних службовців складається з посадових окладів, премій, доплати за ранги, надбавки за вислугу років на державній службі та інших надбавок.

Посадові оклади державних службовців устанавлюються залежно від складності та рівня відповідальності виконуваних службових обов'язків.

Доплата за ранг провадиться відповідно до рангу, присвоєного державному службовцю. Надбавка за вислугу років виплачується державним службовцям щомісячно у відсотках до посадового окладу з урахуванням доплати за ранг і залежно від стажу державної служби у таких розмірах: понад 3 роки - 10, понад 5 років - 15, понад 10 років - 20, понад 15 років - 25, понад 20 років - 30, понад 25 років - 40 відсотків.

Державним службовцям можуть устанавлюватися надбавки за високі досягнення у праці і виконання особливо важливої роботи, доплати за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників та інші надбавки і доплати, а також надаватися матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань.

Умови оплати праці державних службовців, розміри їх посадових окладів, надбавок, оплат і матеріальної допомоги визначаються Кабінетом Міністрів України.

Джерелом формування фонду оплати праці державних службовців є Державний бюджет України та інші джерела, визначені для цієї мети положеннями про органи державної виконавчої лади, затвердженими указами Президента України та постановами Кабінету Міністрів України.

Скорочення бюджетних асигнувань не може бути підставою для зменшення посадових окладів, надбавок до них та фінансування інших, передбачених цим Законом, гарантій, пільг і компенсацій.

За сумлінну безперервну працю в державних органах, зразкове виконання трудових обов'язків державним службовцям видається грошова винагорода в розмірі та порядку, що встановлюються Кабінетом Міністрів України.

За особливі трудові заслуги державні службовці представляються до державних нагород та присвоєння почесних звань.

З метою впорядкування оплати праці працівників бюджетних установ, а також створення механізму підтримання на постійному рівні оптимальних міжгалузевих співвідношень в оплаті праці постановою КМУ "Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери" від 30.08.2002 р. № 1298 [30] було затверджено:

- єдину тарифну сітку розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників;
- схеми тарифних розрядів посад працівників всіх бюджетних установ;
- ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки.

Тарифна ставка - це розмір заробітної плати за одиницю часу. Існують годинні, денні та місячні тарифні ставки. У бюджетних установах застосовуються переважно місячні тарифні ставки заробітної плати, які називаються посадовими окладами. Формула розрахунку тарифної ставки (посадового окладу).

$$T_c = \text{Мінімальна } T_c \times T_k, \quad (2.1)$$

де Мінімальна T_c — тарифна ставка працівника I тарифного розряду;

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

Посадові оклади (тарифні ставки) за розрядами Єдиної тарифної сітки визначаються шляхом множення окладу (ставки) працівника I тарифного розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

З врахуванням нових вимог, заробітна плата повинна виплачуватися працівникам:

1) не рідше 2 разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів;

2) не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Мінсоцполітики розробило проект постанови КМУ "Про вдосконалення умов оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери". Проектом пропонується затвердити та ввести в дію з 1 січня 2019 року:

- Єдину тарифну сітку груп посад (професій) і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери (Додаток Г).
- Схему віднесення посад (професій) керівних працівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців, робітників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери до груп посад (професій).
- Схему віднесення загальних для всіх установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери посад (професій) керівних працівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців, робітників до груп посад (професій).
- Ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за проведення навчальних занять.

Пропонується передбачити 18 груп посад (професій) та 9 підгруп з оплати праці. Посадові оклади (тарифні ставки, ставки зарплати) за групами посад (професій) визначатимуться шляхом множення окладу (тарифної ставки) працівника групи 1 (встановленому у розмірі не менше розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня) на відповідний базовий коефіцієнт.

Посадовий оклад за підгрупою рахуватиметься шляхом множення окладу (тарифної ставки) працівника групи 1 на відповідний коефіцієнт за підгрупою оплати праці.

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

Слід мати на увазі, що КЗпП [6] визначена вимога відносно мінімальної кількості виплат заробітної плати в місяць – не рідше двох разів (частіше

можна, хоч і щодня), яке установа зобов'язана дотримуватись при встановленні термінів виплати зарплати. Цей обов'язок установа повинна виконувати незалежно від згоди працівника отримувати заробітну плату один раз в місяць. Встановлення працедавцем в документах, що регламентують періодичність і терміни виплати заробітної плати, умови про виплату зарплати один раз в місяць неправомірні. Адже згідно ст. 97 КЗпП власник або уповноважений ним орган, або фізична особа не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, що погіршують умови, встановлені законодавством. Навіть за наявності заяв працівників з проханням виплачувати заробітну плату таким чином, виплата зарплати один раз в місяць є порушенням трудового законодавства. У такому разі буде порушено першу вимогу про виплату зарплати.

Заробітна плата в Головному сервісному центрі МВС перераховується на зарплатні картки не менше як двічі на місяць в дні, встановлені для виплати авансу і заробітної плати. Періодом, за який виплачується аванс, вважається період з 1 по 15 число, а періодом, за який виплачується зарплата, – місяць.

Друга вимога – обмеження відносно виплати заробітної плати не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата, стосується і авансу, і заробітної плати. Виплата заробітної плати здійснюється в робочі дні. Відповідно до ч. 2 ст. 115 КЗпП у випадку, якщо день виплати заробітної плати співпав зі святковим, неробочим або вихідним днем, заробітна плата виплачується напередодні. Таким чином, заробітна плата за першу половину місяця (перших 15 днів), має бути виплачена не пізніше 22 числа поточного місяця, заробітна плата за другу половину місяця має бути виплачена не пізніше 7 числа місяця, наступного за місяцем нарахування зарплати. Потрібно пам'ятати і про дотримання вимоги щодо 16 календарних днів між виплатами.

Змінились і вимоги відносно розміру авансу. Тепер розмір заробітної плати за першу половину місяця має бути не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки або посадового окладу працівника. Тобто, розрахунок суми авансу повинен здійснюватись з

розрахунку тарифної ставки чи посадового окладу з врахуванням відпрацьованого працівником часу за період з 1 по 15 число місяця. [15, с.58.]

При визначенні суми авансу не враховуються премії, доплати, надбавки та інші заохочувальні і компенсаційні виплати. Нарахування таких виплат здійснюється в кінці місяця, а їх виплата здійснюється з частиною окладу за другу половину місяця. Тобто розмір авансу слід визначати виходячи з тарифної ставки чи посадового окладу, встановленої працівникові в штатному розкладі, без врахування інших виплат, що входять до фонду оплати праці.

Заробітна плата, нарахована працівникам за відпрацьований час або виконану роботу в Головному сервісному центрі МВС, є поточними видатками, яким відповідає КЕКВ 2111.

Схема облікового процесу нарахування заробітної плати працівників бюджетних установ відображена на рисунку 2.2.

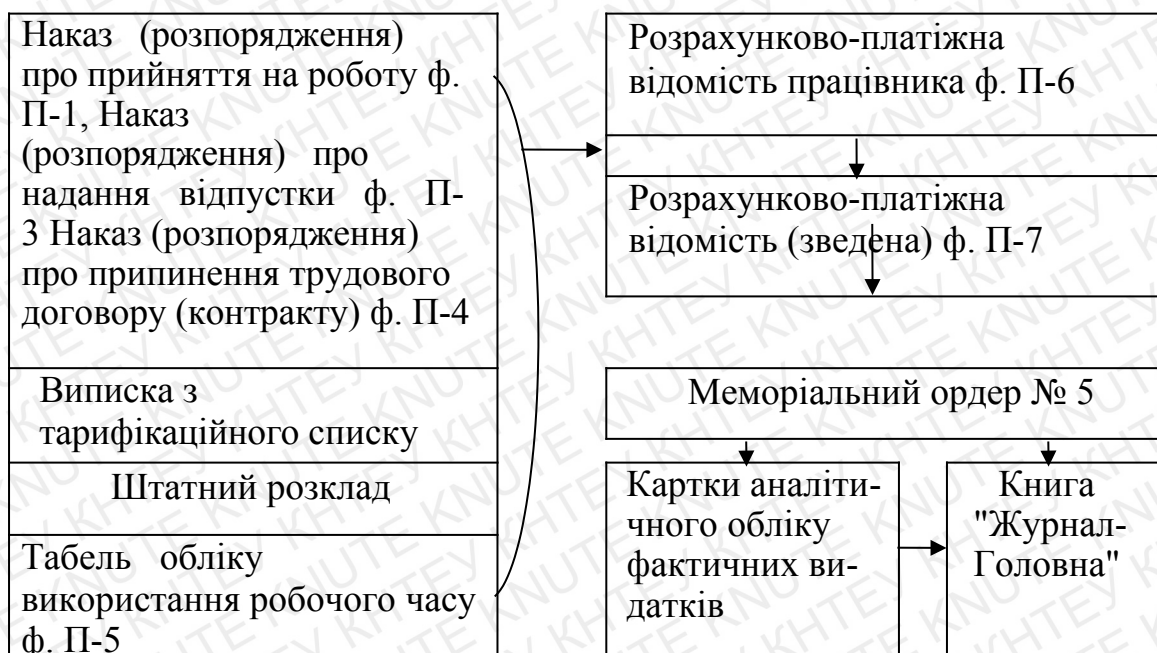


Рис. 2.2. Схема руху облікового процесу нарахування заробітної плати

Склад заробітної плати працівників Головного сервісного центру МВС наведено на рис. 2.3. Місячна заробітна плата працівників бюджетних установ може перевищувати посадовий оклад за рахунок надбавок і доплат, різних за своєю економічною сутністю та розмірами. Найменування та розміри надбавок та доплат до посадових окладів наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Найменування та розміри надбавок та доплат до посадових окладів працівників бюджетних установ

Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
За суміщення професій (посад)	доплати одному працівнику не обмежуються максимальними розмірами і визначаються наявністю економії за тарифними ставками і окладами суміщуваних посад працівників
За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	доплати одному працівнику не обмежуються максимальними розмірами і визначаються наявністю економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватися за умови дотримання нормативної чисельності працівників
За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	до 100 відсотків тарифної ставки (окладу, посадового окладу) відсутнього працівника
За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці	за роботу у важких і шкідливих умовах праці – 4, 8 та 12 відсотків; за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці – 16, 20 та 24 відсотки тарифної ставки (окладу)
За інтенсивність праці	до 12 відсотків тарифної ставки (окладу)
На період освоєння нових норм трудових затрат	підвищення відрядних розцінок до 20 відсотків; підвищення тарифних ставок до 10 відсотків

Крім того працівники бюджетних установ мають право отримувати матеріальну допомогу, в тому числі на оздоровлення, в сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік, крім матеріальної допомоги на поховання. Також керівники бюджетних установ мають право преміювати працівників у межах фонду оплати праці.

Для обліку операції з оплати праці Планом рахунків [16] передбачено пасивний субрахунок 6511 «Розрахунки із заробітної плати», який кореспондує з субрахунками витрат, залежно за рахунок якого фонду нараховується зарплата. Бухгалтерські записи з обліку операцій, що пов'язані з нарахуванням авансу і заробітної плати та лікарняних наведені в таблиці 2. 2.

Таблиця 2.2.

Бухгалтерські записи з обліку операцій, що пов'язані з нарахуванням авансу,
заробітної плати та лікарняних

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано аванс/ заробітна плата за рахунок коштів загального фонду	8011	6511
2	Нараховані відпускні за рахунок коштів загального фонду	8011	6511
3	Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів загального фонду установи (перші п'ять днів непрацездатності)	8011	6511
4	Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності починаючи з 6 дня непрацездатності	2114	6511
5	Нарахована заробітна плата за рахунок коштів спеціального фонду	8111	6511

Права працівників на матеріальне забезпечення у старості, а також у разі хвороби і втрати працездатності закріплене Конституцією України і забезпечується широким розвитком мережі соціального страхування за рахунок держави.

У сучасних умовах соціальне страхування в економіці України поступово набуває більшого значення. Воно стає важливим елементом процесу економічного розвитку і зростання, ґрунтується на економічній діяльності суспільства, підвищує його добробут, створює умови для соціального прогресу. Здійснення кардинальних змін у системі державного пенсійного та соціального страхування. Об'єктом оподаткування є фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, премій, заохочень та інших виплат, з яких справляється податок на доходи фізичних осіб.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [28].

Серед платників єдиного соціального внеску зазначені й бюджетні установи й організації, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, або за договорами цивільно-правового характеру (КЕКВ 2120). Отже, бюджетні організації, що здійснюють витрати на оплату праці найманих робітників, проводять нарахування ЄСВ на загальних підставах за ставками, які наведені в табл. 2.3.

Облік розрахунків з ЄСВ ведеться у меморіальному ордері № 5 зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій, типова форма №405 (бюджет). Записи здійснюються окремо за загальним і спеціальним фондами та систематизуються за кодами функціональної класифікації і видами коштів спеціального фонду. Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді всіх відповідних кореспондуючих рахунків переноситься до книги «Журнал-головна».

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють в бюджетній установі за трудовими договорами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють обов'язкові утримання.

До обов'язкових утримань в ГСЦ МВС відносять:

- 1) податок на доходи фізичних осіб;
- 2) військовий збір;
- 3) за виконавчими листами.

Таблиця 2.3

Ставки єдиного соціально внеску

Категорія платника ЄСВ	База нарахування ЄСВ	Ставка ЄСВ
Будь-які роботодавці,	сума нарахованої застрахованій особі зарплати за видами виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч. в натуральній формі.	22%
Підприємства, установи і організації, де є працівники інваліди	сума нарахованої зарплати працюючих інвалідів за видами виплат, які включають основну та	8,41%
Підприємств і організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, яких становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці.	додаткову зарплату, інші заохочувальні, компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, і суми виплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок роботодавця, та допомоги з тимчасової непрацездатності для працюючих інвалідів	5,3 %
Підприємства і організації громадських організацій інвалідів, кількість інвалідів в яких не менш 50% від загальної чисельності працюючих.		5,5 %

З 1 січня 2011 року порядок оподаткування доходів фізичних осіб регулюється розділом IV Податкового кодексу «Податок на доходи фізичних осіб» [17].

Ставка податку становить 18%, але податковий кодекс передбачає, що платник податку на доходи фізичних осіб має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга обчислюється, виходячи із розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, тобто у 2018 році – 2470 грн. (1762 x 1,4). У зв'язку зі збільшенням рівня мінімальної заробітної плати до 3723,00 грн. у 2018 році право на податкову пільгу мають лише ті працівники у яких є двоє і більше дітей віком до 18 років, тому що гранична межа для застосування пільги розраховується множенням 2470 на кількість дітей віком до 18 років.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суму податкової знижки такого звітного року.

Приклад кореспонденції рахунків обліку утримань із заробітної плати та нарахування єдиного соціального внеску наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків обліку утримань із заробітної плати та нарахування єдиного соціального внеску

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб	6511	6311
2	Утримано із заробітної плати військовий збір	6511	6311
3	Утримано із заробітної плати профспілкові внески	6511	6516
4	Утримано із заробітної плати аліментів	6511	6518
5	Нараховано ЄСВ	8012,8112	6313

Облік розрахунків із оплати праці ведеться в меморіальному ордері №5 зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій. Записи здійснюються на підставі зведення розрахунково-платіжних відомостей окремо за загальним і спеціальним фондами, та систематизуються за кодами функціональної класифікації і видами коштів спеціального фонду. Позиція оборотів у вигляді всіх відповідних кореспондуючих рахунків переноситься до книги «Журнал-головна».

Таким чином, проаналізовано діючу методику обліку оплати праці бюджетних установ і виявлено, що в процесі нарахування заробітної плати, здійсненні утримань та нарахувань на базовій установі є відповідність чинному законодавству.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1 Основні методологічні прийоми контролю розрахунків з оплати праці

Сучасний етап розвитку України характеризується її інтеграцією у систему міжнародних економічних відносин. Цей процес тісно пов'язаний з необхідністю удосконалення фінансово – економічного контролю, який являє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта. Отже, контроль проявляється в двох основних значеннях - як функція і як важливий принцип управління.

Науковці виділяють декілька організаційних форм фінансово - економічного контролю в Україні, які представлені на рис 3.1.



Рис. 3.1. Організаційні форми фінансово-економічного контролю в Україні

Отже, однією з контролю є незалежний контроль (аудит) - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, та іншим правилам згідно з вимогами користувачів.

Аудитори зобов'язані виконувати перевірку із дотриманням методологічних принципів, якими є: планування перевірки; оцінка значущості аудиторських доказів (рис.3.2.), а також системи внутрішнього контролю; визначення критеріїв суттєвості й достовірності; оцінка ризиків; аналіз інформації та формування висновків; відповідальність за результати аудиту; повне інформування клієнта.

Планування – це процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати аудит і зменшити ризик не виявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта.

Процес планування здійснюється в три етапи:

- Попереднє планування;
- Складання загального плану аудиту;
- Розробка програми аудиту.

Загальний план аудиту охоплює такі питання:

- Знання особливостей діяльності установи;
- Розуміння системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- Ризик суттєвості;
- Характеристика, час та обсяг процедур;
- Розробка програми.

Програма перевірки - це набір інструкцій для асистентів аудитора, а також засіб контролю за виконанням аудиту.

Щодо ризику суттєвості, то інформація вважається суттєвою, якщо її пропущення або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Аудиторський ризик проявляється у тому, що аудитор може висловити невідповідну дійсності думку у випадках, коли у фінансовій звітності містяться суттєві викривлення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1.:

$$AR=IR*CR*DR \quad (3.1.)$$

Де AR- аудиторський ризик;

IR- внутрішній ризик (обумовлений характеристиками клієнат);

CR- ризик контролю(небезпека, що внутрішній контроль не виявить суттєвих помилок);

DR- ризик не виявлення (небезпека, що процедури перевірки виконані аудитором і проведений ним аналіз фінансової звітності не виявить суттєвих помилок)

Під час перевірки аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази для того, щоб сформувані обґрунтовані висновки, на яких основана його думка.

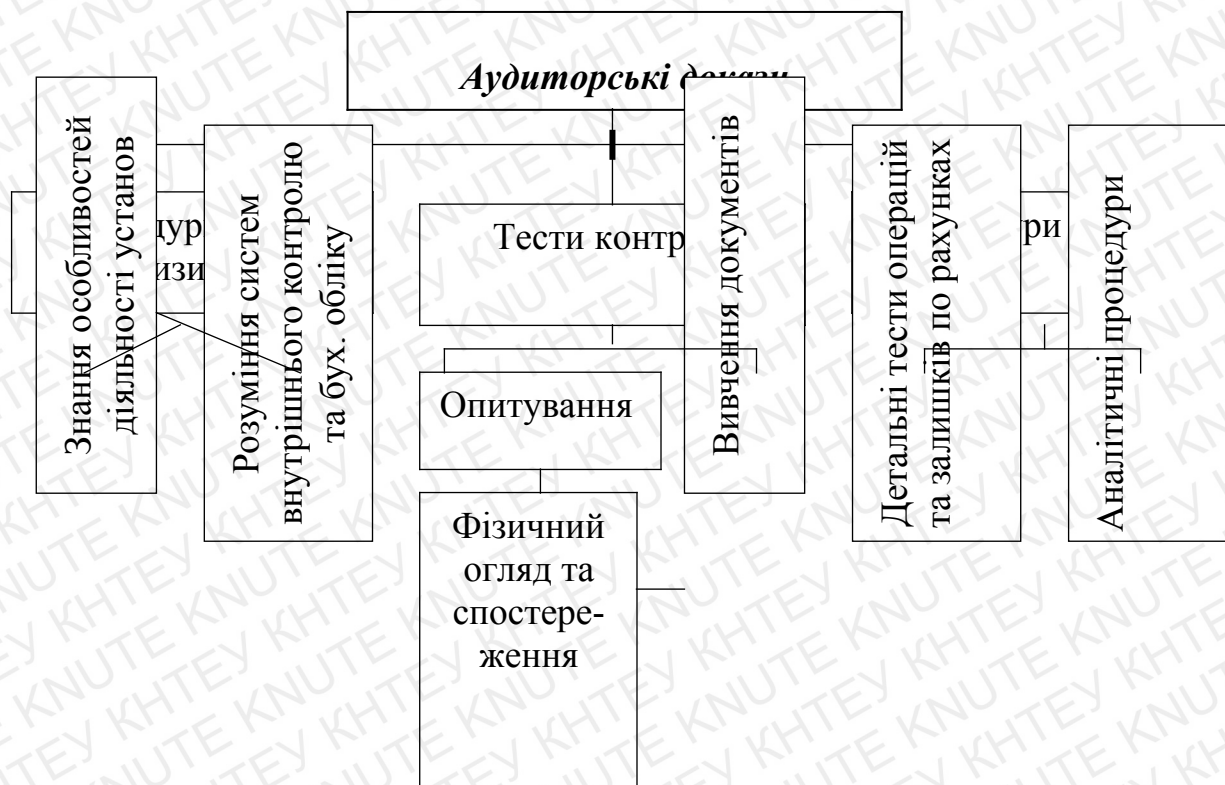


Рис. 3.2. Класифікація та методи отримання аудиторських доказів при перевірці розрахунків з оплати праці

У ході перевірки аудиторів необхідно одержати достатню впевненість у тому, що показники звітності не містять істотних помилок. Для збору доказів використовується інформаційна база, сформована з різних джерел.

Заключною стадією перевірки є складання аудиторського висновку.

3.2. Методика контролю за розрахунками з оплати праці в бюджетних установах

Приставаючи до перевірки, аудитор комплектує пакет нормативних документів, реєстри синтетичного обліку й первинні документи, необхідні для перевірки розрахунків по оплаті праці. Аудиторів надаються реєстри, притаманні формі обліку, застосовуваної в установі. При комп'ютерних формах - машинограми дебетових і кредитових оборотів по рахунках 65 «Розрахунки з оплати праці», 63 «Розрахунки за податками і зборами».

Первинні документи є джерелом збору доказів про здійснені операції розрахунків по оплаті праці: трудовий договір; накази (розпорядження) про прийом працівника на роботу (ф. П-1), про переведення працівника на іншу роботу (ф. П-5), про надання відпустки (ф. П-6), про звільнення (ф. П-8), про заохочення працівників); штатний розпис; графік відпусток; таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-12, 13, 14); листок непрацездатності; акт приймання робіт, виконаних за трудовим договором (контрактом), підписаний на час виконання певної роботи; розрахунково-платіжна відомість (ф. П-49); виконавчі листи; договори позики; накази (розпорядження) про відшкодування матеріального збитку; рішення суду; платіжні доручення; прибуткові та видаткові касові ордери.

Таким чином, аудитор визначає процедури, тобто, сукупність дій, які дають йому можливість підтвердити конкретні цілі перевірки і підготувати висновок або виявити неузгодженість фінансових документів.

Аналітичні процедури є одним із видів аудиторських доказів і передбачають порівняння фінансової інформації з оплати праці: з порівнюваною інформацією за попередній період; з очікуваними результатами (з планом, бюджетом тощо); з аналогічною інформацією в галузі (аналогічних підприємств галузі). При цьому використовують такі основні методи: відсоткові порівняння, балансовий метод, регресійний аналіз

В науковій літературі методичні прийоми контролю праці та її оплати поділяються на три групи: наукового мислення – аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, порівняння; фактичного аудиту – інвентаризація, обстеження, експертизи; опитування, інтерв'ю, анкетування; документального контролю – аналогія, моделювання, зустрічна перевірка, розрахунки, статистичні методи, експертизи документів та інші.

Перевірку операцій із поточними зобов'язаннями, зокрема розрахунками по оплаті праці, доцільно розпочинати з інвентаризації, за погодженням із замовником. В ході проведення інвентаризації по розрахунках з оплати праці та заробітної плати перевіряється реальність заборгованості по розрахункових відомостях, підсумки яких порівнюються з обліковими регістрами та Книгою Журнал-головна. Окрім цього повинні бути виявлені суми, що своєчасно не виплачувалися і підлягали депонуванню із обов'язковим зарахуванням їх на реєстраційний рахунок установи.

Наступним етапом є вивчення достовірності первинних документів, дотримання порядку і послідовності їх оформлення.

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам, використовуючи фактографічну інформацію представлену в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Інформаційний масив контролю операцій щодо оплати праці

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

рахунками 65		
--------------	--	--

Під час перевірки аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку (особові рахунки (ф. № П-54, № П-54а), розрахунково - платіжні, даним синтетичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці». При цьому необхідно порівняти залишок, який відображається в балансі по статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" на 1-е число з даними розрахунково-платіжної або розрахункової відомості, а суму заборгованості по розрахункових відомостях з сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостей по яких заробітна плата виплачена працівникам.

Облік основної та додаткової заробітної плати ведеться у відповідному обліковому реєстрі за рахунком 65 "Розрахунки з оплати праці". За даними кредитового сальдо за цим рахунком перевіряють суму заборгованості установи працівникам із нарахованої, але не виданої заробітної плати. Перевірка оборотів за дебетом зазначеного рахунка дає можливість перевірити суми видані готівкою або через перерахування, а також суми, утримані за виконавчими листами та інші утримання із заробітної плати.

При меморіально-ордерній формі обліку перевірка нарахування заробітної плати здійснюється в меморіальному ордері 5, а виплата заробітної плати – в меморіальному ордері 2 та 3.

Необхідно перевірити також достовірність звітності з оплати праці, порівняти дані звітності з реєстрами бухгалтерського обліку, особовими картками робітників і первинними документами: розрахунково-платіжними відомостями, нарядами, відомостями обліку виробітку, табелями обліку відпрацьованого часу, записами з обліку в журналі за кредитом субрахунка 6511 "Розрахунки за заробітною платою" та іншими реєстрами аналітичного обліку.

При перевірці з'ясовують, чи немає випадків нарахування заробітної плати особам, які взагалі не значились у відділі кадрів. Крім того, перевіряють, чи правильно зазначені показники відпрацьованого часу. Ці показники

порівнюють з даними табельного обліку. Це дасть можливість виявити випадки включення у відомості для нарахування оплати праці осіб, які були раніше звільнені, або вигаданих осіб чи нарахування одночасно зарплати і оплати за лікарняними листами, або нарахування особам, які взагалі не працювали на підприємстві.

На практиці часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми нарахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нараховано», аудитор з'ясує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графі «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, при арифметичній перевірці даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор може виявити крадіжки грошових коштів.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат. Аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок невиконаних обсягів.

Перевіряючи правильність підсумків в розрахунковій відомості, аудитор може оформити результати перевірки у розробленому та запропонованому автором робочому документі (табл.3.2.).

Таблиця 3.2.

Відомість перевірки підсумків розрахункової відомості

Нарахування	Сума за даними бухгалтерії	Сума за даними перевірки	Утримання	Сума за даними бухгалтерії	Сума за даними перевірки
Оклад			ПДФО		
Лікарняні (соцстрах)			ВЗ		
Лікарняні (устан.)			ВЗ		
Відпускні			ЄСВ		

Оподатковувана матеріальна допомога			Профспілковий внесок		
Благодійна допомога					
Індексація					
Разом			Разом		

Складено аудитором

(Підпис)

(дата)

При дослідженні виплат додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством) аудитор повинен з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких може бути виплачена додаткова заробітна плата, перевірити наявність відповідних розпорядчих документів (Положення про преміювання, наказів, розпоряджень).

Перевіряючи правильність нарахування додаткової заробітної плати за час відпустки, важливо з'ясувати: вид (основна, додаткова, творча, соціальна); правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № Пб); тривалість відпустки; правильність розрахунку виплат за час відпустки; правильність відображення розрахованих сум в бухгалтерському обліку.

При дослідженні правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та по вагітності і пологах аудитор перевіряє наявність лікарняних листків, оформлення їх підписами і печаткою, правильність встановлення стажу роботи, відповідного розміру і розрахунку допомоги. Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності виплат допомоги по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві - за перші п'ять днів непрацездатності допомога повинна оплачуватися установою за рахунок коштів установи, починаючи з шостого дня непрацездатності до її відновлення - за рахунок фонду соціального страхування, окрім ситуацій, в яких допомогу виплачують

за рахунок Фонду соціального страхування з першого дня (при догляді за хворою дитиною, за хворим членом сім'ї, у зв'язку з карантинном тощо).

При дослідженні документів по нарахуванню основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат важливо встановити своєчасність та правильність утримань із заробітної плати сум:

- податку на доходи фізичних осіб;
- ВЗ;
- аліментів (виконавчі листи суду); переказів на особові рахунки в банку (заява працівника);
- відшкодувань завданих установі збитків (наказ керівника установи, виконавчий лист суду) та інших.

Перевіряючи правильність відрахувань із заробітної плати, аудитор може оформити результати перевірки у розробленому та запропонованому автором робочому документі (таб.3.3.).

При наявності у окремих категорій працівників пільг щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб аудитор повинен перевірити відповідні підтверджуючі документи.

В тісному взаємному зв'язку з оплатою праці знаходяться нарахування на фактичні витрати на оплату праці, які включають витрати на виплату основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, в тому числі в натуральній формі. Аудитор встановлює правильність і своєчасність обов'язкових нарахувань за встановленими законодавством нормами.

Отже, до типових порушень можна віднести:

- виплата коштів особам, які не значаться у відділі кадрів;
- завищення показників відпрацьованого часу;
- відсутність розпорядчих документів на виплату додаткової зарплати;
- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;

- застосування пільг при оподаткуванні ПДФО без наявності документів, що підтверджують пільги;
- несвоечасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

Таким чином, в ході аудиту розрахунків по оплаті праці аудиторю слід керуватися законодавчими та нормативними документами, які регулюють ці питання, чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш ефективні методи за допомогою яких буде проведено перевірку. Виявлені аудитором порушення та відхилення від норм чинного законодавства заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах і доводяться до відома замовника. Підсумковим результатом роботи аудитора є аудиторський звіт.

ВИСНОВКИ

Заробітна плата одна з найважливіших соціально – економічних категорій, економічний важіль, який поєднує інтереси працівника (з приводу отримання необхідного рівня оплати праці) та роботодавця (з приводу отримання необхідного результату праці).

Джерелом формування фонду оплати праці державних службовців є Державний бюджет України та інші джерела, визначені для цієї мети положеннями про органи державної виконавчої влади, затвердженими указами Президента України та постановами Кабінету Міністрів України. Скорочення бюджетних асигнувань не може бути підставою для зменшення посадових окладів, надбавок до них та фінансування інших, передбачених цим Законом, гарантій, пільг і компенсацій.

З поступовим реформуванням бухгалтерського обліку державного сектору суттєвих змін потребує система бухгалтерського обліку бюджетних установ взагалі та обліку оплати праці зокрема. Чинне законодавство з питань оплати праці доволі об'ємне, що впливає як на облік, так і на правильність

визначення розмірів посадових окладів, надбавок та інших виплат. Крім того, як правило, в більшості бюджетних установ бухгалтер додатково виконує функції економіста, статиста, кадровика та інших облікових професій, тому необхідно в першу чергу детально ознайомитись з вимогами законодавства щодо оплати праці.

Проаналізувавши порядок документального оформлення обліку оплати праці і встановлено, що на базовій установі всі документи оформлюються згідно вимог чинного законодавства і в установлені строки.

Проаналізовано діючу методику обліку оплати праці бюджетних установ і виявлено, що в процесі нарахування заробітної плати, здійсненні утримань та нарахувань на базовій установі є відповідність чинному законодавству.

Контроль праці та її оплати займає особливе місце в системі фінансово – господарського контролю. Метою проведення перевірки розрахунків з оплати праці є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності зобов'язань перед працівниками установи, законності і доцільності проведених розрахунків, повноти і своєчасності відображення даних в первинних документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку розрахунків по заробітній платі і його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення стану розрахунків з оплати праці у звітності установи.

В ході аудиту розрахунків по оплаті праці аудиторю слід керуватися законодавчими та нормативними документами, які регулюють ці питання, чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш ефективні методи за допомогою яких буде проведено перевірку. Виявлені аудитором порушення та відхилення від норм чинного законодавства заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О., Максимова В., Черкашина Т. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. – О. : ОНЕУ; Ротапринт, 2013. – 264 с.
2. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: Навч. посібн. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко та ін.. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2012.- 944с.
3. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
4. Данилюк І. В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / І. В. Данилюк, Н. М. Зорій // Фінансовий простір. – 2015. – №1. – С. 151-157.
5. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах / Л. В. Дікань. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 408 с.
6. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII із змінами і доповненнями

7. Кошко О., Піонтківська І. Що не так з оплатою праці державних службовців і як це змінити <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/7/627713/>
8. Крикун Л.Г. Практичний досвід організації обліку заробітної плати в бюджетній установі // Збірник науковець праць студентів та магістрантів – 2012 - № 4 - с. 257-262
9. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки / Лучко М.Р., Хорунжак Н.М., Зорій Н.Я.. – Тернопіль, ТНЕУ, 2015. – 287 с.
10. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам": наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2011 № 1798.
12. Облікова політика бюджетної установи – 2018: що потрібно врахувати. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/110047>
13. Облікова політика: нюанси в бюджетних установах. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/oblikova-politika-nyuansi-byudzhetnih-ustanovah/>
14. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. — 2-е вид., виправ./ За заг. ред. Леня В.С. — Київ : Каравела, 2017. — 564 с.
15. Папуша Н. Оплата праці як індикатор життєвого рівня// Економічний аналіз. Збірник наукових праць. – Тернопіль 2012 - №10 – с. 55-58.
16. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами і доповненнями
18. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.
19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996.

20. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 505/96-ВР із змінами і доповненнями
21. Про Державний бюджет України на 2017 рік.: Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1801 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>.
22. Про Державний бюджет України на 2018 рік.: Закон України від 07 грудня 2017 р. № 2246 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/>.
23. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572.
24. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. Наказ МФУ від 08.09.2017 р. №755 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
25. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 року № 44 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
26. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 року № 333 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
27. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
28. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI із змінами

- та доповненнями - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
29. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. із змінами і доповненнями - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
30. 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 №1298 від 30.08.2002р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
31. Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова КМУ від 28.02.2002 р. №228 із змінами та доповненнями
32. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці Наказ Держкомстату України №489 від 05.12.2008р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
33. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів від 29.12.2015 р. № 1219.
34. Фінансове забезпечення оплати праці в бюджетних установах // Канєва Т.В., Шевченко С.О. Економічний вісник університету ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди».-2013.- Випуск 21/2 – с.185-190.
35. Чадченко О.С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах // Управління розвитком. – 2012. – № 10. – С. 91-95.
36. Шара С.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та організаціях - К.: Центр учбової літератури, 2011 – 440 с.

