

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Фінансове забезпечення оплати праці в бюджетних установах»

Студентки 2 курсу, 3м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та
страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Очеретної Дар'ї
Олексіївни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Канєва Тетяна
Володимирівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Макогон
Валентина
Дмитрівна

Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	6
1.1. Сутність фінансового забезпечення оплати праці бюджетних установ.....	6
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури.....	12
1.3. Коротка організаційно-економічна характеристика базової бюджетної установи.....	19
РОЗДІЛ 2. СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ПЛАНУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	24
2.1. Порядок планування видатків на оплату праці в бюджетних установах..	24
2.2. Організація обліку оплати праці працівників бюджетних установ.....	27
2.3. Облік оплати праці в бюджетних установах.....	30
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	36
3.1. Аналіз оплати праці в бюджетних установах.....	36
3.2. Контроль оплати праці в бюджетних установах.....	45
Висновки та пропозиції.....	49
Список використаних джерел.....	51
Додатки	

ВСТУП

У сучасних реаліях головним елементом відтворення робочої сили є заробітна плата. Задля підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці та її продуктивності, заробітна плата стає найважливішим важелем. Вона являє собою один із головних чинників і показників рівня соціально-економічного життя кожної країни, колективу, людини.

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю наближення рівня заробітної плати працівників бюджетних установ нашої держави до рівня країн з розвинутою економікою шляхом створення оптимальних умов для високопродуктивної трудової діяльності між роботодавцями та державою.

Питання фінансового забезпечення заробітної плати працівників бюджетної сфери розглядалися такими науковцями, як І.Я. Чугунов, Т.В. Канєва, Г. Куліков, А.М. Герасимович, О.Д. Василик, С.О. Левицька, А.М. Колот, Л.Г. Ловінська, Т.М. Мельник, Т.М. Писаренко, О.А. Грішнова, Т.І. Єфименко, Л.В. Панкевич, та іншими. Попри значні наукові напрацювання вітчизняних вчених, необхідно відзначити, що невирішеними залишаються принципові положення фінансового забезпечення оплати праці в бюджетній сфері, які потребують подальшого наукового дослідження.

Метою магістерської роботи є дослідження особливостей фінансового забезпечення оплати праці працівників бюджетної установи та визначення шляхів її вдосконалення за матеріалами ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України».

Для досягнення мети дипломного проекту були поставлені такі завдання:

- проведення дослідження нормативної бази та спеціальної літератури з питань фінансового забезпечення оплати праці працівників бюджетних установ;
- визначення економічної сутності розрахунків з оплати праці, фонду оплати праці, форм і систем оплати праці;

- дослідження порядку документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- аналіз організації обліку оплати праці та розрахунків з працівниками у ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України»;
- дослідження методики ведення синтетичного, аналітичного обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Об'єктом дослідження є ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України», який являється державною науковою бюджетною установою. Основними науковими напрямками діяльності Інституту є: розробка методів визначення шкідливих чинників оточуючого природного середовища (повітря, ґрунти, вода, продукти харчування, в т.ч. і канцерогенних та мутагенних факторів); здійснює біомоніторинг довкілля; оцінка стану забруднення атмосферного повітря, ґрунтів, питної води та води водоймищ об'єктами різного народногосподарського профілю.

Предметом дослідження є оплата праці в бюджетних установах та її фінансове забезпечення.

Практичне значення отриманих результатів дослідження може бути в реалізації пропозицій щодо залучення до заохочення працівників інституту власних надходжень, розробленні системи стимулювання за окремі досягнення в наукових напрямках роботи установи, проведення окремих досліджень та виконання робіт на замовлення. Розроблення штатного розпису з оптимізацією штатних працівників та інше.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Ілюстрована 8 таблицями, 5 рисунками та 11 додатками. Список використаної літератури включає 60 найменувань.

У вступі окреслено наукове обґрунтування актуальності і значення обраної теми, сформовано мету, завдання, предмет і об'єкти дослідження, наведено перелік застосованих методів дослідження, розкрито сутність теми,

її значущість, підстави та вихідні дані для розроблення теми, розкрито необхідність проведення дослідження та структура дипломної роботи.

Висновки і пропозиції роботи містять стислий виклад актуальності теми, зроблених оцінок та узагальнень під час аналізу, наголошення на якісних і кількісних показниках здобутих результатів, викладено рекомендації щодо їх використання.

Джерела інформації для обліку та аналізу розрахунків по оплаті праці представлені у Додатках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Сутність фінансового забезпечення оплати праці бюджетних установ

Бюджетний Кодекс України є основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ. Кодекс визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові норми функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до п. 12 ст. 2 Бюджетного Кодексу України «Бюджетні установи – 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. Бюджетні установи є неприбутковими» [2].

Розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету [20].

Розпорядники бюджетних коштів за обсягом наданих прав згідно зі ст. 22 Бюджетного кодексу України поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники коштів Державного бюджету України затверджуються Законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет.

Бюджетне призначення – повноваження надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні, часові та цільові обмеження і дозволяє надавати бюджетні асигнування [2].

Бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [2].

Підставою для затвердження кошторисів є бюджетні асигнування, які одержує розпорядник бюджетних коштів відповідно до затвердженого розпису бюджету.

Розпис бюджету – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації [2].

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 [2].

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами.

Види кошторисів: індивідуальний – для кожної бюджетної установи; зведений – по групі однорідних закладів (загальноосвітні школи, дитячі дошкільні заклади та ін.), на централізовані заходи, які проводяться відповідним органом управління; загальний – обсяги фінансування для окремого органу управління (наприклад, загальний кошторис відділу освіти включає зведені кошториси по загальноосвітніх школах, школах-інтернатах, дитячих дошкільних закладах і на централізовані заходи).

Реалізації одного з основних принципів бюджетного фінансування – цільового використання коштів, сприяє правове закріплення складу видатків за КЕКВ. Так, за КЕКВ 2110 «Оплата праці» 2111 «Заробітна плата» основою

для складання кошторису є штатний розпис, тарифна сітка і тарифно-кваліфікаційний довідник.

Право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку особа вільно обирає, або на яку вільно погоджується, кожному громадянину гарантує Конституція України.

Під працею розуміють процес свідомої доцільної діяльності людей, в якій вони видозмінюють зовнішню природу чи людину, опосередковують, регулюють і контролюють обмін речовин між собою і водночас змінюють власну природу.

Як загальна економічна категорія заробітна плата - це грошовий вираз вартості та ціни робочої сили. Більш прикладне формулювання цієї категорії викладено у ст. 1 Закону України «Про оплату праці»: Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану ним роботу. В бюджетних установах фінансування виплат по заробітній платі здійснюється за окремим кодом економічної класифікації видатків 2110 «Оплата праці» працівників бюджетних установ.

Під фондом оплати праці розуміють обсяг коштів, запланований відповідно до кошторису бюджетної установи для використання при розрахунках по заробітній платі з працівниками. Потрібно розрізняти плановий і фактичний фонд заробітної плати.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» фонд заробітної плати складається з:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата є винагородою за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок

(окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата є винагородою за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До Інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Питання організації заробітної плати і формування її рівня охоплюють нагальні інтереси всіх учасників трудового процесу, і складають основу соціально-трудова відносин у суспільстві.

Механізм регулювання заробітної плати складається з наступних елементів:

- 1) державного регулювання;
- 2) ринкового регулювання;
- 3) колективно-договірного регулювання через укладання генеральної, галузевих, регіональних угод; колективних договорів на рівні підприємств; трудових договорів з найманими працівниками;
- 4) механізму визначення індивідуальної заробітної плати безпосередньо на підприємстві (у структурному підрозділі) з використанням таких елементів, як тарифна система або безтарифна модель, нормування праці, форми і системи оплати праці та преміювання.

Заробітна плата – одна з головних економічних категорій, яка поєднує інтереси працівників, підприємців та держави і безпосередньо впливає на рівень життя населення. Вона є показником досягнень і прорахунків суспільства.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені у колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів. Своєчасність та обсяги виплати заробітної плати працівникам не можуть бути поставлені в залежність від здійснення інших платежів та їх черговості [8, 59].

Згідно з офіційними даними Держстату, середня номінальна заробітна плата штатного працівника підприємств, установ та організацій у квітні 2019 року становила 10 269 грн, що у 2,5 раза вище рівня мінімальної заробітної плати (4173 грн).

Як зазначає відомство, у порівнянні з березнем розмір середньої номінальної заробітної плати збільшився на 0,3%. Порівнюючи за останні 12 місяців відносно квітня 2018 року, цей показник збільшився на 21,1%.



Рис. 1.1 Динаміка середньої заробітної плати у 2018-2019 роках

Варто зазначити, що індекс реальної заробітної плати у квітні 2019 року порівнюючи з торішнім показником зріс на 11,2%, а у порівнянні з березнем — знизився. Індекс реальної заробітної плати у квітні 2019 року проти березня 2019 року становив 99,2%, а відносно квітня 2018 року — 111,2%.

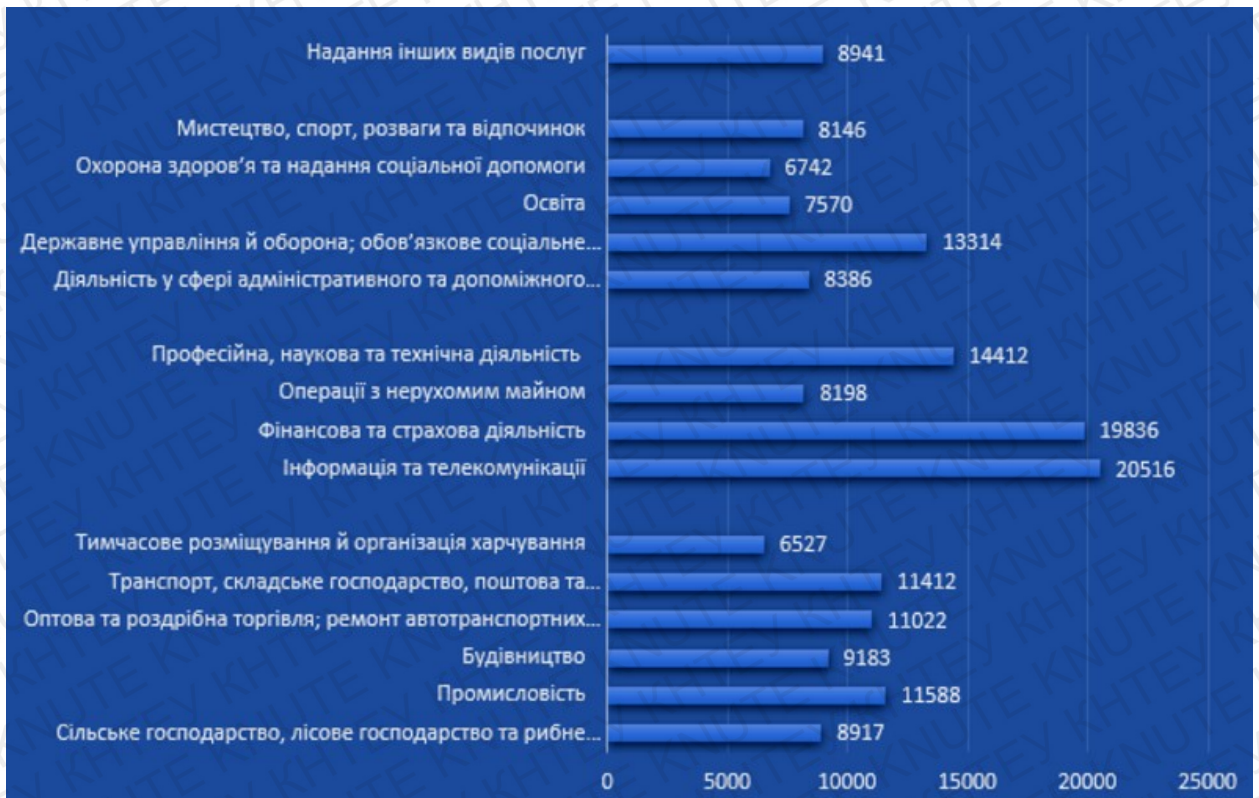


Рис. 1.2 Заробітна плата штатних працівників за видами економічної діяльності у квітні 2019 року

Середній рівень по Україні щодо оплати праці забезпечується в таких сферах: професійна, наукова та технічна діяльність; промисловість, державне управління й оборона; транспорт, складське господарство та поштові послуги; гуртова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспорту.

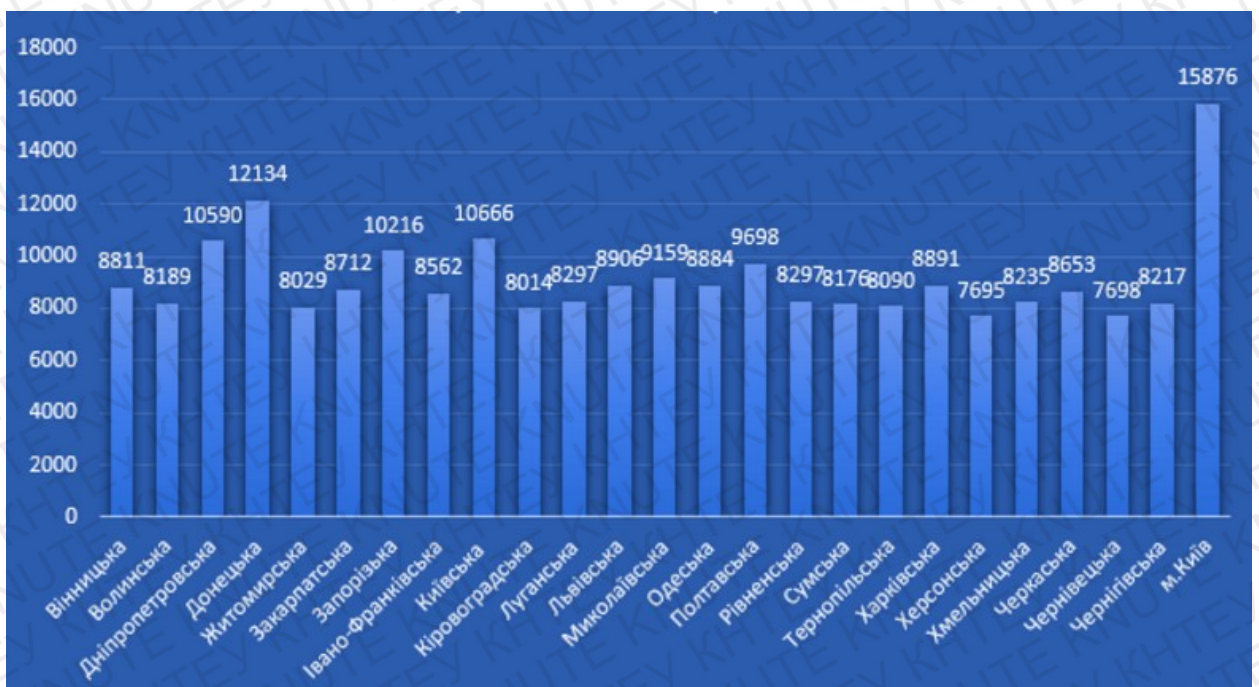


Рис. 1.3 Заробітна плата штатних працівників по регіонах у квітні 2019 року

Відповідно до статистичних даних, найвища оплата праця по Україні у м. Київ на рівні середньої зарплати в розмірі 15876 грн. На рівні середньої зарплати 10 тисяч у 2019 році оплачують працю у Київській, Донецькій та Дніпропетровській областях [54].

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури

Для регулювання питань оплати праці використовують наступні закони, нормативні акти, Постанови Кабінету Міністрів України, інструкції, які затверджуються Кабінетом Міністрів України, котрі наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Характеристика основної нормативно-правової літератури, що використовується в обліку оплати праці

№ з/п	Назва документу	Короткий зміст
1	2	3
1	КУ - Конституція України	Основний законодавчий акт, на якому будується діяльність всіх підприємств незалежно від форм власності
2	ПКУ — Податковий кодекс України	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Зокрема визначає: вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю
3	ЦКУ — Цивільний кодекс України	За своєю суттю та призначенням Цивільний кодекс є кодексом приватного права, тобто провідним актом у системі законодавства, що регулює відносини у приватній сфері, його положення мають застосовуватися не тільки до традиційних «суто цивільних» відносин, а й до взаємин суб'єктів споріднених відносин. Так, до регулювання сімейних відносин, при використанні
<i>Продовження Табл. 1.1</i>		
1	2	3

		найманої праці, у сферах використання природних ресурсів та охорони довкілля норми ЦК застосовуються субсидіарно, тобто у випадках, якщо ці відносини не врегульовані іншими актами законодавства
4	КУпАП — Кодекс України про адміністративні правопорушення	Регулює суспільні відносини по притягненню до адміністративної відповідальності
5	Закон про відпустки — Закон України "Про відпустки" від 15.11.96 р. № 504/96-ВР	Встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи
6	Закон про оплату праці — Закон України "Про оплату праці" від 24.03.95 р. № 108/95-ВР	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати
7	Закон про соцзахист чорнобильців — Закон України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" від 28.02.91 р. № 796-ХІІ	Визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на охорону їх життя і здоров'я та створює єдиний порядок визначення категорій зон радіоактивно забруднених територій, умов проживання і трудової діяльності на них, соціального захисту потерпілого населення
8	Закон про статус ветеранів — Закон України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"	Визначає правовий статус ветеранів війни, забезпечує створення належних умов для їх життєзабезпечення, сприяє формуванню в суспільстві шанобливого ставлення до них
<i>Продовження Табл. 1.1</i>		
1	2	3

	від 22.10.93 р. № 3551-XII	
9	Закон про ЄСВ — Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.10 р. № 2464-VI	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку
10	Закон № 1105 — Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 23.09.99 р. № 1105-XIV	Визначає правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян на випадок тимчасової втрати працездатності, у зв'язку з вагітністю та пологами, у разі смерті, а також надання послуг із санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованим особам та членам їх сімей
11	Закон № 2811 — Закон України "Про державну допомогу сім'ям з дітьми" від 21.11.92 р. № 2811-XII	Встановлює гарантований державою рівень матеріальної підтримки сімей з дітьми шляхом надання державної грошової допомоги з урахуванням складу сім'ї, її доходів та віку дітей і спрямований на забезпечення пріоритету державної допомоги сім'ям з дітьми у загальній системі соціального захисту населення
12	Закон про адмінпослуги — Закон України "Про адміністративні послуги" від 06.09.12 р. № 5203-VI	Визначає правові засади реалізації прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері надання адміністративних послуг
13	Указ № 45-2012 — Указ Президента України "Про Стратегію державної кадрової політики на 2012-2020 роки" від 01.02.12 р. № 45-2012	Стратегія визначає мету, основні цілі, першочергові завдання, на реалізацію яких має бути спрямована державна кадрова політика
14	Порядок № 1266 — Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим	Правовою основою розроблення та реалізації Стратегії є Конституція та закони України, інші нормативно-правові акти, відповідно до яких держава створює умови для здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності,
<i>Продовження Табл. 1.1</i>		
1	2	3

	державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.01 р. № 1266	реалізовує програми професійно-технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб
15	Порядок № 1227 — Порядок подання документів для застосування податкової соціальної пільги, затверджений постановою КМУ від 29.12.10 р. № 1227	Визначає правила подання платником податку з доходів фізичних осіб документів для отримання (застосування) податкової соціальної пільги, на яку він має право згідно з Податковим кодексом України
16	Положення № 148 — Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148	Розроблено відповідно до статті 33 Закону України "Про Національний банк України", визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України підприємствами (підприємцями), а також окремі питання організації банками роботи з готівкою
17	Порядок № 12 — Порядок фінансування страхувальників для надання матеріального забезпечення застрахованим особам у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та окремих виплат потерпілим на виробництві за рахунок коштів ФССУ, затверджений постановою Правління Фонду соціального страхування України від 19.07.2018 № 12	Визначає умови фінансування Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності страхувальників для надання ними матеріального забезпечення, передбаченого статтею 34 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням»
18	Наказ № 489 — наказ Держкомстату України "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці" від 05.12.08 р. № 489	Розроблено відповідно до статей 4, 14, 18 Закону України "Про державну статистику", враховуючи положення статей 80, 81, 95 Цивільного кодексу України, частини восьмої статті 19 та статті 55 Господарського кодексу України, з метою подальшого
<i>Продовження Табл. 1.1</i>		
1	2	3

		вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати
19	Наказ МФУ № 333 — «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» від 12.03.2012 № 333	Визначає порядок застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету
20	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України № 260 — "Про затвердження Форми трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю, та Порядку реєстрації трудового договору між працівником і фізичною особою" від 08.06.01 р.	Затверджує Форму трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю та Порядок реєстрації трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю
21	Інструкція зі статистики зарплати — Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.04 р. № 5	Інструкція містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників
22	Інструкція № 532 — Інструкція про порядок заповнення листка непрацездатності, затверджена спільним наказом МОЗ України, Мінпраці України, Фонду страхування від непрацездатності, Фонду	Визначає порядок заповнення листка тимчасової втрати працездатності
<i>Продовження Табл. 1.1</i>		
1	2	3

	страхування від нещасних випадків від 03.11.04 р. № 532/274/136- ос/1406	
23	Інструкція № 449 — Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Міндоходів України від 20.04.2015 № 449	Визначає процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування страхувальниками, визначеними Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", нарахування і сплати фінансових санкцій, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів органами доходів і зборів

З боку вітчизняних авторів особлива увага приділяється питанням обліку, аналізу та аудиту заробітної плати. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

Характеристика спеціальної літератури з даної теми приведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Економіко-правовий аналіз спеціальної літератури

№ з/п	Назва джерела, автор	Короткий зміст
1	2	3
1	Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. - К.: КНЕУ, 2008, 344 с.	У даному виданні розкрито теорію і практику аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.
2	Хомуляк Т. І. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. для студентів; Ун-т банк. справи Нац. банку України (м. Київ). - Київ : УСБ НБУ, 2014. - 350 с.	Особлива увага приділена здійсненню бюджетного процесу: складанню, розгляду і затвердженню кошторису бюджетних організацій, сутності, принципам і порядку фінансування установ невиробничої сфери і виконання бюджетів. Показаний облік операцій по розрахунках із заробітної плати.
<i>Продовження Табл. 1.2</i>		
1	2	3

3	<p>Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. 2-ге видання. – К.: Центр учбової літератури, 2019. – 384 с.</p>	<p>Викладається організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах: доходів та видатків, грошових коштів, розрахунків, основних засобів тощо. Викладення матеріалу супроводжується схемами облікових записів, приведені кореспонденції рахунків за типовими господарськими операціями.</p>
4	<p>Дікань Л.В. Контроль в бюджетних установах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.: реком. МОН України для студ. ВНЗ /Харківський нац. економ. ун-т. - Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. - 203 с.</p>	<p>Розглядаються теоретичні основи організації контролю у бюджетних установах методика проведення контрольно-ревізійної роботи.</p>
5	<p>Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. – К.: КНТЕУ, 2006</p>	<p>Розглянуто основи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.</p>
6	<p>Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: навч. посіб. - К.: Кондор, 2009. – 412 с.</p>	<p>Розглянуто основні аспекти обліку і аудиту у бюджетних установах. Висвітлюються загальні питання з обліку оплати праці.</p>
7	<p>Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. 5-е видання. – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 284 с.</p>	<p>Розглянуто проблеми організації та методики обліку основних господарських операцій з виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ, форм облікових регістрів і балансу, порядок закриття рахунків і визначення результатів виконання кошторису. Охарактеризовано звітність бюджетних установ та порядок її складання і подання.</p>
8	<p>Шара Є. Ю., Андрієнко О.М., Жидєєв Л. І. Звітність бюджетних установ: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2019. – 360 с.</p>	<p>Висвітлено питання методики й техніки складання звітів бюджетними організаціями, що подаються як вищим органам, так і статистичним установам, Пенсійному фонду України, Фонду зайнятості, Державній податковій адміністрації тощо.</p>

1.3. Коротка організаційно-економічна характеристика базової бюджетної установи

Об'єктом дослідження системи бухгалтерського обліку є Державна установа «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва Національної академії медичних наук України» (надалі Інститут), яка являється структурним підрозділом Національної академії медичних наук України. Державна установа «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» і створена на базі Українського наукового гігієнічного центру МОЗ України на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 07.08.2000 р. № 232 та у відповідності до наказу МОЗ та НАМН України від 10.08.2000 р. за № 195а/39, наказу НАМН України від 29.09.2000 р. за № 51. Постановою Президії НАМН України від 29 квітня 2015 року ДУ «Інститут гігієни та медичної екології ім. О.М. Марзєєва НАМН України» було перейменовано в ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України».

Державна установа «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» є державною науковою неприбутковою установою, яка керується у своїй діяльності чинним законодавством України, нормативними актами НАМН України, статутом і фінансується з державного бюджету.

Загальне, наукове і науково-методичне керівництво діяльністю інституту здійснює Президія НАМН України.

Основними завданнями Інституту є:

- проведення фундаментальних та прикладних наукових досліджень з актуальних проблем медичної науки у сферах, що стосуються громадського здоров'я, з метою одержання нових наукових знань у цій сфері та їх використання для практичних цілей;
- створення наукового продукту за результатами наукових досліджень (монографії, підручники, довідники, посібники тощо) та розробка методичних документів з впровадження результатів науково-дослідних робіт у сферах, що стосуються громадського здоров'я, в практичну діяльність як

установ НАМН України, так і закладів охорони здоров'я іншого підпорядкування;

- проведення санітарно-епідеміологічної оцінки;
- підготовка наукових кадрів вищої кваліфікації через аспірантуру та докторантуру;
- забезпечення високої якості наукових досліджень, систематичне накопичення і узагальнення наукових результатів, створення умов для реалізації творчих можливостей наукового колективу та соціальний захист працівників;
- збереження і розвиток наукової інфраструктури;
- інформування населення про результати своєї діяльності [44].

Інститут самостійно розробляє структуру управління, встановлює штати, розробляє кошториси, розподіляє та використовує визначені йому асигнування по видах витрат, які затверджуються у відповідності з діючим порядком.

Інститут самостійно встановлює форми, систему та розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників в межах фонду оплати праці, який встановлюється у відповідності з діючим порядком.

Трудові та соціальні гарантії працівників визначаються діючим законодавством та колективним договором. Інститут здійснює внески по соціальному та обов'язковому медичному страхуванню в порядку і розмірах, передбачених законодавством. Інститут має право самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові, у порівнянні з діючим законодавством, соціальні та трудові пільги.

Фінансування діяльності Інституту здійснюється за рахунок коштів бюджету, а також додаткових джерел фінансування. Обсяги бюджетних асигнувань Інституту встановлюються відповідно до затверджених кошторисів на проведення наукової роботи, розрахованих згідно затвердженому порядку.

Інститут самостійно розробляє структуру управління, встановлює штати, розробляє кошториси, розподіляє та використовує визначені йому асигнування по видах витрат, які затверджуються у відповідності з діючим порядком.

Майно Інституту становлять основні фонди та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображується в самостійному балансі Інституту. Майно, що є державною власністю, закріплене за Інститутом, належить йому на праві повного господарського відання. Повноваження Інституту відносно майна, яке належить йому на праві повного господарського відання, та джерела формування майна визначаються діючим законодавством.

Структура Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва досить розгалужена та різностороння. Вона розроблена з урахування завдань та напрямів діяльності установи (Додаток А) [52].

Інститут здійснює оперативний, бухгалтерський облік, веде статистичну звітність. Порядок ведення бухгалтерського обліку та статистичної звітності визначається законодавством.

Згідно наказу директора Інституту «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики», бухгалтерський облік в установі ведеться по Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, джерел фінансування, зобов'язань та поточних операцій з метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації згідно наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31 грудня 2013 року № 1203 (Додаток Б) [15].

Аналітичний облік організовано згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 29.06.2017 року № 604.

Установа складає та затверджує кошториси і плани використання бюджетних коштів у розрізі кодів програмної класифікації видатків

відповідно до Постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 року № 228 зі змінами.

Показники фінансово-господарської діяльності Інституту відображені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Динаміка показників за результатами наукової роботи

ДУ ІГЗ НАМН України за 2016-2018 роки

Показник	2016, тис. грн.	2017, тис. грн.	2018, тис. грн.	Відхилення 2017-2016		Відхилення 2018-2017	
				тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальний обсяг робіт	45730,2	43145,6	40345,8	-2584,6	-5,65	-2799,8	-6,49
Валові витрати на виконання наукових робіт та науково-технічних робіт	47253,8	43836,4	39298,9	-3417,4	-7,23	-4537,5	-10,35
Капітальні витрати на дослідження і розробки	2586,2	2887,4	1485,2	301,2	11,65	-1402,2	-48,56
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	311	302	283	-9	-2,89	-19	-6,29
Середньорічна вартість основних засобів (балансова вартість станом на 1 січня)	46944,3	45748,4	47707,1	-1195,9	-2,55	1958,7	4,28
Середньорічна заробітна плата одного працюючого	122,36	158,87	197,95	36,51	29,84	39,08	24,6

Результати оцінки показників фінансово-господарської діяльності Інституту на протязі 2016-2018 років були негативними. В установі знизились Загальний обсяг робіт з 45730,2 тис. грн. у 2016 році до 40345,8 тис. грн. у 2018 році, Капітальні витрати на розробки та дослідження суттєво

знизилися у 2018 році і дорівнювали 1485,2 тис. грн., що менше аналогічного показника у 2017 році на 1402,2 тис. грн. або на 48,56 %, Середньооблікова чисельність працівників знизилась до 283 осіб в 2018 році в порівнянні з 311 в 2016 році.

Проте є й позитивні зрушення. Це стосується Середньорічної балансової вартості основних засобів, які попри зниження у 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 2,55 % зросли у 2018 році на 1958,7 або на 4,28 % тис. грн. і склали 47707,1 тис. грн., а також Середньорічної заробітної плати одного працюючого, яка у 2017 році зросла на 29,84 % до 158,87 тис. грн., а в 2018 році виросла ще на 24,6 % до 197,95 тис. грн.

Таким чином, розглянувши економічну характеристику базової установи, можна зробити висновок, що основні показники установи за останні три роки мають тенденцію до зниження, окрім середньорічної вартості основних засобів, обсяги якої зросли по відношенню до попереднього року та середньорічної заробітної плати одного працюючого, яка суттєво виросла у 2018 році.

РОЗДІЛ 2. СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ПЛАНУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

2.1. Порядок планування видатків на оплату праці в бюджетних установах

Для забезпечення повної та своєчасної виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ співробітникам бухгалтерії та планово-економічних відділів необхідно скласти максимально точні розрахунки потреби в коштах на заробітну плату. Оплата праці працівників бюджетних установ проводиться в основному за посадовими окладами, встановленими штатним розкладом.

Бюджетні установи всіх рівнів складають розрахунки потреби в бюджетних асигнуваннях керуючись Постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» (із змінами і доповненнями). Для кожної галузі бюджетної сфери існують відомчі положення щодо штатних нормативів установ, установлення окладів та надбавок, до того ж, потрібно враховувати вимоги базових нормативно-правових актів (КЗпП, Закону про індексацію тощо) [51].

Розраховуючи потребу в коштах за КЕКВ 2111 «Заробітна плата», необхідно враховувати наступні правила:

- при розрахунку потреби в коштах на оплату праці орієнтуються, насамперед, на штатний розпис, затверджений головним розпорядником, та графіки роботи бюджетної установи на наступний рік;
- важливо не тільки точно розрахувати потребу в коштах на оплату праці, але й розподілити відповідні асигнування помісячно;
- розрахункова потреба в коштах не може перевищувати граничних розмірів асигнувань, доведених головним розпорядником бюджетних коштів;
- головний розпорядник, розглядаючи проекти кошторисів, може переглянути граничні обсяги асигнувань. І, як наслідок, розпорядники

нижчого рівня мають привести розрахункові потреби у відповідність до цих нових розмірів.

Потребу в бюджетних коштах на заробітну плату визначають відповідно до штатного розпису, тарифікаційних списків та розрахункового обсягу премій, матеріальних допомог, індексації заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Видатки бюджету, що включаються до проекту кошторису, обов'язково підтверджуються обґрунтованими розрахунками за кожним КЕКВ.

Розмір ЄСВ для працівників установ, які фінансуються з бюджету, становить 22 % заробітної плати. Обов'язково слід планувати нарахування на зарплату інвалідів у розмірі 8,41 % (якщо такі працівники надали підтвердні довідки) [14, 49].

Як вже зазначалося вище, при плануванні видатків на оплату праці основним є правильний розподіл асигнування на КЕКВ 2111 «Оплата праці» за відповідними місяцями. У зв'язку з чим необхідна тісна співпраця працівників кадрових, планово-економічних та бухгалтерських підрозділів. В результаті необхідно визначити:

- кількість посад, що вводиться до штатного розпису або скорочується, з чітким обґрунтуванням.
- працівників бюджетної установи, які досягають пенсійного віку в наступному році;
- працівників, у яких відбудуться зміни розміру надбавки за вислугу років у цій установі;
- графіки відпусток та курсів підвищення кваліфікації працівників установи.

Таких розрахованих даних цілком достатньо для достовірного визначення потреби у коштах на оплату праці та помісячного розподілу асигнувань.

Майже кожна бюджетна установа має вакантні посади і, обов'язково, необхідно планувати посадовий оклад за вакантною посадою, яка може

перестати бути вакантною. Не існує порядку встановлення надбавок і доплат за вакантною посадою. Тому при розрахунку планових потреб, необхідно розглянути таку посаду та кваліфікаційні вимоги до неї і орієнтуватися на середній розмір таких надбавок та доплат.

Потребу в бюджетних коштах на заробітну плату визначають відповідно до штатного розпису, тарифікаційних списків та розрахункового обсягу премій, матеріальних допомог, індексації заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Видатки бюджету, що включаються до проекту кошторису, обов'язково підтверджуються обґрунтованими розрахунками за кожним КЕКВ. Як зазначено вище, нормативно-правові акти встановлюють розміри посадових окладів та граничні розміри всіх можливих надбавок та доплат для кожної галузі бюджетної сфери. Включити до планового фонду заробітної плати премію можливо, тільки якщо такий вид виплат передбачено галузевою інструкцією.

Тоді як п. 5.11 Умов № 308/519 дозволяє здійснювати преміювання працівників лише в межах фонду заробітної плати. У такому випадку виплачувати премію можна лише за рахунок економії фонду заробітної плати. Економія може утворитися, як правило, з таких причин:

- наявні вакантні посади, за якими планувалися витрати на оплату праці;
- перебування працівників протягом тривалого часу на лікарняних, виплата за якими здійснювалася за рахунок коштів фондів соціального страхування;
- зменшення розмірів доплат та надбавок, заохочувальних та компенсаційних виплат, передбачених галузевими нормативними документами, у зв'язку з порушенням трудової дисципліни працівниками або з інших причин.

Бюджетні установи всіх рівнів складають розрахунки потреби в бюджетних асигнуваннях, керуючись положеннями Порядку № 228.

При розрахунку потреби в коштах на оплату праці необхідно враховувати вимоги як базових нормативно-правових актів (КЗпП, Закон про індексацію тощо), так і галузевих документів щодо штатних нормативів установ, встановлення окладів та надбавок.

При розрахунку загальної потреби у коштах на виплату заробітної плати також враховують можливі планові підвищення окладів чи мінімальної заробітної плати у розмірах, доведених головним розпорядником бюджетних коштів, суми індексації заробітної плати (беручи за основу плановий розмір інфляції), обов'язкову матеріальну допомогу. Розпорядники бюджетних коштів переглядають штатні розписи щодо відповідності доведеним головними розпорядниками показникам. За необхідності вносять зміни до штатного розпису установ, передбачивши на наступний рік в частині зменшення кількості або введення додаткових посад.

Головний розпорядник визначає розмір бюджетних асигнувань у розрізі КЕКВ та помісячного розпису видатків та доводить їх до розпорядників у вигляді лімітних довідок. У разі невідповідностей між затвердженими розмірами асигнувань і розрахунковою потребою в коштах розпорядники приводять свої витрати у відповідність до бюджетних асигнувань, що доведені лімітними довідками.

2.2. Організація обліку оплати праці працівників бюджетних установ

Основою організації оплати праці в Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзеева НАМН України є тарифна система, яка включає: тарифні ставки, тарифні сітки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт за їх складністю, а працівників – залежно від їх кваліфікації й відповідальності за розрядами тарифної сітки. Вона слугує підставою для формування і диференціації розмірів заробітної плати [8].

При складанні трудової угоди кожному працівнику установи встановлюють розмір тарифної ставки (посадового окладу), види доплат,

компенсаційні і гарантовані виплати, згідно штатного розкладу у відповідності із чинним законодавством.

Джерелами коштів на оплату праці працівникам установи – Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України є асигнування загального фонду бюджету, а також власні надходження, які формують спеціальний фонд кошторису.

Порядок нарахування заробітної плати, залежить від форм оплати праці, що застосовуються в бюджетній установі, в даному випадку – науково-дослідній установі – ІГЗ ім. О.М. Марзєєва НАМН України.

В Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України застосовується погодинна форма оплати праці. Вона поділяється на:

- просту погодинну – побудована на принципі погодинної оплати: для працюючих встановлюється тверда погодинна ставка;
- штатно-окладну – за якою кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно із штатним розкладом, посадою, освітою, вченим ступенем, категорією;
- погодинно-преміальну – за якою крім заробітку відповідно до посадового окладу, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників. Ця система оплати праці є досить продуктивною і стимулюючою.

При погодинній оплаті праці (в нашому випадку, штатно-окладній формі) основним документом, який являється підставою для нарахування заробітної плати, є таблиць використання робочого часу (ф. № Т-13).

У такому випадку для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток множиться на кількість відпрацьованих днів.

Бухгалтерський облік в Інституті має забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного працівника у співвідношенні з кількістю та якістю витраченої праці, діючими формами та системами

її оплати, а також правильний розрахунок утримань із заробітної плати, контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку, своєчасним виявленням резервів подальшого зростання продуктивності праці; правильне нарахування та розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування та відрахувань у Пенсійний фонд України.

В Державній установі «Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» станом на 31 грудня 2018 року облікова кількість штатних працівників налічувала 283 особи (Додаток Ж).

В Інституті застосовується свій Робочий план рахунків, який складений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ № 1203 від 31 грудня 2013 року (Додаток Б) [15].

На рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу установи, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо). При розрахунках за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) застосовується рахунок 6412.

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової втрати працездатності, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати, премії, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати й інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом здійснюється за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком (тобто за кожним працівником) дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 за звітній місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по відділу та по підприємству в

цілому. Сума всіх утримань за аналітичними рахунками дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці». За кредитом субрахунка 6511 «Розрахунки за заробітною платою» відображається нарахована заробітна плата працівникам за звітній місяць. Суми допомоги, які нараховуються з тимчасової втрати працездатності, та інші суми, що виплачуються за рахунок відрахувань на соціальне страхування, відносяться з кредиту субрахунка 6511 у дебет рахунка 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Заробітну плату бюджетних установ з практичної точки зору можна охарактеризувати як плату, що надається за використання праці або як ціну витраченої праці. Вона може бути у вигляді премій, гонорарів, місячних окладів тощо.

2.3. Облік оплати праці в бюджетних установах

Для виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ здійснюється її нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць.

Нарахування заробітної плати здійснюється на основі розпорядчих та первинних документів з обліку відпрацьованого робочого часу та виробітку, що передаються до відділу бухгалтерського обліку.

При розрахунку заробітної плати слід брати до уваги діючі нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати на відповідний період. При погодинній оплаті праці, яка застосовується в Інституті, нарахування заробітної плати здійснюється на підставі штатного розкладу, наказів, а також табеля обліку використання робочого часу. Зарплата визначається виходячи із посадового окладу, надбавок до нього та кількості відпрацьованого часу. Її нарахування здійснюється у розрахунково-платіжній відомості по кожному працівнику [57].

До інших нарахувань відносяться доплати за роботу в святкові (вихідні) дні, роботу в понадурочний час, персональні надбавки, інші доплати.

За вересень 2018 року провідному спеціалісту Інституту Довженко Л.А. нарахована заробітна плата за рахунок загального фонду.

Оплата за дні тимчасової втрати працездатності також відображається у нарахованій заробітній платі. Джерелом виплати цієї допомоги є кошти Фонду соціального страхування, починаючи з шостого дня втрати працездатності. Допомога по тимчасовій втраті працездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачується Фондом застрахованим особам починаючи з шостого дня втрати працездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності) незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності, у порядку та розмірах, встановлених законодавством. Оплата перших п'яти днів тимчасової втрати працездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Оплата допомоги по тимчасовій втраті працездатності здійснюється на основі листків тимчасової втрати працездатності і таблицю обліку використаного часу [13].

Розміри цієї допомоги визначаються виходячи із середнього заробітку за шість попередніх місяців роботи, що передували хворобі, кількості днів хвороби і стажу застрахованої особи. До фактичного заробітку при цьому додають середньорічні премії виробничого характеру в частці цих шести місяців. Шляхом ділення суми заробітної плати (з відповідними доплатами) на кількість робочих днів за ці місяці одержимо середньоденний заробіток, що не повинен перевищувати подвійної тарифної ставки, посадового окладу (крім випадків виробничого травматизму, професійного захворювання, а також захворювання внаслідок чорнобильської катастрофи). Одержаний

середньоденний заробіток перемножують на кількість днів непрацездатності, зазначених у листку з тимчасової втрати працездатності.

Розглянемо порядок нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності на прикладі Молодшого наукового співробітника «Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» Скорик Д.С.

Працівник установи, Скорик Д.С., хворів з 13 по 21 квітня 2018 року, про що свідчить поданий ним листок тимчасової втрати працездатності. Страховий стаж – 9 років.

У розрахунковому періоді (жовтень 2017 – березень 2018 року) працівникові нараховано такі суми доходу (див. табл. 2.1): у жовтні – зарплата в розмірі 4100 грн.; у листопаді – зарплата в розмірі 4100 грн.; у грудні – зарплата в розмірі 4100 грн.; у січні – зарплата в розмірі 4300 грн.; у лютому – зарплата в розмірі 4300 грн.; у березні – зарплата за відпрацьовані дні березня в розмірі 1842,86 грн., відпуски – 2366,14 грн. (відпустка з 10 по 23 березня), лікарняні – 806,4 грн. (хворів з 24 по 27 березня 2018 року).

Таблиця 2.1

Розрахунок заробітної плати за жовтень-березень 2017-2018 рр.

Місяці розрахункового періоду	Нараховано виплати	Сума виплат, які включаються до розрахунку середньої зарплати	Кількість відпрацьованих робочих днів	Середньо денна зарплата
1	2	3	4	5
Жовтень	4100,00	4100,00	21	22742,86 : 113 = 201,26
Листопад	4100,00	4100,00	22	
Грудень	4100,00	4100,00	20	
Січень	4300,00	4300,00	21	
Лютий	4300,00	4300,00	20	
Березень	5015,40	1842,86	9	
Разом	25915,40	22742,86	113	

Розраховуємо суму заробітної плати за 9 днів, відпрацьованих у березні:

$$4300 \times 9 : 21 = 1842,86 \text{ (грн.)}$$

Розглянемо порядок нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності на вищевказаному прикладі, Скорик Д.С., з 24 по 27 березня 2018 року. Листок тимчасової втрати працездатності в цьому випадку оплачується в розмірі 100%, оскільки страховий стаж у працівника складає більше 8 років:

Розраховуємо суму лікарняних за 1 день:

$$25200 : 125 = 201,06 \text{ (грн./день)}$$

Сума оплати чотирьох днів тимчасової втрати працездатності становитиме:

$$201,06 \times 4 = 806,4 \text{ (грн.)}$$

Як відомо, у випадках надання працівникам установ і організацій щорічних відпусток, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткових відпусток працівникам, що мають дітей, творчих відпусток, а також при обчисленні компенсації працівникам за невикористані відпустки, для визначення середньої зарплати застосовується «Порядок обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 № 100 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ.

Розглянемо порядок нарахування відпускних на вищевказаному прикладі, Скорик Д.С., з 10 по 23 березня 2018 року:

Визначаємо середньоденний заробіток за 1 день з урахуванням 10 святкових неробочих днів:

$$60000 : 355 = 169,01 \text{ (грн.)}$$

Визначаємо загальну суму відпускних за 14 днів:

$$169,01 \times 14 = 2366,14 \text{ (грн.)}$$

За березень місяць 2018 року Скорик Д.С. нараховано:

$$1842,86 + 806,4 + 2366,14 = 5015,40 \text{ (грн.)}$$

Нараховуємо лікарняні на вищевказаному прикладі, Скорик Д.С., з 13 по 21 квітня 2018 року.

Нагадаємо, що листок тимчасової втрати працездатності в цьому випадку оплачується в розмірі 100%, оскільки страховий стаж у працівника складає більше 8 років.

Сума оплати перших п'яти днів тимчасової втрати працездатності становитиме:

$$201,06 \times 5 = 1005,3 \text{ (грн.)}$$

Сума допомоги по тимчасовій втраті працездатності становитиме:

$$201,06 \times 2 = 402,12 \text{ (грн.)}$$

Загальна сума лікарняних за квітень 2018 року становитиме:

$$1005,3 + 402,12 = 1407,42 \text{ (грн.)}$$

Після опрацювання усіх вищенаведених документів та отримання відповідних документарних підтверджень складається Меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» [18] (Додаток К, Л, М), в якому зводяться всі дані по розрахунково-платіжним відомостям. [51].

Щоквартально при нарахуванні доходу фізичним особам подається звіт, який пов'язаний зі сплатою ПДФО та військового збору за формою № 1ДФ (Додаток Н). За кожним працівником (за ідентифікаційними номерами) вказують суму виплаченого доходу, утриманого податку, дату, зарахування і звільнення з роботи, ознаку пільги. До 1 березня наступного за звітним року здійснюється остаточний перерахунок ПДФО, утриманий із сукупного оподаткованого доходу, виплаченого за рік працівникам. Перерахунок у вигляді звіту установленної форми подається в податкову інспекцію [58].

Наступним етапом розрахункової роботи по розрахунках із оплати праці є формування даних синтетичного обліку розрахунків та звітності. Для обліку розрахунків по оплаті праці застосовується рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці». У бухгалтерському обліку в «Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» операції по оплаті праці відображаються у наступному порядку, наведеному у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Порівняльна таблиця обліку нарахованої заробітної плати в
«ІГЗ ім. О. М. Марзеєва НАМН України» та з наказом МФУ № 1203 від
31.12.2013 (на прикладі Скорик Д.С. за березень місяць 2018 року)**

№ з/п	Зміст операції	За наказом МФУ № 1203 від 31.12.2013		У базовій установі		Сума, грн.	Відхилення
		Дт	Кт	Дт	Кт		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Нарахована заробітна плата за рахунок коштів загального фонду	8011	6511	8011	6511	1842,86	-
2	Нараховані відпускні за рахунок коштів загального фонду	8011	6511	8011	6511	2366,14	-
3	Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів загального фонду установи (перші п'ять днів втрати працездатності)	8011	6511	8011	6511	806,4	-
4	Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності починаючи з 6 дня непрацездатності	2114	6511	2114	6511	-	-
5	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці	8011	6313	8011	6313	1103,4	-

Отже, облік оплати праці в Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України здійснюється у відповідності з нормативними документами, при цьому аналітичний облік ведеться в особових рахунках (на картках-довідках), які відкриваються окремо на кожного працівника, де щомісячно реєструються дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами. Кореспонденція рахунків, що застосовується при обліку розрахунків з персоналом в Інституті, відповідає вимогам діючих нормативних документів.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1. Аналіз оплати праці в бюджетних установах

Заробітна плата займає одне із центральних місць у системі бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Формування коштів на оплату праці – одне із центральних питань кореневої перебудови управління економікою.

Основним напрямком удосконалення системи оплати праці є досягнення прямої і жорсткої залежності оплати праці від кінцевих результатів господарської діяльності трудового колективу. Кошти на оплату праці представляють собою виражену в грошовій формі частину національного доходу, який надходить в особисте споживання робітників, розподілений згідно з кількістю і якістю затраченої ними праці.

Метою аналізу витрат на оплату праці є визначення: обґрунтованості розрахунку і розподілу за кварталами планового фонду оплати праці; використання бюджетною установою цього фонду; факторів, які призвели до відхилення фонду оплати праці від нормативу виплат, враховуючи виконання плану та чисельність працівників; співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої оплати праці; впливу на фонд оплати праці відхилень від лімітів чисельності працівників, перевищення посадових окладів, непродуктивних виплат [46].

Задля недопущення перевитрат фонду оплати праці слід систематично аналізувати його використання. Для цього потрібно проводити, періодичний (по даним звітності), та оперативний аналіз. Ключовими завданнями є вивчення даних про витрачання фонду оплати праці в цілому по установі, наукового колективу та по окремим категоріям робітників, вивчення розмірів і динаміки засобів заробітної плати окремих категорій і професій працюючих, об'єктивна оцінка використання фонду оплати праці по показниках заробітної плати.

Оплату праці аналізують за двома напрямками:

- 1) аналіз фонду оплати праці як елемента витрат на виробництво;
- 2) аналіз оплати праці за окремими статтями калькуляції, насамперед за статтею «оплата праці виробничих робітників» [47].

Перший напрям має явні переваги, оскільки ґрунтується на всебічній інформації звітності за трудовими показниками. Аналіз виконання фонду оплати праці розпочинають з визначення абсолютного відхилення від планового фонду або фактичного відхилення за базовий період. Після цього досліджують причини такого відхилення, виявляючи вплив двох факторів: зміни середньооблікової чисельності (кількісний фактор) і зміни середньої заробітної плати (якісний фактор).

Для розрахунку можна використати спосіб абсолютних різниць, згідно з яким вплив першого з названих факторів визначають множенням відхилення від плану за кількістю на планову середню заробітну плату, а вплив другого — множенням відхилення від плану з середньої заробітної плати на фактичну чисельність [25, 26, 32].

Основними завданнями аналізу фонду оплати праці в установах є:

- 1) визначення суми абсолютної і відносної перевитрати (економії) фонду заробітної плати та виявлення причин, що її спричинили;
- 2) вивчення структури фонду заробітної плати (оплати праці), застосування матеріальних стимулів за високі результати праці;
- 3) визначення резервів, які має установа для зменшення витрат на оплату праці.

Насамперед визначаються склад і структура фонду оплати праці установи, динаміка цих показників.

До складу витрат на оплату праці включаються всі витрати установи на оплату праці незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Аналіз складу і структури фонду оплати праці та динаміка показників наведена у таблиці 3.1.

Цей аналіз полягає у визначенні питомої ваги кожного виду доплат у загальному фонді оплати праці. При цьому був використаний: «Звіт з праці» за 2016 та 2018 роки.

Таблиця 3.1

Аналіз складу, структури та динаміки фонду заробітної плати працівників Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України за 2016-2018 роки*

Показники	2016 рік		2018 рік		Відхилення 2016 р. до 2018 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютне +; -	Відносне, %
Фонд основної заробітної плати, всього	7687,5	0,34	11539,2	0,34	3851,7	1,50
Фонд додаткової заробітної плати:	15183,5	0,66	22258,5	0,66	7075	1,47
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів	3281,3	0,22	4877,5	0,22	1596,2	1,49
- премії та винагороди, що носять систематичний характер	10245,3	0,67	15342,7	0,69	5097,4	1,50
- оплата за невідпрацьований час (лікарняні)	1656,9	0,11	2001,7	0,09	344,8	1,21
Всього	38054,5	-	56019,6	-	17965,1	-

*Джерело: складено автором на основі власних розрахунків та за даними Додатків В, Г, Д, Е та Ж

Таким чином, було встановлено, що питома вага фонду основної заробітної плати в 2018 році в Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМН України залишилася такою ж, як і у 2016 році, і склала 34%, абсолютна її величина зросла на 3851,7 тис. грн., тобто на 50%. В той час як фонд додаткової заробітної плати у 2018 році збільшився на 47%, тобто на 7075 тис. грн. В тому числі, надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів збільшились на 49%, тобто на 1596,2 тис. грн., премії та винагороди збільшились на 50%, тобто на 5097,4 тис. грн., оплата за невідпрацьований час зросла на 21%, тобто на 344,8 тис. грн. В фонді

додаткової заробітної плати у 2018 році порівняно з 2016 роком питома вага надбавок та доплат до тарифних ставок та посадових окладів залишилася на рівні 22%, збільшилась питома вага по преміях та винагородах з 67% до 69%, тобто на 2%, а ось питома вага по оплаті за невідпрацьований час зменшилась з 11% до 9% (на 2%).

Загальний фонд заробітної плати у 2018 році у порівнянні до 2016 року зріс на 47%, тобто на 17965,1 тис. грн. Це було спричинено підвищенням заробітної плати по всіх галузях бюджетної сфери.

Також доцільним буде визначення середньорічної і середньомісячної зарплати одного працівника (наведено в табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Розрахунок середньої зарплати одного працівника, тис. грн.

Показники	2016 р.	2018 р.
1. ФОП штатних працівників, тис. грн.	38054,5	56019,6
2. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	311	283
3. Середня тривалість роб. дня, год.	8	8
4. Середньорічна зарплата 1 працівника, грн.	122,36	197,95
5. Середньомісячна зарплата 1 працівника, грн.	10,20	16,50

Середньорічна зарплата 1 працівника визначається як:

$$ЗП^{лр} = \frac{ФОП}{Ч_{пр}} \quad (3.1)$$

$$ЗП^{лр} = 38054,5 : 311 = 122,36 \text{ тис. грн.}$$

Середньомісячна зарплата 1 працівника визначається як:

$$ЗП^{міс} = \frac{ЗП^{лр}}{N_{міс}}, \quad (3.2)$$

де $N_{міс}$. – кількість місяців.

$$ЗП^{міс} = 122,36 : 12 = 10,20 \text{ тис. грн.}$$

Розглянувши таблицю 3.2 спостерігається тенденція зростання середньорічної, середньомісячної зарплати одного працівника, а це в свою чергу призводить до загального зростання фонду оплати праці.

Факторний аналіз фонду оплати праці можна здійснити за моделями наступного вигляду (Питома вага КЕКВ 2110 в видатках установи):

$$\text{а) } \Phi ОП = R \cdot \frac{1_{np.}}{ЗП}$$

$$\text{б) } \Phi ОП = \frac{1_{np.}}{ЗП_2} \cdot N_{л-2}$$

Для прикладу проведемо факторний аналіз за моделлю:

$$\Phi ОП = R \cdot \frac{1_{np.}}{ЗП} \quad (3.3)$$

Для впливу факторів візьмемо дані за 2018 р. і за 2016 р.

Послідовність розрахунку:

1. Визначаємо абсолютне відхилення між звіт. і базовими значеннями ФОП, чисельності працівників, середньорічною зарплатою 1 працівника.

$$\Delta \Phi ОП = \Phi ОП_1 - \Phi ОП_0 \quad (3.4)$$

$$\Delta R = R_1 - R_0 \quad (3.5)$$

$$\frac{1_{np.}}{\Delta ЗП} = \frac{1_{np.}}{ЗП_1} - \frac{1_{np.}}{ЗП_0} \quad (3.6)$$

$$\Delta \Phi ОП = 56019,6 - 38054,5 = 17965,1 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta R = 283 - 311 = (-28) \text{ чол.}$$

$$\frac{1_{np.}}{\Delta ЗП} = 197,95 - 122,36 = 75,59 \text{ тис. грн.}$$

2. Визначаємо розмір впливу чисельності працівників на зміну ФОП:

$$\Delta \Phi ОП^R = \Delta R \cdot \frac{1_{np.}}{ЗП} \quad (3.7)$$

$$\Delta \Phi ОП^R = (-28) \cdot 122,36 = (-3426,08) \text{ тис. грн.}$$

3. Визначаємо розмір впливу середньорічної зарплати 1 працівника на зміну ФОП:

$$\Delta \text{ФОП} \frac{\frac{1_{\text{пр.}}}{3\text{П.}}}{\Delta 3\text{П.}} = R_1 \cdot \frac{1_{\text{пр.}}}{\Delta 3\text{П.}} \quad (3.8)$$

$$\Delta \text{ФОП} \frac{1_{\text{пр.}}}{3\text{П.}} = 311 \cdot 17965,1 = 5587146,1 \text{ тис. грн.}$$

Прослідковується зростання ефективності оплати праці.

Можна зробити такі висновки, що найважливішою умовою збільшення фонду оплати праці (ФОП), а також зростання зарплати залежить від підвищення продуктивності праці так, щоб випереджувати зростання заробітної плати. Виконання такої умови знаходиться під дією ряду факторів, як усередині установи, так і поза нею. До таких факторів належить зміна структури виробництва (діяльності), рівня кваліфікації працівників, умов праці, міжгалузеве, внутрігалузеве і районне регулювання зарплати та ін. Однак, незважаючи на це, принцип випереджаючого зростання продуктивності праці порівняно зі зростанням зарплати повинен дотримуватись як у самій установі, так і по її відділах. Дотримання цього принципу необхідно також для збереження у робітників постійного стимулу до підвищення продуктивності праці.

Оптимальне й економічне обґрунтування співвідношення між зростанням продуктивності праці і зарплати має забезпечуватися за рахунок удосконалення методики формування ФОП. Якщо створення ФОП поставлено в пряму залежність від кінцевого результату роботи колективу, то зникає потреба введення спеціальної системи контролю. Джерелами коштів, які спрямовані на підвищення зарплати, є:

- економія ФОП, одержана за рахунок додаткових заходів щодо підвищення продуктивності праці, зниження трудомісткості, зменшення чисельності персоналу, скорочення втрат робочого часу;
- економія ФОП, досягнута завдяки проведенню заходів з удосконалення організації зарплати;

- приріст ФОП від збільшення обсягу виготовлення продукції, обчислені на підставі стабільних нормативів.

Середньорічна заробітна плата, у свою чергу, залежить від дії таких факторів: кількості робочих днів у періоді, тривалості робочого дня (зміни), середньогодинної оплати. Методика розрахунку така сама, як і при визначенні впливу факторів на середньорічний виробіток 1 робітника.

Під час аналізу складу фонду заробітної плати робітників потрібно встановити співвідношення між різними видами оплати праці (почасова, відрядна та ін.), а також виявити непродуктивні виплати. Серед останніх найбільш відомі такі:

- 1) доплати у зв'язку зі змінами умов праці;
- 2) доплати за роботу в понаднормовий час;
- 3) оплата цілодобових простоїв і годин внутрішньозмінних простоїв;
- 4) заробітна плата у складі браку продукції.

Логічним завершенням процесу бюджетування в установі є аналіз відхилень. Основна мета аналізу відхилень - оцінка ефективності роботи підрозділів та вірності складених бюджетів. Відхилення - це різниця між бюджетними і фактичними показниками [41].

Для ефективного оперативного управління необхідно встановити причини відхилень, визначити, які відхилення якими факторами спричинені, встановити, хто є відповідальним за виникнення відхилень, прийняти рішення, що дозволить уникнути несприятливих відхилень в майбутньому.

Проаналізуємо ситуацію на ринку праці в Україні на сьогоднішній час. Для цього визначимо динаміку зайнятості населення та обсягів валового внутрішнього продукту протягом 2009-2018 років, і на основі співвідношення цих показників знайдемо продуктивність праці. Саме показник продуктивності праці дає можливість визначити ефективність виробництва на макрорівні. (див. табл. 3.3).

Продуктивність праці в Україні у 2009-2018 рр.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	П кв. 2018
Зайняте населення у віці 15-70 років, млн. осіб	20,19	20,27	20,32	20,35	20,40	18,07	16,44	16,28	16,16	16,28
ВВП у фактичних цінах, млн. грн.	947042	1079346	1299991	1404669	1465198	1586915	1979458	2383182	2982920	807322
Продуктивність праці одного зайнятого у фактичних цінах, тис. грн.	46,90	53,26	63,96	69,01	71,81	87,80	120,38	146,41	184,63	49,58

Протягом аналізованого періоду рівень ВВП та продуктивності праці характеризувався позитивною динамікою, проте темпи зростання останнього щороку мали різний характер. Так, протягом 2011-2013 рр. темпи росту продуктивності праці мали тенденцію до зменшення, проте у 2014-2015 рр. спостерігалось значне зростання даного показника: продуктивність праці у 2014 році підвищилась на 18%, що головним чином пояснювалось значним зростанням рівня ВВП, незважаючи на зменшення кількості зайнятого населення на 11% порівняно із 2013 роком. Ці явища супроводжувались екстенсивним характером збільшення ВВП, загостренням демографічної ситуації в країні та, відповідно, неефективним використанням людського потенціалу на ринку праці. Протягом 2017-2018 років спостерігається висхідна тенденція вартісного «внеску» одного працюючого у формування ВВП. Як видно з рис. 3.3, рівень ВВП стрімко зріс, що було зумовлено підвищенням реальної заробітної плати у більшості галузей економіки та активізацією інвестиційної діяльності в Україні. Станом на кінець 2017 року, один працівник створив ВВП на суму 184,63 тис. грн., що на 4,5% більше, ніж у 2016 [50].



Рис. 3.1. Динаміка ВВП та продуктивності праці

На сьогоднішній день ситуація на ринку праці України характеризується позитивною динамікою. Протягом 2009-2018 рр. рівень ВВП та продуктивності праці характеризувався висхідною тенденцією. Підвищення продуктивності праці та активізація інвестиційної діяльності є рушійними силами економічного зростання, яке, в свою чергу, здійснює вагомий вплив на рівень оплати праці в Україні. Усі економічні категорії такі, як номінальна і реальна заробітна плата, продуктивність праці, темп зростання ВВП, нерозривно пов'язані між собою.

На початку аналізованого періоду, вартість та оплата праці були не зрівноважені, при чому вартісний «внесок» одного працюючого у формування ВВП категорично не відповідав належному рівні заробітної плати. Проте впродовж 2015-2018 рр., рівень продуктивності в нашій країні стабільно зростає разом з рівнем оплати праці, що свідчить про покращення ситуації на ринку трудових ресурсів. За прогнозами, протягом 2019-2022 рр., темпи зростання заробітної плати зможуть випередити темпи зростання економіки. Таким чином, вже у 2022 році можна буде стверджувати, що оплата праці більша за її вартість [50].

3.2. Контроль оплати праці в бюджетних установах

Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих етапів державного аудиту діяльності бюджетних установ.

Першим етапом контролю за витрачанням коштів та затвердження асигнувань на оплату праці є перевірка правильності чисельності персоналу відповідно до штатного розпису бюджетної організації. Адже, найчастішим правопорушенням є розкрадання грошових коштів бюджетної установи при виплаті заробітної плати за сфальсифікованими трудовими договорами і привласнюються безпідставно нараховані на них суми [39].

Важливим етапом є встановлення наявності випадків виплати коштів, за іншими статтями ніж це передбачено, чи не має фактів перевищення нормативів витрат коштів по оплаті праці і по яким кодам економічної класифікації вони погашалися. Завищення планових призначень може бути джерелом зловживань при виконанні кошторису [29].

Основною метою незалежного фінансового контролю є забезпечення контролю повноти і достовірності інформації, відображеної у фінансовій та податковій звітності підприємств.

Головними завданнями державного аудиту, що є основною складовою інспектування бюджетних установ є:

- перевірка виконання чинних законодавчих та нормативних актів щодо діяльності бюджетних установ та посилення бюджетної дисципліни;
- перевірка виконання кошторисів, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей бюджетних установ;
- достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності бюджетними установами.

Основні підходи до організації та методики аудиту заробітної плати в установах державного сектору:

- аудит операцій по нарахуванню, оподаткуванню заробітної плати;

- аудит елементів витрат, а саме: витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи;
- аудит достовірності інформації по заробітній платі у фінансовій звітності;
- аудит аналітичного обліку заробітної плати.

Методологію організації аудиту заробітної плати можливо розглядати з точки зору господарських операцій, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати, утриманнями та виплатою заробітної плати. На рисунку 3.4 систематизовано операції, які підлягають перевірці при аудиті розрахунків з оплати праці.

Як зазначалося вище, аудит розрахунків з оплати праці є трудомістким та об'ємним, який іноді не є можливим для суцільної перевірки. При плануванні аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці, аудитору необхідно визначити об'єкти аудиту, мету і завдання аудиторської перевірки, методи аудиту. Отже, аудитор повинен на стадії планування аудиторської перевірки прийняти рішення, з використанням яких методів буде проводитися аудит.

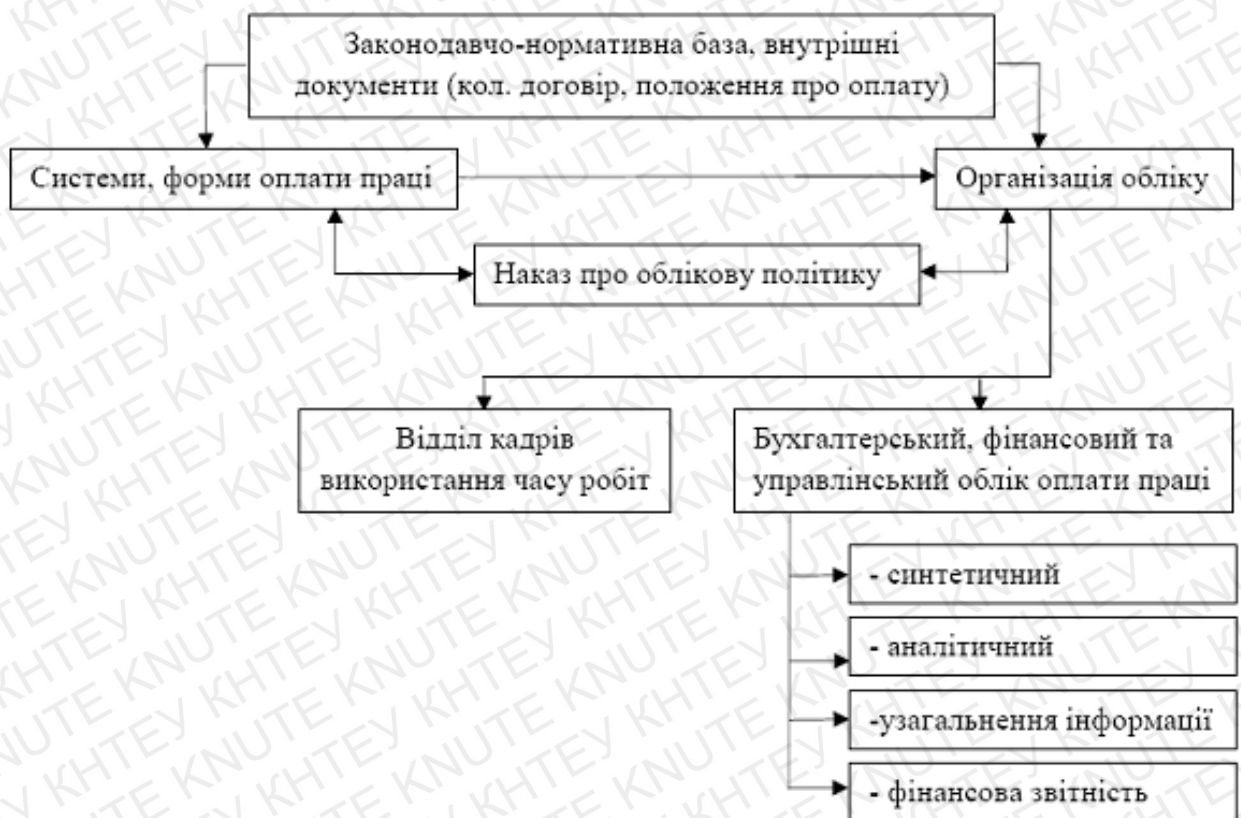


Рис. 3.2 Система формування інформації щодо розрахунків з оплати праці

Отримані результати мають дозволити аудитору отримати аудиторські докази, що будуть достатніми для характеристики окремих перевірених фактів.

Аудит законності та правильності нарахування заробітної плати та утримань із заробітної плати, відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Наприклад, якщо за період, який перевіряє аудитор, кількість осіб, які перебували на лікарняних незначна, доцільно використовувати суцільний метод при аудиті нарахування лікарняних та їх оподаткування. Під час аудиту перевіряються, як правило, операції з утримання ПДФО, військового збору, а всі інші, якщо їх не багато, суцільним методом. Якщо при вибірковій перевірці виявлені порушення або помилки в розрахунках ЄСВ, ПДФО, військового збору, у цьому випадку доцільно провести суцільну перевірку.

Особливо ретельно проводять перевірку документів на підставі яких нараховується заробітна плата, а це таблиці, розрахунково-платіжні відомості, наряди, акти виконаних робіт, лікарняні листи, облікові регістри та інші.

Якщо об'єктом аудиту заробітної плати є аналітичний облік, тоді, як правило, аудитор використовує вибірковий метод. В цьому випадку існує ризик того, що буде пропущена помилка або порушення за операціями по нарахуванню та утриманням із заробітної плати, які можуть бути суттєвими [53].

При проведенні перевірки аудитор має самостійно контролювати факти своєчасності приходу працівників на роботу і закінчення робочого дня. Загалом, перевірка достовірності та правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці включає ряд ревізійних процедур.

Основними джерелами отримання інформації для проведення перевірки в бюджетних установах є:

- положення про бюджетну організацію, положення про їх структурні підрозділи, накази, розпорядження, посадові інструкції, документи про освіту, трудові книжки, особисті картки, проходження перепідготовки;

- відомості на видачу заробітної плати, розрахункові відомості, таблиці робочого часу;

- реєстри синтетичного і аналітичного обліку, книга «Журнал- головна» звіти по праці, податкова, статистична, фінансова, інша звітність [26].

При здійсненні перевірки витрат на оплату праці в бюджетних установах аудитор використовує наступні прийоми контролю:

1) розрахунково-аналітичні: економіко-математичні методи, аналітичні і статистичні розрахунки, економічний аналіз;

2) документальні: камеральні перевірки, зустрічні перевірки, інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, аналітична та логічна перевірки, експертизи різних видів, взаємний контроль операцій і документів [35].

Однією із важливих ділянок перевірки є вибіркове співставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних облікових документах, з даними розрахунків накопичувальної відомості згідно з табличними номерами працівників, а також порівняння даних цих відомостей із даними, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості [34].

Здійснюючи контроль за операціями з оплати праці треба, перш за все, детально вивчити внутрішні розпорядницькі документи, що регулюють дане питання. У зв'язку з цим, потрібно перевірити наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання тощо.

Вдосконаленням контролю за розрахунками з оплати праці досягається не тільки більша прозорість, точність даних і повнота їх відображення у відповідних документах, а й інформованість кожного працівника в питаннях трудового навантаження і дисципліни, заробітної плати, компенсаційних виплат, утримання преміальних та інших положень. Що є надзвичайно важливим, оскільки бюджетним установам відведена особлива роль у вирішенні завдань соціально-економічного розвитку держави.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі досліджено основні теоретичні положення щодо фактичного стану планування, обліку і контролю заробітної плати бюджетних установ в сучасних умовах та розроблено практичні рекомендації щодо їх вдосконалення. В результаті проведеного дослідження діяльності бюджетних установ (на прикладі Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України) в умовах активізації ринкових відносин, зроблені основні висновки.

Заробітна плата є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. Її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни.

В бюджетних установах фінансування виплат для заробітної плати здійснюється за окремим кодом економічної класифікації видатків 2110 «Оплата праці» працівників бюджетних установ. Нарахування на фонд оплати праці установи обліковуються за кодом економічної класифікації видатків 2120 «Нарахування на оплату праці». Відповідно до Закону України «Про державний бюджет на 2019 рік» цей вид видатків є захищеним.

Облік оплати праці в «Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» здійснюється у відповідності з нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України, на рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», при цьому аналітичний облік ведеться в особових рахунках (на картках-довідках), які відкриваються окремо на кожного працівника, де щомісячно реєструються дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами. Кореспонденція рахунків, що застосовується при обліку розрахунків з персоналом в даній установі, відповідає вимогам діючих нормативних документів.

Проведений аналіз заробітної плати в «Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» свідчить про позитивні тенденції в цьому секторі, так як заробітна плата виплачується своєчасно і в повному

обсязі, а проведений прогноз свідчить про її зростання в наступних розрахункових періодах.

У 2020 році очікується зростання середньої заробітної плати до позначки в 12 500 грн. За даними Державної служби статистики: середня номінальна заробітна плата штатного працівника підприємств, установ та організацій України у липні 2019 року склала 10 971 грн. Відповідно, у порівнянні з липнем минулого року вона збільшилась на 19,6%.

В роботі було проведено аналізо та контроло розрахунків з оплати праці в «Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України». Контроль відіграє дуже важливу роль у діяльності установи. Так як його основною метою є визначення сильних та слабких сторін організації оплати праці в установі. Аналіз отриманих результатів дає можливість узагальнити всі недоліки і порушення щодо використання трудових ресурсів і розрахунків з оплати праці та надати конкретні вказівки по їх вирішенню.

З метою удосконалення обліку оплати праці в «Інституті громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМН України» необхідно:

- зменшувати кількість екземплярів первинних документів;
- усунути необґрунтовані диспропорції у рівнях оплати праці працівників однакової кваліфікації, які виконують однакову за складністю та функціональними ознаками роботу;
- вдосконалити систему нарахування надтарифних елементів заробітної плати працівників Інституту в напрямі розробки прогресивних мотиваційних систем із конкретними і зрозумілими показниками і методикою їх розрахунку та нарахування.

Викладені вище результати випускної кваліфікаційної роботи дозволяють певним чином доповнити теоретичні засади бухгалтерського обліку оплати праці у бюджетних установах, а їх застосування в обліковій практиці установ забезпечить повне та своєчасне відображення їх в обліку та точне визначення результату виконання кошторису за коштами загального і спеціального фондів, що, у свою чергу, підвищує якість облікових робіт у бюджетних установах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/254к/96-вр>
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/322-08>
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-iv>
5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. 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>
8. Про оплату праці: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр/ed20170101#n207>
9. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>
10. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-xii>
11. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 26.11.2015 р. № 848-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-viii>

12. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
13. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-xiv>
14. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
15. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#n14>
16. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>
17. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0114-04>
18. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
19. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України: Постанова ПФУ від 19.12.2003 р. № 21-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0064-04>

20. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/26346/sp?sp=:head-&lang=uk>
21. 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 серпня 2002 р. № 1298 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-п>
22. Щодо нарахування та порядку виплати заробітної плати: Лист Міністерства праці і соціальної політики України від 29.05.2008 р. № 347/13/84-08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4_08203-08?lang=uk
23. Про преміювання: Лист Міністерства праці і соціальної політики України від 23.09.2008 р. № 618/13/84-08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN42037.html
24. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. 5-е видання. – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 284 с.
25. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбаток М.І. / Навч. посібник / За ред. акад. НАНУ, проф. Чумаченка М.Г. — К.: КНЕУ, 2001. – с. 7-11, с. 34-39
26. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець // 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009. – с. 426-444
27. Воронко Р.М. Контроль в бюджетних установах / Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. / [навч. пос.] – Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. – 503 с.
28. Дружиніна В.В., О.І. Черноус. Оптимізація фонду заробітної плати на підприємствах в умовах кризи // Актуальні проблеми економіки.- 2011.- № 9. - С.112-117

29. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії та її специфіка у галузі освіти [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.1/110.pdf>
30. Економіка підприємства: Підручник/ За заг. ред. С.Ф. Покропивного. - Вид. 2-е, перероб. та доп.- К.: КНЕУ, 2001. - 528 с.
31. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за 2012 рік.
32. Івахненко В.М. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. / В. М. Івахненко. - К. : Слово, 2010. с. 9-14
33. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. – К.: КНТЕУ, 2006
34. Кузнецов О.М. Організаційно-методичні аспекти ревізії розрахунків з оплати праці на підприємстві / О.М. Кузнецов // Управління розвитком. - 2012. - №7. - С. 51 – 52.
35. Мірошніченко В.А. Проблеми контролю і ревізії розрахунків з оплати праці/ В.А. Мірошніченко // Економічні науки/ 7, Бухгалтерський облік і аудит, 2010. / с. 202-205
36. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. 2-ге видання. – К.: Центр учбової літератури, 2019. – 384 с.
37. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. - К.: КНТЕУ, 2008. - 514 с.
38. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів. - К.: КНТЕУ, 2008. - 186 с.
39. Романів Є.М. Контроль і ревізія / Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В., Гресик В.В. та ін. / [навч. пос.] Нормативно - практичні матеріали. – [2-е вид.], перероб. і доп. – Л. : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2002, - 320 с.

40. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства. 4-е видання, перероблене і доповнене, 2001. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epi.cc.ua/analiz-hozyaystvennoy-deyatelnosti231.html>
41. Садовська І.Б. Бухоблік та аудит / Бухгалтерський облік – Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://westudents.com.ua/glavy/5885-243-metodika-tehnika-kontrolyu-za-vikonannyam-byudjetv-analz-vdhilen.html>
42. Салова Н. Сучасне розуміння сукупної винагороди за працю / Н. Салова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 9. – С. 602–607. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/92016/123.pdf>
43. Семикіна, М. В. Науково-методичні засади управління продуктивністю праці / М. В. Семикіна // Економіка праці. Наук. вісник ЧДІЕУ. – 2010. – № 2(6). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nvisnik.geci.stu.cn.ua/pdf/2010/NV_2\(6\)/160-167%20semikina.pdf](http://nvisnik.geci.stu.cn.ua/pdf/2010/NV_2(6)/160-167%20semikina.pdf)
44. Статут ДУ «ІГЗ ім. О.М. Марзєєва НАМНУ». – 2016 р. – 5 с., п. 4.3.
45. Шара Є. Ю., Андрієнко О.М., Жидєєв Л. І. Звітність бюджетних установ: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2019. – 360 с.
46. Аналіз оплати праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://studepedia.org/index.php?vol=1&post=62329>
47. Аналіз оплати праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://knowledge.allbest.ru/economy/3c0b65625a3bc78a5c53b89421306c37_0.html
48. Аналіз ефективності використання фонду оплати праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://referat-ukr.com/ekonomchnij-analz/analiz-vikoristannya-fondu-oplati-praci.html>
49. База (об'єкт) нарахування ЄСВ та його ставки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/esv/baza-obyekt-narahuvannya-yesv-ta-yogo-stavki/>

50. Вартість та оплата праці в Україні: Що більше? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tneu.edu.ua/pdf/rob/19.pdf>
51. Витрати на оплату праці: плануємо потребу на наступний рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cons.parus.ua/_d.asp?r=09CCVc493a9c8757cf8d59cf975df6f65e2f1
52. ДУ "ІНСТИТУТ ГРОМАДСЬКОГО ЗДОРОВ'Я ІМ. О.М. МАРЗЄЄВА НАМНУ": Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.health.gov.ua>
53. Електронний журнал «Ефективна економіка» № 12, 2017 // АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>
54. Зростання заробітної плати в Україні: міфи та реальні показники [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ua.news.ua/zrostannya-zarobitnoyi-platy-v-ukrayini-mify-ta-realni-pokaznyky/>
55. Меморіальний ордер № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.budgetnyk.com.ua/article/292-memoralniy-order-5>
56. Мінімально та максимально допустимі розміри єдиного соціального внеску у 2019 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://services.dtkk.ua/catalogues/indexes/13>
57. Організація обліку нарахування та виплати заробітної плати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buklib.net/books/25592/>
58. Правила й особливості заповнення та подання форми № 1ДФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://balance.ua/news/post/pravila-i-osobennosti-zapolneniya-i-predstavleniya-formy-1df>
59. Строки виплати заробітної плати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspif.gov.ua/news/2990-stroki-viplati-zarobitnoyi-plati.html>
60. Як буде змінюватися зарплатня за зростанні доларового ВВП? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://nv.ua/ukr/opinion/amelin/jakbude-zminjuvatisja-zarplatanja-za-zrostanni-dolarovogo-vvp-1674348.html>

ДОДАТКИ

**Структура «Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва
НАМН України»**

І рівень	ІІ рівень
Підсистеми	Елементи
Адміністрація Інституту	Директор
	Заступники директора
	Вчений секретар
	Головний бухгалтер
Апарат управління:	Відділ бухгалтерського обліку та економічного аналізу
	Відділ кадрів
	Канцелярія
Науково-дослідні підрозділи:	Лабораторія якості повітря
	Лабораторія гігієни природних, питних вод
	Лабораторія гігієни ґрунту та відходів
	Лабораторія радіаційного захисту
	Лабораторія радіаційного моніторингу
	Лабораторія гігієни канцерогенних факторів та нано-матеріалів
	Лабораторія фізичних факторів довкілля
	Лабораторія гігієни планування та забудови населених місць
І рівень	ІІ рівень
	Лабораторія епідеміологічних досліджень і медичної інформатики
	Лабораторія профілактики аліментарно-залежних захворювань
	Лабораторія соціальних детермінант здоров'я дітей
	Лабораторія безпеки життєдіяльності дитячого населення
	Лабораторія безпекових стратегій в охороні здоров'я
	Лабораторія санітарної мікробіології та дезінфектології
	Лабораторія контролю якості продукції
	Лабораторія безпеки хімічних матеріалів
	Науково-координаційний відділ
	Відділ супроводу державних програм і міжнародних зв'язків
	Бібліотека
Допоміжні підрозділи:	Клініка піддослідних тварин
	Інженерно-технічний відділ
	Охорона праці
	Господарський відділ
	Архів