

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

(повне найменування вищого навчального закладу)

Економіки та менеджменту

(назва факультету)

Бухгалтерського обліку та аудиту

(повна назва кафедри)

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до дипломного проекту (роботи)

Магістра

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему: Облік і аудит розрахунків з оплати праці працівників бюджетних установ

(на прикладі Гусятинський коледж ТНТУ ім. І. Пулюя)

Виконав: студент(ка) 6 курс, групи ПОм-61

напряму підготовки (спеціальності)

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Кравець І.П.

(прізвище та ініціали)

Керівник

к.е.н., доц. Кравчук Н.В.

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

к.е.н., доц. Співак С.М.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	7
1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку бюджетних установ та його завдання.....	7
1.2. Принципи і методи фінансування бюджетних установ.....	12
1.3. Економіко-правове забезпечення нормативної бази регулювання обліку розрахунків з оплати праці.....	18
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	28
2.1. Організація обліку праці та заробітної плати.....	28
2.2. Облік нарахування заробітної плати, податкової соціальної пільги та утримань.....	39
2.3. Розрахунок лікарняних і відпускних в бюджетній установі.....	43
Висновки до розділу 2.....	49
РОЗДІЛ 3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЮ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	50
3.1. Завдання аналізу кошторису бюджетної установи.....	50
3.2. Основи проведення комплексу контрольних заходів у бюджетних установах.....	53
Висновки до розділу 3.....	57
РОЗДІЛ 4 ДІАГНОСТИКА РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ГУСЯТИНСЬКОГО КОЛЕДЖУ ТНТУ ІМ. І. ПУЛЮЯ.....	58
4.1. Аналіз забезпеченості установи кадрами та організації праці.....	58
4.2. Аналіз фонду заробітної плати та розрахунків з персоналом.....	62
Висновки до розділу 4.....	67

РОЗДІЛ 5 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСТАНОВИ ГРОШОВИМИ КОШТАМИ.....	68
5.1. Аналіз складу і структури видатків.....	68
5.2. Аналіз результатів діяльності бюджетної установи.....	73
Висновки до розділу 5.....	77
РОЗДІЛ 6 ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	79
6.1. Організація охорони праці на підприємстві.....	79
6.2. Аналіз складових потенційної небезпеки, оцінка рівня події та визначення безпосередньої причини події.....	81
6.3. Основні заходи щодо підвищення стійкості роботи, які здійснюються на об'єкті завчасно, за сигналами оповіщення ЦЗ та при раптовому виникненні НС.....	83
Висновки до розділу 6.....	85
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	86
БІБЛІОГРАФІЯ.....	91
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Особливістю здійснення бухгалтерського обліку у бюджетних організаціях є те, що він чітко регулюється державою у всіх аспектах, зокрема виплати заробітної плати, здійснення нарахування та утримань податків та єдиного внеску, відображення руху коштів, визнання та оцінка доходів та витрат тощо. З погляду на контроль з боку держави процедури бухгалтерського обліку мають здійснюватись систематично у розрізі кожного контрагента та надавати для зовнішніх і внутрішніх користувачі необхідну інформацію.

Бюджетна сфера є дуже різноманітною, і покликана задовольняти соціально-економічні потреби населення через надання державою або органом місцевого самоврядування необхідних послуг, тобто метою їх діяльності є не отримання прибутку, а задоволення потреб населення відповідно до його запитів. Діяльність бюджетних установ проводиться за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів.

Бухгалтерський облік регламентується нормативно-правовими актами держави, через закон України «Про бухгалтерський та фінансову звітність в Україні», накази та розпорядження Кабінету Міністрів України та Держаної казначейської служби.

Окремі бюджетні установи мають можливість здійснювати свою діяльність, як за бюджетні кошти, так і кошти отримані нею від надання свої послуг у порядку, що регламентуються державою, тому бухгалтерський облік має свою специфіку. Вона полягає у тому, що установі за даними бухгалтерського обліку необхідно здійснювати постійний контроль за отриманими асигнуваннями, власними надходженнями та їх використанням. Не допускати виникнення дебіторської чи кредиторської заборгованості.

Теоретичні основи та практичні питання застосування бухгалтерського обліку у бюджетних установах та організаціях, а також його методологія відображена у працях: П.Й. Атамаса, О.П. Гаценка, А.М. Герасимовича,

Р.Т.Джоги, О.В. Дишканта, Г.Г. Кірейцевої, А.М. Кузьмінського, М. В. Кужельногом, С.О. Левицької, Л.Г.Ловінської, С. В. Свірко, В.В. Сопко, Н.І. Сушко, І.Т. Ткаченка та інших.

Основи здійснення та методики контролю за достовірністю ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах знайшли своє місце у працях М. Т. Білухи, Є.В. Калюги, П.Ф.Коваля, А.М. Любченко, Є.В. Мниха, Н.І.Рубан, О.О.Чечуліної, В.О. Шевчука та інших вчених.

Враховуючи зміни які відбуваються у багатьох сферах нашої держави та зважаючи на наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених із цієї проблематики, слід вказати на цілу плеяду невирішених питань та дискусійних положень через наближення вітчизняної практики бухгалтерського обліку до міжнародного досвіду ефективності використання бюджетних коштів.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення теоретичних підходів до застосування положень бухгалтерського обліку та контролю у діяльності бюджетних установ, а також у розробці рекомендацій щодо відображення інформації про використання активів установи.

Відповідно до мети у роботі визначено ряд завдань, які спрямовані на її досягнення:

- розглянути особливості діяльності бюджетних установ та визначити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку;
- критично оцінити стан та перспективи нормативно-правового забезпечення обліку бюджетних установ;
- вивчити методику обліку нарахування та виплати заробітної плати;
- дослідити теоретико-методологічні аспекти обліку бюджетних установ на стадіях аналітичного та синтетичного узагальнення інформації;
- оцінити організацію внутрішнього контролю в бюджетних установах.

Об'єктом дослідження є господарські операції Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних положень із обліку та аудиту заробітної плати Гусятиснького коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя.

Методи дослідження. Вивчення об'єкта дослідження проводиться на основі діалектичного методу, за допомогою якого господарські операції установ бюджетної сфери розглядаються у нерозривному зв'язку та розвитку. Системний підхід дає змогу дослідити бухгалтерський облік бюджетних установ, як функціональну складову системи управління, яка формує інформаційне середовище для прийняття рішень. Використання методів аналізу та синтезу забезпечило можливість вивчення методики проведення фінансово-господарського аудиту з урахуванням специфіки проведення господарських операцій. Наукові методи індукції та дедукції дали змогу вивчити та удосконалити обліково-аналітичне забезпечення розрахунків із заробітної плати у бюджетних установах.

Інформаційну базу дослідження становлять монографічні видання, наукові статті, облікова інформація та фінансова звітність, законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій у бюджетній сфері.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони формують підґрунтя для дослідження і практичного розв'язання проблем удосконалення обліку, аналізу й аудиту та ефективності його використання з урахуванням вітчизняних вимог стандартів та з використання сучасних інформаційних технологій.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, шести розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку бюджетних установ та його завдання

Бюджетними є установи та організації господарська діяльність яких фінансується за кошти державного або місцевого бюджету, які мають відповідний статус згідно статутних та інших документів, а також засновником яких виступає відповідний державний орган або орган місцевого самоврядування. До бюджетних установ відносяться соціально-орієнтовані організації та установи, зокрема: школи, дитячі садки, навчальні заклади різних рівнів акредитації, установи охорони здоров'я, тощо. Такі бюджетні установи відносяться до суб'єктів господарювання не виробничої сфери.

Бухгалтерський облік в таких установах регулюється законодавством про бюджетний процес та нормативно-правовими документами по організації і веденню бухгалтерського обліку в установах Міністерства фінансів України (МФУ) та Державної казначейської служби.

З погляду керівника установи організація бухгалтерського обліку – це здійснення управління процесом обліку господарських операцій, яке забезпечує контроль за рухом її активів та вчасне виконання зобов'язань, відповідно до законодавства.

На сьогоднішній день сам термін «організація» має різні понятійні відтінки. У найпоширенішому значенні це упорядковане функціонування певної системи елементів. Із погляду наукової літератури «організацію бухгалтерського обліку» визначають, як систему впорядкованих дій із складання та ведення облікових реєстрів і первинних носіїв облікової

інформації для досягнення поставленої мети, а також організацію облікового процесу через облікову політику установи.

Для розуміння поняття бюджетна установа чи організація, а також організації облікового процесу необхідно розглянути термінологію, яка визначена у окремих нормативно-правових актах та застосовується в державному секторі, що знайшло своє відображення у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення окремих термінів за нормами законодавства

Термін	Визначення	Акт законодавства, яким визначено
Бюджетні установи	«...Органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими»	Ч. 1 ст 2 БК
Бухгалтерський облік	«...Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень»	Ст. 1 Закону № 996
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	«...Нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам»	Ст. 1 Закону № 996
Облікова політика	«...Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності»	Ст. 1 Закону № 996 [2]
	«...Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для складання та подання фінансової звітності»	4 П. 4 розд. I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541

Розглянувши наведені поняття визначені у нормативних документах, можна відзначити, що у наведених законодавчих актах поняття «організація бухгалтерського обліку» не визначено, однак питання організації

бухгалтерського обліку відображено у розділі II Закону № 996, який регулює питання бухгалтерського обліку в державному секторі.

З урахуванням вищевикладеного, організацію облікового процесу у бюджетних установах можна розглядати, як систему методів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку. Одночасно із цим, слід відзначити, що Атамас П.Й. зазначає: бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції [12].

До організаційних особливостей ведення обліку у бюджетних установах належать:

- контроль виконання кошторису видатків;
- бухгалтерський облік касових і фактичних видатків;
- чіткий бухгалтерський облік за статтями бюджетної класифікації;
- дотримання вимог нормативно-правових актів;
- специфіка бухгалтерського обліку залежно від діяльності установи або організації [5].

Упорядкування підходів щодо організації бухгалтерського обліку та приведення його до уніфікації здійснюється через прийняття відповідних законів та інструкцій. Так Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» забезпечує єдині засади його здійснення для всіх суб'єктів незалежно від форм власності. Для бюджетних установ визначено, що «порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державною казначейською службою України відповідно до законодавства» [35].

Державна казначейська служба України розробляє план рахунків бухгалтерського обліку, порядок його застосування та інструкцію з обліку наявності та використання коштів, основних засобів, запасів, видатків, валютних операцій, проведення інвентаризацій, складання звітності тощо. Суворе регламентація обліку методологічно забезпечує єдність та

порівнюваність показників установ різних галузей бюджетної сфери, а також можливість отримання зведених показників для контролю виконання кошторисів.

Процес здійснення бухгалтерського обліку та забезпечення контролю за доходами та видатками, а також по виконанню кошторисів, подання та складання звітності покладається на бухгалтерію. У бюджетних установах використовують два напрямки організації ведення бухгалтерського обліку:

- 1) бухгалтерії окремих установ;
- 2) централізовані бухгалтери.

Бухгалтерський облік у бюджетних правовідносинах покликаний здійснювати відображення усіх господарських операцій щодо доходів та витрат та повноти виконання кошторису за загальним фондом та спеціальним фондом, а також забезпечити підготовку та надання узагальнених даних у звітності, виявлення понадпланових витрат.

За дотримання правил бюджетної дисципліни і правильну організацію бухгалтерського обліку в установах відповідальність несуть керівник установи і головний бухгалтер [43].

Достовірність та співставність облікових показників у системі бюджетного обліку створюється через бюджетну класифікацію доходів та видатків. Бюджетна класифікація доходів та видатків здійснюється на основі групування доходів і видатків за однорідними ознаками [50].

Бюджетна класифікація має організуюче і правове значення. Перше полягає у тому, що вона дає змогу однаково обраховувати доходи і витрати, складати звітність, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці. Правове значення бюджетної класифікації полягає в тому, що показники доходів і витрат, передбачені у бюджеті і вказані у відповідних підрозділах класифікації, фінансовими планами, обов'язковими для виконання на всіх рівнях управління.

Коди відомчої класифікації надано головним розпорядникам

бюджетних коштів. Тим самим визначається галузь, до якої належить установа.

Коди видатків установи за економічною класифікацією використовуються при складанні кошторисів, тобто розпису доходів і видатків, а також при вивченні аналітичного обліку фактичних її видатків.

Бюджетні кошти на утримання та функціонування установи надаються при наявності затвердженого кошторису витрат та доходів, тобто кошторис це документ, який показує планові отримання доходів та передбачає обсяги витрат за відповідними статтями. Асигнування, які заплановані у кошторисах є граничними, тобто перевитрати коштів понад заплановані дозволяється здійснювати тільки при внесенні змін до кошторису або за рахунок економії коштів по відповідних статтях через їх перерозподіл. Форма кошторису, основні показники, за якими він складається регламентується Державною казначейською службою за відповідною галуззю або вищестоящою організацією.

У формі кошторису передбачено два розділи: доходи і видатки. Розділ доходів передбачає відображення надходжень із бюджетів (бюджетних асигнувань) і власних надходжень (позабюджетних коштів). Розділ видатків відображає здійснення видатків за рахунок бюджетних коштів та витрат, які здійснюються із власних коштів.

За основу розрахунків доходів у кошторисі беруться дані про заплановані обсяги із надання платних послуг та інші розрахункових показників (площа приміщень, що здається в оренду; місця у гуртожитках або інші показники), а також розрахований розмір оплати на одиницю показника, у відповідності до законодавство з ціноутворення у бюджетній галузі.

На підставі розрахунку даних визначається сума дохідної частини кошторису на звітний період із врахуванням джерел їх надходження коштів, протягом звітного кварталу або умов роботи установи. Планування доходів повинно враховувати їх фактичне виконання за попередній звітний період (із

урахуванням звітних бухгалтерських даних), а також очікуване виконання у плановому періоді. Розрахунки доходів з кожного джерела утворення, а також зведення доходів, платежів і відрахувань до бюджету за всіма позабюджетними коштами з урахуванням їх залишку на початок року, додаються до кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

У видатковій частині кошторису визначено загальну суму видатків із розподілом таких витрат за статтями класифікації (поквартально), а також витрат за рахунок бюджетних асигнувань і позабюджетних коштів (окремо). Заплановані у кошторисі асигнування повинні забезпечити фінансування витрат установи у повному обсязі. Перевищення суми кошторисних витрат над обсягами надходження коштів, що надані установі, можливе лише за умови отримання доходів від діяльності установи, що залишається у її розпорядженні та можуть спрямовуватись на покриття перевищення видатків над доходами [8].

Отже, основною ознакою бюджетної установи чи організації є те, що свою діяльність вони здійснюють за рахунок бюджетних коштів, зокрема: державного або місцевого, а також частко можуть залучати кошти від надання послуг передбачених чинним законодавством. Видатки здійснюються установами відповідно до кошторисних призначень, відображених у кошторисі, як головного планово-фінансового документа установи, за кодами економічної класифікації.

1.2. Принципи і методи фінансування бюджетних установ

Основною діяльністю бюджетної установи є фінансування її діяльності за кошти державного або місцевих бюджетів. Проте на сьогоднішній день, установи можуть отримувати надходження за рахунок наданих послуг, гуманітарної або спонсорської допомоги, цільового фінансування програм інвесторами тощо.

Надходження коштів у розрізі джерел мають визначальне значення для

бюджетних установ так, як вони у подальшому визначають спрямованість подальшого скерування витрат за відповідними статтями та визначають принципи фінансування. Під поняттям «фінансування» слід розуміти напрямки надходження коштів для організації її основної діяльності.

Основні принципи фінансування передбачають:

- безповоротність надання коштів;
- цільове призначення наданих коштів;
- систематичний контроль за цільовим призначенням та використанням наданих коштів;
- обсягу фінансування пов'язаний із виконанням кошторису установи.

Враховуючи вищевикладене, можна сказати, що бюджетне фінансування нерозривно пов'язано із поняттям «розпорядник коштів». Розпорядники коштів це особи керівного складу, як центрального органу влади так, і безпосередні керівники установ, які розпоряджаються бюджетними коштами відповідно до наданих асигнувань наданих для забезпечення діяльності установи [11].

Розпорядники коштів поділяють на головних, які використовують надане бюджетне асигнування на безпосереднє утримання установ, а також надають кошти для нижчестоящих організацій, тобто нижчих розпорядників. Нижчих розпорядників можна поділити на два рівні: другого і третього. Розпорядники другого рівня це керівники, які одержують асигнування не тільки своєї установи, а й здійснюють перерахування коштів до підвідомчої установи. Розпорядники третього рівня можуть використовувати відповідні асигнування тільки на безпосереднє обслуговування своєї установи, рис. 1.1.

Незважаючи на рівень розпорядника коштів, вони зобов'язані складати кошториси доходів і видатків, та надавати їх на погодження до вищестоящої структури, який після погодження в одному примірнику надається до органів казначейської служби відповідного рівня [21, с. 211].

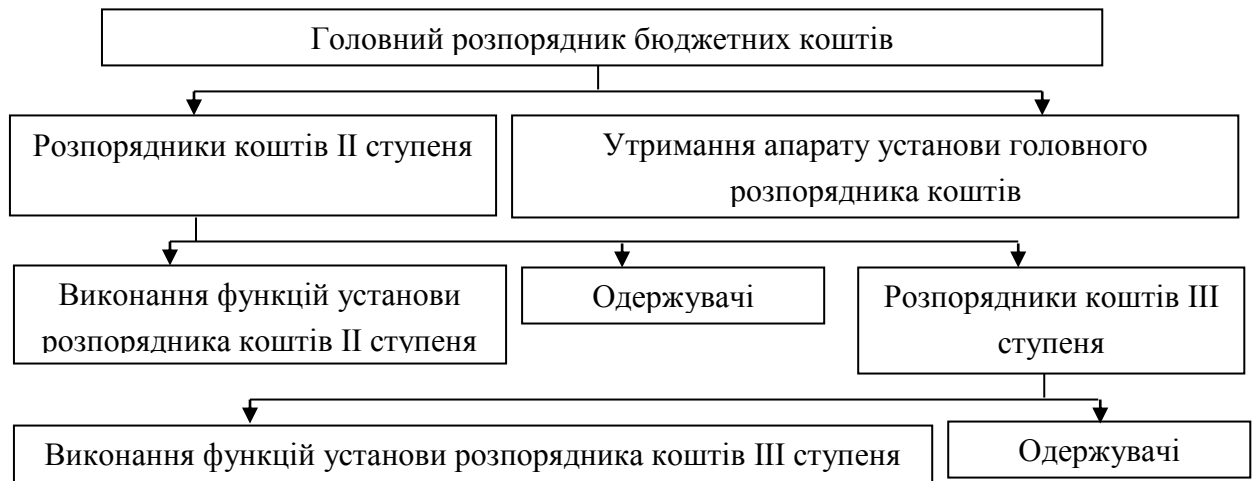


Рис. 1.1. Організаційна структура розпорядників бюджетних коштів

Фінансування доходів і витрат здійснюється тільки після надання затвердженого кошторису Державній казначейській службі відповідного рівня. Фактично процедура здійснюється у послідовності відображеній на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Система фінансування бюджетних установ за відомчою структурою

Фінансування установ відомчої структури проводиться через бюджетні рахунки із використанням рахунків в уповноважених банках. При проведенні фінансування органами казначейства поточні банківські рахунки бюджетних установ закриваються, проте розпорядникам відкривають реєстраційні рахунки в територіальних органах казначейської служби, рис. 1.3 [28].

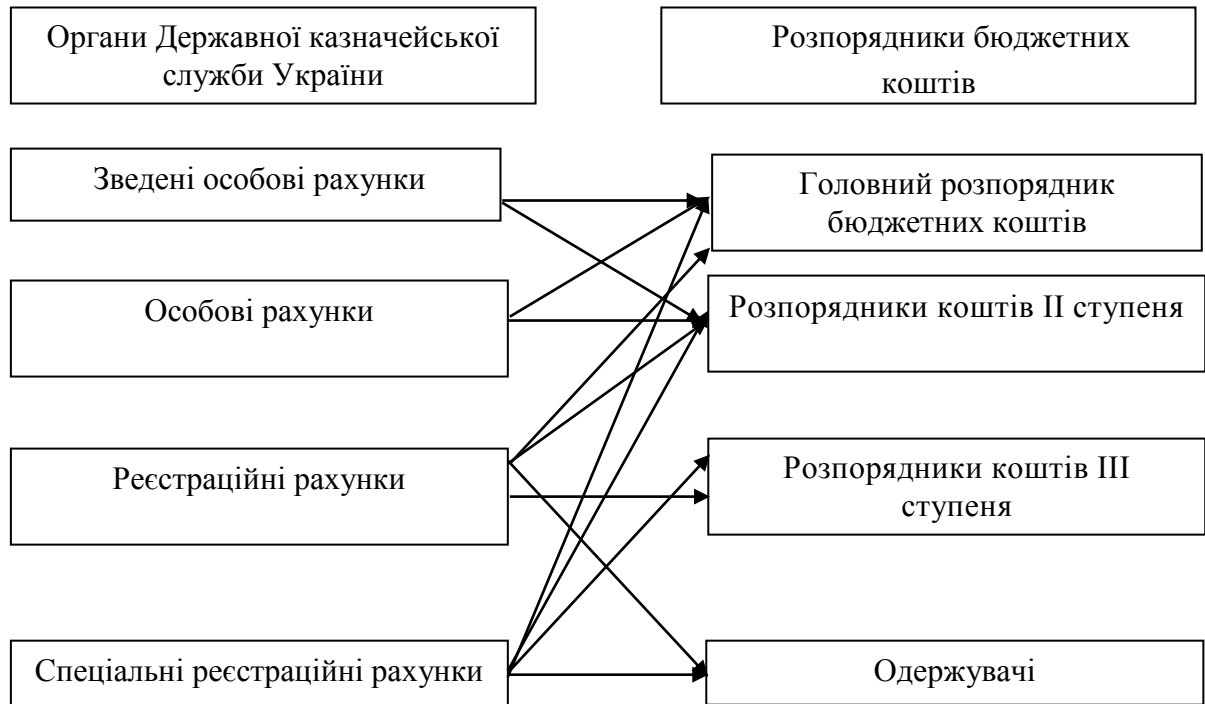


Рис 1.3. Розподіл рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

Реєстраційні рахунки ведуться у розрізі кодів класифікації терміном на бюджетний період. Крім, бюджетного фінансування, джерелом фінансування установ є позабюджетні надходження, тобто доходи, отримані установою як плата за надані послуги, продукцію, виконані роботи. Кошти отримані установою від такої діяльності є додатковим джерелом її фінансування. Витрачання таких коштів здійснюється виключно за їх цільовим призначенням. Вони обліковуються та зберігаються окремо від основної суми асигнувань [46].

Для обліку бюджетного фінансування та відображення руху коштів на

рахунках їх розпорядників у банках планом рахунків призначені синтетичні рахунки:

7011 «Бюджетні асигнування»;

2211 (2221) «Готівка у національній валюті».

6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів».

Аналітичний облік доходів бюджету ведеться у спеціальних регістрах, які ведуться протягом одного року:

- картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Для кожного коду функціональної класифікації видатків відкривають окрему книгу. Записи у ці регістри здійснюють на підставі виписок банку з поточних рахунків за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Кошти наявні на рахунку установи обліковуються на рахунку 2311 «Поточні рахунки в банку», який ведеться усіма установами незалежно від її рівня. Це активний грошовий рахунок.

Облік коштів за дебетом чи кредитом рахунку 2311 ведуть на підставі банківських виписок наданих банківськими установами з поточних рахунків на кожне перше число звітного місяця. До банківської виписки обов'язково підшиваються первинні документи по рух коштів на такому рахунку.

Особливістю відображення операцій у бухгалтерському обліку на підставі банківських виписок є те, що суми у ній відображаються у форматі, як ведеться бухгалтерський облік у банківській установі, тобто вони мають для банку, тобто надходження коштів на рахунок установи зазначається за кредитом, а списання – за дебетом рахунку. У обліку бюджетної установи операція відображається навпаки.

Отримання готівки бюджетною установою здійснюється через банк на

підставі грошових чеків з рахунків, відкритих на ім'я органів Державної казначейської служби.

Для ведення бухгалтерського обліку наявних готівкових коштів та їх відображення їх руху призначено рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». Операції по руху коштів відображаються в «Накопичувальних відомостях руху коштів загального фонду в органах ДКСУ (установах банку)» типової форми ф.№381 (бюджет) та відображаються у меморіальному ордері № 2, який ведеться за кожним реєстраційним рахунком окремо. Аналітичний облік ведеться у розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами функціональної класифікації.

Як правило готівкові розрахунки у бюджетних установах досить рідкісні, тому бюджетні установи, як більшість підприємства проводять у безготівковій формі. Вільні обігові кошти відповідно до нормативно-правового забезпечення у обов'язковому порядку зберігаються на рахунках банківських установ або спеціальних (реєстраційних) рахунках у підрозділах казначейської служби.

Розрахунки у безготівковій формі здійснюють за допомогою платіжних доручень, які при здійсненні сплати готують у двох примірниках та надаються до банківських установ, перший примірник залишається у банку, а другий з відміткою банку про здійснення операції в установі.

Розрахунки платіжними дорученнями через органи казначейської служби мають свою специфіку, зокрема першою з них є те, що функцію обслуговуючого банку здійснює казначейська служба. Порядок проведення розрахунків у безготівковій формі через органи казначейської служби наведено на рис. 1.4.

Облік руху коштів у безготівковій формі за коштами загального фонду відображають у меморіальному ордері №2 типової форми ф. №381 (бюджет) та за коштами спеціального фонду у меморіальному ордері №3 типової форми №382 (бюджет).

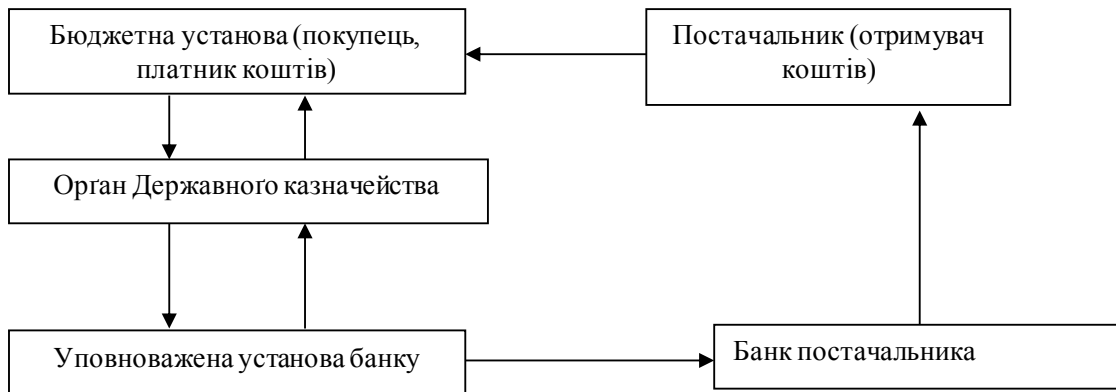


Рис 1.4. Послідовність розрахунків платіжними дорученнями через органи Державної казначейської служби України

При здійсненні таких операцій у розрізі субрахунків складається окремий меморіальний ордер, а також відображають у накопичувальних відомостях на підставі банківських виписок банку, в виписок із казначейської служби із відповідними первинними документами. У кінці місяця обороти по таких меморіальних ордерах заносять окремим рядком у книгу Журнал-головна.

1.3. Економіко-правове забезпечення нормативної бази регулювання обліку розрахунків з оплати праці

Основним законом, яким зобов'язані керуватись усі посадові особи установ та організацій є Конституція, у статтях якої визначено: кожна людина має право на працю, відпочинок, соціальне забезпечення, безпечні умови праці та належну оплату праці, не нижче законодавчо встановленого розміру. Конституцією захищається право громадянина на своєчасне отримання винагороди за свою працю. «Держава повинна створювати необхідні громадянам для повної реалізації своїх прав умови, гарантувати рівні можливості у виборі професії та роду діяльності, реалізувати програми професійно-технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб» (ст. 43-46) [39].

З наведеного у основному законі країни, можна сказати, що

становлення відповідного рівня заробітної платні є однією з основних соціально-економічних категорій яка не тільки регулюється державою, а є і джерелом доходів значної частини населення, за винятком самозайнятих осіб та приватних підприємців, які не використовують у своїй діяльності працю найманих робітників.

На сьогоднішній день заробітна плата виступає складною економічною категорією, і її слід розглядати із різних точок погляду. Вона виступає як певний елемент ринку праці у вигляді ціни товару, бо працівник фактично продає робочу силу, і для нього це дохід, а роботодавця – елемент витрат. Заробітна плата із погляду держави є об'єктом для оподаткування та наповнення пенсійного фонду та державного бюджету.

Аналізуючи Закон України «Про оплату праці» [30], доцільно відзначити, що під заробітною платою розуміють винагороду розраховану у грошовому виразі, яку виплачує власник або уповноважений від його імені орган працівнику за виконаний ним певний об'єм роботи або виконання функцій та, яка зафіксована у трудовому або колективному договорі.

Сума мінімальної заробітної плати регулюється державою відповідно із статтею 8 Закону України «Про оплату праці».

На підприємствах, установах чи організаціях заробітна плата містить наступні складові частини:

- основну;
- додаткову;
- інших заохочувальні та компенсаційні виплати.

Отже, фонд оплати праці та ефективне використання трудових ресурсів є складною та важливою обліковою категорією, так як заробітна плата зазвичай є єдиним джерелом доходів працівників, а для роботодавців це свого роду витрати, і у той же ж час засіб мотивації працівників до розв'язання поставлених завдань.

Багато науковців, які вивчають бухгалтерський та фінансовий облік в своїх працях і дослідженнях значну увагу приділяють темі оплати праці, рис.

1.5.

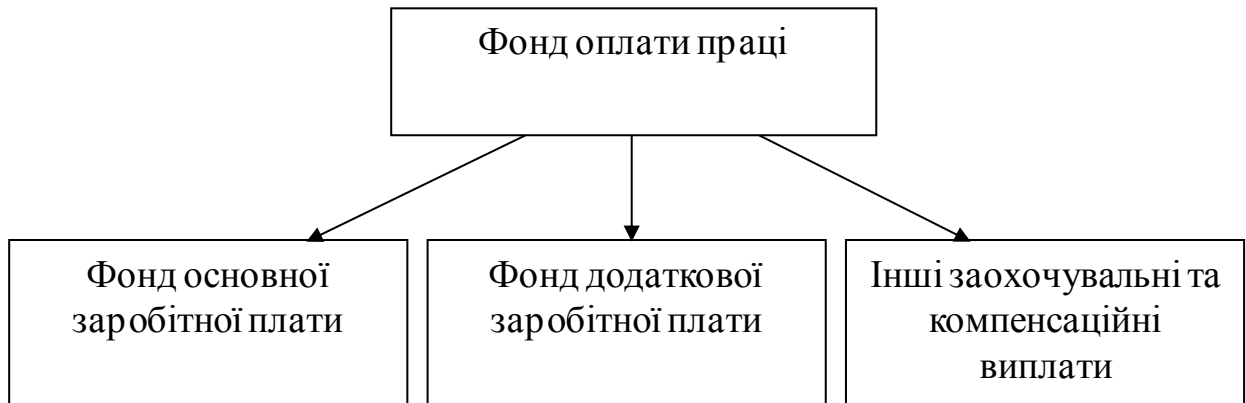


Рис. 1.5. Структура фонду оплати праці

Наприклад, К. Маркс [52] розглядає оплату праці, як відображення перетворення вартості і ціни робочої сили найманого працівника. Пошерстник Е.Б. [65] визнає заробітну плату, як частиною вартості, яка виражена в грошовій формі, що видається працівникові за створений працею продукт.

Оганян Г.А. трактує заробітну плату як плату, отриману власником робочої сили за пророблений обсяг праці, або ціну, виплачену йому за використання робочої сили працівника, що визначено внеском працівника у загальний фонд праці.

Виходячи з цих тверджень, можна визначити основні три її функції, які виконує заробітна плата

- відтворювальна, тобто забезпечує життєві потреб працівника;
- стимулююча, тобто її розмір має бути у достатньому розмірі для спонукання працівника у підвищенні ефективності праці;
- розподільча, тобто має розподіляти рівень виконання працівником свої обов'язків.

Розглядаючи сьогодення, необхідно відзначити, що в установах, заробітна плата є досить низькою, і вона не виконує своєї головної функції –

стимулюючої [41].

Найбільш повно, розкриває зміст зазначеної категорії Доблаєв В.Л.: він визначає заробітну плату, як визначену договором ставку оплати праці працівника, рівень якої визначається ринком праці, відповідним рівнем кваліфікації та освіти працівника, системами мотивації й успішністю самої роботи [20].

Отже, заробітна плата, на нашу думку, це економічна категорія, яка характеризує відносини роботодавця та працівника з приводу розміру доходу та виступає елементом ринку, який визначає ціну, за якою купляється робоча сила.

Таблиця 1.2

Найпоширеніші визначення основної заробітної плати різними авторами

Автори	Тлумачення основної заробітної плати
Ф.Ф. Бутинець	Заробітна плата є винагородою за роботу здійснену працівником відповідно до встановлених норм праці, які визначаються у вигляді тарифних сіток та відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців
Е.М. Куприкова	Заробітна плата залежить від результатів виконаної роботи працівником і визначається тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, а також надбавками і доплатами
Н.М. Ткаченко	Заробітна плата нараховується за відпрацьований час або виконаний обсяг робіт, оплата за тарифними ставками, відрядними розцінками, преміальні доплати (крім одноразових), доплату за роботу в нічний час, за відхилення від нормальних умов, оплата браку і простоїв не з вини робітників тощо

Отже, заробітна плата – це винагорода за виконану за встановленими нормами праці роботу.

Слід відзначити, що заробітна плата поділяється на основну та додаткову. І не дивлячись на те, що більшість науковців стверджують, що

додаткова оплата, це винагорода виплачена працівнику за якусь додаткову роботу понад нормативне значення, на нашу думку до неї необхідно відносити і доплати за вислугу років або стаж, науковий ступінь, посаду, особливі умови праці, оплата відпусток тощо.

Ще однією складовою оплати праці є інші заохочувальні та компенсаційні виплати, якими є додаткові кошти нараховані працівнику, як разове заохочення за виконану роботу за місяць, квартал або рік у вигляді премій, або компенсаційні виплати, зокрема оплата відряджень, лікарняні тощо, рис. 1.6. [30].

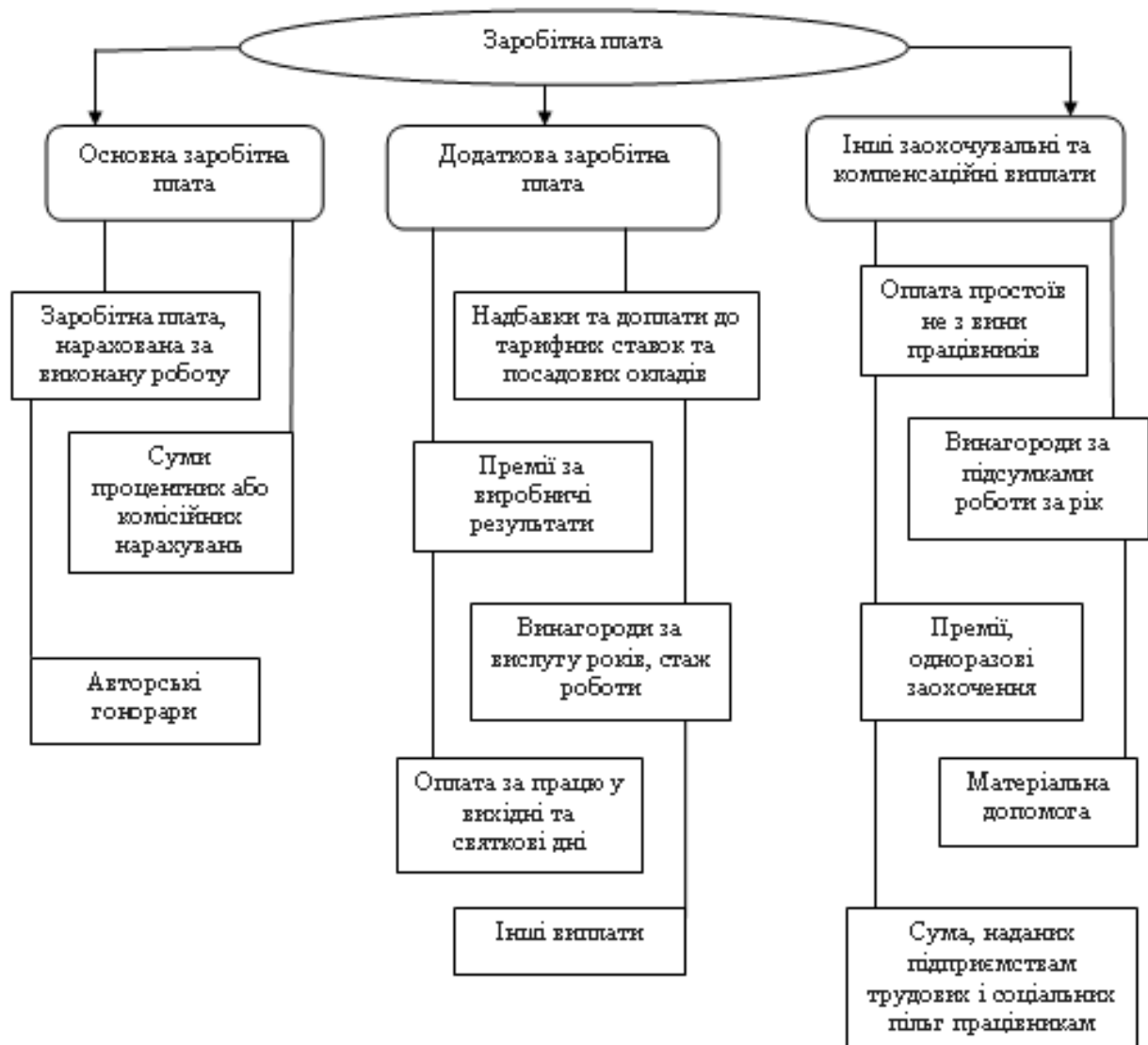


Рис. 1.6. Структура заробітної плати

Організація оплати праці в установі є системою заходів, направлених

на застосування мотивації та компенсації у зв'язку з порушенням розрахункових термінів.

Організацію оплати праці необхідно здійснювати відповідно до принципів, рис. 1.7.

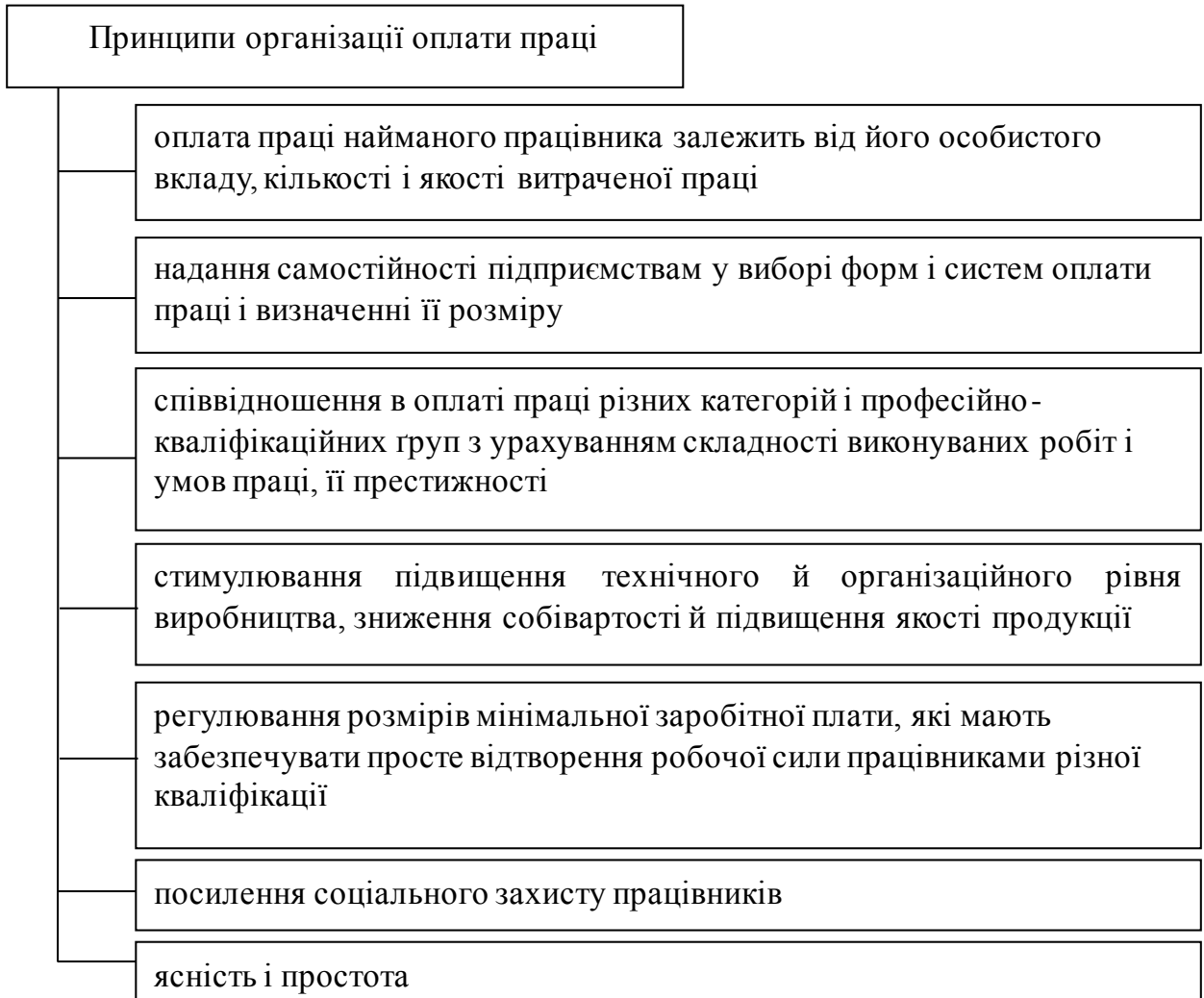


Рис. 1.7. Принципи оплати праці

Принципи втілюються за допомогою елементів: трудова угода, нормування праці, форми оплати праці, системи оплати праці, тарифні ставки.

В умовах проведення реформування системи державних органів, установ та організацій відбуваються із зрушення і у системі оплати праці, проте такі зміни проходять дуже повільно, що відбивається на мотиваційній частині фонду оплати праці та безпосередньо на заробітній платі. Існуюча система оплати праці в установах на сьогоднішній день має наступні

недоліки:

а) не відповідність розмірів заробітної плати бюджетного сектору та приватному. Заробітна плата в бюджетного сектору значно менша ніж у приватному, що впливає на кадрове забезпечення;

б) велика різниця між мінімальним та максимальним розміром заробітної плати;

в) втрата заробітною платою стимулюючої ролі, за умови відсутності фінансування на стимулюючі виплати;

г) відсутній мотиваційний вплив оплати праці від кількості і якості зробленої роботи;

д) мінімальна заробітна плата не виконує своїх функцій;

ж) неналежний рівень розмежування між фізичною та розумовою працею.

З огляду на наведене, реформування системи оплати праці необхідно проводити у першу чергу за рахунок підвищення розміру мінімальної заробітної плати у частці середньої заробітної плати, підвищення престижу роботи у бюджетній сфері, усунення невідповідностей між мінімальним та максимальним розміром оплати праці не тільки у межах одної галузі, а у державі в цілому. Тобто не можуть працівники бюджетної установи Міністерства науки і освіти України чи Міністерства охорони здоров'я, які фактично виконують передбачені державою функції отримувати заробітну плату меншу ніж у інших державних органах [2].

Питання стимулювання працівника полягає те тільки у вартості отриманої заробітної плати, а й у рівні об'єму товарів і послуг, які він може за неї придбати. За цією ознакою заробітну плату поділяють на номінальну і реальну. Під номінальною заробітною платою, слід розуміти грошовий вираз суми коштів, яку отримує працівник за відпрацьований період. Реальна заробітна плата розглядається із погляду кількісного виразу товарів і послуг, отриманих працівником за номінальну заробітну плату. Рівень реальної заробітної плати має прямопропорційну залежність від змін номінальної

заробітної плати, а також від цін на товари та послуги.

Індекс зміни реальної заробітної плати це співвідношення номінальної плати до цін:

$$\text{індекс реальної з.п.} = \frac{\text{індекс номінальної з.п.}}{\text{індекс цін}} \times 100\% \quad (1.1)$$

Рівень реальної заробітної плати не є стабільним та може знижуватися навіть тоді, коли зростає номінальна зарплата, або якщо індекс цін на товари перевищує індекс номінальної заробітної плати [30].

Організація оплати праці здійснюється за документами відображеними на рис (рис. 1.8).



Рис. 1.8 Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці

Правові аспекти із організації обліку та звітності визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26].

Закон показує основи та принципи державного регулювання обліку та звітності, визначає валюту бухгалтерських операцій, визначає порядок ведення та вимоги. З урахуванням проведеного аналізу вищевказаних правових документів, можна вважати, що підставою для відображення у обліку є первинні документи, які у подальшому відображаються при складанні реєстрів обліку за розрахунками із виплати заробітної плати та відповідній фінансовій та статистичній звітності [26].

Таблиця 1.3

Акти із обліку розрахунків за виплатами

Нормативно-правові акти	Коротка характеристика
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Включає перелік рахунків, схем реєстрації і групування на них фактів фінансово-господарської діяльності з обліку розрахунків за виплатами працівникам
Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Встановлює коротку характеристику, призначення синтетичних рахунків і субрахунків
Кодекс законів про працю України	Регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини
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
Закон України „Про відпустки”	Встановлює державні гарантії та права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, всебічного розвитку особи
Закон України "Про Державний бюджет України на відповідний рік"	Установлено прожитковий мінімум на одну особу та мінімальну заробітну плату (у місячному та погодинному розмірі), які набували змін протягом року
Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку
Постанова Кабінету Міністрів України "Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням"	Порядок визначає правила обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням

У прийнятих для опрацювання первинних документах, господарські

операції відображаються на рахунках аналітичного та синтетичного обліку у порядку подвійного запису на кореспондуючих бухгалтерських рахунках.

Висновки до розділу 1

Основною ознакою бюджетної установи чи організації є те, що свою діяльність вони здійснюють за рахунок коштів державного або місцевого бюджету, а також частко можуть залучати кошти від надання послуг передбачених чинним законодавством. Видатки установи здійснюють відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа, за відповідними кодами економічної класифікації.

Бухгалтерський облік в таких установах регулюється законодавством про бюджетний процес та нормативно-правовими документами по організації і веденню бухгалтерського обліку в установах Міністерством фінансів України (МФУ) та Державної казначейської служби.

Достовірність та співставність облікових показників у системі бюджетного обліку створюється через бюджетну класифікацію доходів та видатків. Бюджетна класифікація доходів та видатків здійснюється на основі їх групування за однорідними ознаками.

Розрахунки платіжними дорученнями через органи казначейської служби мають свою специфіку, зокрема першою з них є те, що функцію обслуговуючого банку здійснює казначейська служба.

З урахуванням вищевикладеного, організацію облікового процесу у бюджетних установах можна розглядати, як систему методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Організація обліку праці та заробітної плати

З метою здійснення достовірного бухгалтерського обліку трудових ресурсів у Гусятинському коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя ведеться оперативний облік наявного персоналу та витрат робочого часу. Зазначені показники є підставами для здійснення оперативного обліку, статистичного узагальнення, з урахуванням, що вони прямо пов'язані із обліком заробітної плати, а тому вони контролюються бухгалтерією. У коледжі контроль за обліком робочого часу ведуть за типовою формою. Облік відпрацьованого часу здійснюється на підставі табеля, у який вносять прізвища працівників, незалежно від форми чи виду оплати праці.

Заробітна плата видається в два етапи на місяць: у першій половині місяця – половина заробітної плати без урахування податків, належних до утримання, у другій – решта заробітної плати.

При виплаті планового авансу по установі або за окремими структурними підрозділами складається платіжна відомість типової форми ф. №389, вона містить наступні реквізити, зокрема: табельний номер працівника, його прізвище, ім'я, по батькові, зазначається сума авансу. За наявності невиходів на роботу по працівниках під час виплати авансу його сума зменшується.

Підставою для внесення даних до розрахунково-платіжної відомості є накази по установі про зарахування, звільнення або переміщення працівників згідно із затвердженим штатним розписом у розрізі ставок із оплати заробітної плати; документів із обліку відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); лікарняні листки [57].

Виплата зарплати в касі проводять на підставі розрахунково-платіжної

відомості, яка ведеться протягом трьох днів із дати відкриття. У разі неотримання коштів із каси протягом трьох днів, відомість закривається, а напроти працівника, який не отримав кошти проставляється запис «Депоновано». По депонованих сумах складає окремий реєстр.

Депонована заробітна плата підлягає поверненню на поточний рахунок не пізніше наступного дня за днем завершення її виплати. Депонована сума заробітної плати виплачується за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками.

Депоновані суми у бухгалтерському обліку відображають на субрахунку 6412 (6422). Нараховані, проте не отримані вчасно у термін суми, відображають за дебетом субрахунку 6511 (6521) та кредитом субрахунку 6412 (6422).

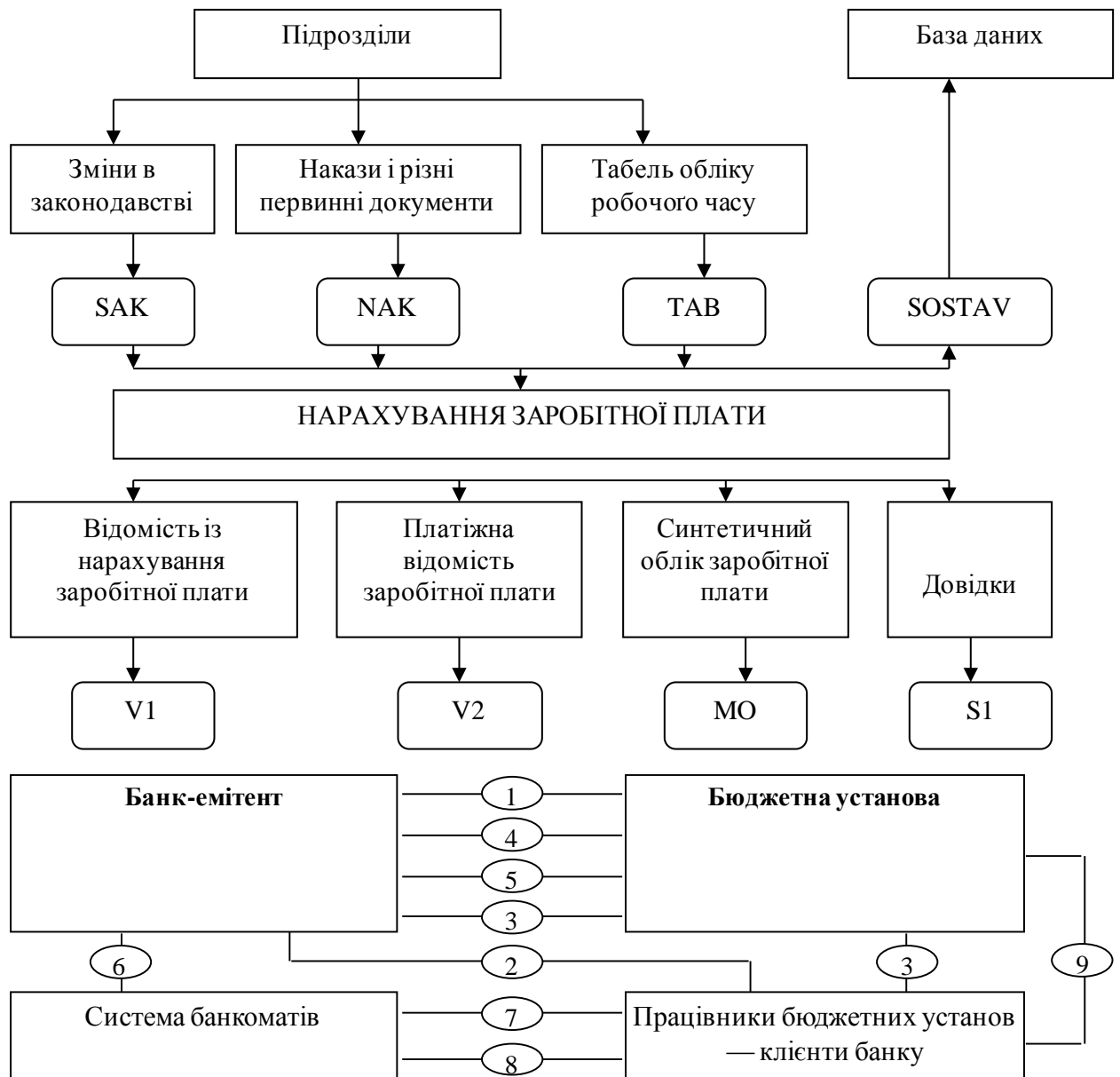
Аналітичний облік розрахунків депонованих сум здійснюють протягом одного календарного року.

Депонована заробітна плата виплачується за «Видатковим касовим ордером», який складається окремо на кожного працівника. Суми по яких спливає строк термін позовної давності (три роки), підлягають перерахуванню до державного бюджету.

У Гусятинському коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя практикують виплату заробітної плати працівникам у безготівковій формі використовуючи пластикові картки.

Схема перерахування заробітної плати із застосування платіжних карток наведено на рис. 2.1.

З метою оперативної виплати заробітної плати, установою відповідно до укладеного договору із банком, відкрито рахунок, і банківською установою працівникам видається банківська картка.



1 – укладання договору про надання послуг; 2 – укладання договору про відкриття карткового рахунка; 3 – виготовлення пластикової картки і присвоєння PIN-коду; 4 – перерахування суми заробітної плати на транзитний рахунок банку; 5 – подання до банку реєстру зарахування на карткові рахунки працівників; 6 – розподіл коштів із транзитного на карткові рахунки; 7 – операції трансакції; 8 – видача клієнтові сліпа; 9 – видача працівникові розрахункового листка

Рис. 2.1. Виплата зарплати через банкомати

Заробітна плата, належна до виплати зараховується на відкритий банківський рахунок на підставі платіжного доручення та на підставі «реєстру зарахування» перераховується на карткові рахунки працівників. Такий спосіб розрахунку з оплати праці зручний як для установи, так і для працівників, через зменшення руху готівкових коштів та витрат на інкасацію готівки із банку, а рази

необхідності її повернення, табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Переваги видачі заробітної плати через карткові платіжні системи

Для бюджетної установи	Для працівників установи
1. Скорочуються витрати, пов'язані з організацією виплати заробітної плати	1. Стає можливим безпечно й зручно носити із собою будь-яку кількість коштів у безготівковій формі
2. Знижуються витрати установи:	2. Уможлиблюється одержання готівкових коштів у будь-якому банкоматі банку-емітента та «чужих» банкоматах
– на інкасацію готівкових коштів; – отримання, перевезення і зберігання готівки; – забезпечується безпека та охорона грошових коштів; – утримання штату касирів	3. Забезпечується цілодобовий доступ до коштів за допомогою платіжної картки
3. Процес видачі заробітної плати стає безпечним	4. Забезпечується гарантія збереження коштів у разі втрати картки
4. Забезпечується конфіденційність розмірів оплати праці.	
5. Підвищується касова дисципліна	
6. Зменшується (зникає) сума депонованої заробітної плати	

Бухгалтерський облік із розрахунків по оплаті праці ведеться на рахунку 6511 (6521).

По кредиту рахунку відображаються: нарахування заробітної плати; допомоги з тимчасової непрацездатності; премій тощо.

По дебету рахунку 6511 (6521) відображають виплату зарплати, депоновану зарплату, а також відрахування податків та зборів, аліментів, інші стягнення за виконавчими листами, відрахування за лікарняними листами.

Відповідно до кошторису по загальному та спеціальному фонду передбачають видатки з оплати праці з врахуванням єдиного внеску.

Кореспонденція бухгалтерський операцій на рахунках із виплати заробітної плати за картками вказано в табл. 2.2.

Рахунки з виплати зарплати за картками

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено витрати установи на придбання пластикових карток	8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8111 (8121) Витрати на оплату праці	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами
2	Перераховану банку за виготовлення пластикових карток	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами	2313 Реєстраційні рахунки
3	Зараховано на індивідуальні картрахунки належну на видання заробітну плату	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2313 Реєстраційні рахунки

Поточна заборгованість установи по нарахованій заробітній платі при проведенні виплат із застосуванням банківських карток по кредиту субрахунку 6511 (6521) закривається при здійсненні перерахування коштів від бюджетної установи на відповідний банківський рахунок, а не під час фактичного отримання працівниками заробітної плати «на руки» (як при виплаті через касу). Вважається, що установою обов'язок по виплаті заробітної плати виконано після проведення перерахунку коштів до банку.

Бухгалтерські операції у синтетичному обліку відображаються:

- у разі виплати в касі – МО №1;
- при виплаті через установу банку у МО №2, за рахунок коштів загального фонду та №3 за рахунок спецфонду.

Аналітичний облік із розрахунків по оплаті праці ведеться у розрізі працівників із застосуванням типової форми №292.

Загальна схема організації бухгалтерського обліку із проведення розрахунків по оплаті праці наведено на рис. 2.2.

У кошторисних призначеннях, які обліковуються за кодами економічної класифікації 2110, сума належна для оплати вказується без нарахувань на фонд оплати праці. Також, аналогічно зазначаються і суми закладені на виплату одноразової грошової допомоги пов'язаної із виходом

на пенсію.



Рис. 2.2. Організація обліку розрахунків з оплати праці

Нарахування на фонд оплати праці проводять за кодом економічної класифікації 2120.

При складанні кошторису першочергово та обов'язково враховують видатки на оплату праці, а також нарахуваннями на неї. Формування фонду оплати праці здійснюється до затвердженого штатного розпису.

При формуванні спецфонду кошторису видатки на оплату праці за рахунок спецкоштів вираховується у залежності від витрат, що забезпечуються за рахунок цих коштів.

Аналітичний облік має стільки ж рахунків, скільки працівників працює в установі, тобто це облік розрахунків по кожному працівнику окремо. Сума всіх нарахувань відповідає синтетичному рахунку № 65 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої зарплати в цілому по установі. Сума відрахувань за

аналітичними рахунками відповідає дебетовому обороту синтетичного рахунка № 65, а сума аналітичних рахунків в графі розрахунково-платіжної відомості рахунку № 6511 (6521). Кредитове сальдо рахунку № 6511 (6521) показує заборгованість установи працівникам на кожне 1-ше число звітнього місяця.

Аналітичний облік розрахунків із оплати праці ведеться у картках особових рахунків працівників, яка у подальшому використовується для розрахунку середньої зарплати, яка застосовується при здійсненні виплати у разі якщо працівник йде у відпустку, при нарахуванні лікарняних.

Наступним етапом обліку є формування даних синтетичного обліку. Типові бухгалтерські проведення по розрахунках з оплати праці, які використовуються у Гусятиському коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Операції з обліку зарплати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності, пологах та інші виплата за рахунок соціального страхування	6416	6511
2	Виплачена заробітна плата, допомога то тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах, сум наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам, премій	6511	2211
3	Утримано із заробітної плати працівників прибутковий податок	6511	6311

Отже, аналітичний та синтетичний бухгалтерський облік із проведення розрахунків по заробітній платі узагальнює інформацію по розрахунках із персоналом, забезпечує достеменність інформації по таких розрахунках, а також використання коштів на виплату заробітної плати, використовується

для складання фінансової та статистичної звітності. Облік оплати праці у системі рахунків є синтетичним обліком за сумами, призначених до оплати із віднесенням нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Крім основної заробітної плати, працівники також отримують і додаткову заробітну плату за рахунок різного виду доплат, надбавок або премій. Розміри таких стимулюючих виплат оформляються наказами керівника установи, який є підставою для бухгалтерії для їх нарахування, структуру заробітної плати відображено на рис. 2.3.

Розрахунок допомоги по тимчасовій непрацездатності, яка не пов'язана із настанням нещасного випадку, проводиться на основі розміру середньої заробітної плати та тривалості хвороби із урахуванням страхового стажу.

Середня заробітна плата у коледжі розраховується за методикою визначеною «Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням», який затверджений постановою КМУ від 26.09.2001 №1266. Базою розрахунку є виплати за останні календарні шість місяців, які передували захворюванню, шляхом поділу сумарної суми заробітку на фактично відпрацьовані дні. У разі, якщо працівник стаж роботи в установі до хвороби менше зазначеного періоду, розрахунок проводять на підставі фактично відпрацьованого часу.

В бухгалтерському обліку розрахунки відображаються на рахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати», та переносяться до меморіального-ордеру типової форми №5. В коледжі ведеться розрахункова-платіжна відомість, за підсумками, якої відповідний меморіальний ордер. Меморіальний ордер ведеться протягом місяця.

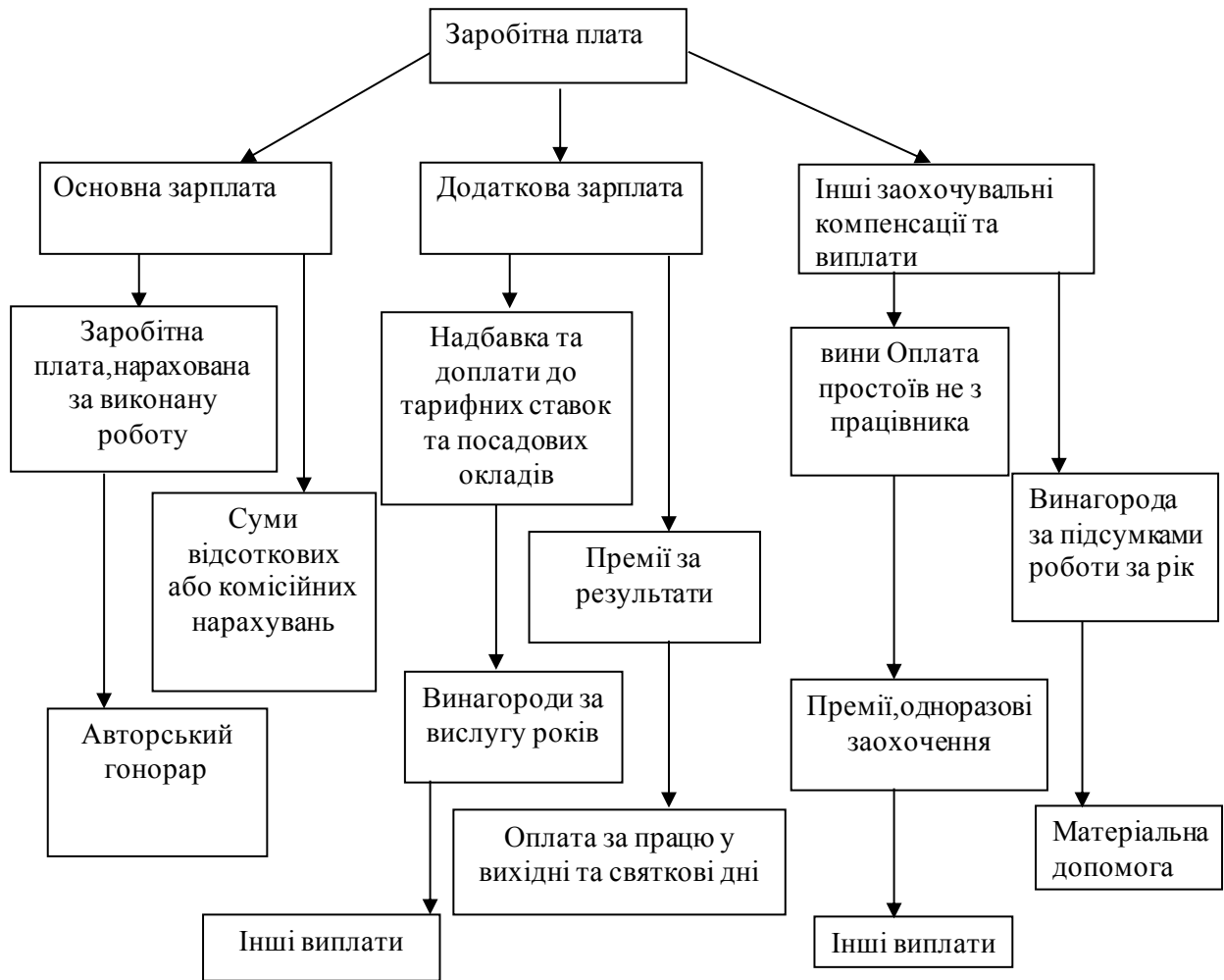


Рис. 2.3. Структура заробітної плати

Бухгалтерські операції по нарахуванню допомоги за тимчасовою непрацездатністю відображаються наступним записом:

- за перші п'ять днів: Дт 8011, Кт 6511
- шостий та наступні: Дт 6416 Кт 6511

Такі бухгалтерські проведення визначені тим, що виплати за перші п'ять лікарняного здійснюються за рахунок установи, по коду економічної класифікації видатків 2111, а за інші дні, за кошти фонду соціального страхування по коду класифікації видатків 2120. У кінці місяця обороти за меморіальним ордером відповідними бухгалтерськими проведеннями відображаються у книзі «Журнал-головна». Процес нарахування заробітної плати відображено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Процес нарахування заробітної плати

Розрахунок виплат проводиться на підставі середньої заробітної плати, на підставі наказу керівника.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку нарахування заробітної плати, відображено в табл. 2.4.

Розрахунок відпускних проводять ділення сумарного заробітку за дванадцять місяців, які передують відпустці або якщо немає відповідного стажу за фактичний відпрацьований час на календарні дні року або відпрацьованого періоду без врахування святкових та неробочих днів визначених законодавством. Отриманий середній заробіток множать на кількість днів відпустки.

Отже, аналізуючи вищенаведене, можна відзначити, що виплата заробітної плати проводиться у робочі дні та строки визначені колективною угодою або у відповідності до нормативних документів роботодавця. Якщо виплата заробітної плати припадає на вихідний день вона виплачується напередодні.

Рахунки з обліку нарахувань зарплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні за рахунок загального фонду	8011 (8021) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
2	Нарахована зарплата, премії, доплати за рахунок спеціального фонду	8111 (8121) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
3	Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8011 (8021) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
4	Нараховано допомогу за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6 дня хвороби)	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
5	Утримання із зарплати:		
5.1	податок з доходів фізичних осіб	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
5.2	ЄСВ	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
5.3	військовий збір	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
5.4	утримані профспілкові внески	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6516 (6526) Розрахунки з членами профспілки за перерахуваннями сум профспілкових внесків
5.5	утримано за виконавчими документами	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6518 (6528) Розрахунки за виконавчими документами
5.6	утримано за договорами добровільного страхування	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6515 (6525) Розрахунки з працівниками за договорами добровільного страхування
7	Нараховано на заробітну плату ЄСВ за рахунок коштів роботодавця	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8011 (8021) Витрати на оплату праці	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
8	Виплачена зарплата з каси	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2211 (2221) Готівка у національній валюті
8.1	Перерахована на картрахунки працівників	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2313 Реєстраційні рахунки, 2311 Поточні рахунки в банку

Суми заробітної плати належні до виплати перераховуються відповідними платіжним дорученням на транзитний банківський рахунок, із

одночасним поданням реєстру до банківської установи для проведення зарахування коштів на індивідуальні карткові рахунки співробітників бюджетної установи.

2.2. Облік нарахування заробітної плати, податкової соціальної пільги та утримань

Нарахування заробітної плати, податкової соціальної пільги та інших виплат здійснюється роботодавцем на підставі первинних бухгалтерських документів, а також документів на право отримувати пільги наданих працівником. Зокрема вході проведення нарахування заробітної плати вивчаються питання скільки отримає «на руки» працівник, який працює повний місяць, або працює на умовах неповного робочого дня, або за договором цивільно-правового характеру, а також якщо він має податкову пільгу, після вирахування податків із заробітної плати. Також вивчаються випадки у яких випадках працівник, може отримати право на соціальну пільгу, із урахуванням мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму.

Законом від 23.11.2018. № 2629 «Про Державний бюджет України на 2019 рік» встановлено мінімальну заробітну плату, яка із 1 січня 2019 року у місячному розмірі становить 4 173 грн., а у погодинному розмірі – 25,13 грн.

Прожитковий мінімум відповідно до закону поточного року для працездатних осіб становить:

- з 1 січня 2019 року – 1 921 гривень,
- з 1 липня 2019 року – 2 007 гривень,
- з 1 грудня 2019 року – 2 102 гривень.

Податкова соціальна пільга для працівника у 2019 році становить 960,50 грн., а в окремих випадках підвищена пільга може становити 1440,75 грн. (150 відсотків) або 1 921 грн. (200 відсотків). Максимальний можливий рівень заробітної плати до якої застосовується податкова соціальна пільга у

2019 році складає 2690 гривень. Вказана сума є незмінною протягом року. Для прикладу можна визначити, що у разі, якщо працівникові нараховано за відпрацьований місяць заробітну плату у сумі 4173 гривень, податкова соціальна пільга у такому випадку не застосовується, оскільки вона перевищує максимальний розмір доходу, який дає право на пільгу - 2690 гривень.

При зазначеному розмірі заробітної плати сума утримань розраховується за наступним алгоритмом:

податок на доходи фізичних осіб: $4173 \text{ грн.} \times 18\% = 751,14 \text{ грн.};$

військовий збір: $4173 \text{ грн.} \times 1,5\% = 62,60 \text{ грн.}$

Отже, утримання із заробітної плати будуть становити : $751,14 \text{ грн.} + 62,60 \text{ грн.} = 813,74 \text{ грн.},$ а до виплати працівникові буде: $4173,00 \text{ грн.} - 751,14 \text{ грн.} - 62,60 \text{ грн.} = 3359,26 \text{ грн.}$

Необхідно наголосити, що всі категорії працівників, які мають право на пільгу та отримують дохід понад 2690 грн. на місяць визначені законодавством, зокрема: учасники бойових дій, особи з інвалідністю, учасники АТО, особи, які утримують двох і більше неповнолітніх дітей, за домовленістю із одним із батьків мають право використовувати збільшений розмір розрахункової межі зарплати та застосовувати пільгу у сумі 960,50 гривень на кожну дитину. Пільга застосовується до нарахованої зарплати лише за одним місцем роботи (п. 169.2 ПК). Якщо робочих місць декілька, то працівник самостійно обирає одне місце застосування пільги. Пільгу нараховують починаючи із дня подання роботодавцю заяви про її застосування, а також документів, що підтверджують таке право.

Аналогічним розрахунковим алгоритмом можна скористатись і при нарахуванні заробітної плати і окремим категоріям пільговиків, зокрема: самотня мама, у якої на вихованні є двоє неповнолітніх дітей із заробітною платою за повний відпрацьований місяць 4173 грн., та яка повідомила та надала необхідні документи роботодавцю, про право на одержання підвищеної податкової соціальної пільги у розмірі 150 відсотків на підставі

пп. «а» пп. 169.1.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). У такому разі, алгоритм розрахунків податкової соціальної пільги, нарахування заробітної плати та утримань із неї буде має наступний вигляд: розрахункова сума податкової соціальної пільги буде 5380 грн. (2690×2), а сама пільга складе $1440,75 \text{ грн.} \times 2 = 2881,50 \text{ грн.}$ Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО): $(4173,00 \text{ грн.} - 2881,50 \text{ грн.}) \times 18\% = 232,47 \text{ грн.}$; військовий збір: $4173 \text{ грн.} \times 1,5\% = 62,60 \text{ грн.}$ Отже, утримання становитимуть: $232,47 \text{ грн.} + 62,60 \text{ грн.} = 295,07 \text{ грн.}$, і на «руки»: $4173,00 \text{ грн.} - 232,47 \text{ грн.} - 62,60 \text{ грн.} = 3877,93 \text{ гривень.}$

У разі, якщо, одна дитина має інвалідність, то вона повинна повідомити роботодавця про право на 100 відсоткову пільгу на одну дитину та на підвищену у розмірі 150 відсотків пільгу на дитину з інвалідністю. Вказана норма регулюється пп. 169.1.2 та пп. «б» пп. 169.1.3 ПКУ. Максимальний розмір доходу, що дає право на отримання пільги визначається як добуток суми 2690 грн. та відповідної кількості дітей.

Розрахункова межа нарахування пільги становитиме 5380 грн. (2690×2). Сама пільга 2401,25 грн. ($960,50 \text{ грн.} + 1440,75 \text{ грн.}$), оскільки ПКУ визначає можливість застосування основної та підвищеної ставки пільги одночасно. У даному випадку:

ПДФО становитиме: $(4173,00 \text{ грн.} - (960,50 \text{ грн.} + 1440,75 \text{ грн.})) \times 18\% = 318,92 \text{ грн.}$;

військовий збір: $4173 \text{ грн.} \times 1,5\% = 62,60 \text{ грн.}$

загальні утримання із заробітної плати : $318,92 \text{ грн.} + 62,60 \text{ грн.} = 381,52 \text{ грн.}$

До виплати: $4173,00 \text{ грн.} - 318,92 \text{ грн.} - 62,60 \text{ грн.} = 3791,48 \text{ грн.}$

У разі, якщо подружжя працює в одного роботодавця та мають на утриманні трьох неповнолітніх дітей, та заробітна плата чоловіка становить 7000 грн. за повний місяць та 4173 грн. дружини відповідно, то треба відзначити, що ПКУ дає право на отримання пільги, тільки одному з батьків, яка збільшується до відповідної кількості. Якщо заяву подав батько у якого

вища заробітна плата, то ПДФО розраховується наступним чином: (7000 грн. – (960,50 x 3 дітей)) x 18 % = 741,33 грн., військовий збір: 7000 грн. x 1,5 % = 105 грн. Загальні утримання становлять: 741,33 грн. + 105,00 грн. = 846,33 грн. До виплати: 7000,00 грн. – 741,33 грн. – 105,00 грн. = 6153,67 грн.

Враховуючи, що заробітна плата дружини складає 4173 грн. і є більшою за 2690 грн., то вона не має права на застосування пільги. Утримання становлять 813,74 грн.; «на руки» – 3359,26 грн. (4173,00 грн. – 813,74 грн.).

Якщо правом на пільгу скористається мати, алгоритм розрахунку матиме наступний вигляд: податок на доходи фізичних осіб: (4173,00 грн. – (960,50 грн. x 3 дітей)) x 18 % = 232,47 грн., військовий збір: 4173 грн. x 1,5 % = 62,60 грн. Утримання: 232,47 грн. + 62,60 грн. = 295,07 грн. До виплати працівникові: 4173,00 грн. – 232,47 грн. – 62,60 грн. = 3877,93 грн.

Оскільки заробітна плата чоловіка 7000 грн. і значно більша за 2690 грн., то такий працівник не має права на застосування пільги. Утримання в такому разі становитимуть 1365 грн.; «на руки» – 5635 грн.

Якщо працівник задіяний на роботі неповний трудовий день, і йому нараховано за відпрацьований час 2650 грн., він має право на загальну пільгу у розмірі 960,50 грн. (сума заробітної плати 2650 грн. менша за розмір доходу, який дає право на пільгу 2690 грн.). Розрахунок буде виглядати: (2650,00 грн. – 960,50 грн.) x 18 % = 304,11 грн.; військовий збір: 2 650 грн. x 1,5 % = 39,75 грн. Утримання: 304,11 грн. + 39,75 грн. = 343,86 грн. До виплати працівникові: 2650,00 грн. – 304,11 грн. – 39,75 грн. = 2 306,14 грн.

Аналогічно розраховується приклад коли працівник звільнився за власним бажанням відпрацювавши не повний місяць. За відпрацьований період нараховано 2500 грн. Заяву на отримання пільги подав завчасно, у такому разі пільга надається з урахуванням останнього робочого місяця. Податок на доходи фізичних осіб становитиме: (2500,00 грн. – 960,50 грн.) x 18 % = 277,11 грн.; військовий збір: 2500 грн. x 1,5 % = 37,50 грн. Утримання: 277,11 грн. + 37,50 грн. = 314,61 грн. До виплати працівникові: 2 500,00 грн. –

277,11 грн. – 37,50 грн. = 2185,39 грн.

«Відповідно до Закону України від 08.07.2010 №2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», якщо база нарахування єдиного соціального внеску менша встановленого розміру мінімальної заробітної плати, то ЄСВ розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленого законом на цей місяць, та відповідної ставки» [37].

«Роботодавцем нараховування єдиного соціального внеску проводиться за фіксованою ставкою 22% у розрахунку на фактично нараховану заробітну плату, але з урахуванням максимальної величини бази нарахування» [37].

З огляду на наведене, доцільно зазначити, що працівникові треба вчасно подати заяву про застосування податкової соціальної пільги та надати відповідні підтверджуючі документи. В іншому разі пільга не нараховується; перелік документів, які необхідно надати регламентовано нормативно-правовими актами.

2.3. Розрахунок лікарняних і відпускних в бюджетній установі

У житті кожної людини можуть настати обставини, які безпосередньо відображаються на стані її здоров'я, що призводять до втрати працездатності, а також втрати заробітку як основного джерела існування.

Тимчасова непрацездатність – це непрацездатність людини внаслідок захворювання, травми або з інших причин, яка має тимчасовий зворотний характер під впливом лікування.

У зв'язку з тимчасовою непрацездатністю внаслідок захворювання або травми працівнику надається допомога у вигляді лікарняних. Також лікарняні надаються в разі необхідності доглядати за хворою дитиною або членом сім'ї, за дитиною віком до 3-х років та в інших випадках.

Бюджетна установа визначає суму лікарняних, виходячи з середнього заробітку працівника з урахуванням страхового стажу, але у випадку

наявності листка непрацездатності. Як відомо, перші 5 днів хвороби бюджетна установа оплачує за рахунок власних коштів, а починаючи з 6 дня – за рахунок фонду соціального страхування.

Бюджетна установа відкриває окремий рахунок, з якого здійснює виплату лікарняних працівнику та утримання (ПДФО та ВП). Цей рахунок призначений для зарахування допомоги з фонду соціального страхування. Належні до виплати кошти фонд соціального страхування перераховує протягом 10 робочих днів після того як установа подала заяву-розрахунок. Безпосередньо виплату лікарняних бюджетна установа проводить у найближчий термін для виплати заробітної плати працівнику.

Сума лікарняних визначається за формулою: $L = ЗП * РД_n * \text{сер.}\%Л$,

де L — сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; $ЗП$ — середньоденна (середньо-годинна) зарплата; $РД_n$ — робочі дні (години) за графіком роботи підприємства, які припадають на дні непрацездатності; $\text{сер.}\%Л$ — відсоток оплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Розглянемо стандартний розрахунок лікарняних на такому прикладі. Працівник хворів із 15.02.2019 до 25.02.2019. За розрахунковий період (лютий 2018 р. – січень 2019 р.) заробітна плата становить 10600 грн. Страховий стаж – 5 років 7 місяців (% оплати лікарняного – 70%).

Спочатку визначимо середньоденну заробітну плату:

$$ЗП = \frac{10600}{365} = 290,41 \text{ (грн.)} \quad (2.1)$$

Визначимо лікарняні, які буде оплачувати роботодавець:

$$L = 290,41 * 5 * 70\% = 1016,44 \text{ (грн.)}$$

Розрахуємо суму лікарняних, яку буде оплачувати Фонд соціального страхування: $L = 290,41 * 6 * 70\% = 1219,72 \text{ (грн.)}$

Отже загальна сума лікарняних: $L = 1016,44 + 1219,72 = 2236,16 \text{ (грн.)}$

В табл. 2.5 наведено кореспонденцію рахунків з обліку лікарняних в

бюджетних установах.

Таблиця 2.5

Відображення лікарняних у бухгалтерському обліку бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
Нарахування лікарняних за рахунок установи				
1.	Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок установи	8011 (8111)	6511	1016,44
2.	Відраховано із допомоги за рахунок установи ПДФО	6511	6311	182,96
3.	Відраховано із допомоги за рахунок установи військовий збір	6511	6311	15,25
4.	Нарахований на допомогу за рахунок підприємства ЄСВ	8012 (8112)	6313	223,62
5.	Виплачено лікарняні працівнику	6511	2211	594,61
Нарахування лікарняних за рахунок Фонду соціального страхування (ФСС)				
1.	Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок ФСС	2114	6511	1219,72
2.	Відрахування із лікарняних ПДФО	6511	6311	219,55
3.	Відраховано із лікарняних військовий збір	6511	6311	18,30
4.	Нараховано на лікарняні ЄСВ	8012 (8112)	6313	268,34
5.	Отримання коштів від ФСС для оплати лікарняних	2314	2114	1219,72
6.	З отриманих з Фонду коштів перераховано до бюджету військовий збір	6311	2314	18,30
7.	З отриманих з Фонду коштів перераховано до бюджету ПДФО	6311	2314	219,55
8.	Отримані з рахунку розрахунків з Фондом готівкові кошти для виплати лікарняних	2211	2314	981,87
9.	Виплачена допомога працівнику	6511	2211	981,87

Відповідно до чинного законодавства, кожен працівник, який працює на умовах трудового договору, тобто перебуває у трудових відносинах з

підприємствами (організаціями, установами) має право на відпустку. Слід зазначити, що право на відпустку не залежить від форми власності, виду діяльності та галузевої належності підприємства.

Відпустка – це тимчасове звільнення від працівника від роботи, тобто час, який призначений для відпочинку.

Працівникові надається основна щорічна відпустка, яка триває не менше 24 календарні дні. В той же час, працівникам навчальних закладів та установ освіти надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних днів.

Для того щоб працівнику, який працює в бюджетній сфері нарахувати оплату за час відпустки потрібна певна підстава. В даному випадку цією підставою є наказ, оформлений керівником установи.

Допомога на оздоровлення надається державним службовцям у розмірі одного посадового окладу, а іншим працівникам бюджетних установ – у сумі не більш як один посадовий оклад на рік.

Процедура виплати відпускних державному працівнику включає певні етапи:

1. Установою реєструються фінансові зобов'язання та подається заявка на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки до органів Державного казначейства (не пізніше ніж за три дні до початку відпустки);

2. Державне казначейство опрацьовує підтвердні документи із виплат, пов'язаних із заробітною платою (протягом одного операційного дня);

3. Якщо виникає ситуація недостатності коштів для виплати відпускних у літній період, необхідно відкоригувати фонд оплати праці на зазначений період, пересуваючи помісячні асигнування за КЕКВ 2110 та 2120 у межах загального фонду оплати праці, затвердженого кошторисом.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$B = \left(\frac{ЗП}{КД - СН - Ч} \right) * КДВ, \quad (2.2)$$

де B – сума відпускних; $ЗП$ — сума заробітку, що включається до розрахунку середньої зарплати, нарахованого в розрахунковому періоді; $КД$ — загальна кількість днів у розрахунковому періоді; $СН$ — кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством у розрахунковому періоді; $Ч$ – час, протягом якого працівник відповідно до чинного законодавства та з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково в розрахунковому періоді; $КДВ$ — кількість календарних днів відпустки [2].

Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Слід зазначити, що у разі підвищення посадових окладів (ставок) у періоді, за який береться заробітна плата для нарахування відпускних, заробіток за періоди до підвищення коригується на коефіцієнт підвищення.

Для того щоб з'ясувати методику розрахунку відпускних у бюджетній установі розглянемо приклад.

Працівник бюджетної установи йде в щорічну відпустку на 24 календарні дні з 22.05.2019 р. Розрахунковим періодом для оплати відпустки є травень 2018 р. – квітень 2019 р. У розрахунковому періоді:

- сума нарахованої заробітної плати – 40800,00 грн.;
- працівник перебував у відпустці без збереження заробітної плати з 6 по 12 березня 2019 р. (7 днів);
- кількість святкових та неробочих днів – 11.

Розрахуємо суму відпускних за наведеною вище формулою:

$$B = \frac{40800}{365 - 11 - 6} * 24 = 117,24 * 24 = 2813,76 \text{ (грн.)}$$

Відобразимо відпускні в бухгалтерському обліку бюджетної установи (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення відпускних у бухгалтерському обліку бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1.	Нараховані відпускні	8011	6511	2813,76
2.	Відрахований із відпускних ПДФО (18%)	6511	6311	506,48
3.	Відрахований із відпускних військовий збір	6511	6311	42,21
4.	Нарахований на відпускні єдиний внесок (22%)	8012	6313	619,03
5.	Перераховані відпускні на картковий рахунок (подано відомості до Держказначейства)	2117	2313	1646,04
6.	Отримана виписка з Держказначейства про перерахування відпускних на картковий рахунок	6511	2117	1646,04
7.	Одночасно перераховано до органів, що контролюють надходження:			
	- ПДФО	6311	2313	506,48
	- військовий збір	6311	2313	42,21
	- єдиний внесок	6313	2313	619,03

Отже, методика розрахунку лікарняних і відпускних в бюджетній установі є ідентичною як і в інших недержавних підприємствах. Особливістю є їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Під час нарахування лікарняних і відпускних використовують рахунки 8011 «Витрати на оплату праці» (виконання бюджетних програм) або 8111 «Витрати на оплату праці» (виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт) (залежить від сфери діяльності працівника) та 6511 «Розрахунки із заробітної плати».

Висновки до розділу 2

На сьогоднішній день заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій, і її слід розглядати із різних точок погляду. Вона виступає як певний елемент ринку праці у вигляді ціни товару, бо працівник фактично продає свою робочу силу, і для нього це дохід, а роботодавця – елемент витрат. З точки зору держави заробітна плата є об'єктом оподаткування та наповнення пенсійного фонду.

У прийнятих для опрацювання первинних документах, господарські операції відображаються на рахунках синтетичного та аналітичного обліку у порядку подвійного запису на кореспондуючих рахунках бухгалтерського обліку. Операції в облікових регістрах відображаються у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працівників в установі

Для відображення належних для утримань із заробітної працівнику необхідно вчасно подати заяву роботодавцю щодо застосування податкової соціальної пільги та надати відповідні документи, що підтверджують право її отримання, в іншому разі роботодавець пільгу не нараховує.

Бюджетна установа визначає суму лікарняних, виходячи з середнього заробітку працівника з урахуванням страхового стажу, але у випадку наявності листка непрацездатності. Як відомо, перші 5 днів хвороби бюджетна установа оплачує за рахунок власних коштів, а починаючи з 6 дня – за рахунок фонду соціального страхування.

Методика розрахунку лікарняних і відпускних в бюджетній установі є ідентичною як і в інших недержавних підприємствах. Особливістю є їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЮ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1. Завдання аналізу кошторису бюджетної установи

Проведення аналізу економічних показників у бюджетних установах сприяє отриманню необхідного інформаційного рівня для прийняття управлінських рішень та забезпечує не тільки фіксацію бухгалтерських операцій, а й призводить до їх розуміння. Такий аналіз показників діяльності поєднує різноманітні економічні категорії та факти господарської діяльності та дозволяє звести їх до одного фактору, виявити тенденції розвитку чи спадання діяльності, розробити різноманітні варіанти рішень для оптимального розвитку подій.

У практиці аналітичні показники допомагають охарактеризувати стан бюджетної установи, перевірити достеменність та обґрунтованість визначених планових показників, стану нормативів, що їх регулюють. Також, аналітичні дані є необхідним фактором для надання об'єктивної оцінки діяльності їх фактичним результатам а у подальшому виявлення відхилень від планових показників та визначити їх причини.

Пошук резервів для удосконалення діяльності установи, з метою зменшення бюджетних асигнувань без втрати якості послуг, які нею надаються є кінцевою метою проведення аналізу, тобто , економічний аналіз основоположним інструментом державного менеджменту, який необхідно застосовувати у практиці.

Економічний аналіз діяльності установи доцільно організовувати на всіх етапах проведення планування від початку складання кошторису виокремлено установи до бюджету держави в цілому. Аналіз є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління установою. При проведенні економічного аналізу не від'ємною його частиною є узагальнення

результатів та відображення оцінки результатів роботи установи у цілому, а також розроблення заходів по невілюванню наслідків виявлених недоліків та пошуку резервів. Виходячи із цього можна сформулювати завдання економічного аналізу, які найбільш розкривають його сутність, зокрема:

- виявлення необхідної потреби в послугах бюджетних та наукових установ;
- вивчення повноти задоволення потреб у наданих послугах та продукції наукових установ;
- оцінка ефективності використання ресурсів, які є у розпорядженні установи;
- виявлення відхилень;
- підготовлення інформаційної аналітики для прийняття управлінських рішень [12].

Зазначені вище завдання є фактично типовими для всіх бюджетних установ незалежно від спрямування та не є вичерпними. Залежно від напрямку діяльності установи їх можна поділяти на завдання нижчого рівня залежно від специфіки галузі.

Ефективність діяльності бюджетної установи залежить не тільки від отриманого фінансування, а й раціонального використання всіх її ресурсів, у тому числі і трудових. Необхідним напрямком кадрової політики у установ є забезпечення її висококваліфікованим персоналом, для забезпечення відповідного рівня обслуговування населення. При зростаючому рівні плінності кваліфікованих кадрів, необхідно підвищувати мотиваційну частину оплати праці, що є одним із завдань державного менеджменту, який вимагає своєчасних і обґрунтованих рішень.

Проведення аналізу наявних трудових ресурсів покликаний виявляти вузькі місця щодо забезпеченості установ кадрами та проводити оцінку їх ефективності, забезпечити контроль за використанням відпрацьованого часу, а також ефективного використання фонду оплати праці. Послідовність проведення аналізу вивчається із урахуванням особливостей бюджетних

установ.

У переважній більшості установ фактична чисельність, як правило, менша за кількість штатних одиниць (посад). Баланс між фактичною та штатною чисельністю забезпечується через надання дозволу на суміш посад, тобто обіймання одним спеціалістом іншої штатної одиниці (посади). Використання суміщення посад у навчальному закладі покликане забезпечити виконання покладених на неї функцій за рахунок меншої фактичної чисельності, та економію коштів на оплату праці. Зазначене створює додаткові мотиваційні можливості для працівників щодо для підвищення якості при наданні послуг.

Аналіз витрат на оплату праці є важливим фактором в умовах дотримання використання бюджетних ресурсів, необхідності дотримання законодавчих нормативів з оплати праці.

Проведення аналізу фонду оплати праці дає можливість оцінити потребу установи в коштах, обґрунтованість здійснених витрат, визначити повноту використання фонду у цілому по установі та окремо за категоріями персоналу.

Вивчення результатів аналізу видатків дає можливість: впливати на ефективність праці працівників бюджетної сфери; виявляти фактори і визначати вплив на зміну виплат з фонду заробітної плати, запобігати необґрунтованим виплатам коштів передбачених на оплату праці.

При аналізі використання фонду оплати праці доцільно проводити за напрямками: аналіз фонду заробітної плати як економічного елемента витрат й аналіз заробітної плати в складі кошторису витрат бюджетної установи.

Завданнями аналізу є: оцінювання потреби установи в коштах на оплату праці; характеристика складу фонду оплати праці; визначення повноти використання фонду заробітної плати по установі та за категоріями персоналу; виявлення факторів на зміну виплат з фонду заробітної плати; характеристика посадового окладу і факторів зміни; відповідність зростання витрат з фонду заробітної плати; вивчення рівня організації оплати праці та

запобігання нераціональним виплатам [22].

Фактичними видатками є видатки звітного періоду на утримання установи, які списані в установленому порядку. Вивчення цієї категорії дає можливість оцінити ефективність використання коштів, установити відповідність видатків обсягу виконаної роботи або встановленим нормам.

Касовими видатками є видатки у межах сум, виданих банком установі грошима або в порядку безготівкових розрахунків. До касових належать видатки на заробітну плату, на відрядження, дрібні господарські видатки, видатки на оплату рахунків постачальників МТЦ, виконаних робіт і послуг. Вони є показником повноти використання отриманих коштів.

Аналіз співвідношення між касовими та фактичними видатками здійснюється як за кошторисом так і за окремими його статтями за допомогою даних звіту про виконання кошторису, балансу виконання кошторису, обліку касових і фактичних видатків за статтями і видами. Таким чином співвідношення між видатками показує динаміку залишків розрахункових рахунків з виконання кошторису [33].

Отже, ефективність функціонування установ пов'язана із виконанням затвердженого кошторису.

3.2. Основи проведення комплексу контрольних-перевірочних заходів у бюджетних установах

Бюджетні установи є організації без отримання прибутку. Утримують бюджетні установи за рахунок коштів бюджету. Бюджетні установи ведуть діяльність лише в межах асигнувань, затверджених кошторисами.

Одним із шляхів контролю за нарахуванням заробітної плати є вивчення даних аналітичного обліку, оскільки вони відіграють важливу роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, а також виконання працівником трудової дисципліни, та структуру фонду оплати праці.

Напрямами перевірки нарахувань заробітної плати проводять по:

- основній заробітній платі;
- додатковій заробітній платі;
- інших заохочувальних та компенсаційних витратах;
- інших виплатах, що не належать до фонду оплати праці.

Проведення аудиту витрат доцільно розпочинати із синтетичного рахунку 651 «Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів», на якому відображено всі нарахування із оплати праці працівникам установи, рис. 3.1.

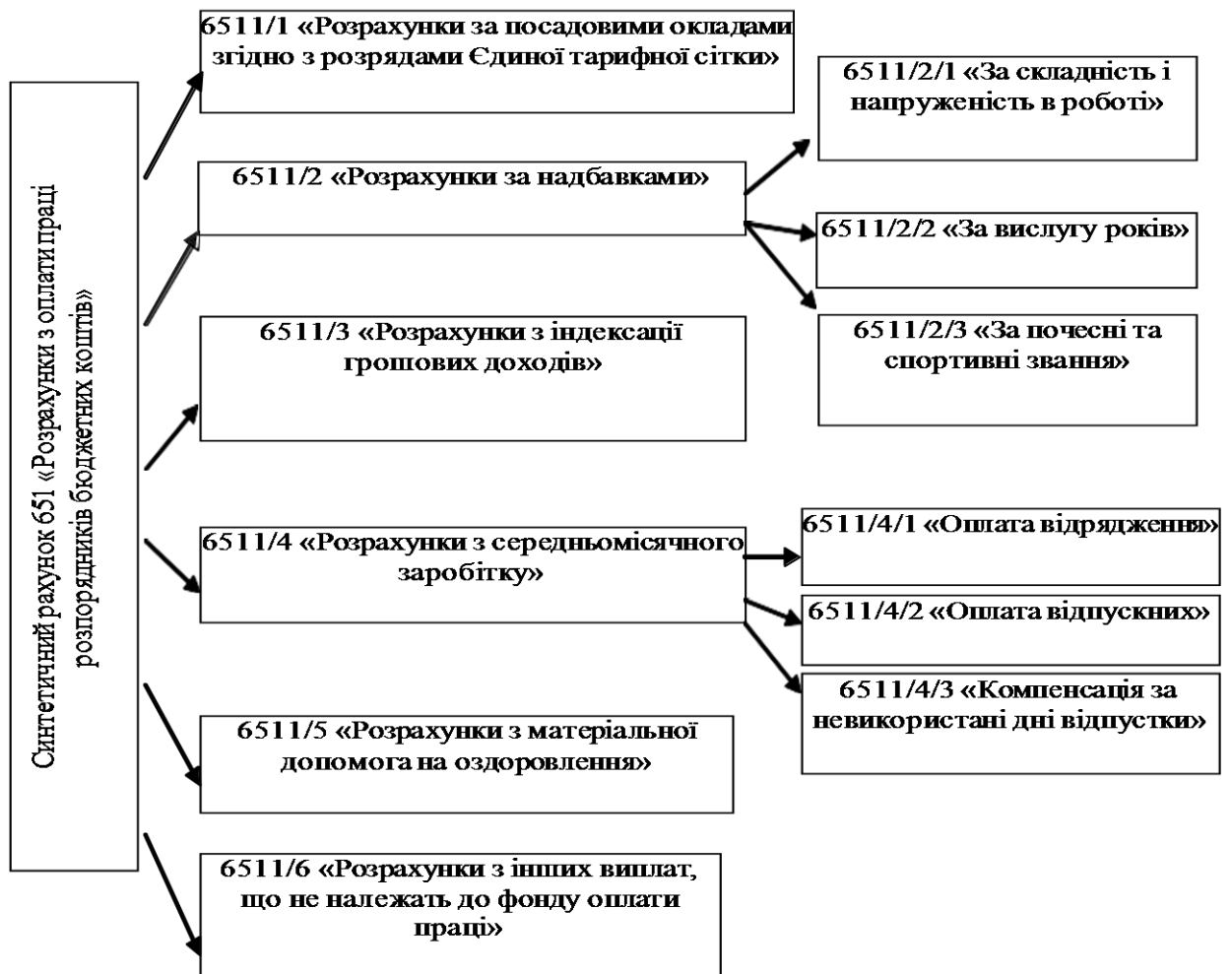


Рис. 3.1. Аналітичні рахунки з нарахування заробітної плати

Для проведення аудиту нарахування заробітної плати первинні облікові документи можна класифікувати так:

1. Наказ про облікову політику підприємства, який регламентує особливості відображення в обліку витрати, пов'язані з оплатою праці, їх розподіл, а також особливості документального та бухгалтерського

оформлення операцій з обліку розрахунків з персоналом.

2. Кадрові документи.

Під час проведення контрольно-перевірочних заходів, аудитором складається робоча схема кореспонденції рахунків з нарахування заробітної плати працівникам, яку представимо в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Робоча схема кореспонденції рахунків з обліку нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки	8011/1 «Витрати пов'язані з оплатою за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»	6511/1 «Розрахунки за посадовими окладами згідно з розрядами Єдиної тарифної сітки»
2	Нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі	8011/2/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за складність і напруженість в роботі»	6511/2/1 «Розрахунки з нарахування надбавки за складність і напруженість в роботі»
3	Нарахування надбавки за вислугу років	8011/2/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за вислугу років»	6511/2/2 «Розрахунки з нарахування надбавки за вислугу років»
4	Нарахування надбавки за почесні та спортивні звання	8011/2/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок за почесні та спортивні звання»	6511/2/3 «Розрахунки з нарахування надбавки за почесні та спортивні звання»
5	Нарахування індексації грошових доходів	8011/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів»	6511/3 «Розрахунки з індексації грошових доходів»
6	Нарахування відрядження	8011/4/1 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплатою відрядження»	6511/4/1 «Розрахунки з нарахування відрядження»
7	Нарахування відпускних	8011/4/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням оплати відпускних»	6511/4/2 «Розрахунки з нарахування відпускних»
8	Нарахування компенсації за невикористані дні відпустки	8011/4/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням компенсації за невикористані дні відпустки»	6511/4/3 «Розрахунки з нарахування компенсації за невикористані дні відпустки»
9	Нарахування матеріальної допомоги на оздоровлення	8011/5 «Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення»	6511/5 «Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення»
10	Нарахування заробітної плати з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	8011/6 «Витрати пов'язані з нарахуванням з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»	6511/6 «Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці»

У ході проведення аудиту нарахувань заробітної плати перевіряють наступні документи:

- положення про оплату праці;
- положення про преміювання;
- наказ про затвердження штатного розкладу та штатний розклад;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- колективний договір;
- книга реєстрації наказів по особовому складу та накази по особовому складу;
- графік відпусток;
- наказ про надання відпусток;
- особові справи працівників.

Загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати представлено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Загальний план для проведення аудиту нарахування заробітної плати

Етапи	Зміст аудиторських процедур
1	2
Підготовчий	Ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту нарахування заробітної плати
Основний	Перевірка первинних документів з обліку нарахування заробітної плати
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників
	Перевірка правильності нарахування і виплат відпускних, премій та надбавок
	Перевірка дотримання термінів, порядку, документального оформлення та відображення в обліку нарахування заробітної плати
	Перевірка правильності здійснення утримання ПДФО, єдиного внеску, військового збору
	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 651.
Заключний	Формування висновків за результатами аудиту нарахування заробітної плати

Отже, загальний план аудиторської перевірки нарахування заробітної плати складається з метою визначення її обсягів, термінів проведення, необхідного складу аудиторської групи, яку буде залучено до перевірки.

Для визначення ступеня ризику проводить загальне дослідження за допомогою тестування. За його результатами він може відмовитись від проведення перевірки або вжити заходів щодо зменшення ризиків.

Висновки до розділу 3

Проведення аналізу економічних показників у бюджетних установах сприяє отриманню необхідного інформаційного рівня для прийняття управлінських рішень та забезпечує не тільки фіксацію бухгалтерських операцій, а й призводить до їх розуміння.

Пошук резервів для удосконалення діяльності установи, з метою зменшення бюджетних асигнувань без втрати якості послуг, які нею надаються є кінцевою метою проведення аналізу, тобто, економічний аналіз основоположним інструментом державного менеджменту, який необхідно застосовувати у практиці.

Проведення аналізу наявних трудових ресурсів покликаний виявляти вузькі місця щодо забезпеченості установ кадрами та проводити оцінку їх ефективності, забезпечити контроль за використання робочого часу, а також ефективного використання фонду оплати плати.

Важливим етапом аналізу установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Воно може характеризуватися рівністю між ними, або перевищенням касових видатків над фактичними або навпаки.

Внутрішній контроль відіграє значну роль у системі фінансового контролю в цілому. Правильна організація дозволить «розвантажити» плановий відділ та бухгалтерську службу.

РОЗДІЛ 4
ДІАГНОСТИКА РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ
ГУСЯТИНСЬКОГО КОЛЕДЖУ ТНТУ ІМ. І. ПУЛЮЯ

4.1. Аналіз забезпеченості установи кадрами та організації праці

Аналіз бухгалтерських даних щодо витрат на оплату праці, необхідно розпочинати із вивчення забезпеченості установи персоналом та витрат робочого часу. Такий аналіз проводиться шляхом вивчення фактичної кількості працівників за певний період та руху персоналу за період, а також здійснюється у розрізі категорій персоналу. Зазначені дані порівнюють із плановою (необхідною) кількістю працівників для забезпечення діяльності установи. З цією метою складається порівняльна аналітична таблиця 4.1.

Таблиця 4.1

Аналітичні дані щодо наявності трудових ресурсів за 2017 та 2018 рр.

Категорії персоналу	Фактично 2017р, осіб	За звітний період		Відхилення (+,-)		Фактично, %	
		За розрахунком у 2018 рік, осіб	Фактично 2018рік, осіб	Від завдання, осіб	Від минулого періоду, осіб	До завдання	До минулого періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Адміністрація	6	6	5	-1	-1	83,3	83,3
2. Старший викладач	38	38	32	-6	-6	84,2	84,2
3. Викладач	33	33	30	-3	-3	90,9	90,9
4. Медперсонал	3	3	3	0	0	100	100
5. Бухгалтерія та допоміжні служби	8	8	8	0	0	100	100
6. Обслуговуючий персонал	10	10	10	0	0	100	100
Всього	98	98	88	-10	-10	89,8	89,8

З наведеної таблиці видно, що протягом звітнього періоду, кількість штатних одиниць зменшилась на 10 людей. Ця зміна відбулась в основному за рахунок зменшення викладацького складу та частково за рахунок адміністрації закладу. Наведені дані свідчать про негативну тенденцію, тобто навантаження на викладацький склад зростає, так як планова потреба 98

працівників, а фактична кількість становить 88 працівників [45, с. 36].

Джерелом інформації для аналізу загальноосвітнього рівня працівників служить Форма №6 «Звіт про чисельність, склад та професійне навчання кадрів. Розглянемо табл. 4.2 та 4.3.

Таблиця 4.2

Аналіз загальноосвітнього рівня працівників 2016-2017 рік

Освіта	2016		2017		Відхилення (+, -)	
	Кількість	Питома вага	Кількість	Питома вага	Кількість	Питома вага
1	2	3	2	3	6	7
Повна вища освіта або наявний науковий ступінь	71	73,9	71	72,4	0	100
Вища освіта	11	11,4	12	12,2	1	109
Середньо спеціальна освіта	14	14,7	15	15,3	1	107
Всього працівників	96	100	98	100	2	102

З таблиці 4.2 можна визначити, що переважна кількість працівників мають повну вищу освіту або наявний науковий ступінь, а саме 72,4% від загальної кількості у 2017 році.

Таблиця 4.3

Аналіз загальноосвітнього рівня працівників 2017-2018 рік

Освіта	2017		2018		Відхилення (+, -)	
	Кількість	Питома вага	Кількість	Питома вага	Кількість	Питома вага
1	2	3	4	5	6	7
Повна вища освіта або наявний науковий ступінь	71	72,4	64	72,7	-7	90,1
Вища освіта	12	12,2	9	10,2	-3	75
Середньо спеціальна освіта	15	15,3	15	17	0	100
Всього працівників	98	100	88	100	-10	89,8

З таблиці 4.3 можна визначити, що переважна кількість працівників мають повну вищу освіту або наявний науковий ступінь, а саме 72,7% від загальної кількості у 2018 році, і як видно цей відсоток у порівнянні до 2017 року 72,4 зріс на 0,3. У загальній кількості питома вага працівників із повною вищою освітою або у яких наявний науковий ступінь становить 90,1

відсоток.

Таблиця 4.4

Групування працівників за віком

Рік \ Вік		18-24	25-29	30-39	40-49	50-54	55 і старше	Всього
		2	3	4	5	6	7	8
2016	кількість	11	16	21	15	22	11	96
	питома вага	11,4	16,7	21,9	15,6	22,9	11,5	100
2017	кількість	12	17	21	15	22	11	98
	питома вага	12,2	17,3	21,4	15,3	22,4	11,2	100
2018	кількість	10	14	19	12	22	11	88
	питома вага	11,4	15,9	21,6	13,6	25	12,5	100
Відхилення 2016-2017	кількість	+1	+1	0	0	0	0	+2
	питома вага	0,8	0,6	-5	-0,3	-0,5	-0,3	x
Відхилення 2017-2018	кількість	-2	-3	-2	-3	0	0	-10
	питома вага	-0,9	-1,4	0,2	-1,7	2,6	1,3	x

З таблиці видно, що найбільшу питому вагу у загальній кількості працівників у групі від 50 до 54 років, а 22,4 і 25 відсотків відповідно. Також варто зазначити, що враховуючи звільнення більш молодого персоналу, питома вага зазначеної групи зросла на 2,6 відсотка. Переважну кількість працівників коледжу становлять жінки, і це й показник протягом досліджуваного періоду у середньому коливається від 65,3 до 65,9 відсотка.

В ході аналізу освітнього рівня працівників та вікових груп працівників, зазначаємо, що можна зробити висновок, що вони мають незначні коливання, у межах до десяти відсотків.

Одночасно із цим доцільно проаналізувати трудові ресурси по стажу роботи, табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Аналіз працівників за стажем

Рік \ Стаж		До 5р	Від 5р До 10р	Від 10р До 15р	Від 15р До 30р	Понад 30 років	всього
		2	3	4	5	6	7
2016	кількість	8	16	18	48	6	96
	питома вага	8,3	16,6	18,7	50	6,4	100
2017	кількість	10	16	18	48	6	98
	питома вага	10,2	16,3	18,4	49	6,1	100
2018	кількість	7	12	17	46	6	88
	питома вага	8	13,6	19,3	52,3	6,8	100
Відхилення 2016-2017	кількість	+2	0	0	0	0	+2
	питома вага	1,9	-0,3	-0,3	-1	-0,3	0
Відхилення 2017-2018	кількість	-3	-4	-1	-2	0	-10
	питома вага	-2,2	-2,7	1	3,3	0,7	0

Аналізуючи табл. 4.5 відзначимо, що за стажем роботи працівників ситуація у навчальному закладі стабільна. Більш за все працівників, які працюють від 15 до 30 років, а менш за все у групі понад 30 років.

Аналіз кваліфікаційного складу працівників розраховується середній тарифний розряд [51, с. 64]:

$$T_p = \frac{\sum T_p * K_{Pi}}{\sum K_P} \quad (4.1)$$

де, T_p – тарифний розряд; K_P – кількість(чисельність)робітників.

Коефіцієнт обороту з приймання (КПп) розраховується, як співвідношення прийнятих працівників до середньо спискової кількості працівників:

$$K_{Пп_{2016}} = \frac{10}{96} * 100 = 10,0$$

$$K_{Пп_{2017}} = \frac{26}{98} * 100 = 26,5$$

$$K_{Пп_{2018}} = \frac{3}{88} * 100 = 3,04$$

Коефіцієнт обороту зі звільнення (КПз) розраховується, як співвідношення кількості звільнених працівників до середньо спискової кількості працівників:

$$K_{Пз_{2016}} = \frac{8}{96} * 100 = 8,0$$

$$K_{Пз_{2017}} = \frac{24}{98} * 100 = 24,5$$

$$K_{Пз_{2018}} = \frac{13}{88} * 100 = 14,8$$

Коефіцієнт загального обороту (КПоб) обчислюють, як відношення кількості заново прийнятих на роботу і тих, що вибули, до середньо спискової кількості працівників:

$$K_{Поб_{2016}} = \frac{(10 - 8)}{96} * 100 = 2,0$$

$$KПоб_{2017} = \frac{(26-24)}{98} * 100 = 2,0$$

$$KПоб_{2018} = \frac{(13-3)}{88} * 100 = 11,4$$

Коефіцієнт плинності кадрів (КПпл) розраховують як відношення кількості звільнених за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни до середньо спискової кількості працівників.

Наведені розрахунки відображають рух персоналу навчального закладу, а також тенденції щодо задоволеністю умовами оплати праці іншими умовами. З урахуванням наведеного слід відзначити, що коефіцієнт загального обороту зріс з 2,0 до 11,4 відсотка, коефіцієнт обороту з приймання збільшився з 10,0% до 26,5 відсотка, що означає формування у 2017 році не стабільного колективу, а у 2018 році знизився з 26,5% до 3,0 відсотка, що означає формування у 2018 році стабільного колективу.

Особливу увагу слід приділити плинності персоналу, бо вона зменшує продуктивність і у подальшому впливає на результат діяльності установи. Протягом досліджуваного періоду коефіцієнт обороту зі звільнення зріс із 8,0 до 24,5 відсотка, і це є негативним моментом, а у 2018 році коефіцієнт знизився з 24,5% до 14,8 що вважається позитивною тенденцією[79, с. 46].

З наведених розрахунків видно, що фактично установа забезпечена відповідною кількістю працівників, але аналіз руху персоналу має негативні тенденції. Фактично це пов'язано із умовами праці в установі, зокрема її мотиваційній частині – оплати праці, так як видно із розрахунків звільняються працівники із стажем до 10 років і у віці від 18 до 40 років, тобто є незацікавленість у даній роботі, у тому числі і з погляду оплати праці.

4.2. Аналіз фонду заробітної плати та розрахунків з персоналом

Наступним етапом аналізу, після вивчення структури персоналу та належних йому виплат, є аналіз с сформованого фонду оплати праці. Фонд оплати праці у нашому випадку є величиною, яка підлягає виплаті

працівникам за виконану роботу. Як правило, у кошторисах розроблених бюджетними установами, стаття витрат на оплату праці становить від 50 до 80 % від загальної суми всіх витрат. Аналіз фонду оплати праці, проводять у декілька етапів, зокрема:

- аналіз фонду як економічного елемента витрат
- аналіз фонду в складі витрат кошторису [77].

Фонд оплати праці ,це основний показник, що застосовується при складанні різноманітної звітності: фінансової, статистичної, бухгалтерської. Він поділяється на основний та додатковий. До основного відносять заробітну плату за посадовими окладами, а до додаткового виплати, пов'язані з різними надбавками і доплатами, а також оплата відпусток.

Динаміка фонду оплати праці у коледжі відображено у таблиці 4.6 та таблиці 4.7

Таблиця 4.6

Аналіз складу фонду оплати праці 2016-2017 рік

тис.грн.

Показники	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці, всього	4975,7	6853,9	1878,2	37,7
У тому числі:				
Фонд основної заробітної плати	2039,3	3790,5	1751,2	85,8
– у% до всього	40,9	55,3	14,4	35,2
Фонд додаткової заробітної плати	2124,7	2817,7	693,0	32,6
– у% до всього	42,7	41,1	-1,6	-3,7

Таблиця 4.7

Аналіз складу фонду оплати праці 2017-2018 рік

тис.грн.

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці, всього	6853,9	7828,1	974,2	14,2
У тому числі:				
Фонд основної заробітної плати	3790,5	4640,7	850,2	22,4
– у% до всього	55,3	59,3	4	7,2
Фонд додаткової заробітної плати	2817,7	2984,5	166,8	5,9
– у% до всього	41,1	38,1	-3	-7,3

З наведених розрахунків видно, що фонд оплати праці установи має тенденцію до зростання протягом досліджуваного періоду. Ріст у сумарному значенні у 2017 році становить 1878,2 тис. грн. або 37,7%, а у 2018 році 974,2 тис. грн. або 14,2 відсотка, що є позитивним фактором, так як це сприяє поліпшенню покращенню соціально-економічного становища працівників. Однак слід зазначити, що основною причиною є зростання мінімальної заробітної плати.

Аналіз склад фонду показує, що основна заробітна плата займає 10,9 відсотка у 2016 році, 55,3 відсотка у 2017 році та 59,3 відсотка у 2018 році від загального фонду оплати праці. Також доцільно вказати, що протягом 2018 року фонд основної заробітної плати зріс на 7 відсотків від попереднього періоду, а фонд додаткової оплати праці зменшився на 5,9 відсотка.

Також доцільно визначити частку та зміну заохочувальних та компенсаційних виплати, які проводились установою протягом 2016-2018 років. Динаміку заохочувальних та компенсаційних виплати та його частку у фонді оплати праці коледжу відображено у таблиці 4.8. та у таблиці 4.9.

Таблиця 4.8

Динаміка заохочувальних та компенсаційних виплат 2016-2017 рік

тис.грн.

Показники	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці, всього	4975,7	6853,9	1878,2	37,7
У тому числі:				
заохочувальні та компенсаційні виплати	811,7	240,2	-571,5	-70,4
- у% до всього	16,3	3,5	-12,8	-78,5

Таблиця 4.9

Динаміка заохочувальних та компенсаційних виплат 2017-2018 рік

тис.грн.

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці, всього	6853,9	7828,1	974,2	14,2
У тому числі:				
заохочувальні та компенсаційні виплати	240,2	320,3	80,1	33,3
- у% до всього	3,5	4,1	0,6	16,8

Як видно протягом досліджуваного періоду динаміка заохочувальних та компенсаційних виплат у 2017 році має тенденцію до спаду з 811,7 тис.грн. до 240,2 тис.грн. або на 70,4 відсотка, а у 2018 році має позитивну динаміку до зростання з 240,1 тис.грн. до 320,3 тис.грн. або на 33,3 відсотка.

Аналогічно проводиться аналіз динаміки виплат, що відображено у таблиці 4.10 та у таблиці 4.11.

Таблиця 4.10

Динаміка виплат за невідпрацьований робочий час 2016-2017 рік

тис.грн.

Показники	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці всього	4975,7	6853,9	1878,2	37,7
У тому числі:				
оплата праці за невідпрацьований робочий час	635,2	846,1	210,9	33,2
- у% до всього	12,7	12,3	-0,4	-3,14

Таблиця 4.11

Динаміка виплат за невідпрацьований робочий час 2017-2018 рік

тис.грн.

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			За сумою, +, -	Темп росту, %
1. Фонд оплати праці всього	6853,9	7828,1	974,2	14,2
У тому числі:				
оплата праці за невідпрацьований робочий час	846,1	1477,3	631,2	74,6
- у% до всього	12,3	18,9	6,5	52,9

Проведеним аналізом визначено, що дана категорія виплат має негативну тенденцію до зростання, з 635,2 тис.грн. до 846,1 тис.грн. або 33,2 відсотка у 2017 році та з 846,1 тис.грн. до 1477,3 тис.грн. або 74,6 відсотка у 2018 році. Цей показник показує, що протягом періоду витрати на оплату лікарняних та інших виплат пов'язаних із невідпрацьованим часом зростає, що створює додаткове навантаження працівників, які були на робочому

місці.

Середній розмір заробітної плати розраховують на підставі часових, денних та місячних, квартальних або річних фондів оплати праці: середньогодинний розраховується, як співвідношення годинного фонду оплати праці до кількості людино-годин, відпрацьованих всіма працівниками.

Середньорічна заробітна плата працівників, погодинників, залежить від кількості відпрацьованих днів у середньому одним працівником протягом року та середньоденного заробітку. Для факторного аналізу абсолютного відхилення фонду погодинної заробітної плати використовують наступні моделі:

$$\Phi ЗП_{\text{пост}} = КР * Д * Т * ГЗП \quad (4.3)$$

Розрахунок впливу факторів проводять способом абсолютних різниць:

$$\Phi ЗП_{\text{крпост}} = (КР_{\text{ф}} - КР_{\text{пл}}) * ГЗП_{\text{пл}} \quad (4.4)$$

$$\Delta \Phi ЗП_{\text{гзппост}} = (ГЗП_{\text{ф}} - ГЗП_{\text{пл}}) * КР_{\text{ф}} \quad (4.5)$$

У тому числі:

$$\Delta \Phi ЗП_{\text{д}} = КР_{\text{ф}} * (Д_{\text{ф}} - Д_{\text{пл}}) * Т_{\text{пл}} * ГЗП_{\text{пл}} \quad (4.6)$$

Тоді:

$$\Delta \Phi ЗП_{\text{т}} = КР_{\text{ф}} * Д_{\text{ф}} * (Т_{\text{ф}} - Т_{\text{пл}}) * ГЗП_{\text{пл}} \quad (4.7)$$

$$\Delta \Phi ЗП_{\text{гзп}} = КР_{\text{ф}} * Д_{\text{ф}} * Т_{\text{ф}} * (ГЗП_{\text{ф}} - ГЗП_{\text{пл}}) \quad (4.8)$$

В ході проведення аналізу першочергово необхідно розрахувати абсолютні та відносні відхилення фактичного розміру фонду оплати праці від планового.

Абсолютне відхилення розраховують шляхом порівняння фактичних витрат із заробітної плати із плановими по установі, та у розрізі підрозділів та працівників.

Висновки до розділу 4

Аналіз бухгалтерських даних щодо витрат на оплату праці, необхідно розпочинати із вивчення забезпеченості установи персоналом та витрат робочого часу.

Наведені розрахунки відображають рух персоналу навчального закладу, а також тенденції щодо задоволеністю умовами оплати праці іншими умовами. З урахуванням наведеного слід відзначити, що коефіцієнт загального обороту зріс з 2,0 до 11,4 відсотка, коефіцієнт обороту з приймання знизився з 26,5% до 3,0 відсотка, що означає формування у 2018 році стабільного колективу.

Особливу увагу слід приділити плинності персоналу, бо вона зменшує продуктивність і у подальшому впливає на результат діяльності установи.

З наведених розрахунків видно, що фактично установа забезпечена відповідною кількістю працівників, але аналіз руху персоналу має негативні тенденції. Фактично це пов'язано із умовами праці в установі, зокрема її мотиваційній частині – оплати праці, так як видно із розрахунків звільняються працівники із стажем до 10 років і у віці від 18 до 40 років, тобто є незацікавленість у даній роботі, у тому числі і з погляду оплати праці.

З наведених розрахунків видно, що фонд оплати праці установи тенденцію до зростання. Ріст у сумарному значенні становить 974,2 тис.грн. або 14,2 відсотка, що є позитивним фактором, так як це сприяє поліпшенню покращенню соціально-економічного становища працівників. Однак слід зазначити, що основною причиною є зростання мінімальної заробітної плати.

Аналіз склад фонду показує, що основна заробітна плата займає 55,3 відсотка у 2017 році та 59,3 відсотка у 2018 році від загального фонду оплати праці. Також доцільно вказати, що протягом 2018 року фонд основної заробітної плати зріс на 7 відсотків від попереднього періоду, а фонд додаткової оплати праці зменшився на 5,9 відсотка.

РОЗДІЛ 5

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСТАНОВИ ГРОШОВИМИ КОШТАМИ

5.1. Аналіз складу і структури видатків

Видатки установи формуються на підставі отриманих бюджетних асигнувань, що виділяються із відповідного бюджету, у необхідному розмірі згідно затвердженого кошторису. У кошторисі установи зазначаються обсяги та напрямки запланованих видатків на визначений період, зокрема квартал або рік. Враховуючи, що виконання кошторису здійснюється за відповідними напрямками видатків на потреби визначені діяльністю установи, то показниками виконання кошторису виступають суми коштів, визначенні у кошторисі, касові та фактичні видатки.

Аналізуючи виконання кошторису, перш за все необхідно вивчати відношення між касовими і фактичними видатками бюджетної установи, яке має характеризуватись як їх рівність. Вивчення відхилень фактичних та касових видатків дає змогу виявити вузькі місця у фінансуванні установи, що виникли під час її діяльності, вивчити можливі шляхи проблематики недофінансування або його зменшення чи ефективного використання додаткових коштів.

Враховуючи, що фактичні видатки установи це витрати звітного періоду на забезпечення діяльності бюджетної установи, які витрачені в установленому порядку, їх вивчення дає змогу провести аналіз ефективність використання бюджетних коштів, проаналізувати відповідність видатків та доходів до обсягу наданих послуг.

Касовими видатками є коштів у межах сум, виділених із бюджету або власних коштів для проведення розрахунків. До касових видатків відносять: витрати на виплату заробітної плати, стипендій, коштів на відрядження,

господарські видатки, видатки на оплату певного виду робіт чи послуг. Вони характеризують повноту освоєння установою одержаних коштів. Основною характеристикою правильного планування касових і фактичних видатків, є те, що при певних умовах касові (Кв) і фактичні (Фв) видатки рівні. Зазначену рівність можна відобразити формулою:

$$Kв = Фв \quad (5.1.)$$

Аналізуючи практичну діяльність будь-якої установи касові і фактичні видатки, як правило не відповідають один одному, і фактично це можливо лише за умови одночасного надходження та списання коштів із рахунку.

Фактично, касові видатки були здійснені, але фактично обладнання немає на балансі установи, і підстав для відображення фактичних видатків у обліку немає. Вона виникне лише після отримання матеріальних цінностей. Така сума бюджетних коштів переходить на наступний рік і відображається у балансі, як дебіторська заборгованість.

Також може бути ситуація і навпаки, коли установа може отримати матеріальні цінності, проте не здійснити їх оплатити через брак коштів, що збільшує фактичні видатки, але при цьому касові видатки ще не проведені. Якщо така ситуація є у кінці року, то не сплачена сума буде відображена як кредиторська заборгованість, тобто фактичні видатки будуть більші за касові.

Проведення аналізу виконання кошторису дає змогу вивчити основні напрями витрачання коштів установою у процесі її діяльності. Виходячи із змісту наведених прикладів здійснення касових і фактичних видатків, а також відображення їх у даних фінансової та статистичної звітності установи, можна відобразити загальну суму касових (Кв) і фактичних видатків (Фв), відповідними формулами, які відображають їх співвідношення для подальшого виявлення відхилень:

$$Kв = Зп + П - Зк \quad (5.2.)$$

де Зп - залишки коштів установи на початок року; П – сума коштів, перерахованих за рік; Зк – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$\Phi_v = K_v - (ЗКп - ЗКк) + (ЗМп - ЗМк) + (ЗДп - ЗДк) + (ПОп - ПОк) \quad (5.3.)$$

або

$$\Phi_v = K_v + (ЗКк - ЗКп) - (ЗМк - ЗМп) - (ЗДк - ЗДп) - (ПОк - ПОп) \quad (5.4.)$$

де ЗКп, ЗКк – заборгованість кредиторська на початок і на кінець року; ЗМп, ЗМк – залишки на рахунках матеріалів на початок і на кінець року; ЗДп, ЗДк – заборгованість дебіторська на початок і на кінець року; ПОп, ПОк – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і на кінець року

Касові видатки показують рух коштів, наданих установі, а фактичні видатки їх освоєння. Показники, для аналізу видатків загального фонду наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

**Аналіз співвідношення між касовими та фактичними видатками
за 2016 рік, грн.**

№ з/п	Стаття видатків	Касові видатки	Фактичні видатки	Перевищення або зниження фактичних видатків над касовими
1	Заробітна плата	4722,5	4722,5	0
2	Нарахування на заробітну плату	1039,2	1039,2	0
3	Придбання предмети, матеріали, обладнання та інвентар	265,3	265,3	0
4	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	586,6	586,6	0
5	Інші поточні видатки	200,3	200,3	0
Усього за кошторисом		6813,9	6813,9	0

Проведеним аналізом фінансування у 2016 році встановлено, що всі статті видатків профінансована у повному обсязі. Відхилення відсутні.

Аналогічну аналітичну таблицю можна скласти і по 2017 року, таблиця 5.2.

Проведеним аналізом показників за 2017 рік встановлено, що фактичні видатки менші за касові на суму 97,3 тис.грн., недобір фінансування відбувся по статті видатків на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, решта статей видатків профінансована у повному обсязі.

Причиною перевищення касових видатків над фактичними є те, що неповне освоєння виділених коштів та відсутність первинних документів для

обліку матеріальних цінностей на бухгалтерських.

Таблиця 5.2

**Аналіз співвідношення між касовими та фактичними видатками
за 2017 рік, грн.**

№ з/п	Стаття видатків	Касові видатки	Фактичні видатки	Перевищення або зниження фактичних видатків над касовими
1	Заробітна плата	5643,2	5643,2	0
2	Нарахування на заробітну плату	2327,0	2327	0
3	Придбання предмети, матеріали, обладнання та інвентар	236,5	139,2	-97,3
4	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	709	709	0
5	Оплата інших послуг	13	13	0
6	Інші поточні видатки	128,7	128,7	0
Усього за кошторисом		9057,4	8960,1	-97,3

Аналогічну аналітичну таблицю можна скласти і по 2018 року, таблиця 5.3.

Таблиця 5.3

**Аналіз співвідношення між касовими та фактичними видатками
за 2018 рік, грн.**

№ з/п	Стаття видатків	Касові видатки	Фактичні видатки	Перевищення або зниження фактичних видатків над касовими
1	Заробітна плата	7584,5	7584,5	0
2	Нарахування на заробітну плату	1670,0	1670,0	0
3	Придбання предмети, матеріали, обладнання та інвентар	104,9	104,9	0
4	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	592,2	592,2	0
5	Оплата інших послуг	0	0	0
6	Інші поточні видатки	70,4	70,4	0
Усього за кошторисом		10022	10022	0

Проведеним аналізом фінансування у 2018 році встановлено, що всі статті видатків профінансована у повному обсязі. Відхилення відсутні.

Статті видатків установи на яких відображено придбання товарно-

матеріальних цінностей необхідно розглядати у сукупності із залишками сум, які обліковуються на рахунках дебіторської і кредиторської заборгованості. Якщо фінансові ресурси спрямовані збільшення матеріальних запасів відображені, як дебіторська заборгованість, то тоді касові видатки перевищують фактичні, а якщо вартість залишків матеріальних запасів зменшилась, то фактичні видатки перевищують касові. Тобто, необхідно співвідношення касових і фактичних видатків розглядати у комплексі із залишками дебіторської та кредиторської заборгованості, таблиця 5.4.

Таблиця 5.4

Аналіз залишків на балансових рахунках бухгалтерії

Залишки на балансових рахунках по кредиторській заборгованості	На початок 2018 року	На кінець 2018 року	Відхилення (+, -)
Кредиторська заборгованість	0	0	0
Дебіторська заборгованість	97,3	0	-97,3

Із наведеної таблиці видно, що на кінець звітного періоду кредиторська та дебіторська заборгованості погашені.

З наведено вище слідує, що співвідношення касових та фактичних видатків відображають зміну залишків на матеріальних та розрахункових рахунках бухгалтерського обліку, а також знаходять відображення у балансі виконання кошторису.

Однак, необхідно зазначити, що є господарські операції, які відображають зміну залишків матеріальних ресурсів, але не відображаються у зміні касових і фактичних видатків. До таких операцій відносять: списання безнадійної заборгованості від виявленої нестачі ТМЦ або оприбуткування їх надлишків виявлених у ході інвентаризації; списання кредиторської заборгованості за строком позовної давності; оприбуткування ліквідаційної вартості основних засобів; перенесення вартості товарно-матеріальних цінностей з відповідних бухгалтерських рахунків обліку матеріалів на рахунки основних засобів, або навпаки. Такі операції відображаються в балансі виконання кошторису, тобто в ході проведення аналізу

співвідношення касових та фактичних видатків зміни таких залишків необхідно коригувати на суми за зазначеними операціями.

5.2. Аналіз результатів діяльності бюджетної установи

Для оцінки фінансового стану установи можна проводити структурно-динамічний, параметричний, а також факторний аналіз.

Джерелами інформації для такого аналізу, є меморіальні ордери, книга «Журнал-Головна», а також форми фінансової звітності: типова форма №2 д. та типова форма №4-1 д.

Аналіз відображених у вказаних документах господарських операцій дає змогу виявити зміни у структурі фінансування установи, як у цілому так і постатейно, та виявити фактори впливу на такі зміни

Інформацію для аналізу отримують за показниками річної звітності за формою № 2 «Звіт про виконання кошторису», яка містить розгорнуту інформацію про рух грошових коштів установи, тобто касові видатки.

Переважає більшість економістів рахує, що касові видатки характеризують рух коштів, наданих установі, а фактичні їх освоєння установою. Однак, у ході аналізу необхідно враховувати, що перерахування грошових коштів із бюджету для установи здійснюється відповідно до кошторису.

Аналіз покликаний здійснювати планування кошторису у розрізі відповідних статей.

У ході параметричного аналізу обраховують наступні коефіцієнти:

1. Коефіцієнт співвідношення касових видатків і фактичних (у розрізі фондів: загальний чи спеціальний):

$$K_{кв(з)}, K_{кв(с)} = \frac{КВ}{ФВ} \quad (5.5)$$

де $K_{кв(з)}$ – коефіцієнт співвідношення за загальним фондом; $K_{кв(с)}$ – коефіцієнт співвідношення за спеціальним фондом; КВ – касові видатки; ФВ – фактичні видатки за певний період.

Вартісний показник коефіцієнта більше за 1 показує інформацію щодо дебіторської заборгованості, менше – кредиторської.

$$K_{кв(з)2016} = \frac{10677,0}{10677,0} = 1,0$$

$$K_{кв(з)2017} = \frac{9161,4}{9014,0} = 1,01$$

$$K_{кв(з)2018} = \frac{10053,9}{10053,9} = 1,0$$

Значення коефіцієнта у 2017 року є більшим за нормативне значення 1, що свідчить про наявності дебіторської заборгованості в установі.

$$K_{кв(с)2017} = \frac{1081,0}{1042,0} = 1,04$$

$$K_{кв(с)2018} = \frac{1018,5}{1044,5} = 0,98$$

Значення коефіцієнта у 2017 року є більшим за нормативне значення 1, що свідчить про наявності дебіторської заборгованості в установі, а у 2018 році 0,98, менше за нормативне значення, і він свідчить про наявність кредиторської заборгованості.

2. Коефіцієнт (обсяг) фактичних видатків загального фонду на одного працюючого:

$$K = \frac{\Phi B_z}{Ч_c} \quad (5.6)$$

де ФВ, – фактичні видатки загального фонду, грн.; Ч. – середньоспискова чисельність працівників на кінець звітного періоду, осіб.

$$K_{2016} = \frac{10677,0}{96} = 111,21$$

$$K_{2017} = \frac{9014,0}{98} = 91,98$$

$$K_{2018} = \frac{10053,9}{88} = 114,25$$

Цей коефіцієнт характеризує фактичні видатки на одного працівника протягом певного періоду проведені установою. Цей показник протягом періоду, що аналізується має тенденцію до спаду у 2017 році та до зростання у 2018 році.

Установою у 2016 році проведено видатків у сумі 111,21 тис.грн., у 2017 році 91,98 тис.грн., а у 2018 році 114,25 тис.грн., що на 22,27 тис.грн. більше ніж за попередній період.

3. Відношення планових надходження коштів за звітний період (за певними фондами):

$$K_3 = \frac{Пз}{Фз} \quad (5.7)$$

$$K_c = \frac{Пс}{Фс} \quad (5.8)$$

де Пз, (Пс) – планові надходження за загальним фондом (спеціальним фондом); Фз, (Фс) – фактичні надходження за загальним фондом (спеціальним фондом).

$$K_{з2016} = \frac{10677,0}{10677,0} = 1,0$$

$$K_{з2017} = \frac{9165,4}{9161,3} = 1,0004$$

$$K_{з2018} = \frac{10053,9}{10053,9} = 1,0$$

$$K_{с2016} = \frac{1023,4}{828,7} = 1,23$$

$$K_{с2017} = \frac{1184,3}{1129,9} = 1,05$$

$$K_{с2018} = \frac{1098,2}{1232,4} = 0,89$$

Як видно із проведених розрахунків коефіцієнт протягом 2017 року і за загальним і за спеціальним фондом становить більше 1, що є показник не виконання запланованих надходжень до кошторису. За спеціальним фондом фактичні надходження у 2016 та 2017 році не довиконано, а у 2018 році вже наявне перевиконання, що показує позитивну тенденцію.

4. Відношення видатків до доходів (за певними фондами):

$$K_{заг.фонд} = \frac{Видатки}{Доходи} \quad (5.9)$$

$$K_{спец.фонд} = \frac{Видатки}{Доходи} \quad (5.10)$$

Коефіцієнт є показником ефективності діяльності установи, нормативне значення 1.

$$K_{\text{заг.фонд}}_{2016} = \frac{10677,0}{10677,0} = 1,0$$

$$K_{\text{заг.фонд}}_{2017} = \frac{9165,4}{9161,4} = 1,0004$$

$$K_{\text{заг.фонд}}_{2018} = \frac{10053,9}{10053,9} = 1,0$$

Показник загального фонду у 2017 році показує зниження ефективності діяльності установи на 0,0004%. У 2016 та 2018 роках у межах норми.

$$K_{\text{спец.фонд}}_{2016} = \frac{849,9}{828,7} = 1,02$$

$$K_{\text{спец.фонд}}_{2017} = \frac{1081,0}{1129,9} = 0,87$$

$$K_{\text{спец.фонд}}_{2018} = \frac{1018,5}{1232,4} = 0,83$$

Показник спеціального фонду у 2018 році показує зростання ефективності діяльності установи на 0,13% та 0,17% у 2017 та 2018 роках відповідно.

5. Коефіцієнт відношення видатків спецкоштів (ВС) до суми власного капіталу:

$$K_{\text{заг.ф.}} = \frac{BC}{BK} \quad (5.11)$$

$$K_{\text{спец.ф.}} = \frac{BC}{BK} \quad (5.12)$$

Коефіцієнт обчислюють на підставі даних форми звітності. Він описує рівень покриття видатків власними коштами. Значним для аналізу виконання кошторису є виявлення відхилення показників.

Висновки до розділу 5

Проведеним аналізом виконання кошторису встановлено, що видатки установи формуються на підставі отриманих бюджетних асигнувань, які виділяються із бюджету, у необхідному розмірі згідно кошторису. У кошторисі установи зазначаються обсяги та напрямки запланованих видатків на визначений період. Враховуючи, що виконання кошторису здійснюється за відповідними напрямками видатків на потреби визначені діяльністю установи, то показниками виконання кошторису виступають суми коштів, визначені у кошторисі, касові та фактичні видатки.

Проведеним аналізом показників за 2017 рік встановлено, що фактичні видатки менші за касові на суму 97,3 тис.грн., недобір фінансування відбувся по статті видатків на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, решта статей видатків профінансована у повному обсязі.

Причиною перевищення касових видатків над фактичними є те, що неповне освоєння виділених коштів та відсутність первинних документів для обліку матеріальних цінностей на бухгалтерських.

Проведеним аналізом фінансування у 2016 та 2018 році встановлено, що всі статті видатків профінансована у повному обсязі. Відхилення відсутні.

Аналіз відображених у вказаних документах господарських операцій дає змогу виявити зміни у структурі фінансування установи, як у цілому так і постатейно, та виявити фактори впливу на такі зміни

Важливим етапом аналізу виконання кошторису видатків є вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками. Інформацію для аналізу отримують за показниками річної звітності за формою № 2 «Звіт про виконання кошторису», яка містить розгорнуту інформацію про рух грошових коштів установи, тобто касові видатки.

Як видно із проведених розрахунків коефіцієнт відношення планових надходження коштів за звітний період протягом 2017 року і за загальним і за спеціальним фондом становить більше 1, що є показник не виконання

запланованих надходжень до кошторису. За спеціальним фондом фактичні надходження у 2017 році не довиконано, а у 2018 році вже наявне перевиконання, що показує позитивну тенденцію.

Показник відношення видатків до доходів спеціального фонду у 2018 році показує зростання ефективності діяльності установи на 0,13% та 0,17% у 2017 та 2018 роках відповідно.

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Організація охорони праці на підприємстві

Охорона праці на підприємстві починається з організації управління охороною праці. Роботодавець зобов'язаний створити в кожному структурному підрозділі і на робочому місці умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Штат служби охорони праці Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя складається з одного працівника, відповідального за безпеку трудової діяльності та за сумісництвом заступника начальника відділення. Відповідальність за розроблення положень, типових інструкцій та інших нормативних документів з питань охорони праці та своєчасного доведення їх до відома працівників покладається на працівника, відповідального за безпеку праці та Профспілковий комітет. Також до сфери їх компетенції відноситься відсторонення від роботи осіб, що не пройшли вступного та періодичних інструктажів з техніки безпеки. Контроль за дотриманням працівниками правил поведіння із засобами механізації, автоматизації та іншим обладнанням, вимог інструкцій з охорони праці та техніки безпеки у відповідності до Закону України «Про охорону праці» здійснюється особою, відповідальною за безпеку праці.

Планування та фінансування робіт з охорони праці

Фінансування профілактичних заходів з охорони праці, виконання загальнодержавної, галузевих та регіональних програм поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, інших державних програм, спрямованих на запобігання нещасним випадкам та професійним захворюванням, передбачається, поряд з іншими джерелами фінансування,

визначеними законодавством, у державному і місцевих бюджетах.

Для підприємств, незалежно від форм власності, або фізичних осіб, які використовують найману працю, витрати на охорону праці становлять не менше 0,5 відсотка від суми реалізованої продукції. На підприємствах, що утримуються за рахунок бюджету, витрати на охорону праці передбачаються в державному або місцевих бюджетах і становлять не менше 0,2 відсотка від фонду оплати праці.

Суми витрат з охорони праці, що належать до валових витрат юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю, визначаються згідно з переліком заходів.

Оцінка стану охорони праці установи

Оцінка стану охорони праці на підприємстві в цілому і в його структурних підрозділах базується на аналізі даних атестації робочих місць, паспортизації санітарно-технічного стану цехів та відділів, результатах виконання комплексних планів покращення умов праці та санітарно-оздоровчих заходів, а також на динаміці показників виробничого травматизму та професійних захворювань.

Оцінка стану охорони праці та пільги і компенсація кожного робочого місця, а також аналізу записів в журналі трьох-ступеневого контролю охорони праці. Порушеннями правил вважаються: робота без інструктажу або його термін прострочений; робота без засобів захисту, передбачених інструкцією з техніки безпеки; робота на обладнанні, що не пройшло технічного огляду, або його термін прострочений; невідповідність прийомів праці вимогам інструкції з техніки безпеки та ін.

При підрахунках встановлюється перелік основних вимог безпеки до виробничого обладнання, що подані в державних та галузевих стандартах. Порушенням вимоги безпеки вважається відсутність або зіпсованість передбачених технічною документацією засобів захисту (блокування, огороження, сигналізації), засобів електрозахисту, засобів автоматичного або ручного управління, зміни в конструкції, не передбачені технічною

документацією та ін.

Економічна оцінка заходів з охорони праці

Охоронно-пожежна сигналізація управляється приймально-контрольними приладами, який здійснює живлення передавачів по шлейфах охоронно-пожежної сигналізації, прийом тривожних повідомлень від передавачів, а також передає їх на станцію централізованого спостереження і формує сигнали тривоги на спрацьовування інших складових. У приміщенні диспетчерського пункту та інших місцях розміщення приладів сигналізації та вузлів керування знаходиться наказ про порядок дії чергового персоналу в разі появи індикаторів пожежі або несправності УПС (управління пожежної сигналізації).

6.2. Аналіз складових потенційної небезпеки, оцінка рівня події та визначення безпосередньої причини події

Для того щоб проявилась шкода джерела потенційної небезпеки, потрібен конкретний вражаючий фактор, який власне і призводить до збитків.

Під вражаючими факторами розуміють такі чинники життєвого середовища, які за певних умов завдають шкоди як людям, так і системам життєзабезпечення людей, призводять до матеріальних збитків.

Класифікація вражаючих факторів:

За своїм походженням вражаючі фактори можуть бути:

- фізичні (в тому числі енергетичні);
- хімічні;
- біологічні;
- психофізіологічні;
- соціальні.

Залежно від наслідків впливу конкретних вражаючих факторів на організм людини вони в деяких випадках (наприклад, в охороні праці)

поділяються на шкідливі та небезпечні [22, с. 118].

Шкідливими факторами прийнято називати такі чинники життєвого середовища, які призводять до погіршення самопочуття, зниження працездатності, захворювання і навіть до смерті як наслідку захворювання.

Небезпечними факторами називають такі чинники життєвого середовища, які призводять до травм, опіків, обморожень, інших пошкоджень організму або окремих його органів і навіть до раптової смерті.

Хоча поділ вражаючих факторів на небезпечні та шкідливі досить умовний, бо інколи неможливо віднести який-небудь фактор до тієї чи іншої групи, він ефективно використовується в охороні праці для організації розслідування та обліку нещасних випадків та професійних захворювань, налагодження роботи, спрямованої на розробку заходів і засобів захисту працівників, профілактику травматизму та захворюваності на виробництві.

Безпека є відносним поняттям. Абсолютної безпеки для всіх обставин та умов не існує. Просте запитання: «Яка безпека є достатньою?» не має простої

Аналіз небезпек починають з попереднього дослідження, яке дозволяє в основному ідентифікувати джерела небезпек. Потім, при необхідності, дослідження можуть бути поглиблені і може бути виконаний детальний якісний аналіз. Методи цих аналізів та прийоми, які використовуються при їх виконанні, відомі під різними назвами. Нижче наведені основні з цих загальних інструментів [18, с. 135].

Попередній аналіз небезпек — це аналіз загальних груп небезпек, присутніх в системі, їх розвитку та рекомендації щодо контролю. ПАН є першою спробою в процесі безпеки систем визначити та класифікувати небезпеки, які мають місце в системі.

ПАН звичайно виконується у такому порядку:

- вивчають технічні характеристики об'єкта, системи чи процесу, а також джерела енергії, що використовуються, робоче середовище, матеріали, встановлюють їхні небезпечні та шкідливі властивості;

- визначають закони, стандарти, правила, дія яких поширюється на

даний об'єкт, систему чи процес;

- перевіряють технічну документацію на відповідність її законам, правилам, принципам і нормам безпеки;

- складають перелік небезпек, в якому зазначають ідентифіковані джерела небезпек (системи, підсистеми, компоненти), чинники, що викликають шкоду, потенційні небезпечні ситуації, виявлені недоліки.

При проведенні ПАН особливу увагу приділяють наявності вибухопожежонебезпечних та токсичних речовин, виявленню компонентів об'єкта, в яких можлива їх присутність, потенційна небезпечна ситуація від неконтрольованих реакцій чи при перевищенні тиску[27, с. 19].

Після того, як виявлені крупні системи об'єкта, які є джерелами небезпеки, їх можна розглядати окремо і досліджувати більш детально за допомогою інших методів аналізу, перелік яких наведено вище.

6.3. Основні заходи щодо підвищення стійкості роботи, які здійснюються на об'єкті завчасно, за сигналами оповіщення ЦЗ та при раптовому виникненні НС

Оцінка стійкості роботи об'єкта – це всебічне вивчення підприємства з погляду здатності його протистояти впливу вражаючих факторів ядерного вибуху, відновлення виробництва при одержанні середніх і слабких руйнувань.

Мета дослідження складається в тому, щоб виявити уразливі місця в роботі об'єкта у воєнний час і виробити найбільш ефективні пропозиції і рекомендації, спрямовані на підвищення його стійкості. Надалі ці рекомендації включаються в план заходів щодо підвищення стійкості роботи об'єкта, що і реалізується.

Дослідження стійкості підприємств проводиться силами інженерно-технічного персоналу із залученням фахівців науково-дослідних і проектних

організацій, пов'язаних із даним підприємством. Організатором і керівником дослідження є керівник підприємства – начальник ЦО об'єкта.

Основними документами для організації дослідження стійкості роботи об'єкта є: наказ керівника підприємства; календарний план основних заходів щодо підготовки до проведення дослідження; план проведення дослідження.

Дослідження стійкості повинне вестися творчо з урахуванням специфічних особливостей виробництва. Від підсумків дослідження залежить планування і проведення в життя економічно обґрунтованих заходів ЦО, спрямованих на підвищення стійкості роботи об'єкта народного господарства. Підвищення стійкості роботи об'єкта народного господарства є складною задачею, що вимагає великих матеріальних витрат і постійної уваги з боку всіх органів ЦО.

Для підвищення протипожежної стійкості проводяться профілактичні заходи як для запобігання пожеж, так і для створень умов, що утрудняють поширення вогню і полегшують боротьбу з ним у вогнищах виникнення. Це забезпечується шляхом: підвищення вогнестійкості різних конструкцій (особливо дерев'яних); створенням мережі водойм на території об'єктів устаткування під'їздів до рік, озер, ставків; створення площадок для пожежної техніки; захист у відкритих технологічних установок; зменшення на виробництві до технологічно обґрунтованого мінімуму легкозаймистих матеріалів; зміною технологій, що виключають застосування вогнебезпечних і вибухонебезпечних речовин; застосування автоматичних ліній засобів гасіння пожеж; усунення умов, що створюють вибухові суміші в будинках; пристрій аварійних заглиблених ємностей для швидкого зливу з технологічного устаткування пальних рідин.

Висновки до розділу 6

Шкідливими факторами прийнято називати такі чинники життєвого середовища, які призводять до погіршення самопочуття, зниження працездатності, захворювання і навіть до смерті як наслідку захворювання.

Небезпечними факторами називають такі чинники життєвого середовища, які призводять до травм, опіків, обморожень, інших пошкоджень організму або окремих його органів і навіть до раптової смерті.

Попередній аналіз небезпек — це аналіз загальних груп небезпек, присутніх в системі, їх розвитку та рекомендації щодо контролю. ПАН є першою спробою в процесі безпеки систем визначити та класифікувати небезпеки, які мають місце в системі.

Для підвищення протипожежної стійкості проводяться профілактичні заходи як для запобігання пожеж, так і для створень умов, що утрудняють поширення вогню і полегшують боротьбу з ним у вогнищах виникнення. Це забезпечується шляхом: підвищення вогнестійкості різних конструкцій (особливо дерев'яних); створенням мережі водойм на території об'єктів устаткування під'їздів до рік, озер, ставків; створення площадок для пожежної техніки; захист у відкритих технологічних установок; зменшення на виробництві до технологічно обґрунтованого мінімуму легкозаймистих матеріалів; зміною технологій, що виключають застосування вогнебезпечних і вибухонебезпечних речовин; застосування автоматичних ліній засобів гасіння пожеж; усунення умов, що створюють вибухові суміші в будинках; пристрій аварійних заглиблених ємностей для швидкого зливу з технологічного устаткування пальних рідин.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Провівши дослідження теорії і практики організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю у бюджетних установах ми можемо зробити наступні висновки:

Основною ознакою бюджетної установи чи організації є те, що свою діяльність вони здійснюють за рахунок коштів державного або місцевого бюджету, а також частко можуть залучати кошти від надання послуг передбачених чинним законодавством.

Бухгалтерський облік в таких установах регулюється законодавством про бюджетний процес та нормативно-правовими документами по організації і веденню бухгалтерського обліку в установах Міністерством фінансів України (МФУ) та Державної казначейської служби.

Достовірність та співставність облікових показників у системі бюджетного обліку створюється через бюджетну класифікацію доходів та витратків. Бюджетна класифікація доходів та витратків здійснюється на основі їх групування за однорідними ознаками.

Бюджетні кошти на утримання та функціонування установи надаються при наявності затвердженого кошторису доходів та витрат, тобто кошторис це документ, який показує планові отримання доходів та передбачає обсяги витрат за відповідними статтями. Фінансування доходів і витрат здійснюється тільки після надання затвердженого кошторису до Державної казначейської служби відповідного рівня.

Розрахунки платіжними дорученнями через органи казначейської служби мають свою специфіку, зокрема першою з них є те, що функцію обслуговуючого банку здійснює казначейська служба.

З урахуванням вищевикладеного, організацію облікового процесу у бюджетних установах можна розглядати, як систему методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського

обліку.

Бухгалтерський облік у бюджетних правовідносинах покликаний здійснювати відображення усіх господарських операцій щодо доходів та витрат та повноти виконання кошторису за загальним фондом та спеціальним фондом, а також забезпечити підготовку та надання узагальнених даних у звітності, виявлення понадпланових витрат.

На сьогоднішній день заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій, і її слід розглядати із різних точок погляду. Вона виступає як певний елемент ринку праці у вигляді ціни товару, бо працівник фактично продає свою робочу силу, і для нього це дохід, а роботодавця – елемент витрат. З точки зору держави заробітна плата є об'єктом оподаткування та наповнення пенсійного фонду.

З урахуванням проведеного аналізу вищевказаних нормативно-правових документів, підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій є первинні документи, які у подальшому відображаються при складанні реєстрів бухгалтерського обліку за розрахунками з оплати праці та відповідній фінансовій та статистичній звітності.

У прийнятих для опрацювання первинних документах, господарські операції відображаються на рахунках синтетичного та аналітичного обліку у порядку подвійного запису на кореспондуючих рахунках бухгалтерського обліку. Операції в облікових реєстрах відображаються у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працівників в установі. Для відображення належних для утримань із заробітної працівнику необхідно вчасно подати заяву роботодавцю.

Проведення аналізу економічних показників у бюджетних установах сприяє отриманню необхідного інформаційного рівня для прийняття управлінських рішень та забезпечує не тільки фіксацію бухгалтерських операцій, а й призводить до їх розуміння.

Пошук резервів для удосконалення діяльності установи, з метою зменшення бюджетних асигнувань без втрати якості послуг, які нею надаються є кінцевою метою проведення аналізу, тобто, економічний аналіз основоположним інструментом державного менеджменту, який необхідно застосовувати у практиці.

Проведення аналізу наявних трудових ресурсів покликаний виявляти вузькі місця щодо забезпеченості установ кадрами та проводити оцінку їх ефективності, забезпечити контроль за використання робочого часу, а також ефективного використання фонду оплати плати.

Внутрішній контроль відіграє значну роль у системі фінансового контролю в цілому. Правильна організація дозволить «розвантажити» плановий відділ та бухгалтерську службу. Саме внутрішній контроль допомагає розкрити слабкі місця, швидше виявити істотні порушення у використанні й управлінні державними фінансами, особливо у формуванні та використанні доходів, які отримують бюджетні установи.

Аналіз бухгалтерських даних щодо витрат на оплату праці, необхідно розпочинати із вивчення забезпеченості установи персоналом та витрат робочого часу.

Наведені розрахунки відображають рух персоналу навчального закладу, а також тенденції щодо задоволеністю умовами оплати праці іншими умовами. З урахуванням наведеного слід відзначити, що коефіцієнт загального обороту зріс з 2,0 до 11,4 відсотка, коефіцієнт обороту з приймання знизився з 26,5% до 3,0 відсотка, що означає формування у 2018 році стабільного колективу.

Особливу увагу слід приділити плинності персоналу, бо вона зменшує продуктивність і у подальшому впливає на результат діяльності установи. Протягом досліджуваного періоду коефіцієнт плинності зріс із 2,0 до 11,4 відсотка, і це є негативним моментом, нормативне значення коефіцієнту має становити не більше 4%.

З наведених розрахунків видно, що фактично установа забезпечена

відповідною кількістю працівників, але аналіз руху персоналу має негативні тенденції. Фактично це пов'язано із умовами праці в установі, зокрема її мотиваційній частині – оплати праці, так як видно із розрахунків звільняються працівники із стажем до 10 років і у віці від 18 до 40 років, тобто є незацікавленість у даній роботі, у тому числі і з погляду оплати праці.

З наведених розрахунків видно, що фонд оплати праці установи тенденцію до зростання. Ріст у сумарному значенні становить 974,2 тис.грн. або 14,2 відсотка, що є позитивним фактором, так як це сприяє поліпшенню покращенню соціально-економічного становища працівників. Однак слід зазначити, що основною причиною є зростання мінімальної заробітної плати.

Аналіз склад фонду показує, що основна заробітна плата займає 55,3 відсотка у 2017 році та 59,3 відсотка у 2018 році від загального фонду оплати праці. Також доцільно вказати, що протягом 2018 року фонд основної заробітної плати зріс на 7 відсотків від попереднього періоду, а фонд додаткової оплати праці зменшився на 5,9 відсотка.

Проведеним аналізом виконання кошторису встановлено, що видатки установи формуються на підставі отриманих бюджетних асигнувань, які виділяються із бюджету, у необхідному розмірі згідно кошторису. У кошторисі установи зазначаються обсяги та напрямки запланованих видатків на визначений період. Враховуючи, що виконання кошторису здійснюється за відповідними напрямками видатків на потреби визначені діяльністю установи, то показниками виконання кошторису виступають суми коштів, визначенні у кошторисі, касові та фактичні видатки.

Проведеним аналізом показників за 2017 рік встановлено, що фактичні видатки менші за касові на суму 97,3 тис.грн., недобір фінансування відбувся по статті видатків на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, решта статей видатків профінансована у повному обсязі.

Причиною перевищення касових видатків над фактичними є те, що неповне освоєння виділених коштів та відсутність первинних документів для обліку матеріальних цінностей на бухгалтерських.

Проведеним аналізом фінансування у 2018 році встановлено, що всі статті видатків профінансована у повному обсязі. Відхилення відсутні.

Аналіз відображених у вказаних документах господарських операцій дає змогу виявити зміни у структурі фінансування установи, як у цілому так і постатейно, та виявити фактори впливу на такі зміни

Важливим етапом аналізу виконання кошторису видатків є вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками. Як видно із проведених розрахунків коефіцієнт відношення планових надходження коштів за звітний період протягом 2017 року і за загальним і за спеціальним фондом становить більше 1, що є показник не виконання запланованих надходжень до кошторису. За спеціальним фондом фактичні надходження у 2017 році не довиконано, а у 2018 році вже наявне перевиконання, що показує позитивну тенденцію.

Показник відношення видатків до доходів спеціального фонду у 2018 році показує зростання ефективності діяльності установи на 0,13% та 0,17% у 2017 та 2018 роках відповідно.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Алпатова Н. Организация бухгалтерского учета на предприятии / Н.Алпатова // Все о бухгалтерском учете. – 2013. – № 109. – С. 69-73.
2. Артеменко В.Г. Финансовый анализ: Учебн.пособие. / В.Г. Артеменко, М.В.Беллендир, К.: ЦУС, 2007. – 126 с.
3. Бикова Г. Виплати лікарняних працівнику підприємства / Г.Бикова // Дебет-Кредит. – 2018. – №47. – С. 33 – 35.
4. Білик М.Д. Основи аудиту. Підручник / М.Д.Білик, Л.І.Полятикіна. – Суми: Слобожанщина, 2009. – 296 с.
5. Боброва О.Г. Організація і стимулювання праці: навчально-методичний посіб. / О.Г.Боброва; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2-ге вид., без змін. – К. : КНЕУ, 2016. – 145 с.
6. Большешальська А. В. Основні засади оподаткування доходів фізичних осіб та вдосконалення процесу їх декларування у контексті впровадження податкового кодексу України / А. В. Большешальська // Збірник наукових робіт: Всеукраїнська наукова науково-практична конференція «Економіка XXI століття: сучасні тенденції та перспективи розвитку» – 2018. – №1 – С. 192–193.
7. Большешальська А. В. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці: проблеми та шляхи удосконалення / А. В. Большешальська А. В. // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2017. – № 1 – С. 240-250.
8. Большешальська А.В. Облік розрахунків з оплати праці у контексті гармонізації національних та міжнародних стандартів / А.В.Большешальська // Всеукраїнська наукова інтернет-конференція студентів та молодих вчених, присвячена видатним вченим. – 2018. – №6 – С. 142
9. Бурденко І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація / І.М.Бурденко, О. В. Кравченко, О. В. Шипунова – Суми : Університетська

- книга. – 2018. – 283 с.
10. Бурцев В.В. Организация внутреннего аудита / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2018. – № 6. – С. 88-99.
 11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: посібник для студентів вузів. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, – Ж.: Рута, 2012. – 53 с.
 12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 726 с.
 13. Васійчук В.О. Основи цивільного захисту: Навч. посібник / В.О. Васійчук, В.Є.Гончарук, С.І.Качан. Львів, «ЛІВК», 2015. – 384 с.
 14. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчальний посіб. / Ю. А. Верига ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2015. – 322 с.
 15. Войцехович М. Оформлення відпусток / М. Войцехович // Дебет – Кредит. – 2017. – №19. – С. 23–28.
 16. Волгин Н. Оплата труда – болевая точка сегодняшней экономики / Н. Волгин // Человек и труд. – 2014. – №7. – С. 19-24.
 17. Волошин Д. Методологические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии / Д.Волошин // Проблемы теории и практики управления. – 2012. № 1. – С.49-58.
 18. Ворона Ю. В. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту необоротних активів у бюджетних установах / Ю. В. Ворона // Фінансові ринки і цінні папери. – 2012. – № 23 – С.36–40.
 19. Гамова О.В. Заробітна плата як економічна категорія / О.В. Гамова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2016. – №3. – С.60–64.
 20. Гандзюк М.П. Основи охорони праці: Підручник. / М.П. Гандзюк, Є.П.Желібо, М. О.Халімовський. – К.: Каравела, 2008. – 548 с.
 21. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку: навчальний посібник / П.М.Гарасим, Г.П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2010. – 566 с.
 22. Гаркавін Р. Розрахунки з оплати праці / Р. Гаркавін // Школа бухгалтера. –

2014. – № 13. – С. 7–9.
23. Герасим П.М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: Навч. посібник. / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, Р.Ф.Бруханський. – Т.: Основа, 2009. – 160 с.
 24. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: підручник / С. Ф. Голов. – Дніпропетровськ: Баланс-клуб, 2000. – 768 с.
 25. Голов С.Ф. Основи аудиту: підручник / С.Ф.Голов, С.Я.Зубілевич – К.: Либідь, 2016. – 267с.
 26. Гольцова С.М. Бухгалтерський обліку: Навч. посібник. / С.М.Гольцова, І.Й.Плікус. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2017. – 254 с.
 27. Гончарук Я.А. Аудит: навчальний посібник / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький. – К. : Знання, 2019. – 443 с.
 28. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М.Грабова. – К.: А. С. К., 2013. – 266 с.
 29. Дмитренко І.А. Системно орієнтований аудит: проблеми методології та тенденції розвитку / І.А.Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 2. – С. 26-37
 30. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика: навч.посібник / Н.І.Дорош. – К.: Знання, 2012. – 495 с.
 31. Дубова Д. Повышение эффективности управления предприятием: внутренний контроль и контрольные процедуры / Д.Дубова // Проблемы теории и практики управления. – 2017. – № 4. – С. 60-69.
 32. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Н. І. Дудченко // Фінансові ринки і цінні папери. – 2019. – № 15. – С. 24-28.
 33. Єфімова О.В. Фінансовий аналіз / О.В.Єфімова. – М: ДИС. – 2006. – 226с.
 34. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік, контроль, аудит в системі управління підприємством. / В.П.Завгородній. – К.: Ваклер, 2012. – 97с.
 35. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99, № 996–XIV (зі змінами та доповненнями), [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
36. Закон України «Про відпустки» від 15.11.96 №504/ 96-ВР. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 37. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 38. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995. № 108/95-ВР, із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
 39. Закон України «Про охорону праці» у редакції від 21.11.02р. №229-VI. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
 40. Катеринець Н. Облік праці за новими формами / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. – 2018. – № 5. – С. 3–4.
 41. Кіш Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. / Г.Кіш. – К.: 2008. – 360 с.
 42. Коблянська О. І. Фінансовий облік: навчальний посібник / О.Коблянська, Н.Костенко. Проводимо інвентаризацію запасів// Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – №88 с.14-28.
 43. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс]: закон від 10.12.1971 № 322-VIII, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.
 44. Конош О. В. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту оплати праці / О.В.Конош // Фінансові ринки і цінні папери. – 2014. – № 23. – С. 36–40.
 45. Косміна Р. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. / Р. М. Косміна / за ред. Ю.Д. Чацкіса. – К. : Вид-во «Вища шк.», 2017. – 255 с.
 46. Костіна Н.І. Фінансове прогнозування: методи та моделі: посібник / Н.І.Костіна, А.А.Алексеев, О.Д.Василик. – К.: Знання, 2007. – 183 с.
 47. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії /

- М.А.Кравченко // Бізнес навігатор. – 2018. – № 1. – С. 3–4.
48. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.В.Кужельний, В.Г. Лінник – К.:КНЕУ, 2010. – 334 с.
49. Кульбицький С. П. Організація роботи бухгалтерії: поради, практика / С.П.Кульбицький // Податки та бухгалтерський облік. – 2018. № 61. – С. 24-26.
50. Лагун М.І. Інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств при визначенні його потенціалу / М.І. Лагун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 9. – С. 64-69.
51. Лагун М.І. Методика системного підходу до формування комплексу показників фінансового стану підприємства / М.І. Лагун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 6. – С. 40-44.
52. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы / С.Лебедева // Україна: аспекти праці. – 2018. – № 8. – С. 12-23.
53. Левицька С.О. Звітність підприємств.: навч.посібник. / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП. – 2015. – 213 с.
54. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / В.С.Лень. – К.: ЦНЛ, 2008. – 696 с.
55. Лепьохіна І. О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції / І. О. Лепьохіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2018. – № 2 (56).
56. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посібн. / О.В. Лишиленко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2013. – 624 с.
57. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за національними стандартами: приклади і коментарії: Навчальний посібник. / А.М.Марочкіна. – Х: Прогрес, 2012. – 154 с.
58. Мойсеєнко, Т. Резерв оплати відпусток, що нараховується підприємством / Т. Мойсеєнко // Дебет-Кредит. – 2018. – №19. – С 36–37.
59. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. /

- Л.В. Нападівська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
60. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів. / О.В.Олійник.– Житомир: «Рута», 2015. – 496 с.
 61. Павловська О.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібник / О.В.Павловські, Н.М.Притуляк, Н.Ю.Невмержицька, К.:КНЕУ, – 2016. – 208 с.
 62. Партін Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навчальний посібник. / Г.О.Партін. – К: Вища школа, 2012. – 185 с.
 63. Петренко С.В. Якість бухгалтерського обліку як об'єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С.В.Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 2. – С. 26-31.
 64. Петрова І. Оплата праці в мотиваційній системі сучасного підприємства / І.Петрова // Україна: аспекти праці. – 2017. – № 7. – С. 22-27.
 65. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.2013 №1203. [Електронний ресурс]: – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
 66. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]: - Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.=275-17>.
 67. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
 68. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П.Я. Попович. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.
 69. Прийма Л. Резерв на оплату відпусток: створення та облік / Л. Прийма // Дебет-Кредит. – 2017. – № 21. – С.26-27.
 70. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
 71. Риндя А. Резерв на оплату відпусток / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2018. – № 39. – С. 25–30.
 72. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства / В. Рожнов

// Заробітна плата. – 2017. – № 1. – С. 9–14 ; № 2. – С. 18 –21.

73. Романів М.В. Фінансовий контроль і аудит: посібник / М.В.Романів. – К.: НІОС. – 2008. – 124 с.
74. Рябець, А.П. Удосконалення правового регулювання оплати праці / А.П.Рябець // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – №2. – С3–5.
75. Савченко В.Я. Аудит: Навч.посіб. / В.Я.Савченко. – К:КНЕУ, 2006. – 328с.
76. Семененко О.Л. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці / О. Л. Семененко // Фінансові ринки і цінні папери. – 2018. – № 22. – С. 18-25.
77. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Д. Соломченко // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2017. – № 1. – С.46-50
78. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник / В.Сопко, З.Гуцайлюк, М.Щирба. – Тернопіль: Астон, 2013. – 526 с.
79. Старостенко І. Розрахунок середньої зарплати для розрахунку виплат з соцстрахування / І. Старостенко // Школа бухгалтера. – 2018. – №14. – С.30-34.
80. Сурков С. Зарплата как средство самоутверждения работников: действия менеджеров / С. Сурков, Е. Трофимова // Управление персоналом. – 2017. – № 7. – С. 23–28.
81. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. Посібник. / Н.В.Тарасенко. – Львів: ЛБІ, 2010. – 485 с.
82. Тарасова М. Резерв відпусток / М. Тарасова // Школа бухгалтера. – 2016. – №13. – С.19–21.
83. Церетелі Л. Оплата праці / Л. Церетелі // Вісник податкової служби. – 2016. – №25. – С.50–55.
84. Шоляк О. Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці [Електронний ресурс] // О.Ю. Шоляк. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Skhid/2010_1/2.pdf.

ДОДАТКИ