

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Фінансове забезпечення оплати праці в бюджетних установах»

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

Алещенко
Михайло
Костянтинович

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Кансва Тетяна
Володимирівна

Керівник освітньо-професійної програми
д.е.н., професор

Макогон
Валентина
Дмитрівна

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

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	7
1.1 Економічна сутність розрахунків з оплати праці та інформаційне забезпечення управління персоналом бюджетної установи	7
1.2 Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури за обліку оплати праці	14
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИДАТКІВ НА ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ	18
2.1 Проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати.....	18
2.2 Порядок та облік нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню	24
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	35
3.1 Зарубіжний досвід фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах	35
3.2 Шляхи удосконалення фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах	41
ВИСНОВКИ	53
Список використаних джерел.....	56
ДОДАТКИ	66

ВСТУП

Оплата праці являє собою складне багатомірне економічне явище, відображає взаємодію багатьох економічних процесів і є важливим елементом суспільного відтворення та розвитку системи ринкових відносин. Вона є не тільки об'єктом реформування, але й інструментом ринкових перетворень, уміло використовуючи який можливо створити високоефективну соціально орієнтовану ринкову економіку. Оплата праці є не лише економічною категорією, але й моральною, що покликана забезпечити людині гідний рівень життя.

Таким чином, фінансове забезпечення оплати праці в трансформаційній економіці це не тільки необхідність, але й основа становлення інноваційно-інвестиційної моделі економічного зростання та розвитку держави.

В умовах глобалізації економіки бюджетні установи займають важливе місце у сучасному суспільстві. Виплати працівникам є найвагомішою складовою усіх видатків бюджетних установ. На сьогоднішній день питання оплати праці є ключовими в системі соціально-трудова відносин. Рівень трудових доходів населення, насамперед розмір заробітної плати, є одним з основних показників ефективності соціально-економічної політики держави, а також реалізації права людини на гідне життя.

Актуальність випускної кваліфікаційної роботи обумовлюється тим, що питання фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах набуває особливого значення при обмеженості державних ресурсів, високій конкуренції на кваліфікованих кадрах на ринку праці, та необхідності ефективного та продуктивного використання наявних ресурсів для реалізації та виконання покладених на держані установи функції та обов'язків.

Серед вагомих наукових досліджень вчених у сфері дослідження фінансового забезпечення оплати праці є такі праці як Д. Богиня, І. Бондар, О.

Гришнова, В. Данюк, А. Калина, Т. Кир'ян, А. Колот, Г. Куліков, В. Лагутін, Е.Лібанова, Н.Лук'янченко, В.Новіков, В. Онищенко, В. Онікієнко, І. Чугунов та інші. Надбання названих вчених є значним внеском в теорію, методологію та організацію фінансування різних галузей бюджетної системи, а також у вирішення питань щодо вдосконалення її фінансового забезпечення.

Об'єктом дослідження є процес фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання сутності фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах, його форм та методів.

Мета дослідження полягає в розкритті процесу обліку нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити сутність розрахунків з оплати праці в бюджетних установах;
- охарактеризувати процес проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати;
- визначити порядок та облік нарахування заробітної плати,
- охарактеризувати процес утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню;
- проаналізувати облік видатків на заробітну плату;
- визначити основні напрями вдосконалення фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах;
- охарактеризувати шляхи оптимізації бюджетного фінансування оплати праці в Україні;
- визначити та охарактеризувати світовий досвід фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах.

Методи дослідження, що були використані у дослідженні для здійснення аналізу планування та виконання кошторису бюджетної установи щодо видатків з оплати праці, а саме структурно-логічного та семантичного аналізу, системного і комплексного аналізу, підходу, порівняльного та економічного аналізу, аналізу та синтезу, аналогії та багатofакторного порівняльного аналізу, дедукції та індукції, економіко-статистичні методи та економіко-математичне прогнозування, що дозволили вирішити поставлені завдання, системно та комплексно дослідити порядок формування і виконання кошторисів бюджетних установ. [84]

Наукова новизна фінансового забезпечення бюджетної установи складається з таких основних положень:

- розглянуто сутність та роль бюджетного фінансування оплати праці;
- систематизовано сутність розрахунків з оплати праці та забезпечення управління персоналом бюджетної установи;
- проаналізовано основні напрямки впровадження досвіду зарубіжних країн щодо фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах;
- охарактеризовано процес проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати;
- систематизовано основні підходи до визначення сутності фінансового забезпечення оплати праці;
- проаналізовано порядок та облік нарахування заробітної плати та процес утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій щодо оптимізації процесу обліку нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню, а

також проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань формування кошторисів, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати України, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Структура дипломної випускної кваліфікаційної роботи складається з вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. В першому розділі дипломної магістерської роботи проаналізовані теоретико-організаційні засади бюджетного фінансування оплати праці та характеристика економічної сутності розрахунків з оплати праці та інформаційного забезпечення управління персоналом бюджетної установи. В другому розділі роботи здійснено аналіз порядку та обліку нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню. Охарактеризований процес проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати. А в третьому розділі описуються основні напрями вдосконалення фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах, а також визначено основні напрями та досвід країн з трансформаційною економікою у забезпеченні оплати праці в бюджетних установах.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 73 сторінки, основний зміст роботи викладено на 54 сторінках. Випускна кваліфікаційна робота містить 16 таблиць, 18 рисунка, 5 додатків, список використаних джерел включає 86 найменувань на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

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

На сьогоднішній день успішне та ефективне функціонування бюджетних установ та фінансове забезпечення оплати праці є нерозривним та взаємопов'язаним поняттям, оскільки до категорії бюджетних працівників, які отримують заробітну плату з казни держави, відносяться: педагоги, вчителі, наукові працівники, лікарі, працівники правоохоронних органів та митної служби, працівники служб соціального захисту та інші працівники державних установ.

Це в свою чергу є основною частиною працюючого населення, яка дбає про добробут всіх жителів країни, а чисельність самих працівників досягає чотирнадцяти мільйонів осіб. Саме вони створюються умови та підґрунтя для досягнення державою соціальних, культурних, освітніх, наукових і управлінських цілей стосовно охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, законних інтересів громадян і організацій, розв'язання суперечок і конфліктів, надання юридичної допомоги, а також за іншими цілями, спрямованими на задоволення та досягнення суспільних потреб.

Право на працю та її гідну оплату гарантоване Конституцією України (стаття 43): «Кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується... Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом... Право на своєчасне одержання винагороди за працю захищається законом.» [1]

Стабільний економічний розвиток країни неможливий без підвищення рівня життя громадян України, забезпечення їх першочергових та духовних потреб на високому рівні. На сьогодні проблема оплати праці та її обліку в бюджетних установах стала першочерговим завданням, яке потребує негайного вирішення.

З точки зору ринкової економіки, заробітна плата — це ціна на працю на ринку праці, результат добровільної домовленості між власником здібностей до праці (продавцем праці, представником домогосподарства) та фірмою (покупцем праці).

У науковій літературі є кілька десятків трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними поглядами дослідників.

Проаналізувавши визначення заробітної плати різними науковцями можемо визначити, що це елемент фінансування витратків на оплату праці, що впливає на фінансовий результат установи сектору загального державного управління.

Заробітна плата в бюджетних установах входить в структуру ВВП при обчисленні його за витратами (заробітна плата держслужбовців у складі державних витрат).

Так, з 1 січня 2020 році мінімальна заробітна праця в Україні визначена на рівні – 4 723 гривні або 28,31 гривні за годину [11], а середня зарплата в Україні у грудні 2019 склала 12 264 грн. [10].

З 1 вересня 2020 року затверджено підвищення розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери для забезпечення збереження співвідношення між розмірами посадового окладу працівника 1 тарифного розряду цієї Єдиної тарифної сітки та мінімальної заробітної плати.

Так мінімальна заробітна плата визначена на рівні 5 000 грн. відповідно до Закону України Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2020 рік" [11].

Проаналізувавши середню заробітну плату в Україні по галузях економіки варто зазначити, що в 2019 році вона становила 10 497 грн., що в 18,41% більше ніж у 2018 році. У 2017 році цей показник склав 8 865, тобто було зростання в 24,79% в порівнянні з 2016 роком. У 2016 році середня заробітна плата зросла у 23,55% і склала 5 183 грн. За січень-вересень 2020 року середня зарплата в Україні склала 11 100 грн. (дод. 1.1)

Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, на кінець 2019 року становила 72,7 тис. установ та організацій, з них 12,9 тис. установ та організацій по державному бюджету та 59,8 тис. установ та організацій по місцевих бюджетах, що відображено в таблиця 1.1.

Таблиця 1.1.

Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

	Кількість установ (організацій)		Різниця
	2018 рік	2019 рік	
Державний бюджет	12 917	12 941	24
<i>Розпорядники</i>	<i>11 455</i>	<i>11 673</i>	<i>218</i>
<i>Одержувачі</i>	<i>1 462</i>	<i>1 268</i>	<i>-194</i>
Місцеві бюджети	59 415	59 804	389
<i>Розпорядники</i>	<i>38 204</i>	<i>36 825</i>	<i>-1 379</i>
<i>Одержувачі</i>	<i>21 211</i>	<i>22 979</i>	<i>-1 768</i>
Разом	72 332	72 745	413

Джерело: Державна Казначейська служба України [23]

У 2019 році порівняно з 2018 роком кількість установ та організацій збільшилась на 0,4 тис. в основному за рахунок місцевих бюджетів, в яких

зменшилась кількість розпорядників бюджетних коштів на 1,4 тис. установ з причини їх ліквідації та збільшилась кількість одержувачів бюджетних коштів на 1,8 тис. організацій у зв'язку з доданням їх до мережі розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році., що показано на рис. 1.1.

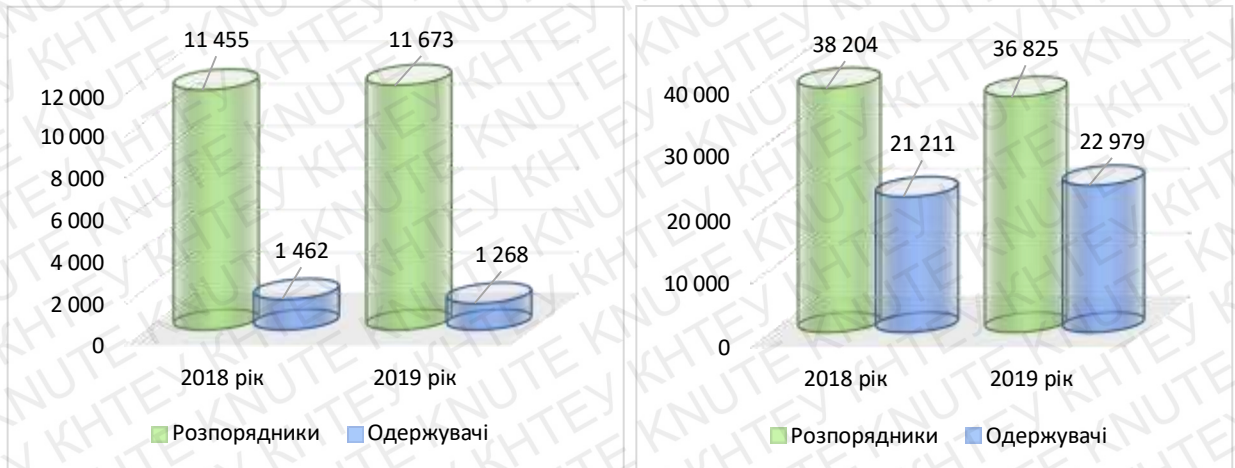


Рис.1.1. Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в державному та місцевих бюджетах

За державним бюджетом кількість установ та організацій майже залишилась на рівні 2018 року за рахунок збільшення кількості новостворених розпорядників бюджетних коштів на 0,2 тис. установ та зменшення кількості одержувачів бюджетних коштів на 0,2 тис. організацій у зв'язку з закриттям їх в Єдиному реєстрі, як не включених до мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів більш ніж три роки. [20]

У структурі касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету за економічною класифікацією у 2019 році на оплату праці і нарахування на заробітну плату (КЕКВ 2110 «Оплата праці», 2120 «Нарахування на оплату праці») припадає 19,6 % або 210,1 млрд грн. . [20]

У структурі касових видатків місцевих бюджетів за економічною класифікацією у 2019 році найбільша частка припадає на оплату праці і нарахування на заробітну плату і становить 179,3 млрд грн або 17 % в порівнянні в 2018 році цей показник становив 171.3 млрд. грн. або 12%. Відображено на рис. 1.2. [20]



Рис. 1.2. Касові видатки загального та спеціального фондів державного бюджету за економічною класифікацією 2018-2019 рр., млрд. грн.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата повинна мати наступну структуру: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. [16]

Можна виділити дві форми оплати праці відображені на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Форми оплати праці

Як відрядна, так і погодинна форми оплати праці мають декілька різновидів, які називають системами оплати праці: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна та відрядна бригадна.

В економічній літературі питання про визначення структури функцій заробітної плати, механізму їх реалізації залишається дискусійним. Різні автори називають від двох до двох десятків функцій, які має виконувати заробітна плата. На нашу думку, класифікація має обов'язково включати ті основні функції, які випливають з її внутрішньої природи, розкривають призначення, роль цієї складної економічної категорії. При цьому заробітна плата виконує основні чотири функції, які відображені на рис. 1.4.

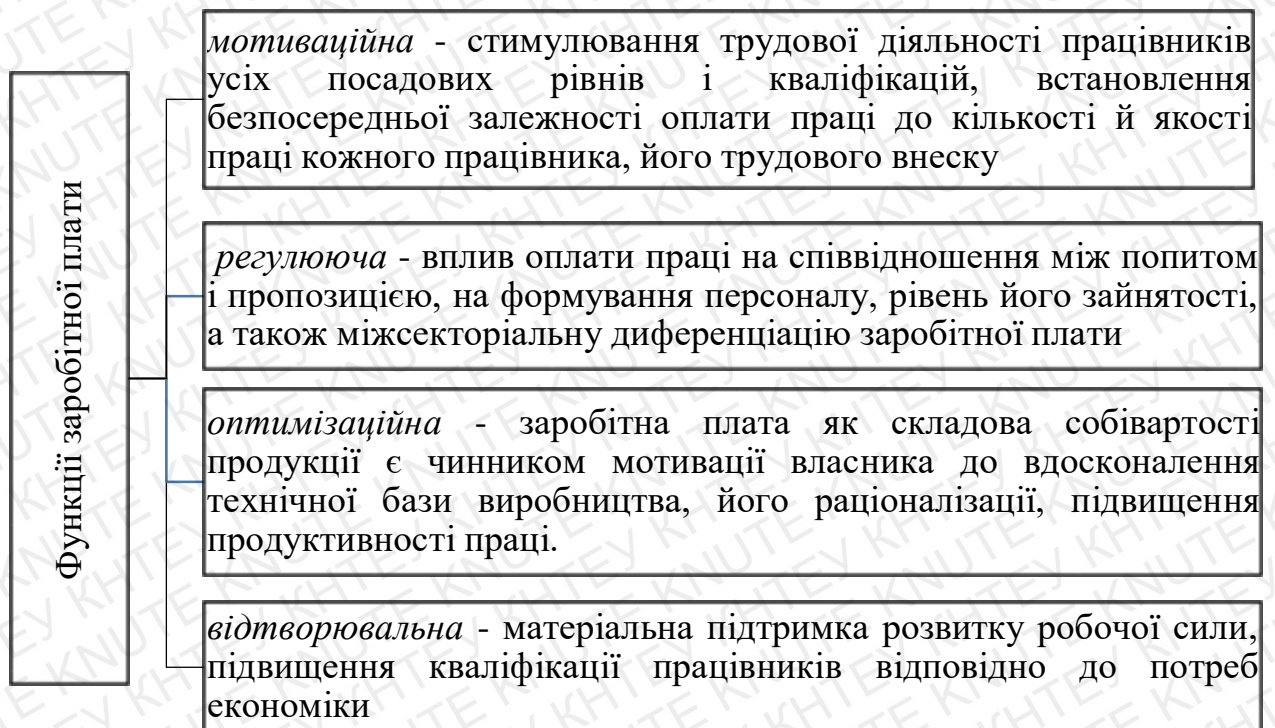


Рис. 1.4. Функції заробітної плати

Джерело: розроблено автором на основі на основі джерел [46] [47]

Інформаційне забезпечення це сукупність процесів із підготовки й надання інформації для вирішення управлінських, наукових, технічних та інших завдань відповідності з етапами їх розв'язування.

Основою інформаційного забезпечення менеджменту персоналу є інформаційна база, яка характеризує трудові ресурси цього об'єкта управління і є складовою частиною загальної інформаційної бази, яка

створюється при функціонуванні системи автоматизованого збирання й обробки інформації на об'єкті управління. Причому ця система діє на принципах непаперової інформаційної технології. Ефективність будь-якої інформаційної системи значною мірою залежить від якості інформації, яка до неї вводиться. [78, с. 97].

Основою інформаційного забезпечення менеджменту персоналу є інформаційна база, яка характеризує трудові ресурси цього об'єкта управління і є складовою частиною загальної інформаційної бази, яка створюється при функціонуванні системи автоматизованого збирання й обробки інформації на об'єкті управління. [63, с. 69].

Першочергові заходи, що забезпечують інформаційні потреби, полягають у відборі й аналізі різних джерел інформації, їх систематизації, наданні їм загальноприйнятих форм сприйняття, доведенні до користувачів, підготовці для подальшого зберігання. Завдання щодо проведення таких видів робіт у більшості установ державного сектора економіки традиційно вирішують у межах організації діловодства [31, с. 267].

Водночас існує проблема інформаційного забезпечення процесів управління якісною документацією. В управлінській діяльності інформаційне забезпечення досить тісно пов'язане з документаційним забезпеченням.

В сучасних умовах надзвичайно важливим є ефективний перехід на електронний документооборот, що дозволить швидко та результативно використовувати наявну інформацію та обмінюватися необхідними документами не лише в межах бюджетної установи, а й між різними відомствами, регіональними підрозділами тощо. [70]

Отже, стабільний економічний розвиток країни неможливий без підвищення рівня життя громадян України, забезпечення їх першочергових та духовних потреб на високому рівні. На сьогодні проблема оплати праці та її обліку в бюджетних установах стала першочерговим завданням, яке потребує негайного вирішення.

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

Державно-нормативне регулювання оплати праці безпосередньо пов'язано зі здійсненням державою її економічної і соціальної функцій, є найважливішим напрямком забезпечення державою соціальної спрямованості економіки. Основним законодавчим актом є Конституція України, на якій базується все законодавство, у тому числі і законодавство про працю. Визначає основні права громадянина на працю, відпочинок працю, на відпочинок, соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на своєчасне отримання заробітної плати

Закон України «Про оплату праці» визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, установами всіх форм власності та господарювання, і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати. В цьому законі даються визначення "заробітна плата", "основна заробітна плата", "додаткова заробітна плата". Відповідно до ЗУ «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода 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. [3]

Також, варто зазначити, що в українському законодавстві відсутнє визначення поняття «працівник бюджетної сфери». На сьогодні основним критерієм зарахування до цієї категорії працівників є фінансування виплати заробітної плати з бюджету. [79; 11]

Крім того, Кодекс Законів про Працю України визначає, що оплата праці працівників бюджетних установ, здійснюється на підставі законів та інших нормативно-правових актів України, у межах бюджетних асигнувань

та позабюджетних доходів. Важливим є визначення умов і розмірів оплати праці працівників юридичних осіб, що фінансуються з бюджету, визначаються КМУ за погодженням з відповідними всеукраїнськими професійними спілками та регулюються Трудовим кодексом України.

Єдину тарифну сітку, яка визначає розряди і коефіцієнти з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери затверджено постановою №1298 КМУ «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки» від 30 серпня 2002 р. №1298. Державні гарантії права на відпустки, умови, тривалість і порядок їх надання для відновлення працездатності тощо встановлює Закон України "Про відпустки". [17] [9]

На сьогодні в Україні застосовується два підходи до оплати праці в бюджетній сфері:

— на основі Єдиної тарифної сітки. Чинна ЄТС, затверджена постановою КМУ «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери». [17]

— на основі схем посадових окладів відповідно до спеціальних нормативно-правових актів, затверджених постановами КМУ.

Існування двох розрізнених підходів до оплати праці працівників бюджетної сфери свідчить про те, що чинна в Україні ЄТС для оплати праці працівників бюджетної сфери не виконує свого основного призначення – запровадження єдиного уніфікованого підходу до оцінювання складності робіт і диференціації тарифних умов оплати праці всіх категорій персоналу. [79; 12]

Питанням оплати праці та державного регулювання оплати праці в Україні займалися спеціалісти різних галузей, зокрема економісти, соціологи, психологи та філософи. Огляд спеціальної літератури наведений в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Огляд спеціальної літератури щодо обліку оплати праці

Найменування	Основний зміст джерела
Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати [72]	Нарахування, виплату та облік оплати праці потрібно проводити згідно з чинним законодавством. Облік оплати праці повинен забезпечити точне і своєчасне документальне оформлення даних, правильне нарахування оплати праці, контроль за використанням фонду оплати праці.
Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах [71]	Визначаються складові виплат працівникам бюджетних установ, які є інструментом соціального захисту та компенсаціями, які надані державою через суб'єктів господарювання державного сектора в обмін на послуги, які надаються працівниками.
Т. Ю. Тонконог, Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямки її удосконалення [76]	Дослідження особливостей системи оплати праці працівників бюджетної сфери та її реформування з позицій ефективності прийнятих законодавчих актів та можливих напрямків їх удосконалення, що спрямоване на покращення матеріального становища працівників та посилення стимулюючої ролі оплати праці в бюджетних установах.
С. Цимбалюк «Оплата праці працівників бюджетної сфери: проблеми та перспективи поліпшення»	Розглянуто основні проблеми організації оплати праці, недоліки єдиної тарифної сітки. Окреслено перспективи та вірогідні напрями поліпшення оплати праці в бюджетній сфері

Отже, облік праці та її оплати повинен бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни, підвищенню якості виробництва продукції, виконання робіт і послуг.

Джерелом коштів на оплату праці в підприємствах є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності. В бюджетних установах і організаціях – це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок госпрозрахункової діяльності. Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі. [67]

За порушення законодавства про оплату праці винні особи притягуються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно з законодавством. Контроль за дотриманням законодавства про оплату праці здійснюється державними органами, що відображені на рис. 1.5

Контролюючі органи	Міністерство праці та соціальної політики України та його органи
	Органи Державної податкової служби
	Фінансові органи
	Професійні спілки

Рис. 1.5. Органи державного контролю щодо дотримання законодавства про оплату праці

Вищий нагляд за додержанням законодавства про оплату праці здійснює Генеральний прокурор України та підпорядковані йому прокурори.

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИДАТКІВ НА ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ

2.1 Проектування первинної документації та документообороту з обліку заробітної плати

Організація оплати праці в Україні здійснюється відповідно до чинних нормативно-правових актів. Для управління діяльністю державної установи, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці необхідний постійний, абсолютно обґрунтований, юридично підтверджуючий бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації.

У бюджетній сфері процес оплати праці має певні особливості:

- результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність);
- праця носить переважно розумовий характер;
- у складі сукупних витрат бюджетних установ на оплату праці припадає від 60 до 85% усіх витрат;
- у бюджетній сфері досить високий рівень кваліфікації працюючих, а в деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, мистецтво) частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50% загальної чисельності працівників. [77] [62]

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм, на кожний з яких затверджується графік документообігу керівництвом установи.

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві.

Даний документ повинен містити інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і установи в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи та шкалу преміювання.

Слід зазначити, що на підставі Кодексу Законів про працю (КЗпП) України, який регулює трудові правовідносини підприємства з працівниками, в установі повинен бути встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників (рис. 2.1).

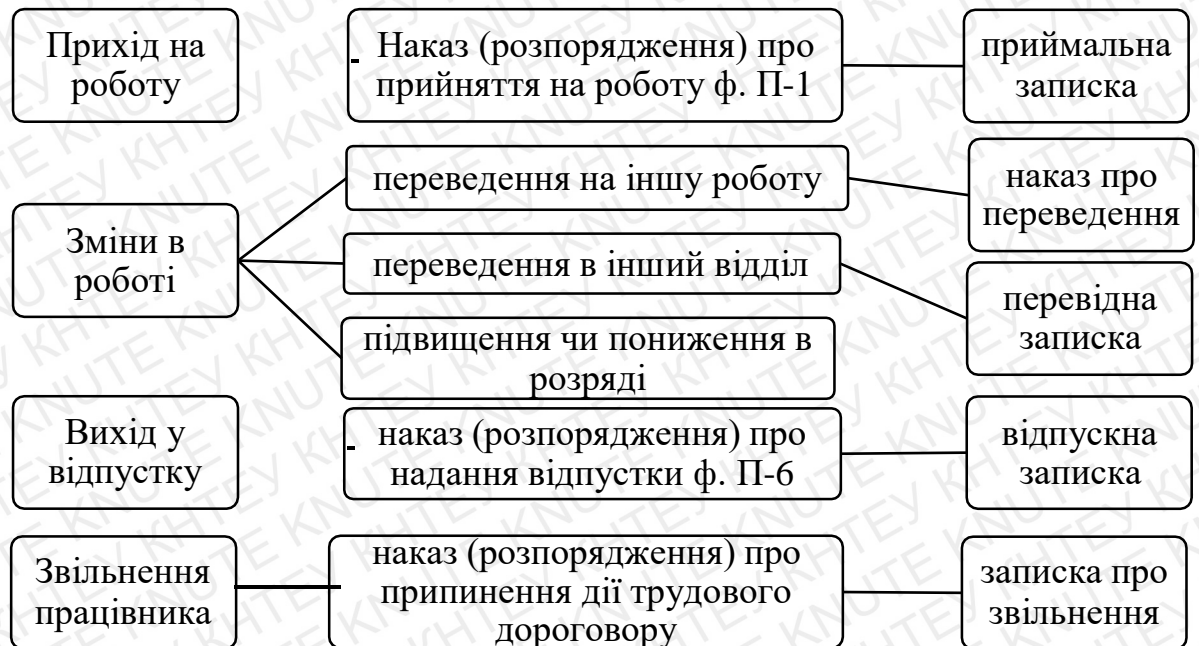


Рис.2.1 Документальне оформлення змін облікового складу працівників

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків із заробітної плати затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової

документації зі статистики праці (Форми N П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7)» [24] [15]

Обов'язковим документом, який працівник зобов'язаний надати при прийнятті на роботу, є трудова книжка. Останні роки законодавці пропонують ввести зміни в Трудовий Кодекс, а саме запровадити паралельно ще й електронний аналог трудової книжки. Тобто впровадити облік трудової діяльності працівників в електронному реєстрі застрахованих осіб – на кожного працівника буде відкрита персональна електронна облікова карта, де відобразатиметься загальний трудовий стаж особи.

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту), наведені в рис. 2.2:

- **Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)**
Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства
- **Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5)**
 - Використовується для оформлення переведення працівника з одного цеху, відділу, підрозділу в інший.
 - Заповнюється у відділі кадрів в двох примірниках (один для відділу кадрів, інший передається до бухгалтерії)
- **Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6)**
 - Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках (один для відділу кадрів, інший – передається до бухгалтерії)
- **Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8)**
 - Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється у відділі кадрів в двох екземплярах: (один для відділу кадрів, інший – передається до бухгалтерії)
 - На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку

Рис.2.2 Розпорядчі документи відносно особового складу [15]

Кожна установа самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників, штатний розпис. Організаційна структура Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМНУ відображена на рис. 2.3.

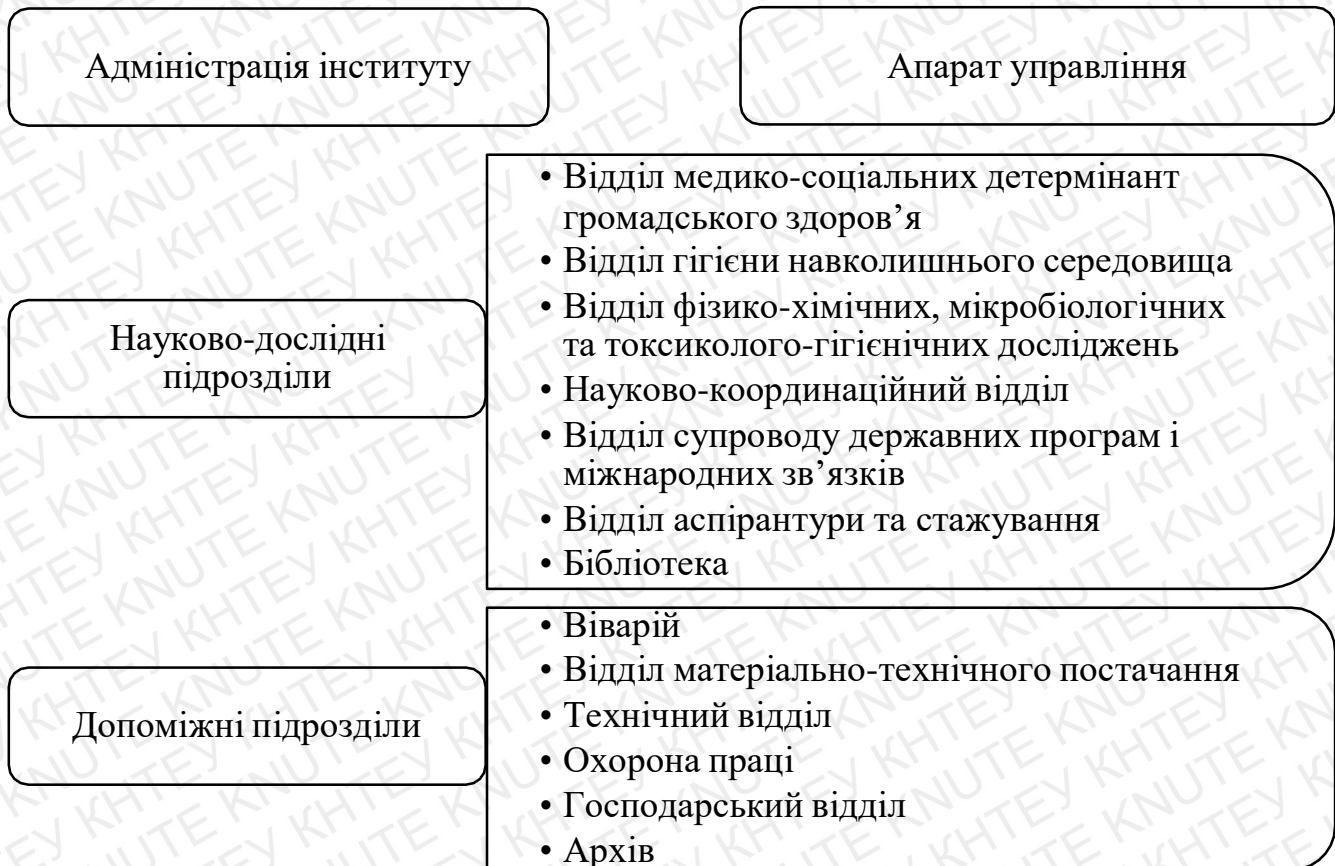


Рис. 2.3. Структура бюджетної установи Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМНУ

Нині ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України» має у своїй структурі 18 наукових підрозділів, клініку піддослідних тварин, наукову бібліотеку, фонд якої становить близько 50 тисяч примірників вітчизняних і зарубіжних видань. У штаті Інституту 303 фахівця, з них 184 науковця (з яких 31 доктор і 64 кандидати наук). [27]

Загальна кількість співробітників установи становить 354 осіб, із них: науковців — 219; докторів наук — 32; кандидатів наук — 63. (таблиця 2.1.) Виконавцями понад трьох чвертей науково-дослідних робіт з проблем

комунальної гігієни, що здійснюються в Україні, є співробітники ІГМЕ. Проведено сотні тисяч експертних досліджень, створено близько 100 винаходів, надруковано більш ніж 200 монографій і довідників. [27]

Таблиця 2.1

Розподіл працівників ДУ "Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМНУ" станом на 01.10.2020

Структурна одиниця	2017	2018	2019	2020
Директор	1	1	1	1
Заступник директора з наукової роботи	1	1	1	1
Заступник директора з науково-практичної роботи	1	1	1	1
Учений секретар	1	1	1	1
Заступник директора з загальних питань	1	1	1	1
Головний бухгалтер	1	1	1	1
АПАРАТ УПРАВЛІННЯ	54	52	53	54
Відділ бухгалтерського обліку та економічного аналізу	35	33	34	35
Відділ кадрів	16	16	16	16
Канцелярія	3	3	3	3
НАУКОВО - ДОСЛІДНІ ПІДРОЗДІЛИ	217	214	215	217
Відділ медико-соціальних детермінант громадського здоров'я	49	48	48	49
Відділ гігієни навколишнього середовища	42	42	42	42
Відділ фізико-хімічних, мікробіологічних та токсиколого-гігієнічних досліджень	38	38	38	38
Науково-координаційний відділ	41	40	40	41
Відділ супроводу державних програм і міжнародних зв'язків	34	34	34	34
Відділ аспірантури та стажування	10	9	10	10
Бібліотека	3	3	3	3
ДОПОМІЖНІ ПІДРОЗДІЛИ	76	77	77	77
Віварій	5	5	5	5
Відділ матеріально-технічного постачання	10	10	10	10
Технічний відділ	11	12	12	12
Охорона праці	5	5	5	5
Господарський відділ	21	21	21	21
Архів	24	24	24	24
ПРАЦІВНИКІВ УСЬОГО	353	349	351	354

Проаналізувавши дані таблиці варто зазначити, що в кількості працівників установи не відбувалося значних змін. В 2018 році відбулося зменшення працівників на 4 особи, а у 2019 році їх кількість збільшилася на 2 особи, та становила 351 працівник. Станом на 01 жовтня 2020 року кількість працівників становить 354 особи, тобто збільшилася на 3 особи. Також в 2020 році відбулося переведення з одного відділу в інший на вакантну посаду.

Крім того, варто зазначити, що основним завданням установи є своєчасне та повне виконання зобов'язань по оплаті праці. В таблиці 2.2. Відображено порівняння касових і фактичних видатків на оплату праці.

Таблиця 2.2

**Порівняння касових і фактичних видатків на оплату праці ДУ
"Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМНУ" станом на
01.10.2020**

Найменування	Фактичні видатки	Касові видатки	Відношення Кв/Фв
	тис. грн.	тис. грн.	%
1	2	3	4
Заробітна плата	87689	78920	99.99
Нарахування на оплату праці	17099	15389	99.99

Отже, нарахування зарплати здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів, документів про присвоєння вчених звань та наукових ступенів тощо.

Нині ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України» має у своїй структурі 18 наукових підрозділів, клініку піддослідних тварин, наукову бібліотеку, фонд якої становить близько 50 тисяч примірників вітчизняних і зарубіжних видань. У штаті Інституту 303 фахівця, з них 184 науковця (з яких 31 доктор і 64 кандидати наук).

2.2 Порядок та облік нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати та розрахунків по соціальному страхуванню

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників бюджетних установ шляхом: встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій; встановлення умов і розмірів оплати праці на підставі законодавчих та інших нормативних актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів; оподаткування доходів працівника.

Нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних галузей має свої особливості і суттєві відмінності. В основному заробітна плата державних службовців складається з посадового окладу, плати за ранг, премій, надбавок за вислугу років тощо. Аналогічно визначаються місячні ставки та суми зарплати працівників установ інших галузей бюджетної сфери.

У бюджетних установах фінансування виплат зарплати здійснюють за окремою статтею (код 1110), яка є захищеною, виплати заробітної плати здійснюються в першу чергу. [6]

Облік праці та розрахунків щодо зарплати є однією з найважливіших ділянок облікової роботи в бюджетних установах. [45] Його завдання такі:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни і використанням фонду заробітної плати;
- правильне обчислення витрат робочого часу та контроль за його раціональним використанням;
- своєчасне і достовірне нарахування заробітної плати і допомоги за тимчасовою непрацездатністю;
- здійснення своєчасних і достовірних розрахунків щодо заробітної плати;

- контроль за використанням виділених на зарплату коштів загального і спеціального фондів;
- своєчасне складання необхідної звітності і забезпечення користувачів інформацією про працю і заробітну плату. [73]

Для забезпечення організації обліку оплати праці та відповідності вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” потрібно використовувати інформацію наведену в первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах обліку та фінансовій звітності. [7]

Заробітна плата у більшості бюджетних установ виплачується два рази на місяць:

- аванс за першу половину місяця;
- фактичний місячний заробіток з вирахуванням суми авансу та відрахувань.

На виплату авансу складають «Платіжну відомість» (т. ф. № П-53). За другу половину місяця розрахунок суми заробітку та відрахувань здійснюють, як правило, у розрахунково-платіжній відомості або в особовому рахунку, які виконують роль регістрів аналітичного обліку. Варіанти аналітичного обліку розрахунків відображено на рис. 2.4. [75]

Оплата днів відпустки проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних, місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки (або за фактичний час роботи, якщо він менше року).

Одержану суму середньоденного заробітку множать на кількість календарних днів відпустки. Святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

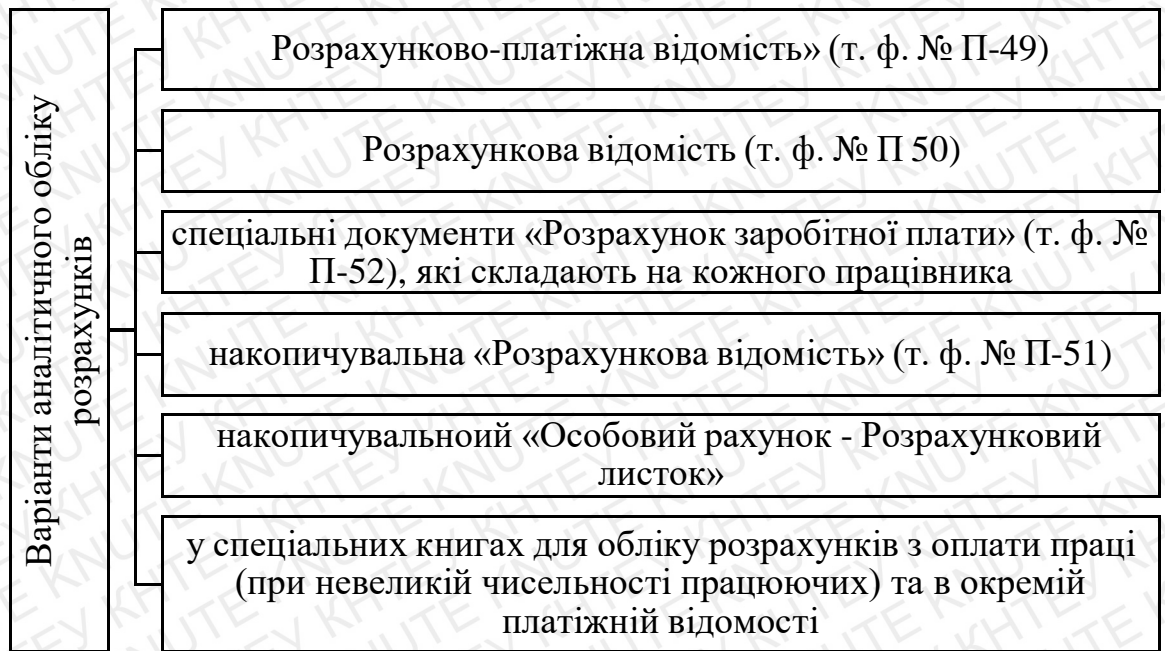


Рис. 2.4. Варіанти аналітичного обліку розрахунків

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) — консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі.

На сьогодні діють наступні ставки ЄСВ (по основним платникам внеску) відображені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Ставки ЄСВ по основних платниках

Основні платники	Ставка
Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи (трудові договори, цивільно-правові договори)	22%
Підприємці (трудові договори, цивільно-правові договори)	22%
Фонд оплати праці осіб з інвалідністю	8,41%
Підприємства осіб з інвалідністю	5,5% або 5,3%

Для фізичних осіб – підприємців мінімальний ЄСВ до 2016 року становив 34,7% від розміру мінімальної зарплати, а з 01.01.2016 року ставка ЄСВ знижена до 22% (для всіх категорій платників).

Динаміка зміни ЄСВ в Україні протягом січень 2015 – вересень 2020 років відображена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Єдиний соціальний внесок в Україні з 2015 по 2020 рр. (грн.)

Період	Мінімальний ЄСВ	Мінімальна зарплата	Максимальний ЄСВ
з 01.01.2015 по 31.08.2015	422,65	1218	7184,98
з 01.09.2015 по 31.12.2015	478,17	1378	8128,82
з 01.01.2016 по 30.04.2016	303,16	1378	7579,00
з 01.05.2016 по 30.11.2016	319,00	1450	7975,00
з 01.12.2016 по 31.12.2016	352,00	1600	8800,00
з 01.01.2017 по 30.04.2017	704,00	3200	8800,00
з 01.05.2017 по 30.11.2017	704,00	3200	9262,00
з 01.12.2017 по 31.12.2017	704,00	3200	9691,00
з 01.01.2018 по 31.12.2018	819,06	3723	12285,90
з 01.01.2019 по 31.12.2019	918,06	4173	13770,90
з 01.01.2020 по 31.08.2020	1039,06	4723	15585,90
з 01.09.2020	1100,00	5000	16500,00

Тобто надходження ЄСВ до бюджету збільшується пропорційно до збільшення мінімальної заробітної плати. Станом на 01.09.2020 мінімальний обсяг ЄСВ становить 1100 грн, адже відбулося збільшення МЗП до 5000 грн.

Також з заробітної плати стягують військовий збір — це податок, який було введено в 2014 році для фінансування Збройних сил України. Цим податком обкладаються доходи фізичних осіб на території України.

Ставка військового збору складає 1,5% від нарахованої заробітної плати. Динаміка надходження військового збору до бюджету відображена на рис. 2.5.

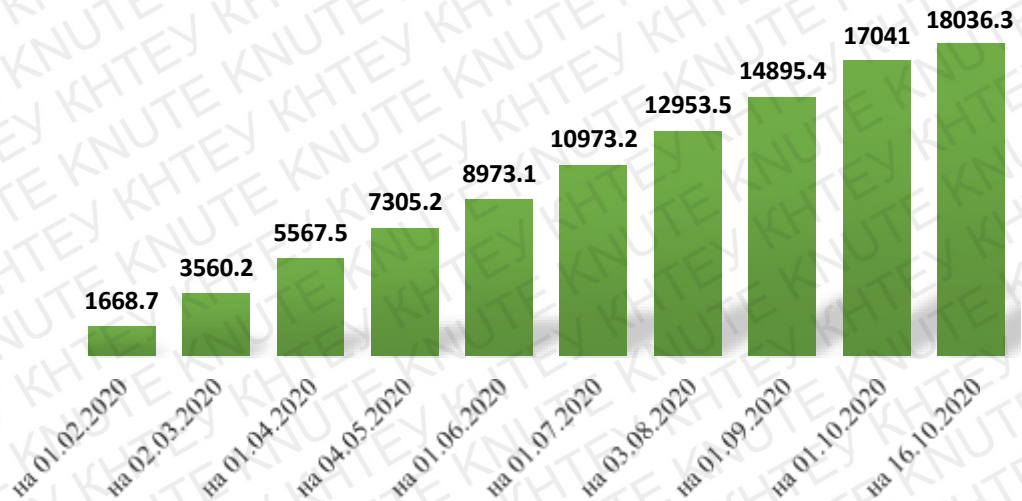


Рис. 2.5 Надходження військового збору протягом періоду
01.01.2020 – 16.10.2020, млн. грн.

Дані: за оперативною інформацією ДКСУ

Військовий збір було запроваджено як тимчасовий податок (спочатку до кінця 2014 року), для фінансування Збройних сил України під час проведення АТО у зв'язку з російською агресією.

Наразі його тимчасовий статус формально, як і було започатковано, зберігається, але тепер термін його дії продовжено до закінчення реформування ЗСУ.

Державна установа «Інститут гігієни та медичної екології НАМН України» є неприбутковою установою та фінансується за рахунок державного бюджету у відповідності до затвердженого кошторису.

Перший крок аналізу доходів і видатків бюджетної установи - оцінка структури і динаміки її фінансування з розбивкою на загальний і спеціальний фонди, що безпосередньо наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Аналіз структури і динаміки фінансування 2017-2019 рр. Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис. грн.

Показники	2017	2018	2019	Відхилення		%	
				на 2018 р	на 2019 р	на 2018р	на 2019р
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Загальний фонд	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
1.1. У % коштів всього	94%	94%	93%	- 0.01	- 0.00	-	-
2.Спеціальний фонд	9152	8534	9841	-618	1307	-6.75	15.32
2.1. У % до коштів всього, в тому числі	6%	6%	7%	0.01	0.00	-	-
2.2. Кошти, отримані як плата за послуги, що надаються БУ	5369	5563	5274	194	-289	3.61	-5.20
2.3.У % до спеціального фонду	59%	65%	54%	0.07	- 0.12	-	-
2.4. Кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень	2322	1992	2941	-330	949	-14.21	47.64
2.5.У % до спеціального фонду	25%	23%	30%	- 0.02	0.07	-	-
2.6. Інші надходження спеціального фонду	465	110	132	-355	22	-76.34	20.00
2.7. У % до спеціального фонду	5%	1%	1%	- 0.04	0.00	-	-
3.Кошти всього	160006	132000	142497	-28006	10497	-17.50	7.95

Таким чином проведений аналіз структури і динаміки фінансування бюджетної установи дозволяє зробити наступні висновки.

Аналіз свідчить, що відбулося скорочення обсягу фінансування в 2018 році в порівнянні з 2017 р. Загальний обсяг фінансування у 2019 році порівняно з 2018 зріс на 9 190 тис. грн. (на 7.44%), що оцінюється дуже позитивно, оскільки свідчить перш за все про збільшення обсягів діяльності установи та зростання її значення в загальній сукупності бюджетних установ по Україні.

Сама структура фінансування фактично стабільна, зокрема у 2017 та 2018 роках кошти загального фонду становили 94%, а спеціального 6%, у 2019 році ситуація дещо змінилася і доходи загального фонду у загальній сумі становили – 93%, а спеціального фонду – 7%, хоча в цілому, як уже зазначалося, загальну структуру фінансування можна вважати незмінною, принаймні її зміна не є суттєвою.

Сумарно загальний фонд у 2019 році порівняно з 2018 збільшився на 9190 тис. грн (94,8%), а спеціальний на 1 306 тис. грн.

У структурі спеціального фонду в 2018 році на 7 в.п. збільшилася величина коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами і на 4 в.п. зменшилася величина коштів, отримані за іншими джерелами власних надходжень. Питома вага інших надходжень спеціального фонду у 2019 році порівняно 2018 роки змінилася не суттєво.

Оцінка структури і динаміки видатків загального фонду затверджених кошторисом за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) наведена у таблиці 2.6.

Провівши розрахунки, перш за все можна зробити висновок, що загальна сума видатків установи у 2019 році в порівнянні з 2018 роком збільшилася на 8 355 тис. грн., що відповідає сумі фінансування загального фонду.

В 2018 році в порівнянні з 2017 роком відбувалося скорочення загального обсягу поточних видатків на 24 898 тис. грн., в основному за рахунок скорочення витрат на оплату праці, нарахування на оплату праці та придбання предметів постачання і матеріалів.

Збільшення витрат прослідковується лише за статтею «Оплата комунальних послуг і енергоносіїв», що може бути пов'язано з збільшенням тарифів на оплату комунальних послуг.

Таблиця 2.6

Аналіз структури і динаміки видатків загального фонду 2017-2019рр., затверджених кошторисом Інституту громадського здоров'я ім.

О.М. Марзєєва НАМН України, тис. грн.

Показники	2017	2018	2019	Відхилення		%	
				на 2018р	на 2019р	на 2018р	на 2019р
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Поточні видатки, в т.ч.:	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
– У % до всього	100%	100%	100%	0	0	-	-
1.1. Оплата праці працівників БУ	87247	73265	73074	-13982	-191	-16.03	-0.26
1.1.1. У % до поточних видатків	58%	59%	55%	-0.1	-0.03	-	-
1.2.Нарахування на заробітну плату	19392	14288	14249	-5104	-39	-26.32	-0.27
1.2.1. У % до поточних видатків	13%	12%	11%	-0.03	-0.01	-	-
1.3. Придбання предметів постачання і матеріалів	33957	21318	29205	-12639	7887	-37.22	37.00
1.3.1.У % до поточних видатків	23%	17%	22%	-0.1	0.05	-	-
1.4. Видатки на відрядження	320	427	791	107	364	33.44	85.25
1.4.1. У % до поточних видатків	0%	0%	1%	0	0	-	-
1.5.Оплата комунальних послуг і енергоносіїв	9938	14168	15337	4230	1169	42.56	8.25
1.5.1. У % до поточних видатків	7%	11%	12%	0.04	0	-	-
2. Капітальні видатки, в т.ч.:	0	0	0	0	0	-	-
– У % до всього	0	0	0	0	0	-	-
3.Видатки всього	150854	123466	132656	-27388	9190		

У структурі видатків найбільшу питому вагу займають поточні видатки. Серед поточних видатків (87 247 тис. грн. становила у 2017 році, 73 265 тис. грн. у 2018 році і 73 074 тис. грн. у 2019 році). У 2018 році спостерігалось

скорочення витрат на оплату праці на - 13 982 тис. грн., а у 2019 році навпаки – зростання на 191 тис. грн.

Видатки на відрядження у 2018 році збільшилися на 107 тис. грн., а у 2019 році на – 364 тис. грн.

Динаміка видатків на оплату праці та їх частки в структурі поточних витрат відображена на рис. 2.6.

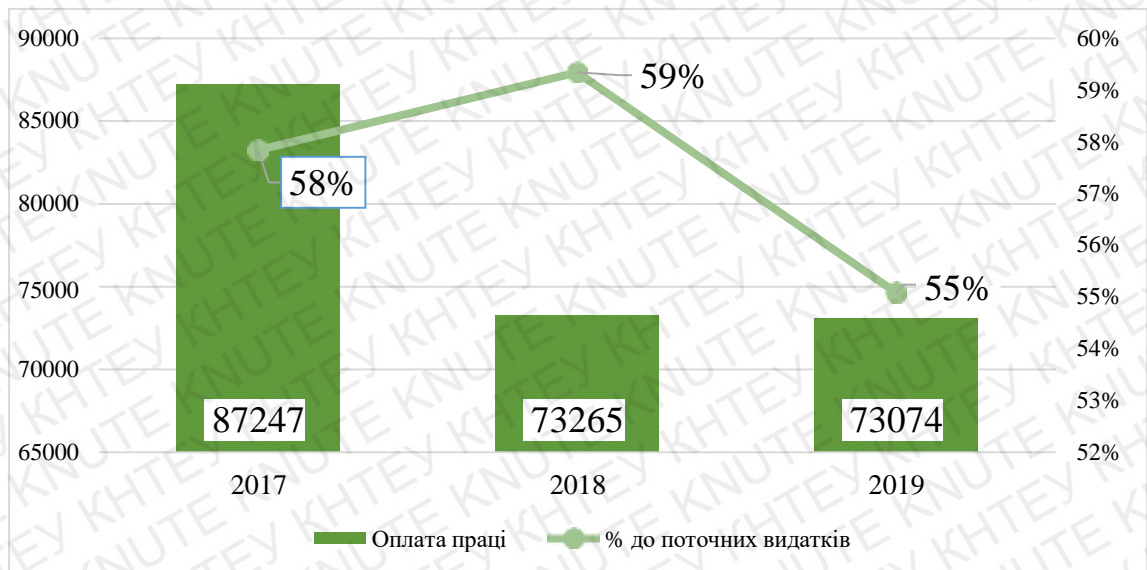


Рис. 2.6 Видатки на оплату праці у 2017-2019 рр., Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис. грн.

Тобто у 2018 році в порівнянні з 2017 роком спостерігається збільшення на 1 в.п. частки видатків на оплату праці в структурі поточних витратків, попри значне скорочення їх обсягу. Тобто варто зазначити, що скоріше за все в 2018 році відбулося загальне скорочення видатків, при чому частка заробітної плати в них зберігалася.

Видатки на заробітну плату залежить від розмірів посадових окладів працівників 1 тарифного розрядку єдиної тарифної сітки, та розмірів по мінімальної заробітної плати на поточний рік.

Щодо структури оплати праці, то найбільше видатків на обов'язкові виплати та матеріальну допомогу, їх розподіл відображено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Структура планових видатків на оплату праці Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМНУ 2017-2019рр, тис.грн.

Найменування видатків	2017		2018		2019	
	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Загальний фонд	Спеціальний фонд
1	2	3	4	5	6	7
Обов'язкові виплати	67259	30284	63136	29820	64741	35427
Стимулюючі доплати та надбавки	8598	3352	3404	1011	3336	1212
Премії	9064	180	6418	125	4699	102
Матеріальна допомога	2326	75	307	113	298	201
УСЬОГО	87247	33891	73265	31069	73074	36942

Проаналізувавши дану таблицю, варто зазначити, що основну частину в структурі планових видатків на оплату праці займають обов'язкові виплати, а також премії. Динаміка загального обсягу видатків на оплату праці відображено на рис. 2. 7.

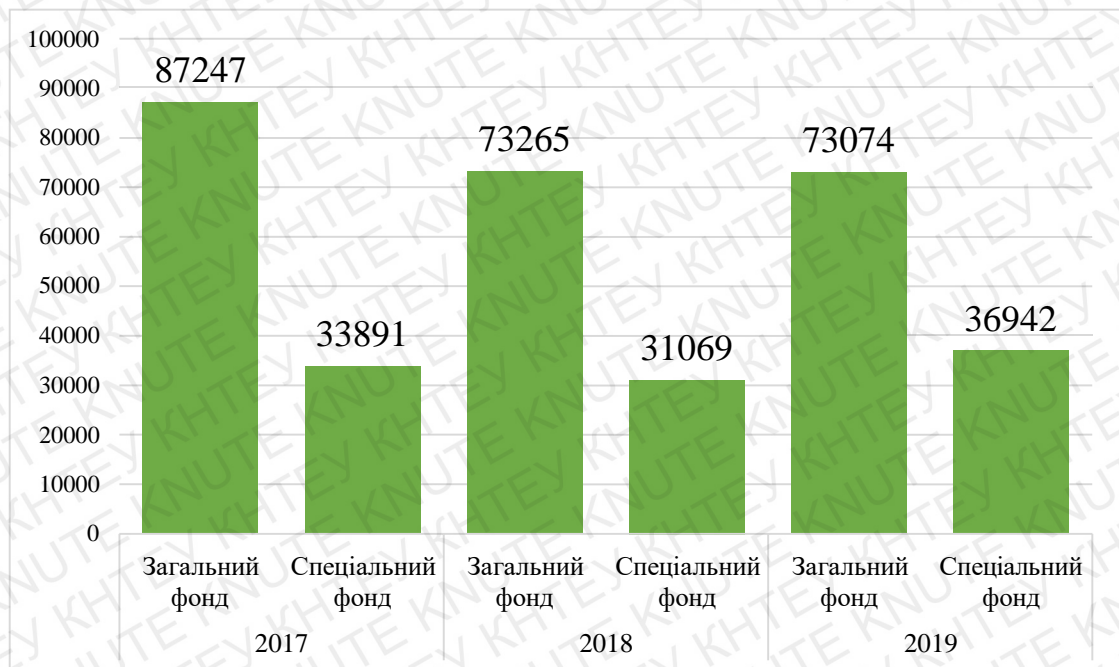


Рис. 2.7 Загальний обсяг видатків на оплату праці у 2017-2019 рр., Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис.грн.

З даного рисунку видно, що протягом останніх 3 років відбувалося скорочення видатків на заробітну плату, що можливо було пов'язано з скороченням штату. Тобто у 2017 році загальний обсяг видатків на оплату праці в загального фонду в 2017 році становили 67 259 тис. грн., а спеціального – 30 284 тис. грн., у 2018 році відбулося їх скорочення до 63 136 тис. грн., а спеціального – 29 820 тис. грн., а у 2019 році – 64 741 тис. грн та 35 427 тис. грн. відповідно.

Щодо обов'язкових виплат на оплату праці, то з рисунку 2.8 видно, що спостерігається скорочення витрат у 2018 році в порівнянні з 2017 роком, а у 2019 році вони склали 64 740 тис. грн.

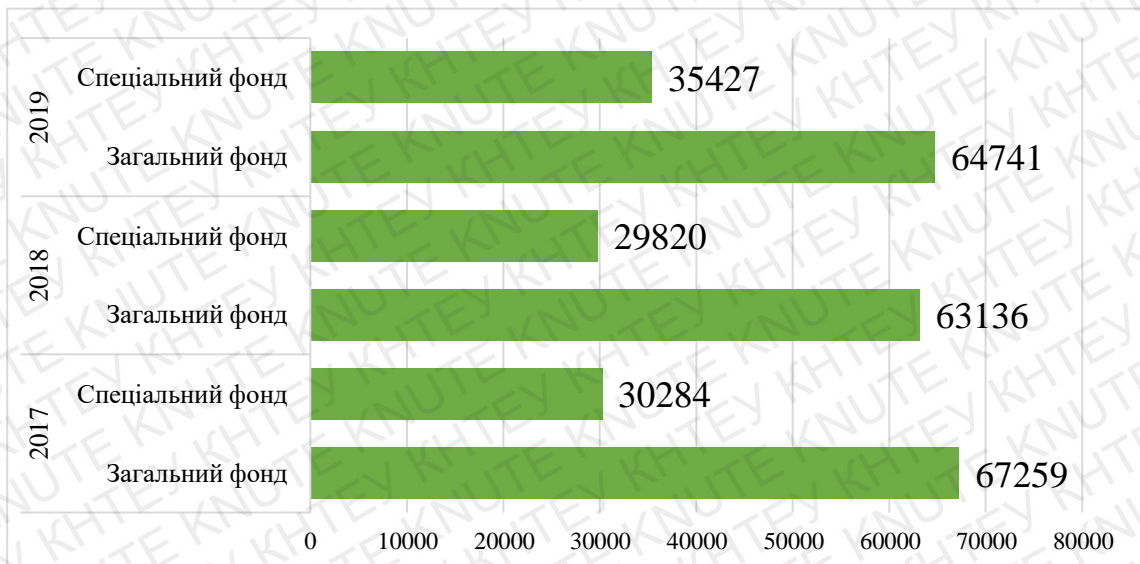


Рис. 2.8 Обов'язкові виплати на оплату праці у 2017-2019 рр., Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис.грн.

Отже, нарахування заробітної плати в бюджетних установах в основному складається з посадового окладу, плати за ранг, премій, надбавок за вислугу років тощо. Крім того, з заробітної плати стягується ЄСВ та військовий збір.

В аналізованій установі відбувалося скорочення видатків на заробітну плату, що можливо було пов'язано з скороченням штату. Щодо обов'язкових виплат на оплату праці, також спостерігається скорочення витрат у 2018 році в порівнянні з 2017 роком.

РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1 Зарубіжний досвід фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах

У країнах з тривалою історією та розвинутою ринковою економікою нагромаджено великий досвід застосування найрізноманітніших систем оплати праці.

Системи оплати праці різних країн характеризуються своїми відмінними ознаками та одночасно спостерігається загальна спрямованість систем оплати праці на підвищення ефективності виробництва. [46] [47]

Таблиця 3.1.

Характерні Ознаки оплати праці в країнах з трансформаційною економікою

Країна	Характерні ознаки оплати праці
Швеція	солідарна заробітна плата
Японія	оплата за стаж
Німеччина	стимулювання зростання продуктивності
США	оплата за кваліфікацію
Велика Британія	оплата за індивідуальними контрактам
Франція	індивідуалізація зарплати
Італія	виплата колективних та індивідуальних надбавок до галузевої тарифної ставки і надбавками у зв'язку зі зростанням вартості життя

У різних країнах за державою залишаються функції створення єдиної нормативно-інформаційної бази, яка дозволяє ефективно вирішувати весь комплекс господарських, технічних і соціальних питань у межах

підприємства. В ряді країн діють загальнонаціональні або галузеві правила, за якими регулюються основні положення про порядок встановлення, заміни і перегляду норм праці.

Різні підходи до оплати праці працівників державного сектору залежать від рівня державного регулювання економіки цих країн та системи організації державної служби.

В економічно розвинених країнах розміри посадових окладів, а також усіх передбачених надбавок до заробітної плати державних службовців в основному встановлюються законодавством та є досить прозорими для суспільства. Рівень оплати залежить від посади, стажу та рангу службовця. При цьому система оплати праці у державному секторі часто відрізняється від системи оплати праці у комерційному секторі.

Досвід регулювання оплати праці у державному секторі цікавий у Німеччині, де спостерігається поступовий перехід від жорсткого централізованого регулювання до впровадження деяких ринкових підходів в оплаті праці. Заробітна плата державного службовця у Німеччині складається з основного окладу, місцевої доплати, посадових надбавок та інших додаткових виплат. Оплата праці має відповідати займаній посаді та має забезпечити працівникові можливість повністю присвятити себе роботі, оскільки лише фінансово незалежний службовець може самовіддано працювати на державу [56, с. 51-52].

Таким чином, заробітна плата посадовця залежить не від обсягу виконаної роботи, а від рівня його освіти та статусу, тобто від того, до якої з категорій належить займана ним посада або присвоєний йому чин. На державній службі у Німеччині немає будь-яких спеціальних надбавок за військові посади й звання, за особливий вид служби (поліція, військові) і т. ін. Такій категорії посадовців надаються інші пільги, наприклад додаткова відпустка, право більш раннього виходу на пенсію.

Значні зміни за останні десятиліття відбулися у системі державного управління і організації оплати праці державних службовців Швеції. Тут застосовується індивідуальна система встановлення заробітної плати. Поширення цієї системи відбулося одночасно з проведенням реформи бюджетної системи. Державні установи отримали право встановлювати заробітну плату своїх працівників, але одночасно з цим на них була покладена матеріальна відповідальність за розмір витрат на оплату праці.

У Республіці Молдова закон передбачає побудову ієрархії заробітних плат за категоріями посадовців і залежність розміру прибутку від професійних досягнень, ризику та значущості роботи. При цьому не йдеться про найвищі посади, оклади яких регулюються окремо. [5]

Структура заробітної плати державного службовця складається з двох частин: фіксованої, куди входить посадовий оклад і надбавка за рівень посади, спеціальне звання або дипломатичний ранг, і змінний, куди входить надбавка за колективні досягнення відомства і річна премія.

В Італії існує налагоджений і відрегульований державний і адміністративний апарат, котрий функціонує, як правило, незалежно від зміни влади. Відповідно до Конституції, державні службовці знаходяться виключно на службі народу. Для визначення зарплати за посадою в бюджетних установах діє докладна тарифікація, у зв'язку з чим в системі державного управління Італії налічується 60 тарифних розрядів (в приватному секторі всі тарифні коливання укладаються в межах дюжини). [80]

В основі тарифікації лежить сукупність цілої низки умов: потреба в спеціальних знаннях, необхідність тривалого вдосконалення на цій роботі, державна важливість посади, ступінь його відповідальності і т. д. З урахуванням вислуги років службовцям кожні два роки збільшуються додаткові виплати, починаючи з 8%, а потім на 2,5% (у результаті протягом 16 років зарплата збільшується на 64%) [80].

У Франції заробітна плата службовців складається з трьох частин: основної платні, додаткової винагороди і соціальних пільг. Існує жорстка система виплати службовцям основної платні. Оплачується тільки вже виконана робота (ст. 20 Загального статуту), яка входить в коло посадових обов'язків. Зроблене понад обов'язки адміністрація формально не зобов'язана оплачувати. [33; 83]

Загальний статут передбачає такі види додаткових виплат: надбавку на проживання, надбавку на членів сім'ї, а також інші виплати, встановлені законами та підзаконними актами. Що стосується державних соціальних пільг, то в цьому відношенні службовці перебувають у відносно привілейованому становищі порівняно з працівниками приватного сектора.

Механізм державного регулювання оплати праці в країнах ЄС базується на співвідношенні таких складових, як:

- 1) МЗП, граничні розміри її зростання у період інфляції, податкова політика (державне регулювання);
- 2) загальний порядок індексації доходів, форми і системи оплати праці тощо (колективно-договірне регулювання на галузевому рівні);
- 3) розміри тарифних ставок і окладів, доплат та надбавок (колективні договори);
- 4) середня заробітна плата (ринок робочої сили) [37] [39].

У високорозвинених країнах переважно застосовуються єдині тарифні сітки для робітників, спеціалістів і службовців. Кожна галузь економіки, як правило, формує власні тарифні сітки, які, у свою чергу, модифікуються на рівні фірм.

В країнах з трансформаційною економікою існують кілька основних моделей стимулювання праці, які відображені на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Моделі стимулювання праці в Західні Європі

Централізоване регулювання оплати праці часто поступається місцем локальному, у зв'язку з чим колективні договори виступають як рівне джерело трудового права, що має досить ґрунтовну за змістом нормативну частину. Право на колективні договори здебільшого або безпосередньо закріплено у Конституціях країн (Франція, Греція, Італія, Іспанія), або є похідним від права на асоціацію (Німеччина, Австрія, Данія).

У багатьох країнах ЄС право на колективні договори регулюється спеціальним законом, що зазвичай називається „Закон про колективні договори”. До таких країн належать Німеччина, Нідерланди, Бельгія [57].

Досвід європейських країн із стійкою ринковою економікою до мінімальних державних гарантій у сфері оплати праці включає: МЗП і прожитковий мінімум, порядок їх зміни залежно від зростання цін, порядок регулювання оплати праці залежно від місця проживання, шкідливості праці.

Основою встановлення зарплатного мінімуму для низки країн Європи є ратифікована ними Конвенція МОП №131 „Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються”.

Відповідно до Конвенції, при визначенні рівня МЗП необхідно враховувати не тільки потреби працівників та їх сімей, а й брати до уваги економічні аспекти, включаючи вимоги економічного розвитку, рівень продуктивності праці та підтримання високої зайнятості в країні [4].

У сучасній зарубіжній практиці мають місце два підходи до встановлення МЗП. Перший підхід – це встановлення „споживчого кошика” життєво важливих товарів і послуг у вартісному вираженні. Другий підхід заснований на припущенні про те, що задоволенню на гарантованому мінімальному рівні підлягають не тільки основні фізичні потреби у продуктах і житлі, але й соціальні, породжувані соціально-культурним розвитком суспільства. Тому другий підхід передбачає співвідношення рівня МЗП з рівнем сформованої заробітної плати [38].

Державний загальнонаціональний мінімум заробітної плати існує у багатьох європейських країнах, серед яких виділимо Францію, Іспанію, Бельгію, Португалію.

Не встановлюється МЗП у Німеччині, Італії, Швейцарії, Австрії, Норвегії, Данії та Ірландії. Вона закріплюється на рівні окремих галузей, найчастіше при укладанні галузевої колективної угоди між профспілками і роботодавцями. У деяких країнах постанову про зміну рівня МЗП приймається спеціальними галузевими радами.

У Бельгії та Греції діє проміжна модель, за якою мінімальний розмір заробітної плати визначається у загальнонаціональних колективних угодах, які укладаються щорічно.

3.2 Шляхи удосконалення фінансового забезпечення оплати праці в бюджетних установах

Реформування регулювання оплати праці у державному секторі економіки, особливо у сегментах бюджетного і змішаного фінансування витрат на оплату праці, повинно бути спрямовано на удосконалення тарифної системи, яка діє на базі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці робітників установ, закладів і організацій окремих галузей бюджетної сфери, яка недостатньо ураховує внутрішньогалузеві розбіжності у складності праці, що приводить до їх нівелювання, зближення рівнів оплати простої і складної праці.

Необхідно державне регулювання фонду оплати праці робітників зазначених сегментів, що забезпечить додержання оптимальних пропорцій між оплатою простої і складної праці, при цьому перегляд мінімальної заробітної плати повинен супроводжуватися відповідним змінюванням фонду оплати праці з метою збереження оптимального рівня диференціації оплати праці.

Коллективно-договірне регулювання оплати праці в Україні спирається на акти соціального партнерства, які, згідно зі сферою їхньої дії, є національними – Генеральні угоди між Кабінетом Міністрів України і організаціями, що представляють інтереси роботодавців і найманих робітників; секторними – галузеві і регіональні угоди; локальними – колективні угоди, що укладаються між адміністрацією (власниками) підприємств і трудовими колективами.

У сучасний період регулювання оплати праці на основі актів соціального партнерства усіх рівнів носить обмежений характер відносно сфери дії, колу проблем, характеру впливу на трудові відносини, у тому разі на відносини роботодавців і найманих працівників з приводу оплати праці. Необхідне значне підвищення ролі колективно-договірного регулювання у системі організації оплати праці, напрямками якого є: конкретизація,

забезпечення реальності, сполученості і усунення суперечливості положень угод різного рівня з метою підвищення їхньої регулюючої ролі і встановлення чітких критеріїв оцінки ступеня їх виконання; законодавче встановлення обов'язкової відповідності положень трудових угод, у тому разі і угод, що укладаються з робітниками бюджетної сфери, положенням генеральних, галузевих, регіональних угод і колективних угод; покладання на генеральні угоди функції регулювання міжгалузевої диференціації в оплаті праці.

Діюча система мінімальних гарантій не виконує регулюючої і гарантуючої функцій, суперечить економічній природі МЗП, як ефективного мінімуму оплати праці, що забезпечує отримання прожиткової заробітної плати. МЗП перетворилася з заходу захисту певного рівня заробітної плати працівників на інструмент гарантування доходів роботодавців, мінімізації їхніх витрат на оплату праці. [51] [52] [53]

Тому, формальне підвищення рівня МЗП без радикальної зміни підходів до визначення її функціональної ролі у системі мінімальних гарантій оплати праці не спроможне стати чинником зростання середньої заробітної плати, підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Концептуальною основою реформування зазначеної системи є визначення вартості робочої сили у якості головного об'єкту гарантування. Головною функцією МЗП повинно стати гарантування соціально прийняттого рівня відтворення робочої сили, забезпечення прожиткової оплати праці насамперед некваліфікованим або низько кваліфікованим робітникам. [49] [50]

На мікроекономічному рівні головними елементами регулювання відносин з приводу оплати праці є: індивідуальне регулювання на базі трудової угоди; регулювання оплати праці локальними актами соціального партнерства, насамперед колективними угодами; внутрішньо-фірмове управління оплатою праці, а також безпосередня участь працівників у вирішенні питань оплати праці на підприємствах.

Трудова угода між роботодавцем і найманим робітником відіграє не формально-декларативну, як за умов системи планово-централізованої організації праці і державного працевлаштування, а реально-регулюючу роль.

Саме трудовій угоді повинна належати переважна роль у регулюванні відносин з приводу оплати праці на мікроекономічному рівні, оскільки вона найбільш адекватно відображає реальний статус суб'єктів відносин трудового наймання, забезпечує компенсування фактичної нерівності роботодавців і найманих працівників, включаючи їх у систему відносин, що регулюються трудовим правом.

Необхідне законодавче визначення статусу трудової угоди у якості головного регулятора відносин між роботодавцем і найманим робітником, встановлення її обов'язкової письмової форми з метою укріплення правового статусу працівника, як при визначенні та погодженні з роботодавцем умов угоди, так і при вирішенні суперечностей, що пов'язані з її невиконанням або недостатнім виконанням; надання роботодавцям і найманим робітникам права на індивідуалізацію окремих умов трудової угоди, яка не суперечить трудовому законодавству. Важливо включити до переліку суттєвих умов трудової угоди прав, обов'язків і відповідальності сторін з професіонального навчання і підвищення кваліфікації робітників, як за їхній рахунок, так і за рахунок коштів роботодавців, визначити порядок компенсування даних витрат у випадку скасування трудової угоди, що буде сприяти зростанню інвестицій у людський капітал.

Важливим етапом забезпечення повного та ефективного фінансового забезпечення оплати праці є здійснення прогнозування та планування необхідних видатків бюджетної установи.

Для проведення аналізу ми використаємо статистичні дані надходжень та видатків загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 років та сформуємо вихідну

таблицю (табл. 3.2), дані в таблиці виражені у тис. грн. Прогноз на 2020-2025 роки розрахуємо використовуючи лінійну функцію тренду.

Таблиця 3.2

Динаміка загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014-2019 рр., тис. грн..

Рік	Умовне позначення	Надходження загального фонду
1	2	3
2014	y_1	12750
2015	y_2	14197
2016	y_3	14703
2017	y_4	15085
2018	y_5	12347
2019	y_6	13266

Графічно динаміка надходжень та видатків загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України 2014 – 2019 рр. див. рис. 3.2.

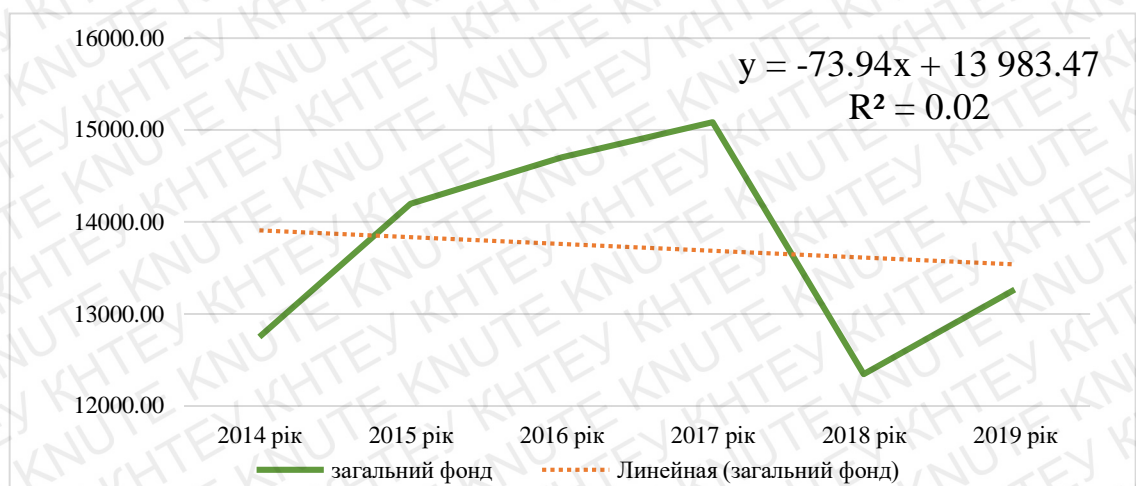


Рис. 3.2. Динаміка надходжень та видатків загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 рр.

Згідно формули (3.3) [68, 127], [85, 90].

$$\hat{y} = a_0 + a_1 * t \quad (3.1.)$$

складемо систему рівнянь (3.4), де

$n = 6$;

t - роки;

y - Обсяг надходжень.

$$\begin{cases} n * a_0 + a_1 * \sum_{t=1}^n t = \sum_{t=1}^n y_t; \\ a_0 * \sum_{t=1}^n t + a_1 * \sum_{t=1}^n t^2 = \sum_{t=1}^n t * y_t. \end{cases} \quad (3.2.)$$

Далі знайдемо невідомі коефіцієнти системи рівнянь 3.2.

$$1) \sum_{t=1}^6 t = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21;$$

$$2) \sum_{t=1}^6 y_t = y_1 + y_2 + y_3 + y_4 + y_5 + y_6 = 12750 + 14197 + 14703 + 15085 + \\ + 13266 = 82348,00 \text{ (тис. грн.)}$$

$$3) \sum_{t=1}^6 t^2 = 1^2 + 2^2 + 3^2 + 4^2 + 5^2 + 6^2 = 1 + 4 + 9 + 16 + 25 + 36 = 91$$

$$4) \sum_{t=1}^6 t * y_t = 1*12750 + 2*14197 + 3*14703 + 4*15085 + 5*12347 + 6*13266 = \\ = 286924,00 \text{ (тис. грн.)}$$

Отже, наша система рівнянь матиме наступний вигляд: (3.3.)

$$\begin{cases} 6 * a_0 + 21 * a_1 = 82348,00; \\ 21 * a_0 + 91 * a_1 = 286924,00. \end{cases} \quad (3.3.)$$

$$\Delta \begin{vmatrix} 6 & 21 \\ 21 & 91 \end{vmatrix} = 6*91 - 21*21 = 546 - 441 = 105;$$

Знайдемо визначники :

$$\Delta a_0 \begin{vmatrix} 82348,00 & 21 \\ 286924,00 & 91 \end{vmatrix} = 82348,00*91 - 21*286924,00 = 1468264,00$$

$$\Delta a_1 \begin{vmatrix} 6 & 82348,00 \\ 21 & 286924,00 \end{vmatrix} = 6*286924,00 - 21*82348,00 = -7764,00$$

Наступним кроком буде визначення коефіцієнтів системи рівнянь:

$$a_0 = \Delta a_0 / \Delta = 1468264,00 / 105 = 13983,47;$$

$$a_1 = \Delta a_1 / \Delta = -7764,00 / 105 = -73,94.$$

Тобто тепер ми можемо сформулювати систему рівнянь, на основі якої будемо здійснювати прогноз (3.4.):

$$\hat{y} = a_0 + a_1 * t = 13983,47 - 73,94 * t. \quad (3.4.)$$

Перевіримо побудовану функцію на якість, для цього обмежено на ε за допомогою формули 3.7

Розрахунок відображений в табл. 3.3 на основі формули 3.5 :

$$\bar{\varepsilon} = \frac{1}{n} * \sum_t^n \left| \frac{y_t - \hat{y}_t}{y_t} \right| * 100 \% \quad (3.5)$$

Розрахуємо значення \hat{y} від t 1 до 6.

Таблиця 3.3

Розрахунок похибки лінійної функції тренду

	y_t	$y_t - \hat{y}_t$	$\frac{y_t - \hat{y}_t}{y_t}$
1	2	3	4
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 1 = 13909,52$	1159,52	0,090943044
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 2 = 13835,58$	361,42	0,025457424
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 3 = 13761,64$	941,36	0,064025158
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 4 = 13687,70$	1397,30	0,092628755
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 5 = 13613,75$	1266,75	0,102595965
\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 6 = 13539,81$	273,81	0,020639946

Звідси, $\varepsilon = \frac{1}{6} * (0,091 + 0,025 + 0,064 + 0,093 + 0,103 + 0,021) = 6,62\%$.

Оскільки, $\varepsilon < 10$, то побудована функція може бути використана в якості тренду по якій може бути здійснений прогноз на 2020-2025 рр. за формулою (3.1) Розрахунок відображений в табл. 3.4.

$$\hat{y} = a_0 + a_1 * t = 13983,47 - 73,94 * t$$

Таблиця 3.4.

Розрахунок прогнозних значень надходжень та видатків кошторису на основі лінійної функції тренду на 2020-2025 рр.

Рік	Умовне позначення	Розрахунок	Результат
1	2	3	4
2020	\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 7$	13465.87
2021	\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 8$	13391.92
2022	\hat{y}	$13983,47 - 73,94 * 9$	13317.98
2023	\hat{y}_0	$13983,47 - 73,94 * 10$	13244.04
2024	\hat{y}_1	$13983,47 - 73,94 * 11$	13170.10
2025	\hat{y}_2	$13983,47 - 73,94 * 12$	13096.15

Графічно дана динаміка відображена на рис. 3.3.

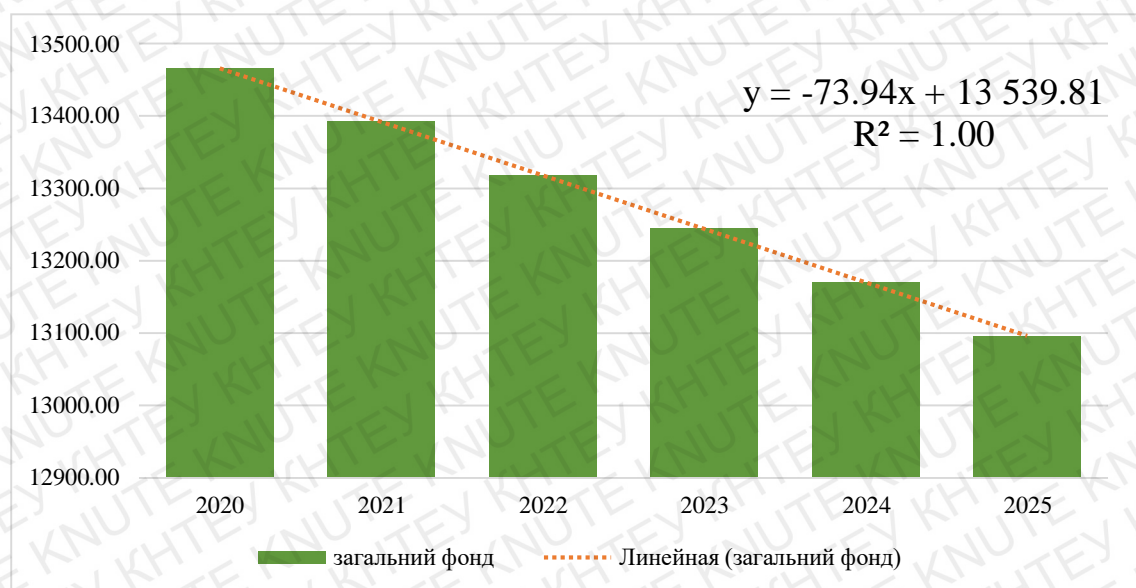


Рис. 3.3. Динаміка прогнозних значень надходжень та видатків спеціального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України

Отже, за даними проведеного прогнозу прослідковується тенденція до скорочення надходжень та видатків загального фонду кошторису, проте дані зміни будуть незначними, і в основному пов'язані з скороченням витрат в 2018 році. Крім того в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в країні бюджетна установа не може планувати значне збільшення як надходжень так і видатків, що необхідні на виконання її функцій. Звісно основна увага буде приділена захищеним статтям.

Для проведення аналізу ми використаємо статистичні дані оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 років та сформуємо вихідну таблицю (табл. 3.5), дані в таблиці виражені у тис. грн. Прогноз на 2020 – 2025 роки розрахуємо використовуючи лінійну функцію тренду.

Таблиця 3.5

Динаміка оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім.

О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 рр., тис. грн..

Рік	Умове позначення	Видатки на оплату праці
1	2	3
2014	y_1	70332
2015	y_2	75896
2016	y_3	79156
2017	y_4	87247
2018	y_5	73265
2019	y_6	73074

Графічно динаміка оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 рр. відображена на рисунку 3.4.

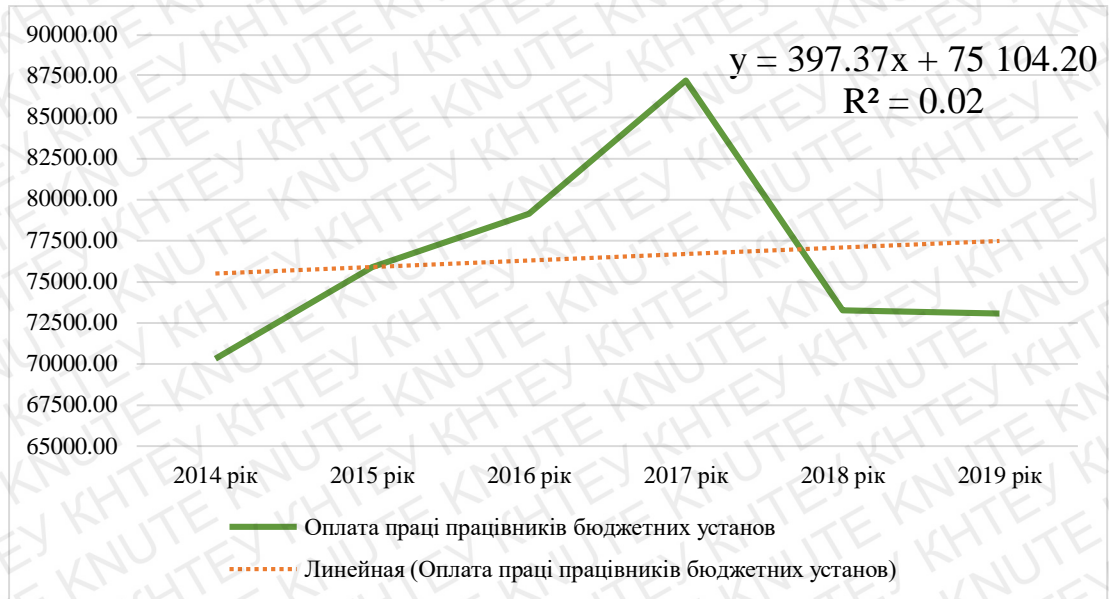


Рис. 3. 4. Динаміка оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2014 – 2019 рр., грн..

Згідно формули (3.1): $\hat{y} = a_0 + a_1 * t$ (3.1.) складемо систему рівнянь (3.6),

$$\begin{cases} n * a_0 + a_1 * \sum_{t=1}^n t = \sum_{t=1}^n y_t; \\ a_0 * \sum_{t=1}^n t + a_1 * \sum_{t=1}^n t^2 = \sum_{t=1}^n t * y_t. \end{cases} \quad (3.6.)$$

Далі знайдемо невідомі коефіцієнти системи рівнянь 3.6.

$$1) \sum_{t=1}^6 t = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21;$$

$$2) \sum_{t=1}^6 y_t = y_1 + y_2 + y_3 + y_4 + y_5 + y_6 = 70332 + 75896 + 79156 + 87247 + 73265 + 73074 = 458970 \text{ (тис. грн.)}$$

$$3) \sum_{t=1}^6 t^2 = 1^2 + 2^2 + 3^2 + 4^2 + 5^2 + 6^2 = 1 + 4 + 9 + 16 + 25 + 36 = 91$$

$$4) \sum_{t=1}^6 t * y_t = 1 * 70332 + 2 * 75896 + 3 * 79156 + 4 * 87247 + 5 * 73265 + 6 * 73074 = 1613349 \text{ (тис.грн.)}$$

Отже, система рівнянь матиме наступний вигляд: (3.7.)

$$\begin{cases} 6 * a_0 + 21 * a_1 = 458970; \\ 21 * a_0 + 91 * a_1 = 1613349. \end{cases} \quad (3.7.)$$

З системи рівнянь 3.6. знайдемо визначники:

$$\Delta = \begin{vmatrix} 6 & 21 \\ 21 & 91 \end{vmatrix} = 6 * 91 - 21 * 21 = 546 - 441 = 105;$$

$$\Delta a_0 \begin{vmatrix} 458970 & 21 \\ 1613349 & 91 \end{vmatrix} = 458970 \cdot 91 - 21 \cdot 1613349 = 7885941$$

$$\Delta a_1 \begin{vmatrix} 6 & 458970 \\ 21 & 1613349 \end{vmatrix} = 6 \cdot 1613349 - 21 \cdot 458970 = 41724$$

Далі розрахуємо невідомі коефіцієнти системи рівнянь 3.7.

$$a_0 = \Delta a_0 / \Delta = 7885941 / 105 = 75104.20;$$

$$a_1 = \Delta a_1 / \Delta = 41724 / 105 = 397.37.$$

Отже, формула 3.4. матиме наступний вигляд (3.8.)

$$\hat{y}_t = a_0 + a_1 \cdot t = 75104.20 + 397.37 \cdot t \quad (3.8.)$$

Перевіримо побудовану функцію на якість, для цього обмежено на ε (3.5):

$$\bar{\varepsilon} = \frac{1}{n} \cdot \sum_t^n \left| \frac{y_t - \hat{y}_t}{y_t} \right| \cdot 100 \% \quad (3.5)$$

Використовуючи формулу 3.8. розрахуємо значення \hat{y}_t від 1 до 6 для перевірки функції. Див. табл. 3.6.

$$\hat{y}_t = a_0 + a_1 \cdot t = 75104.20 + 397.37 \cdot t. \quad (3.8.)$$

Таблиця 3.6.

Розрахунок похибки лінійної функції тренду

	y_t	$y_t - \hat{y}_t$	$\frac{y_t - \hat{y}_t}{y_t}$
1	2	3	4
\hat{y}_1	$75104.20 + 397.37 \cdot 1 = 75501.57$	5169.57	0.074
\hat{y}_2	$75104.20 + 397.37 \cdot 2 = 75898.94$	2.94	0.00004
\hat{y}_3	$75104.20 + 397.37 \cdot 3 = 76296.31$	2859.69	0.036
\hat{y}_4	$75104.20 + 397.37 \cdot 4 = 76693.69$	10553.31	0.121
\hat{y}_5	$75104.20 + 397.37 \cdot 5 = 77091.06$	3826.06	0.052
\hat{y}_6	$75104.20 + 397.37 \cdot 6 = 77488.43$	4414.43	0.060

Звідси, $\varepsilon = \frac{1}{6} * (0,074 + 0,00004 + 0,036 + 0,121 + 0,052 + 0,06) = 5,72\%$.

Оскільки, $\varepsilon < 10$, то побудована функція може бути використана в якості тренду по якій може бути здійснений прогноз на 2021 – 2026 рр.

Знову використовуючи формулу 3.8. знайдемо прогнозні значення оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України Див. таблицю 3.7.

$$\hat{y} = a_0 + a_1 * t = 75104.20 + 397.37 * t. \quad (3.9.)$$

Таблиця 3.7

Розрахунок прогнозних значень оплати праці працівників інституту на основі лінійної функції тренду на 2020 – 2025 рр.

Рік	Умовне позначення	Розрахунок	Результат
1	2	3	4
2020	\hat{y}	$75104.20 + 397.37 * 7$	77885.80
2021	\hat{y}	$75104.20 + 397.37 * 8$	78283.17
2022	\hat{y}	$75104.20 + 397.37 * 9$	78680.54
2023	\hat{y}_0	$75104.20 + 397.37 * 10$	79077.91
2024	\hat{y}_1	$75104.20 + 397.37 * 11$	79475.29
2025	\hat{y}_2	$75104.20 + 397.37 * 12$	79872.66

Графічно дана динаміка відображена на рис. 3.5.

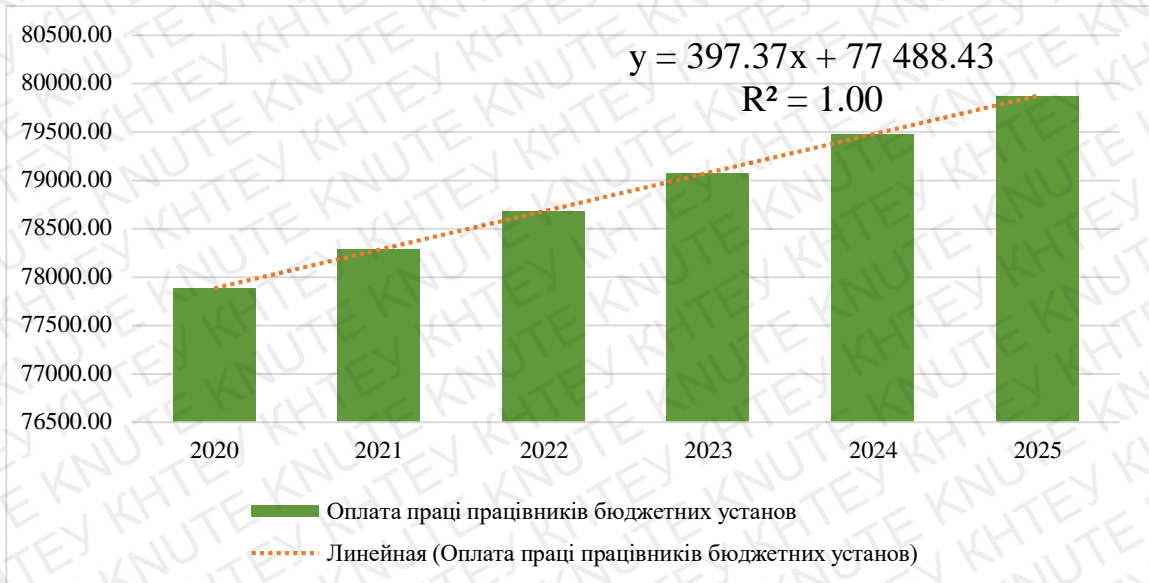


Рис. 3. 5. Динаміка прогнозних значень оплати праці працівників Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України

Отже, за даними проведеного прогнозу прослідковується тенденція до зростання видатків на оплату праці, проте дані зміни будуть незначними, адже в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в країні бюджетна установа не може планувати значне збільшення як надходжень так і видатків, що необхідні на виконання її функцій. Звісно основна увага буде приділена захищеним статтям.

ВИСНОВКИ

На сьогоднішній день успішне та ефективне функціонування бюджетних установ та фінансове забезпечення оплати праці є нерозривним та взаємопов'язаним поняттям, оскільки до категорії бюджетних працівників, які отримують заробітну плату з казни держави, відносяться: педагоги, вчителі, наукові працівники, лікарі, працівники правоохоронних органів та митної служби, працівники служб соціального захисту та інші працівники державних установ

У науковій літературі є кілька десятків трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними поглядами дослідників.

Проаналізувавши визначення заробітної плати різними науковцями можемо визначити, що це елемент фінансування видатків на оплату праці, що впливає на фінансовий результат установи сектору загального державного управління.

Стабільний економічний розвиток країни неможливий без підвищення рівня життя громадян України, забезпечення їх першочергових та духовних потреб на високому рівні. На сьогодні проблема оплати праці та її обліку в бюджетних установах стала першочерговим завданням, яке потребує негайного вирішення.

Важливим є визначення умов і розмірів оплати праці працівників юридичних осіб, що фінансуються з бюджету, визначаються КМУ за погодженням з відповідними всеукраїнськими професійними спілками та регулюються Трудовим кодексом України.

На сьогодні в Україні застосовується два підходи до оплати праці в бюджетній сфері:

— на основі Єдиної тарифної сітки. Чинна Єдина тарифна сітка, затверджена постановою Кабінету Міністрів України «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати

праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30 серпня 2002 р. №1298.

— на основі схем посадових окладів відповідно до спеціальних нормативно-правових актів, затверджених постановами Кабінету Міністрів України.

Державно установа «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України» має у своїй структурі 18 наукових підрозділів, клініку піддослідних тварин, наукову бібліотеку, фонд якої становить близько 50 тисяч примірників вітчизняних і зарубіжних видань. У штаті Інституту 303 фахівця, з них 184 науковця (з яких 31 доктор і 64 кандидати наук).

Протягом аналізованих років прослідковується, що надходження ЄСВ до бюджету збільшується пропорційно до збільшення мінімальної заробітної плати. Станом на 01.09.2020 мінімальний обсяг ЄСВ становить 1100 грн, адже відбулося збільшення МЗП до 5000 грн.

Сама структура фінансування фактично стабільна, зокрема у 2017 та 2018 роках кошти загального фонду становили 94%, а спеціального 6%, у 2019 році ситуація дещо змінилася і доходи загального фонду у загальній сумі становили – 93%, а спеціального фонду – 7%, хоча в цілому, як уже зазначалося, загальну структуру фінансування можна вважати незмінною, принаймні її зміна не є суттєвою.

Сумарно загальний фонд кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України у 2019 році порівняно з 2018 збільшився на 9190 тис. грн (94,8%), а спеціальний на 1 306 тис. грн.

Тобто у 2017 році загальний обсяг видатків на оплату праці в загального фонду в 2017 році становили 67 259 тис. грн., а спеціального – 30 284 тис. грн., у 2018 році відбулося їх скорочення до 63 136 тис. грн., а спеціального – 29 820 тис. грн., а у 2019 році – 64 741 тис. грн та 35 427 тис. грн. відповідно.

Різні підходи до оплати праці працівників державного сектору в інших країнах залежать від рівня державного регулювання економіки цих країн та системи організації державної служби.

В економічно розвинених країнах розміри посадових окладів, а також усіх передбачених надбавок до заробітної плати державних службовців в основному встановлюються законодавством та є досить прозорими для суспільства. Рівень оплати залежить від посади, стажу та рангу службовця. При цьому система оплати праці у державному секторі часто відрізняється від системи оплати праці у комерційному секторі.

Державний загальнонаціональний мінімум заробітної плати існує у багатьох європейських країнах, серед яких виділимо Францію, Іспанію, Бельгію, Португалію. Не встановлюється МЗП у Німеччині, Італії, Швейцарії, Австрії, Норвегії, Данії та Ірландії. У деяких країнах постанову про зміну рівня МЗП приймається спеціальними галузевими радами. У Бельгії та Греції діє проміжна модель, за якою МЗП визначається у загальнонаціональних колективних угодах, які укладаються щорічно.

Необхідно державне регулювання фонду оплати праці робітників зазначених сегментів, що забезпечить додержання оптимальних пропорцій між оплатою простої і складної праці, при цьому перегляд МЗП повинен супроводжуватися відповідним змінюванням фонду оплати праці з метою збереження оптимального рівня диференціації оплати праці.

За даними проведеного прогнозу прослідковується тенденція до скорочення надходжень та видатків загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України та зростання видатків на оплату праці, проте дані зміни будуть незначними, адже в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в країні бюджетна установа не може планувати значне збільшення як надходжень так і видатків, що необхідні на виконання її функцій. Звісно основна увага буде приділена захищеним статтям.

Список використаних джерел

1. Конституція України: Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI від 8 липня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
3. Кодекс законів про працю України; Кодекс України; Закон, Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
4. Конвенція про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються № 131, від 3 червня 1970 р. [Електронний ресурс] / Міжнародна організація праці. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/993_149.
5. О системе оплаты труда в бюджетной сфере – Закон Республики Молдови № 355 от 23.12.2005. – Monitorul Oficial. – 03.03.2006. – Nr. 35-38.– Ст. 148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=2&id=315367>
6. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. № 228 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.01.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
8. Про бюджетну класифікацію та її запровадження // Наказ Міністерства фінансів України від 27.12.01 р. № 604. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#n16>

9. Про відпустки Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>
10. Про Державний бюджет України на 2019 рік Закон України; Бюджет, Розподіл, Перелік від 23.11.2018 № 2629-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>
11. Про Державний бюджет України на 2020 рік Закон України; Бюджет, Розподіл, Перелік від 14.11.2019 № 294-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>
12. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету // Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>
13. Про затвердження Інструкції про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду соціального страхування України // Постанова від 28.12.1994 № 44 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0032-95#Text>
14. Про затвердження Порядку касового виконання державного бюджету за видатками: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>
15. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (Форми N П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7) від 05.12.2008 № 489 // Держкомстат України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>
16. Про оплату праці Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>

17. 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; Ставки від 30.08.2002 № 1298 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF#Text>

18. Про публічні закупівлі: Закон України від 15.09.2017 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551

19. Про схвалення Концепції з управління ліквідністю на 2020—2023 роки та затвердження плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету міністрів України від 4 листопада 2020 р. № 1375-р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/npras/pro-shvalennya-konserciji-i-z-upravli-a1375r>

20. Публічний Звіт Голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2019 рік. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%20%D0%93%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%92%D0%98%202020pdf.pdf>

21. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/docs/Agreement/AA_Body_text.pdf

22. Офіційний сайт Верховної Ради України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.rada.gov.ua

23. Офіційний сайт Державної Казначейської служби України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

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

25. Офіційний сайт Державної Фіскальної інспекції України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
26. Офіційний сайт для бюджетних установ України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ukrbudget.ru/>
27. Офіційний сайт ДУ "Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеева НАМНУ" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.health.gov.ua/>
28. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
29. Белова Н., Бобро А. Справжній бух облік / Н. Белова, А. Бобро – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с
30. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 7-е вид., доповн. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
31. Гірняк О. М. Менеджмент : підручник [для студентів вищих закладів освіти] / О. Гірняк, П. Лазановський. – Л. : Магнолія плюс, 2004. – 352 с.
32. Головачова А. Зарубіжний досвід правового регулювання оплати праці державних службовців / Підприємництво, господарство і право 9/2017 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://pgr-journal.kiev.ua/archive/2017/9/17.pdf>
33. Горин В. Зарубіжний досвід державного фінансового забезпечення виробництва культурних благ / В. Горин // Світ фінансів – 2009. – №2. – С. 155-160 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25847/1/%d0%93%d0%be%d1%80%d0%b8%d0%bd%20%d0%92..pdf>
34. Горицька Н. Виплата заробітної плати: строки і відповідальність / Н. Горицька // Заробітна плата. – 2006. – № 3. – С. 18–24.

35. Грабова Н.М. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях 2000. / Н.М. Грабова, В.Н. Добровський, [под ред. Н.В. Кужельного]. – К.: А.С.К., 2001. – 624 с.
36. Грішнова О. А. Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник / О. А. Грішнова. – 5-те вид., оновлене. – К. : Знання, 2011. – 390 с.
37. Доценко І. О. Зарубіжний досвід фінансового забезпечення соціального захисту населення / І. О. Доценко, Р. С. Курічно // Фінансовий простір – 2015. – № 2 (18) – С. 322-325.
38. Жулина Е. Г. Европейские системы оплаты труда / Е. Г. Жулина, Н. А. Иванова. – Електронний ресурс – Режим доступу: <http://cozap.com.ua/text/19857/>
39. Ляш О. І. Соціально-економічні засади оплати праці в Україні та за її межами / О. І. Ляш та М. В. Дошак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2007. – Вип. 17.4. – С. 165–168.
40. Іовхімчук Н. В. Інформаційне забезпечення в управлінні персоналом / Н. В. Іовхімчук // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Культура і соціальні комунікації. – 2010. – Вип. 2. – С. 66-74. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoaksk_2010_2_10
41. Канєва Т. В. Видатки бюджету як інструмент суспільного розвитку [Електронний ресурс] / Т. В. Канєва // Економічний вісник університету. – 2020. – Вип. 44. – С. 172-179. – Електронний ресурс – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escvu_2020_44_26
42. Канєва Т. В. Економічна сутність фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ / Т. В. Канєва, А. К. Думікян // Економічний вісник університету. – 2016. - Вип. 31(1). – С. 235-241. – Електронний ресурс – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escvu_2016_31%281%29_36
43. Канєва Т.В Бухгалтерський облік у бюджетних установах : Навч.посібник / Т. В. Канєва. — К. : Книга, 2004. –180 с.

44. Карпа М.С. Особливості розрахунків з оплати праці та шляхи їх оптимізації / М.С. Карпа // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених – Л.: Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – с. 111-113
45. Кім Г.С. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 480 с
46. Колот А. М. Зарубіжний досвід матеріального стимулювання персоналу / А. М. Колот // Україна: аспекти праці. –2011. – №1. – 28 с.
47. Колот А. Теоретико-методологічні аспекти класифікації і змісту функцій заробітної плати КНЕУ Оплата праці – 2010 – Електронний ресурс – Режим доступу: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/11668/15-19.pdf?sequence=1>
48. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / К. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. – №6. – С. 9-16.
49. Кроленко А.В. Зміст та напрямки подальшого реформування оплати праці у перехідній економіці України // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна . Економічна серія.– 2003.– №580.– С.49–51.
50. Кроленко А.В. Індивідуалізація заробітної плати як елемент нового мотиваційного механізму ефективної праці // Регіональні перспективи.– 2002.– №3–4 (22–23).– С.199–201
51. Кроленко А.В. Минимальная зарплата в системе организации оплаты труда в трансформационной экономике // Вісник Технологічного університету. Поділля. Економічні науки.– 2003.– №4.– С.174–176.
52. Кроленко А.В. Проблемы реформирования организации оплаты труда в условиях трансформационных преобразований в экономике // Вісник

Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Економічна серія.– 2002.– №575.– С.133–139.

53. Кроленко А.В. Экономико-правовые проблемы регулирования заработной платы на уровне фирмы // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Економічна серія. 2001.– №534.– С.124–130.

54. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навч. посіб.] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: 2004. – 476 с.

55. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / О.В. Лишиленко – К.: 2003. – с. 308-315

56. Лопушинский И. П. Публічна служба Німеччини: досвід для України / И. П. Лопушинский. – С. 48–54.

57. Матюх С. А. Особливості колективно-договірного регулювання заробітної плати в країнах ЄС / С. А. Матюх // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. – 2004. – № 6. – С. 222-227.

58. Михайленко О. В. Економічна сутність та аналіз заробітної плати / О. В. Михайленко // Агросвіт. – 2010. – № 2. – С. 46–49.

59. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах / М.В. Мудрик // Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій – с. 42-45

60. Науменко В. Словник термінів ринкової економіки / під заг. ред. В. І. Науменка. – К. : Глобус, 1996. – 272 с.

61. Олійник В. Оплата праці в державному секторі: термінологічний аспект В. Олійник // Проблеми і перспективи економіки та управління – 2016. – №3/7. – С. 56-65 – Електронний ресурс – Режим доступу: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1661/1/1578_IR.pdf

62. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко – [6-те вид., перероб. і доп.] – Х.: Фактор, 2008. – 528 с.

63. Палеха Ю. И. Организация современной деловой коммуникации / Ю. И. Палеха. – К. : МАУП, 1996. – 164 с.

64. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2008. – № 9. – С. 17–21.
65. Пищуліна О. М. Нова ідеологія реформування заробітної плати: потреба та перспективи / О. М. Пищуліна // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 1. – С. 133–140.
66. Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н. В. Потриваєва, І. В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 243–249 . [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2014_1_45
67. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці // І.В. Саух – Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(19) – С.311–319 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4821/1/39.pdf>
68. Светуцьков І.С. Методи и модели социально-экономического прогнозирования : учебник и практикум для академического бакалавриата. В 2-х т. Т. 1. Теория и методология прогнозирования [Електронний ресурс] / И. С. Светуцьков, С. Г. Светуцьков. — М. : Издательство Юрайт, 2014. — 351 с. — Серия : Бакалавр. — [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.hse.ru/>
69. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: [Учеб. пособ.]. – 9-е изд., имз. и доп. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.
70. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати / О. Сліпачук // Заробітна плата. – 2007. – № 7. – С. 28.
71. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах / Н. М. Старченко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 329-333. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29_48

72. Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати / П. Л. Сук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С. 423-430. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2011_8_55
73. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2010. - 268 с
74. Тимош І. М. Економіка праці у 3 т. Т. 1 / редкол.: С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2008. – 864 с. 26. Тимош І. М. Економіка праці / І. М. Тимош. – Тернопіль : Астон, 2010. – 347 с
75. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку / Н.М. Ткаченко: Монографія – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.
76. Тонконог Т. Ю., Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямки її удосконалення / Т. Ю. Тонконог // Право і Безпека. – 2010. – № 2. – С. 170-175. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2010_2_39
77. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб; / Р.Л. Хом'як – Л.: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект - Захід”, 2003. – 820 с.
78. Храмов В. О. Основи управління персоналом: навч.-метод. посібн. / В. О. Храмов, А. П. Бовтрук. – К. : МАУП, 2001. – 112 с.
79. Цимбалюк С. Оплата праці працівників бюджетної сфери: проблеми та перспективи поліпшення Аспекти праці №3, 2012 – 10-15
80. Черноног Є. С. Державна служба: історія, теорія, практика : навч. посіб. / Є. С. Черноног. – К. : Знання, 2008. – 458 с.
81. Чугунов І. Фінансові ресурси державного сектора економіки [Електронний ресурс] / І. Чугунов, Г. Кучер // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2019. - № 3. - С. 40-52. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2019_3_6

82. Чугунов І. Я. Основні напрями подальшого розвитку програмно-цільового методу планування бюджету/ І. Я. Чугунов, І. Ф. Книщенко // Наукові праці НДФІ. - 2009. - Вип. 4. - С. 3-11. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2009_4_2

83. Чугунов І.Я. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету / І.Я. Чугунов, І.В. Запаріна // Фінанси України. – 2008. – № 5. – С. 3–14.

84. Шаповал А. С. Методика економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ / А. С. Шаповал // Молодий вчений. - 2016. - № 3. - С. 234-238. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_3_56

85. Швайка Л. А. Державне регулювання економіки [Текст] : підручник / Л. А. Швайка. - К. : Знання, 2008. - 462 с. - (Серія "Вища освіта XXI століття")

86. Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки / Л. М. Яременко // Економічний вісник університету : зб. наук. пр. Переяслав-Хмельницького держ. пед. ун-ту ім. Г. Сковороди. – 2010. – №15/1. – С. 187–190

ДОДАТКИ