

**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг**

**Інформаційні технології обліку і контролю розрахунків з оплати праці у  
бюджетних установах**

Сайчишина Ірина Вікторівна

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

магістерська програма – Інформаційні технології обліку, оподаткування та  
контролю в державному секторі економіки

## **Магістерська робота**

Виконала студентка групи  
ОДСм-21  
Сайчишиан І.В. \_\_\_\_\_  
Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Сисюк С.В.  
\_\_\_\_\_

Магістерську роботу допущено до захисту:

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

## ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ</b>	
1.1. Правові основи та особливості фінансово-господарської діяльності дошкільних навчальних закладів .....	6
1.2. Економічна суть та нормативно-правове регулювання оплати праці в бюджетних установах .....	17
Висновки до розділу 1 .....	31
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ</b>	
2.1. Оперативний облік персоналу та використання робочого часу .....	33
2.2. Облік нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах .....	42
2.3. Інформаційні технології в обліку розрахунків з плати праці .....	58
Висновки до розділу 2 .....	68
<b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ</b>	
3.1. Внутрішній контроль розрахунків з оплати праці в бюджетних установах .....	69
3.2. Аналіз видатків на заробітну плату, виплат працівникам та трудових ресурсів бюджетних установ .....	77
Висновки до розділу 3 .....	92
ВИСНОВКИ .....	93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96
ДОДАТКИ.....	106

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** Бюджетні установи відіграють важливе значення в економіці держави та сучасному суспільстві, адже впливають на розвиток економічних процесів та забезпечення громадян. Виплати працівникам є основним видом доходів працівників, особливо бюджетної сфери, тому від розміру виплат залежить рівень їх добробуту і ставлення до роботи. Рівень виплат працівникам та їх структура мають важливе соціальне значення і виступають основним мотиватором праці. У зв'язку з цим актуальним питанням є розуміння сутності оплати праці, адже об'єктивне трактування економічного терміна, що ґрунтується на практичних дослідженнях, має вагомe значення як для бухгалтерського обліку, так і для кожної бюджетної установи. З метою чіткого сприйняття економічної інформації важливим є визначення специфіки здійснення розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою робітнику. Установи освіти є бюджетними закладами і характеризуються низкою особливостей, які впливають на методику та організацію бухгалтерського обліку. Оскільки основним джерелом коштів установ освіти є кошти державного або місцевого бюджету, то необхідно приділяти уваги питанню фінансуванню, яке в даний час є досить проблематичним.

Дослідженням проблеми організації обліку та контролю бюджетних установ, займаються такі вітчизняні вчені-економісти, як П.І. Атамас, Р.Т.Джога, В.І. Лемішовський, С.О. Левицька, М.Р. Лучко, С.В. Свірко, Н. ,М Хорунжак та інші. Однак проблеми заробітної плати в установах освіти є достатньо не розкритими в наукових публікаціях. Необхідність удосконалення обліку та контролю розрахунків з оплати праці саме в бюджетних закладах освіти і обумовили вибір теми магістерської роботи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є поглиблення теоретико-методичних підходів в обліку і контролі розрахунків з оплати праці та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення в закладах освіти (дошкільних навчальних закладах). Відповідно до цільової спрямованості роботи були окреслені та вирішувались такі завдання:

- визначити правові основи та особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ – дошкільних навчальних закладів;
- уточнити економічний зміст терміну «заробітна плата» та «виплати працівникам» з урахуванням характеру діяльності бюджетних дошкільних навчальних закладів;
- дослідити методику обліку розрахунків з оплати праці, яка б сприяла стимулюванню ефективності діяльності персоналу;
- визначити напрями застосування інформаційних технологій в обліку розрахунків з оплати праці;
- розробити пропозиції щодо удосконалення методики контролю видатків на оплату праці та розрахунків з оплати праці;
- провести аналіз видатків на заробітну плату та виплат працівникам.

*Об'єктом дослідження* є облік і контроль розрахунків з оплати праці

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку, контролю та аналізу розрахунків з оплати праці

*Методи дослідження.* У ході розробки основних положень роботи, теоретичну основу дослідження склали фундаментальні праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем обліку та контролю розрахунків з оплати праці. При дослідженні теоретичних аспектів у роботі застосовувалися: методи індукції, дедукції та історичний метод для визначення загальних тенденцій розвитку системи облікового забезпечення прийняття управлінських рішень.

*Інформаційною базою дослідження* є законодавчі та нормативні документи та наукові досягнення у цій сфері; літературні джерела вітчизняних та зарубіжних авторів, монографії, наукові статті, матеріали наукових конференцій з питань обліку та контролю видатків на оплату праці. Крім того,

використовувалися статистичні дані та дані бюджетної та фінансової звітності Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів м. Тернополя.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні завдань, пов'язаних з удосконаленням обліку і контролю розрахунків з оплати праці. Удосконалено організацію облікового процесу за видатками на оплату праці через виділення субрахунків до рахунку 651 «Розрахунки з оплати праці», формування кореспонденції за цими субрахунками та розробку облікових номенклатур, що сприятиме забезпеченню її аналітичності та можливості подальшого використання для управлінських цілей. Обґрунтовано можливість використання програмного забезпечення Парус бюджет (модуль Заробітна плата) , що дозволить спростити трудомісткий процес нарахування та обліку заробітної плати в установі.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці організації та методики обліку та контролю розрахунків з оплати праці в закладах освіти. Окремі методичні підходи автора ( узагальнення етапів формування штатного розпису ДНЗ, запровадження аналітичних ознак при обліку розрахунків з оплати праці, методичні підходи до здійснення аналізу видатків на оплату праці) можуть бути впроваджені в облікову практику дошкільних навчальних закладів.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за темою дослідження опубліковані у збірнику тез доповідей Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», 30 червня 2017 року, м. Тернопіль

**Структура та обсяг роботи.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 96 сторінок, в тому числі подано 15 таблиць та 31 рисунок.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### **1.1. Правові основи та особливості фінансово-господарської діяльності дошкільних навчальних закладів**

Один з найважливіших напрямків державної політики України зосереджено на освіті, оскільки освіта розглядається як стратегічний ресурс соціально-економічного, культурного і духовного розвитку суспільства. Вона сприяє поліпшенню добробуту людей, дозволяє забезпечити національні інтереси держави, зміцнити міжнародний авторитет, а також дає можливість сформувати позитивний імідж нашої держави, створити належні умови для самореалізації кожної особистості. В освітній сфері формується особистість, починаючи від дошкільних навчальних закладів і закінчуючи здобуттям вищої освіти [39, с.14].

Конституція України встановлює, «що в Україні кожен має право на освіту (ст. 53), причому повна загальна середня освіта є обов'язковою. Згідно з принципами, проголошеними Конституцією, держава забезпечує доступність і безоплатність дошкільної, повної середньої, професійно-технічної, вищої освіти в державних і комунальних навчальних закладах; розвиток дошкільної, повної загальної середньої, позашкільної, професійно-технічної, вищої і післядипломної освіти, різних форм навчання; надання державних стипендій та пільг учням та студентам» [34].

Нормативно-правове регулювання надання освітніх послуг закладено у законах України «Про освіту», «Про професійно-технічну освіту», «Про загальну середню освіту», «Про позашкільну освіту», «Про дошкільну освіту», «Про вищу освіту».

Дошкільна освіта функціонує як самостійна система галузі освіти і є обов'язковою складовою неперервної освіти в Україні. Вона повинна

гармонійно поєднувати сімейне та суспільне виховання і покликана підготувати дитину до активного суспільно-корисного життя, подальшого навчання, а на ділі віддзеркалює весь негатив і проблеми, які на сьогодні переживає освітня галузь [66, с.11].

Забезпечення доступності та безоплатності дошкільної освіти покладено на державу лише щодо навчальних закладів державної і комунальної форм власності.

Дошкільна освіта є обов'язковою первинною складовою частиною системи безперервної освіти в Україні та відповідно до Закону України «Про дошкільну освіту» це - «цілісний процес, спрямований на: забезпечення всебічного розвитку дитини дошкільного віку відповідно до її задатків, нахилів, здібностей, індивідуальних, психічних та фізичних особливостей, культурних потреб; формування у дитини дошкільного віку моральних норм, набуття нею життєвого соціального досвіду» [55]..

Під мережею дошкільних закладів розуміємо сукупність взаємодіючих між собою рівноправних по статусу дошкільних навчальних закладів різних видів [55] . Відповідно до законодавства розрізняють наступні типи дошкільних навчальних закладів (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Типи дошкільних навчальних закладів в Україні

Примітка. - розроблено автором за даними [55]

На рис. 1.1 систематизовано типи закладів дошкільної освіти відповідно до Закону України «Про дошкільну освіту» зі змінами прийнятими 5 вересня 2017 року.

Кількість дітей, які відвідують дитсадки, станом на 20 вересня 2016 року в Україні збільшилася на 230 тисяч (або на 18% порівняно з початком 2010 року). У цифрах це майже 1,5 мільйона дітей проти мільйона 270 тисяч у 2010 році. За оперативними даними, станом на 20 вересня 2013 року розширення мережі дошкільних навчальних закладів надало можливість збільшити показник забезпечення місцями дітей відповідного віку до 82,6% (в 2010 році цей показник становив 53%)[ 18].

Якщо враховувати переповненість дошкільних навчальних закладів, треба ще створити приблизно 140 тисяч нових місць. За тієї динаміки створення нових місць у дошкільних навчальних закладах, що спостерігається нині, до 2017 року вказане завдання реально виконати. Це відбуватиметься завдяки будівництву нових та відновленню старих дитсадків, які раніше були перепрофільовані під офіси тощо. За тенденціями, що спостерігаємо нині, можна зробити висновок, що здебільшого створення нових місць відбуватиметься за рахунок відновлення вже існуючих дитсадків.

Необхідно відмітити, що на сьогодні вдалося досягти стійкого покращення ситуації з питань створення закладів, які надають послуги з дошкільної освіти у Тернопільській області. У даний час функціонують 564 дошкільні навчальні заклади (у тому числі 89 навчально-виховних комплексів), у яких виховуються та навчаються 31 тис. 384 дітей. Усі діти 5-річного віку охоплені дошкільною освітою. Відсоток охоплення дітей віком від 1 до 6 років дошкільними навчальними закладами становить 52 %. Різними формами дошкільної освіти охоплено 80,1 % дітей віком від 3 до 6 років. Відповідно до чинного законодавства контингент дошкільного навчального закладу комплектується відповідно до виміру наповнюваності груп за віковими, сімейними, та родинними ознаками. На сьогодні відбувається збільшення дітей, що відвідують дошкільні навчальні заклади, наповненість



груп у ДНЗ м. Тернополя подекуди досягає до 35 осіб, тому виникає гостра потреба у збільшенні кількості груп та дитячих закладів. Необхідно відмітити, що перші кроки у цьому напрямі вже зроблені, адже протягом 2016 року у чотирьох дитсадках Тернополя № 1, 16, 19 та 22 міська рада спільно з Представництвом Європейського Союзу відкрила додатково п'ять груп для дітей різного віку%) [18]. Проте досі наявне обмежене фінансування дошкільної освіти, що унеможливорює відновлення діяльності дошкільних навчальних закладів, що позбавляє можливості належно підтримувати і зміцнювати їхню навчально-матеріальну базу, поповнювати навчально-дидактичне обладнання, оновлювати твердий і м'який інвентар тощо.

Відповідно до статті 18 Закону України «Про дошкільну освіту» [55] та статті 14 Закону України «Про освіту» на органи управління системою дошкільної освіти держава покладає, зокрема, ведення обліку дітей дошкільного віку та контроль за виконанням вимог щодо їх навчання. Як передбачено Законом України «Про дошкільну освіту», сім'я зобов'язана сприяти здобуттю дитиною освіти у дошкільних та інших навчальних закладах або забезпечити дошкільну освіту в сім'ї відповідно до вимог Базового компонента дошкільної освіти [55].

Контроль та регулювання діяльності на місцевому рівні здійснюють управління освіти. У своїй діяльності управління освіти керується Конституцією України, законом України „Про місцеве самоврядування в Україні”, рішеннями Тернопільської міської ради, виконавчого комітету, розпорядженнями міського голови та голови державної адміністрації, іншими нормативно-правовими актами. Управління освіти здійснює свою діяльність на правах самостійного структурного підрозділу міської ради, має печатку зі своїм найменуванням, користується майном переданим йому виконавчим комітетом, може відкривати рахунки в банку за згодою виконавчого комітету.

Основними завданнями управління освіти є: реалізація державної політики в галузі освіти, організація виконання актів державної виконавчої влади з питань освіти; створення умов для реалізації гарантованого

Конституцією України права громадян для отримання повної загальної середньої освіти; забезпечення в межах наданих повноважень доступності і безоплатності освіти, можливості навчання в школах державною та рідною мовою; забезпечення відповідно до закону розвитку всіх видів освіти, розвитку і вдосконалення мережі освітніх закладів усіх форм власності, фізичної культури і спорту; організація обліку дітей дошкільного та шкільного віку; забезпечення школярів, які навчаються в міських навчальних закладах підручниками, створення умов самоосвіти; організація навчально-методичного забезпечення навчально-виховних закладів, вдосконалення професійної кваліфікації педагогічних працівників, їх перепідготовки; підготовка матеріалів для ліцензування та проведення атестації навчально-виховних закладів освіти, розташованих на території міста, оприлюднення результатів ліцензування та атестації. Управління освіти виконує такі функції:

- аналізує стан освіти в місті, прогнозує розвиток мережі навчально-виховних закладів, розробляє і подає на розгляд виконавчого комітету ради пропозиції щодо зміцнення їх навчально-матеріальної бази, створення нових типів закладів, повного забезпечення потреб населення в освіті; аналізує використання бюджетних асигнувань на потребу у методичній, педагогічній літературі, навчальних програмах, підручниках, посібниках, бланках суворой звітності, організовує забезпечення ними навчально-виховних закладів;

- сприяє ефективному використанню капітальних вкладень, раціональному розміщенню нового будівництва і вирішує в межах своєї компетенції інші питання, пов'язані з капітальним будівництвом і ремонтом закладів освіти;

- проводить атестацію навчальних закладів міста, згідно чинного законодавства, щодо реалізації освітньої діяльності та відповідності освітніх послуг державним стандартам освіти;

- подає в установленому порядку статистичну звітність про стан і розвиток освіти в місті, організовує з цією метою збирання і опрацювання інформації і формування банку даних.

Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів комунальної власності управління освіти Тернопільської міської ради є самостійним структурним підрозділом управління освіти, підпорядкована, підзвітна та підконтрольна йому. Основна діяльність Централізованої бухгалтерії - ведення бухгалтерського обліку та організація фінансово-господарської діяльності закладів, які обслуговуються, а саме: 32 садів; 5 шкіл-садків; централізована бухгалтерія. Станом на 1.01.2016 р.: в дитячих садках функціонує 297 груп з кількістю – 9187 дітей, в школах-садках – 34 групи садкові, 7 ясельні та 24 класи з кількістю 2077 дітей (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Показники по мережі в дитячих садках м. Тернополя станом на 1 січня 2016 року\*

Дитсадки	Фактично

Примітка: - розраховано на основі вибірок зі статистичних даних

Середня наповнюваність дітей в групах по садах становить 30 дітей, по школах-садах 32 дітей в групах. Відповідно кількість діто-днів в садах за 2016 рік становить – 1121490 діто-днів.

Що стосується статистичних даних по мережі шкіл-садків, станом на 1 січня 2016 року показники були наступні (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2

Показники по мережі в школах-садках м. Тернополя станом на 1 січня 2016 року\*

Школи – сади	Фактично
Кількість дитсадків	5

Примітка: - розраховано на основі вибірок зі статистичних даних

Середня наповнюваність дітей в групах по школах-садах 32 дітей в групах та 28 у класах початкових шкіл. Відповідно кількість діто-днів в садах за 2016 рік становить – 259663 діто-днів.

Для здійснення фінансово-господарської діяльності утримувалась така чисельність працівників у дошкільних закладах та у централізованій бухгалтерії (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Середня чисельність працівників управління освіти (централізована бухгалтерія дитячих дошкільних навчальних закладів) 2016 році\*

	По садах (шт. одиниць)	По школах- садах (шт. одиниць)	По централізованій бухгалтерії

Примітка: - розраховано на основі вибірок зі статистичних даних

Таким чином, чисельність працівників по садах складає – 1625,07 штатних одиниць, по школах садах – 349,93, по централізованій бухгалтерії – 32 штатних одиниць.

Управління освіти фінансується з місцевого бюджету. Гранична чисельність, фонд оплати праці працівників управління та видатки на його

утримання затверджуються міським головою. Структуру і штатний розпис управління затверджує начальник управління в межах установленної граничної чисельності фонду оплати праці. Управління освіти організовує централізований бухгалтерський облік закладів освіти

Централізовану бухгалтерію очолює головний бухгалтер. Штатний розпис та кошторис розмір асигнувань на утримання бухгалтерії затверджується начальником управління освіти. Централізована бухгалтерія складається із окремих відділів і груп (рис.1.2).



Рис.1.2. Структура централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів комунальної власності управління освіти Тернопільської міської ради

Примітка: - сформовано з урахуванням фактичного складу

Основними завданнями ЦБ ДНЗ є:

- ведення бухгалтерського обліку та організація всієї фінансово-господарської діяльності закладів, які обслуговуються;
- облік операцій пов'язаних з фінансуванням закладів, які обслуговуються;
- складання з керівниками закладів , які обслуговуються кошторисів;
- проведення навчання з матеріально-відповідальними особами по питаннях обліку і збереження цінностей які знаходяться під їх відповідальністю;
- зберігання бухгалтерських документів, реєстрів обліку, кошторисів і розрахунків до них.

Основними функціями ЦБ ДНЗ є:

- організація бухгалтерського обліку по виконанню кошторису;
- перевірка документів відносно своєчасності та правильності їх оформлення і законності операцій, що проводяться;
- нарахування та виплата заробітної плати працівникам закладів, які обслуговуються;
- проведення розрахунків, що виникають в процесі виконання кошторису з підприємствами, організаціями, установами;
- проведення інвентаризації грошових коштів, розрахунків і матеріальних цінностей, оформлення результатів інвентаризацій і відображення їх в обліку;
- складання та подання у відповідні органи звітності.

Утримання та розвиток матеріально – технічної бази дошкільних навчальних закладів фінансується за рахунок:

- коштів засновника або уповноваженого ним органу;
- коштів місцевого бюджету, що надходять у розмірі, не нижчому від передбаченого нормативами фінансування ДНЗ;
- дотацій органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- добровільних грошових внесків і спонсорських внесків підприємств, установ, батьків або осіб, що їх замінюють, іноземних, юридичних і фізичних осіб, інші надходження, не заборонені законодавством.

Таким чином, дитячі садки комунальної власності у м. Тернополі утримується за рахунок коштів місцевого бюджету (загальний фонд кошторису) та власних надходжень – спеціальний фонд кошторису (табл.1.4).

## Фінансування дошкільних закладів м. Тернополя за 2016 рік

Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
<b>Надходження, усього</b>	<b>119011461</b>	<b>33271019</b>	<b>152282480</b>
Надходження із загального фонду бюджету	119011461		119011461
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету у ч.ч.:			33271019
– плата за послуги, що надаються бюджетними установами:		14966161	14966161
– плата за оренду майна бюджетних установ		115509	115509
– надходження бюджетних установ від реалізації майна		9068	9068
Благодійні внески		1101247	1101247
Інші надходження		8653633	8653633

Примітка: - сформовано на основі кошторису ЦБ дошкільних НЗ м. Тернополя за 2016 рік

Фінансування установ за загальним фондом складає 111594414 грн. за спеціальним 21035057 грн. Основним джерелом поповнення спеціального фонду у дошкільних закладах є батьківська плата за відвідування дитини дошкільного закладу, яка витрачається на придбання продуктів харчування.

Також необхідно відмітити, що отримані кошти за іншими джерелами власних надходжень витрачають для забезпечення функціонування дошкільних навчальних закладів: на заробітну плату, на придбання продуктів харчування та інших матеріальних цінностей, оплату комунальних послуг, ремонту приміщень.

У кошторисі, як основному плановому фінансовому документі зазначені видатки планують у розрізі кодів економічної класифікації, враховуючи першочерговість здійснення видатків (заробітна плата, нарахування на неї, придбання продуктів харчування і оплату комунальних послуг).

Структуру видатків загального фонду, спрямованих на утримання дошкільних начальних закладів м. Тернополя покажемо на рис. 1.3.

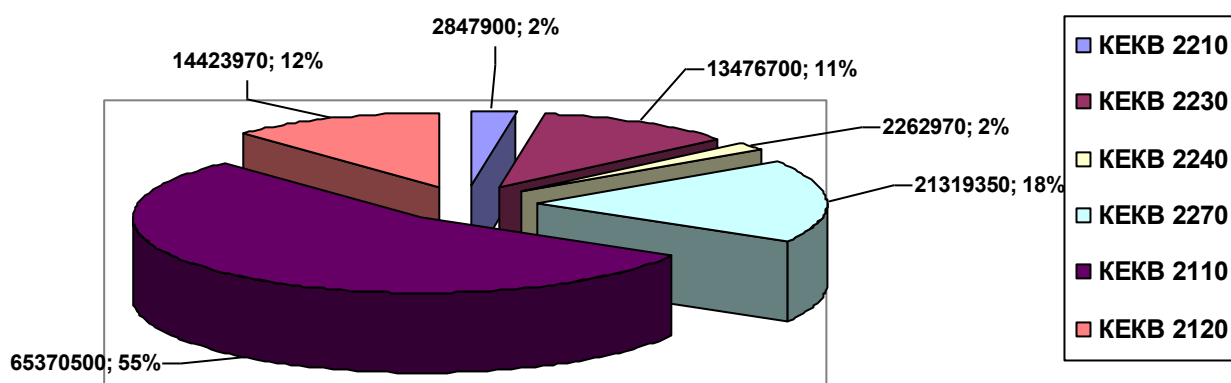


Рис. 1.3. Структура видатків у Зведеному кошторисі дошкільних навчальних закладів м. Тернополя у 2016 році

Примітка: сформовано згідно кошторису на 2016 рік

Як видно із рис. 1.3. найбільшу частку займають видатки за KEKB 2110 «Заробітна плата» – 55 %, KEKB 2120 «Нарахування на заробітну плату» – 12 %. KEKB 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»– 2%, KEKB 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – 2 %, KEKB 2270 «Оплата комунальних послуг» – 18 %.

Таким чином, значна кількість коштів, які отримують дошкільні заклади освіти, використовуються на поточні видатки, а саме видатки на заробітну плату із нарахуваннями складають 67 %, що є доволі високим показником. Захищені статті, як оплата праці з нарахуваннями, медикаменти та перев'язувальні матеріали, продукти харчування, оплата комунальних послуг і енергоносіїв, які становлять найбільшу питому вагу в структурі видатків дошкільних закладів освіти і складають майже 90 % кошторису.

Облікова система дошкільного навчального закладу повинна чітко фіксувати процес надання послуг ( в тому числі і платних), що в кінцевому результаті дозволить здійснювати управління витратами, а також здійснювати ефективне управління закладом [24, с.196].



## 1.2 Економічна суть та нормативно правове регулювання оплати праці в бюджетних установах

Основним джерелом доходів найманих працівників є заробітна плата. Особливість заробітної плати як економічної категорії полягає у вирішенні щонайменше двох проблем: першої це – відтворення робочої сили; а іншої мотивації до праці, а значить, зацікавленості працівників в результативності діяльності.

На сьогодні у законодавстві терміни «оплата праці» та «заробітна плата» застосовуються як синоніми. Трудові відносини в Україні регулюються численними законодавчими та нормативними актами. Основні нормативні документи, що з юридичної точки зору регулюють оплату праці систематизовано на рис. 1.4

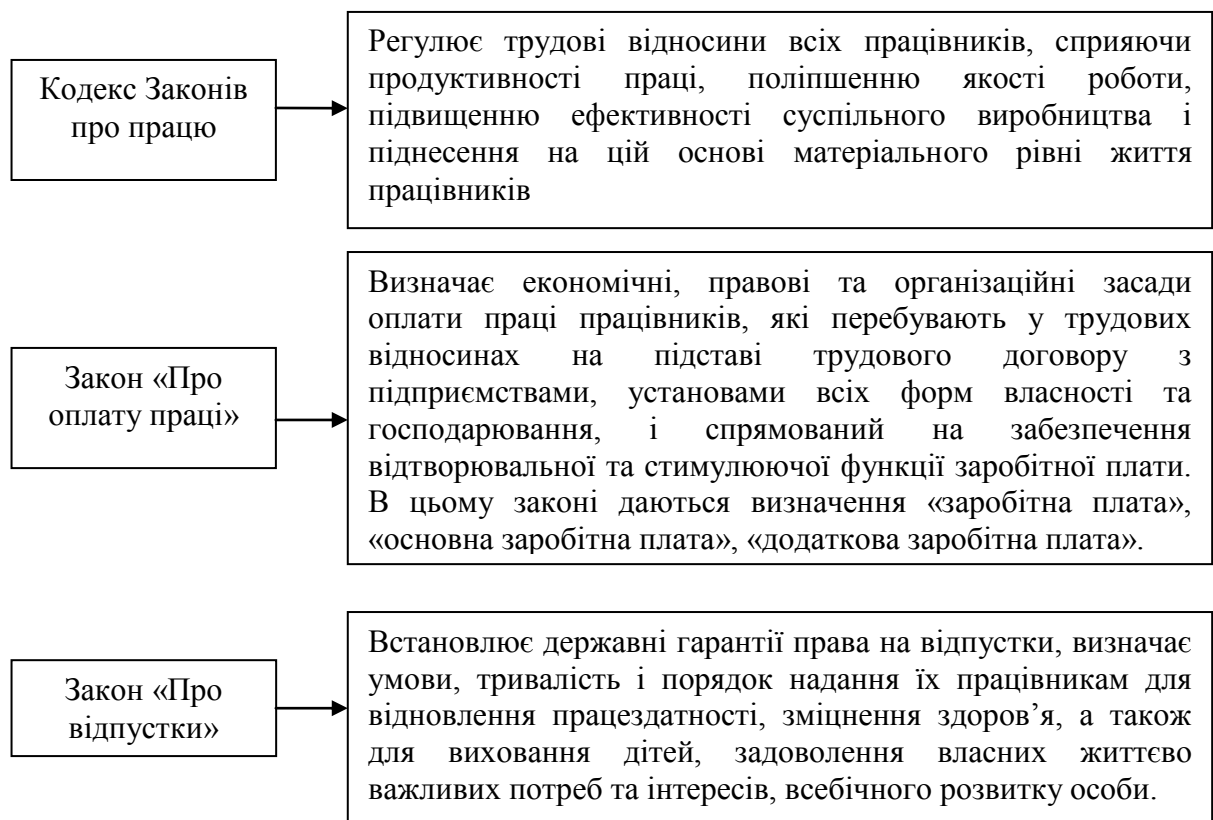


Рис. 1.4. Нормативно-правові акти, що регулюють питання оплати праці

Примітка: сформовано автором

Окрім визначених нормативних документів, що регулюють питання оплати праці з юридичного аспекту прийнято ряд нормативних документів, що регулюють питання оподаткування, обліку заробітної плати та виплат працівникам. До них відносяться: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс, Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування»

Для державного сектору є актуальним НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», яке розроблено на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам», який має рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Цей документ встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [49].

Розглянемо тлумачення поняття оплата праці в чинних Законодавчих актах. Так, відповідно до Закону України “Про оплату праці” та вітчизняному П(С)БО 26 “Виплати працівникам” у п.1 стандарту мова йде про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками [60]. Найближче до сутності виплат працівникам наблизились у МСБОДС 25 “Виплати працівникам” та МСФЗ 19 “Виплати працівникам”, а саме: виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівникам[49].

Зведемо визначення «заробітна плата» та «виплати працівника», яке зустрічається в чинних нормативних актах в таблиці 1. 5 Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету до оплати праці працівників бюджетних установ включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій) згідно зі встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, у тому числі

видатки на премії та інші види заохочень чи винагороди (у грошовій та матеріальній формі) [16].

Таблиця 1.5

Тлумачення поняття “заробітна плата” в різних нормативно-правових документах

Джерело		Визначення
1.	Кодекс Законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII [21 ]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
2.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [ 58]	Заробітна плата - основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.
3.	Закон України “Про оплату праці” від 24.03.95 р. № 108/95-ВР [71]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
4.	Трудовий кодекс	Заробітна плата - це обчислена у грошовому виразі оплата, здійснювана роботодавцем працівникові за роботу, яка відповідно до трудового договору виконується або має бути виконаною працівником.
5.	МСФЗ 19 “Виплати працівникам” [47]	Виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.
6.	Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [63]	Під виплатами працівникам розглядають оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій) згідно з встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, у тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагороди (у грошовій та/або матеріальній формі).
7.	П(С)БО 26 “Виплати працівникам” [60]	п.1 стандарту: ...виплати (у грошовій і не в грошовій формах) за роботи, виконані працівниками).
8.	НПСБОДС 132 «Виплати працівникам» [46]	поточні виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу

Отже, беручи за основу тлумачення поняття “виплати працівникам”, з урахуванням дотримання соціальної справедливості та відповідальності працедавців можна сформулювати уточнене тлумачення цього поняття, а саме: “виплати працівникам” – це всі форми компенсації, що їх надає суб’єкт господарювання (у грошовій і в не грошовій формах) в обмін за виконану працівниками роботу (послуги). Проте в даному тлумаченні не враховується ефективність роботи працівника.

Видатки на оплату праці повинні бути адекватними внеску, який здійснюють працівники суб’єктів державного сектору в розвиток країни. Ось чому важливо уточнити економічну сутність видатків на оплату праці з урахуванням специфіки діяльності закладів освіти. Для уточнення економічної сутності видатків на оплату праці необхідно розглянути, перш за все, існуючу в спеціальній і загальноекономічній літературі термінологію, яка стосується оплати праці і зокрема, видатків на оплату. Критично проаналізувавши різні погляди економістів та підходи різних наукових шкіл на економічну сутність робочої сили, як товару, можна поділити на: працю, робочу силу та послуги робочої сили (праці).

Проблематика витрат на оплату праці є важливою складовою будь-якої економічної системи, інтерес до якої постійно зростає з боку науковців усіх країн світу. Це пов’язано з тим, що сучасний економічний розвиток підприємств (установ) все більше залежить від якості знань, якими володіють працівники та їх ефективності використання. Існує взаємний зв’язок між величиною заробітної плати та економікою підприємства. Оскільки оплата праці забезпечує стабільність економіки підприємства, це призводить до систематичного зростання заробітної плати і навпаки. Отже, можна сформулювати висновок, що величина заробітної плати відображає стан економіки будь-якого підприємства (установи). Рівень матеріального забезпечення працівників знаходиться в прямій залежності від ефективності діяльності організацій. Рівно так, як і величина заробітної плати будь-якої країни відображає рівень стабільності і рівень розвитку економіки цієї країни.

Оскільки громадяни країни є найважливішим капіталом, а тому країна повинна піклуватись про своїх громадян і робити все можливе для їхнього благополуччя [14].

При цьому важливу роль відіграють облікові дані для дослідження природи та оцінки економічних процесів, що пов'язані з оплатою працівників на підприємствах і в установах. Розглянемо основні елементи організаційно-економічного механізму формування системи виплат працівникам. До складу цієї системи слід включити наступні групи елементів (рис. 1.5)

<b>Організаційно-економічні засади формування системи виплат працівникам і соціального страхування</b>	
<i>1. Форми соціально-трудових відносин</i>	
Наймана праця (у т.ч. контрактна)	Приватна праця
<i>2. Суб'єкти соціально-трудових відносин</i>	
Держава Роботодавці	Наймані працівники Профспілки
<i>3. Економічні індикатори соціально-трудових відносин</i>	
Заробітна плата Прожитковий мінімум Податки та відрахування єдиного внеску Пенсія, пільги, доплати	
<i>4. Система та основні регулятори виплат працівникам</i>	
Заробітна плата Пенсійний фонд України Фонд соціального страхування Міністерство праці та соціальної політики Недержавні пенсійні фонди Профспілки	
<i>5. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам</i>	
Кодекс Законів про працю України Закон Про оплату праці Закон України Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету Колективний договір Трудовий контракт	

Рис. 1.5. Інформаційна модель організаційно-економічних аспектів формування системи виплат працівникам [19]

В умовах постіндустріального періоду рівень заробітної плати повинен безпосередньо залежати від знань, умінь та набутого працівниками досвіду. Це питання є особливо актуальним для працівників освіти, де результати

діяльності залежать безпосередньо від рівня підготовки фахівців і де питома вага висококваліфікованих спеціалістів складає 70-80% від загальної кількості працівників. Варто підкреслити, що заробітна плата становить основні видатки в таких установах.

Економічну сутність видатків на оплату праці можна пояснити наступним чином: а саме працівник укладає угоду з роботодавцем у тому випадку, якщо вірить, що він зможе покращити свій достаток, а роботодавець вірить, що працівник виконає свої контрактні зобов'язання ефективно. Звідси виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання (у грошовій і не грошовій формах) в обмін за ефективно виконані контрактні зобов'язання працівником, покращуючи одночасно його взаємний достаток [23].

Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації, видатки бюджетних установ деталізуються за їх предметними ознаками, серед яких заробітна плата. Відповідно до цієї Інструкції "видатки" - це державні платежі, які не підлягають поверненню [16].

Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету розроблена на виконання Бюджетного кодексу України, Положення «Про бюджетну класифікацію та її запровадження» з метою однозначного застосування економічної класифікації видатків бюджету. Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету[9].

Видатки бюджету за економічною класифікацією групуються в єдині блоки і поділяються на поточні і капітальні. Саме до поточних видатків відноситься оплата праці працівників бюджетних установ (код 2110). Вона включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій) згідно з встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, у тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагороди (у грошовій та/або матеріальній формі). В основу нарахування

величини заробітної плати працівників бюджетних установ покладено посадові оклади, ставки і розцінки.

Розглянемо основні види видатків на оплату праці. Видатки на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат (рис.1.6).



Рис.1.6. Структура заробітної плати

Примітка: сформовано автором

До затрат на виплату основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється на основі тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

До затрат на виплату додаткової заробітної плати належать такі її види: надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством; премії та заохочення робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати; гарантійні та компенсаційні виплати; оплата відпусток; оплата іншого невідпрацьованого часу; інші затрати на оплату праці.

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

НПСБОДС 132 «Виплати працівникам», встановлено методичний фундамент для створення в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат працівникам, та її розкриття у фінансовій звітності [49]. В цілому виплати працівникам діляться на три групи (рис. 1.7).

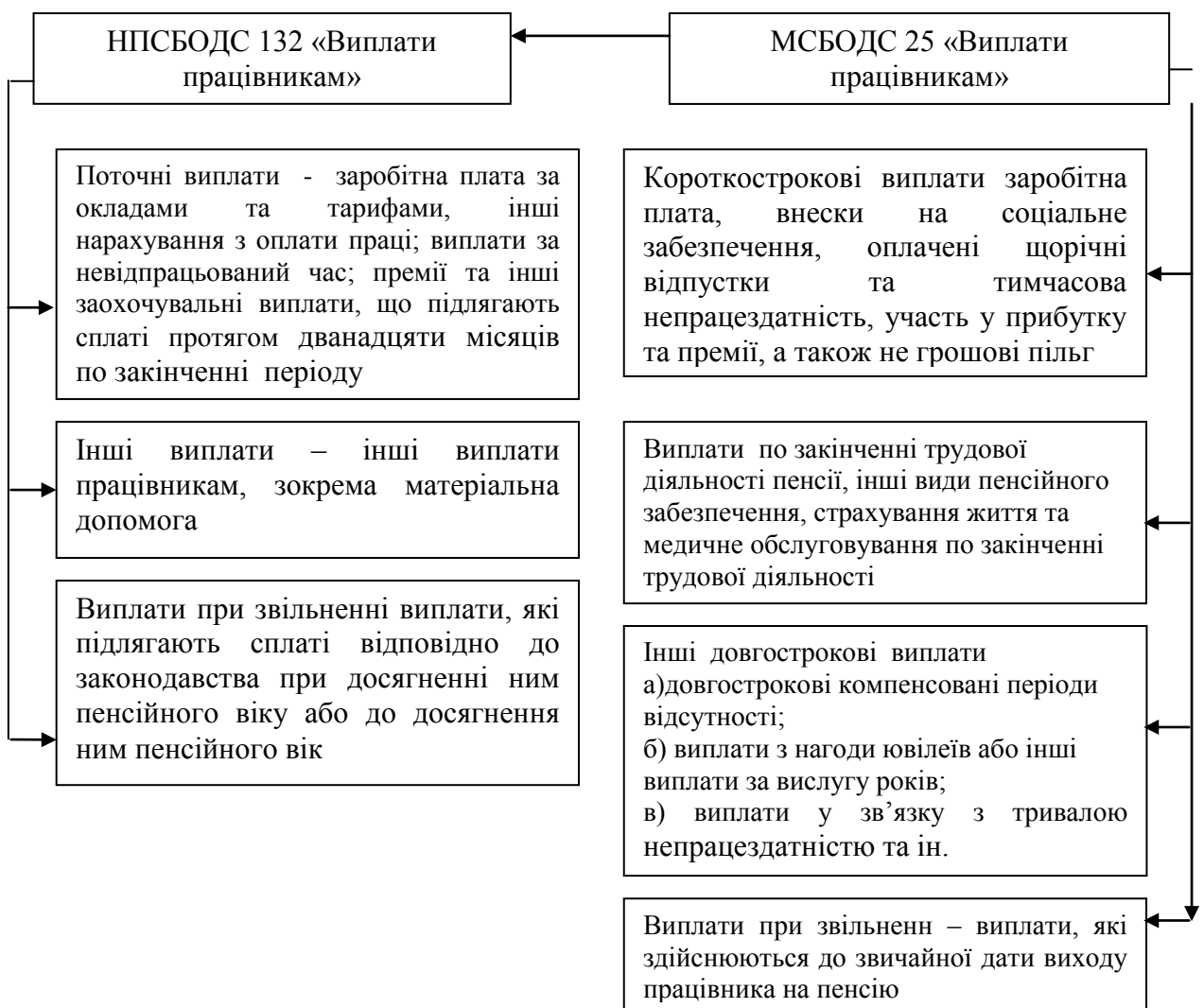


Рис. 1.7. Категорії виплат працівникам відповідно до МСБОДС 25 «Виплати працівникам» та НПСБОДС 132 «Виплати працівникам»

Примітка: сформовано автором



Порівняння стандартів обліку свідчить про суттєві розбіжності між ними. Зокрема підходи до ведення обліку, які застосовують у МСБОДС 25 «Виплати працівникам», в Україні не використовуються.

Враховуючи види виплат, необхідно відмітити, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати в бюджетних установах суттєво відрізняється від виробничих підприємств. Це обумовлено рядом відмінних рис: 1) визначальним для бухгалтерського обліку бюджетних установ є їх статус неприбуткових; 2) джерелами коштів на оплату праці є асигнування з бюджету, а також частина доходів, які отримують від господарської діяльності; 3) нормативні документи щодо організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах розробляються та затверджуються Міністерством фінансів; 4) результатом виконуваної роботи працівників бюджетних установ часто є не продукція, а послуги ; 5) праця в бюджетних установах носить переважно розумовий характер; 6) у складі сукупних витрат бюджетних установ на оплату праці припадає від 60 до 85% усіх витрат; 7) наявність досить високого рівень кваліфікації працюючих (в деяких галузях частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає понад 50% загальної чисельності працівників)[13,с. 368 ].

Враховуючи зазначені характерні риси, вдосконалення організації обліку заробітної плати в бюджетних установах має вирішувати такі завдання: 1) контроль за дотриманням штатної дисципліни та раціональним використанням робочого часу; 2) правильне обчислення витрат робочого часу та облік праці; 3) правильне обчислення заробітної плати та утримання з неї; 4) здійснення своєчасних і достовірних розрахунків по заробітній платі; 5) контроль за використанням фонду заробітної плати; 6) забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату [9]. Виконання цих завдань дозволить легко і без всяких труднощів правильно організувати процес обліку заробітної плати працівників бюджетних установ.

Відповідно нормативних актів, які застосовують бюджетні установи, до яких відносяться заклади дошкільної освіти, а саме, Інструкцію щодо

застосування економічної класифікації видатків бюджету код 2111, “Заробітна плата” включає наступні виплати (табл. 1.6)

Таблиця 1.6

## Структура КЕКВ “Заробітна плата”

Назва КЕКВ	Що включають?
КЕКВ 2111 Заробітна плата	Заробітна плату за встановленими посадовими окладами (тарифними ставками) або розцінками всіх штатних працівників; надбавки за вислугу років; доплату за ранг, надбавки та доплати обов’язкового характеру (оплата роботи в нічний час, за науковий ступінь, за знання та використання в роботі іноземної мови тощо)
	Надбавки, що носять заохочувальний характер; премії, які виплачуються як у грошовій, так і натуральній формі
	Матеріальну допомогу, допомогу на оздоровлення при наданні щорічної відпустки та у інших випадках за рішенням адміністрації установи (організації) відповідно до законодавства
	Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті установи (організації), за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду (за винятком суб’єктів підприємницької діяльності)

Очевидно, що кожна установа, залежно від особливостей її діяльності та нормативно-правової бази, самостійно розробляє структуру і види виплат. Так, для дошкільних навчальних закладів головними видами виплат є посадовий оклад, нарахований за відпрацьований час відповідно до встановлених норм праці. Крім того є можливість встановлювати різні види виплат: надбавка за складність та напруженість в роботі; надбавка за вислугу років, премія за активність в роботі; погодинна оплата; премія за якість виконання роботи; авторський гонорар тощо.

Відповідно оплату праці педагогічних працівників дитячих садків розраховують відповідно до ставок заробітної плати (посадових окладів) з урахуванням підвищень, фактичного обсягу педагогічної роботи, доплат і надбавок. Тому, враховуючи особливості фінансово-господарської діяльності дошкільних навчальних закладів, то щорічно станом на 1 вересня у тарифікаційному списку фінансова служба навчального закладу визначає розмір місячної заробітної плати педагогічних працівників, при цьому

керуються нормами Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти, затвердженою наказом Міністерства освіти України від 15.04.1993 № 102 та наказом МОН «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» від 26.09.2005 № 557

Ставки заробітної плати й посадові оклади педагогічних працівників під час тарифікації встановлює керівник навчального закладу за наслідками атестації. Тарифні розряди педагогічних працівників дошкільних навчальних закладів наведено у додатку до Наказу № 557.

Таблиця 1.7

Схема розрядів посад керівних та педагогічних працівників дитячих дошкільних навчальних закладів

Найменування посад	Тарифні розряди до 31 серпня 2017 року включно	Тарифні розряди
Завідувачі	12-14	14-16
Вихователі-методисти, вихователі, учителі-логопеди, учителі-дефектологи, практичні психологи, які мають освітньо-кваліфікаційний рівень магістра, спеціаліста, бакалавра або молодшого спеціаліста (до введення в дію Закону України "Про освіту" - вищу або середню спеціальну освіту) *		
вищої категорії	12	14
першої категорії	11	13
другої категорії	10	12
без категорії	8-9	10-11
Музичні керівники, художні керівники, інструктори з фізкультури, праці, слухових кабінетів, які мають освітньо-кваліфікаційний рівень магістра, спеціаліста, бакалавра або молодшого спеціаліста (до введення в дію Закону України "Про освіту" - вищу або середню спеціальну освіту)		
вищої категорії	10	12
першої категорії	9	11
другої категорії	8	10
без категорії	7	9

Таким чином, як бачимо з 1 січня 2017 року відбулося підвищення посадових окладів педагогічних працівників навчальних закладів, які

фінансуються за рахунок освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, а підвищення посадових окладів працівникам навчальних закладів, що фінансуються за рахунок державного та місцевих бюджетів, відбулося з 01 вересня 2017 року.

Під час здійснення тарифікації слід враховувати: умови оплати праці, передбачені Галузевою угодою між Міністерством освіти і науки України та ЦК Профспілки працівників освіти і науки України на 2016-2020 роки, зареєстрованою Мінсоцполітики 15.12.2016 за № 31 та передбачені підвищення. Також з 2017 року підвищено посадові оклади (ставки заробітної плати) педагогічних працівників навчальних закладів на 2 тарифних розряд.

В організації заробітної плати в бюджетних установах, зокрема в закладах освіти, коли треба приймати конкретні рішення щодо вибору форм і систем оплати праці, умов і розмірів преміювання тощо, необхідно враховувати багато різних чинників. До найвагоміших об'єктивних чинників належать: функції працівників у процесі надання послуг, зміст і характер їх роботи, умови праці, стратегічні цілі і поточні завдання суб'єкта господарювання, особливості праці на конкретних ділянках.

Відповідно до наказу МОН «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» від 26.09.2005 № 557 заробітна плата педагогічних працівників формується з посадового окладу, доплат і надбавок.

Норми Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти, затвердженою наказом Міністерства освіти України від 15.04.1993 № 102 визначають окремі положення щодо встановлення надбавок для педагогічних працівників, в тому числі і дошкільних навчальних закладів. Надбавки для педагогічних працівників дошкільних закладів систематизовано на рис. 1.8

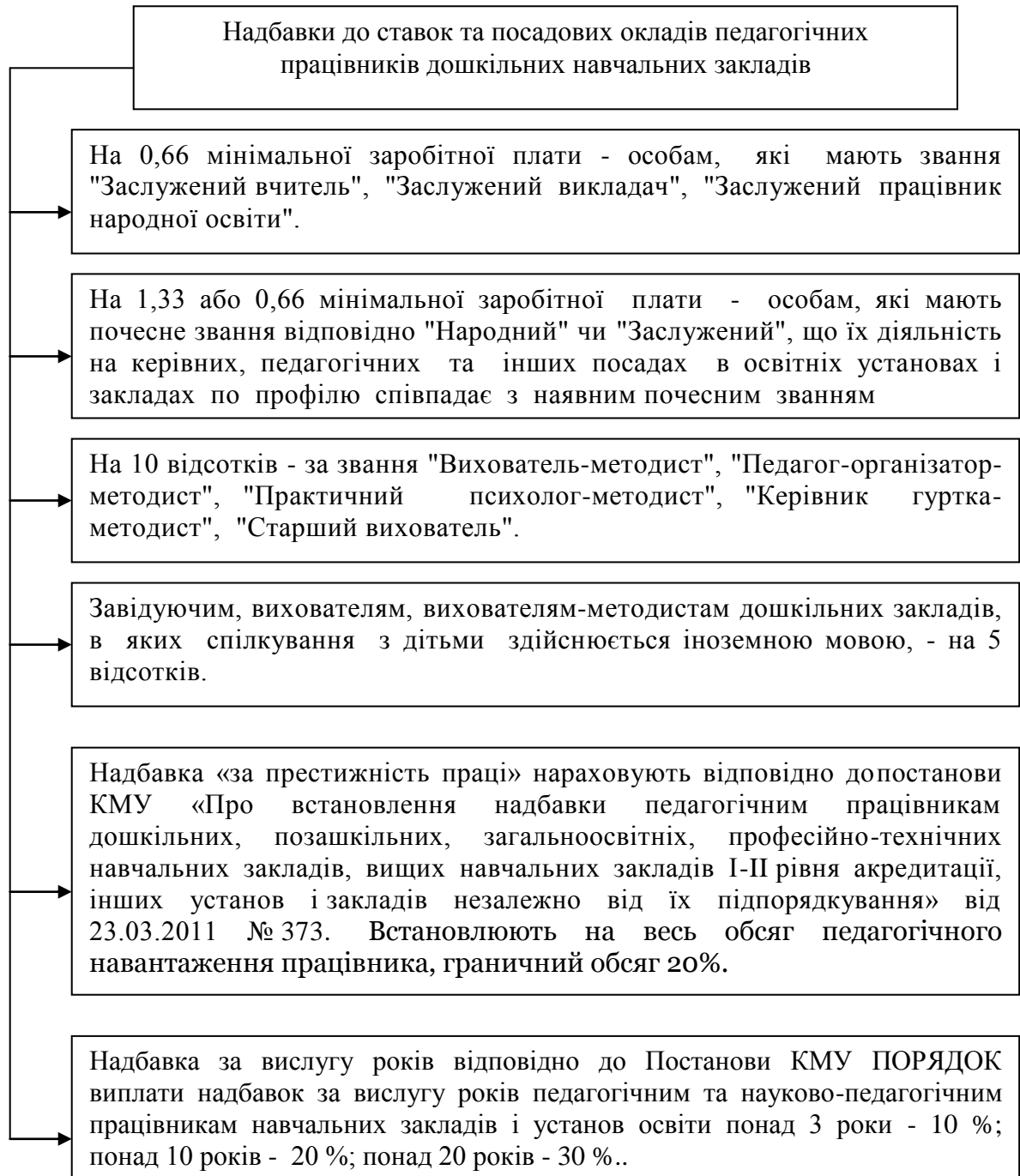


Рис. 1.8. Надбавки та доплати до посадових окладів педагогічних працівників дошкільних навчальних закладів

Примітка: сформовано автором

Таким чином, аналіз нормативних актів дозволяє стверджувати, що в останній час відбулися позитивні зміни в оплаті праці педагогічних працівників дошкільних навчальних закладів, а саме підвищено тарифікаційні розряди, встановлено надбавки за престижність, встановлюються доплати за вислугу років та ряд інших доплат, які систематизовані на рис. 1.8.

При нарахуванні оплати праці педагогічних працівників враховуючи вимоги до тарифікації та застосування тарифної сітки важливе значення має показник мінімальної заробітної плати, який щорічно визначається Законом «Про державний бюджет» - це є «розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт)». Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для усіх підприємств, установ і організацій. Динаміка розміру мінімальної заробітної плати в Україні на протязі 2008-2011 рр. наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.8

Динаміка розміру мінімальної заробітної плати в Україні  
за період 2012 до 2018 рр.

Період	Мінімальна заробітна плата	Ланцюгове абсолютне відхилення, ±	Ланцюгове відносне відхилення, %
01.01.2012 по 31.03.2012	1073		
з 01.04.2012 по 30.06.2012	1094	21	2.0%
з 01.07.2012 по 30.09.2012	1102	8	0.7%
з 01.10.2012 по 30.11.2012	1118	16	1.5%
з 01.12.2012 по 31.12.2012	1134	16	1.4%
з 01.01.2013 по 30.11.2013	1147	13	1.1%
з 01.12.2013 по 31.12.2013	1218	71	6.2%
з 01.01.2014 по 31.12.2014	1218	0	0%
з 01.01.2015 по 31.08.2015	1218	0	0%
з 01.09.2015 по 31.12.2015	1378	160	13.1%
з 01.01.2016 по 30.04.2016	1378	0	0%
з 01.05.2016 по 30.11.2016	1450	72	5.2%
з 01.12.2016 по 31.12.2016	1600	150	10.3%
з 01.01.2017 по 31.12.2017	3200	1600	100.0%
01.01.2018	3723	+ 523	+ 16,3

Таким чином, ріст мінімальної заробітної плати позначається і посадових окладах та надбавках до них для педагогічних працівників.

Загалом, удосконалення системи оплати праці має, окрім економічного, велике соціальне значення, а саме:

- розширення можливості громадян вкладати гроші в оздоровлення, освіти, пенсійне страхування, що дасть позитивний ефект для розвитку економіки і суспільства в цілому;
- переорієнтація працездатного населення з виживання на конкурентоспроможну і добросовісну робочу силу в економіці;
- послаблення майнового розмежування населення, що на сьогодні є загрозою для соціальної стабільності;
- посилення трудової та навчальної мотивації, поліпшення соціального клімату в суспільстві.

У цілому можна стверджувати, що пріоритети соціальної політики у сфері оплати праці мають сприяти створенню умов, що давали б працівникам змогу завдяки ефективній роботі постійно підвищувати добробут. Таким чином, проблема реформування системи оплати праці виходить на головне місце і є основною соціальною проблемою для досягнення належного добробуту населення.

## **Висновки до розділ 1**

Діяльність бюджетних дошкільних навчальних закладів має певні особливості, що визначають порядок оплати праці. В роботі визначено, що значна кількість коштів, які отримують дошкільні заклади освіти з бюджету, використовуються на поточні видатки, а саме видатки на заробітну плату складають 67 %, що є доволі високим показником. Тому, при формуванні кошторису необхідно враховувати необхідність відновлення спроможності заробітної плати педагогічних працівників бути стимулом до творчої активності, прояву ділових і особистісних якостей, а процеси реформування управління персоналом та зміни діючої системи організації оплати праці вимагають докорінних змін у методології обліку розрахунків з оплати праці.

Сучасні підходи, спрямовані на ефективність діяльності установ, дозволили нам сформулювати власний підхід щодо тлумачення терміну

“виплати працівникам” – “всі форми компенсації, що їх надає суб’єкт господарювання (у грошовій і не грошовій формах) в обмін за ефективно виконані контрактні зобов’язання працівником покращуючи одночасно їх взаємну вигоду”.

З метою формування професійного кадрового потенціалу та ефективного управління персоналом на сьогоднішній день у нормативних документах передбачено: умови оплати праці педагогічних працівників дошкільних навчальних закладів та наведено можливі варіанти надбавок до посадових окладів, в тому числі введено доплату за «престижність» у граничному обсязі 20%.

Організація обліку оплати праці – одна з найбільш складних ділянок, яка визначається різнобічними інтересами сторін – працівників, роботодавців, держави та потребує точних оперативних даних і здійсненням контролю за використанням трудових ресурсів.



## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### 2.1. Оперативний облік персоналу та використання робочого часу

Оплата праці працівників є частиною національного доходу, що надходить в їх розпорядження пропорційно до кількості і якості виконаної роботи. Заробітна плата персоналу має свої характерні особливості, які обумовлені специфікою праці державних службовців. Фонд заробітної плати, на відміну від галузей матеріального виробництва, формується шляхом перерозподілу національного доходу через державну бюджетну систему і лише частково за рахунок зароблених самою установою грошових потоків

Право на працю в бюджетних установах громадяни реалізують укладанням колективного договору, трудового договору або трудового контракту, який є однією з форм трудового договору.

Облік персоналу бюджетних установ ведуть за професіями і спеціальностями. Оскільки бюджетні установи – це різні за своїм призначенням організації, то дуже різноманітним є і склад їх працівників (лікарі, учителі, медсестри, інженери та ін.).

Чисельність працівників у бюджетних установах встановлюється штатним розписом. Загальна чисельність фактично працюючих відповідно до штатного розкладу становить їх спискову чисельність

нормативно-правовий документ ДНЗ, етапи  
формування якого систематизовані на рис. .2.1

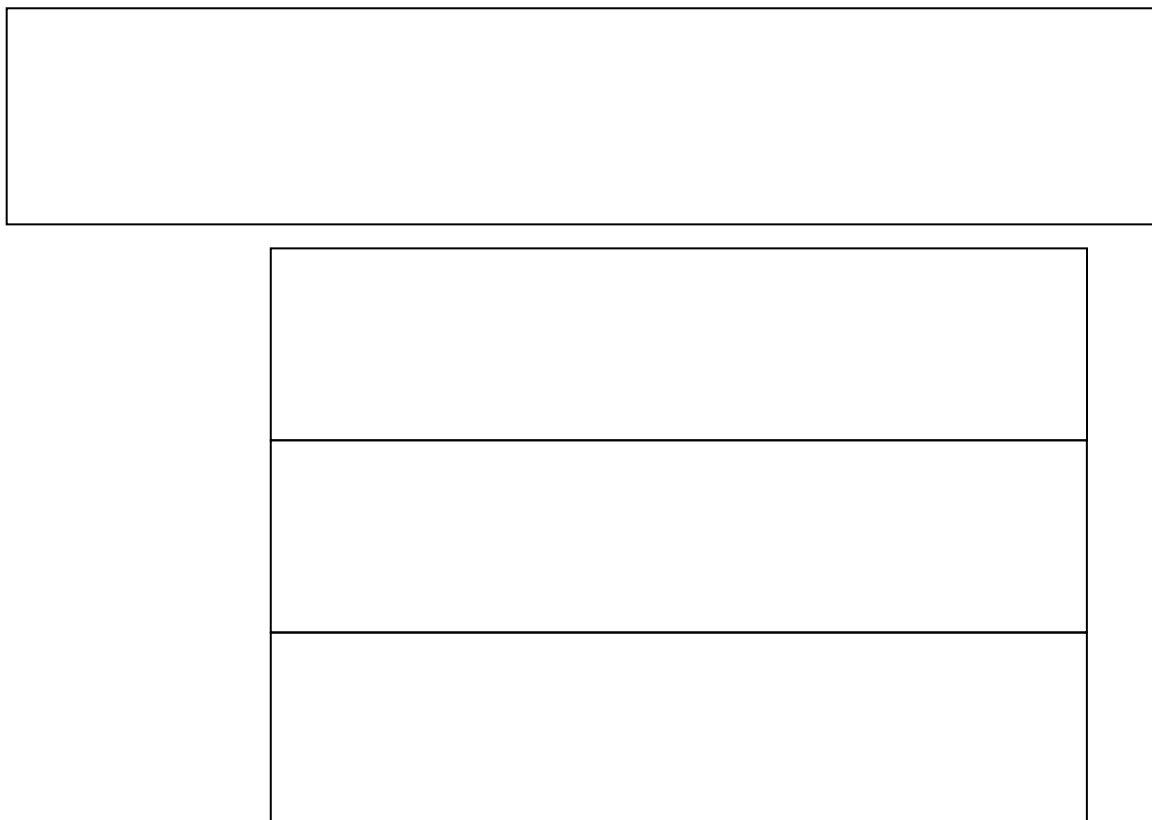


Рис. 2.1. Етапи формування штатного розпису дошкільного навчального закладу

Примітка: сформовано автором

Таким чином, у

кожною конкретною посадою тощ

Назви посад вносять до штатного розпису, звіряючи з: Національним класифікатором України ДК 003:2010 «Класифікатор професій», затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.07.2010 № 327 та Типовими штатними нормативами.

**Кількість штатних** одиниць дошкільного закладу визначають у штатному розписі відповідно до кількості штатних одиниць, що обчислюються у розрізі кожної посади (професії) в цілому по навчальному закладу. Також вважаємо, що при цьому необхідно враховувати особливості внесення однакових назв посад і посадових окладів (ставок) працівників (рис .2.2)

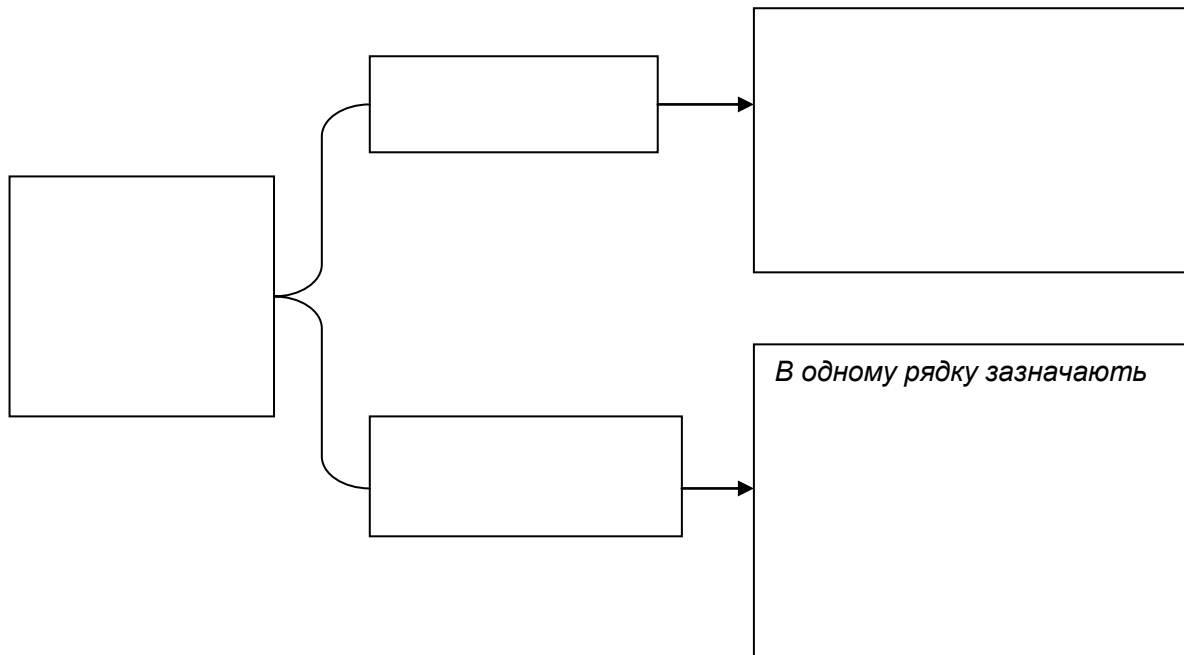


Рис. 2.2. Особливості формування назв посад у штатному розписі ДНЗ

Примітка: сформовано автором

Таким чином, особовий склад працюючих визначається структурою штатних працівників бюджетних установ.

Тернопільський дошкільний навчальний заклад № 8 (компенсуючого типу для дітей з вадами опорно-рухового апарату та дітей з вадами інтелекту) це навчальний заклад, у якому функціонує 2 групи із 24 годинним

перебуванням дітей. Штатним розписом дошкільного навчального закладу № 8 м. Тернополя визначено кількість осіб та їх посадові оклади (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Штатний розпис дошкільного навчального закладу № 8 станом на  
1.01.2016 року

	Назва посади	к-ть штатод	Посадовий оклад	Надбавки			Престиж	Всього фондміс	Всього до кінця року	Матер доп
				Персональні	Спец	Вислуга				
1	Завідувач	1	2693	80,79	538,6	993,72	662,48	4968,59	59623,02	3312,39
2	Вихователь спец гр.	5,76	12744,5	546,50	2548,9	4488,81	3167,98	23496,69	281960,28	13544,5
3	Керівник музичний	0,5	1013,0	0	202,6	364,68	243,12	1823,4	21880,8	2431,2
4	Інструктор з фізкульт.	0,25	428,5	0	85,70	102,84	102,84	719,88	8638,56	2056,80
5	Вчитель дефектолог	2	4720	708	944	1593	1274,4	9239,4	110872,8	6372
6	Вчитель-логопед	1	2026	0	405,2	243,12	486,24	3160,5,	37926,72	2431
7	Соціальний педагог	1	1925	0	385,0	0	462	2772	33264,0	2310
	<b>Усього пед. прац</b>	<b>11,51</b>	<b>25550</b>	<b>1335,29</b>	<b>5110</b>	<b>7786,17</b>	<b>6399,06</b>	<b>46180,46</b>	<b>554166,18</b>	<b>32457,89</b>
8	Сестар мед старша	0,5	962	96,25	144,38	360,94		1564,06	18768,75	
9	Машиніст із прання та ремонту (білизни)	0,5	691,5	82,98				774,48	9293,76	
10	Помічник вих.	3,32	5026,5	502,65	753,97			6283,1	75397,2	
11	Помічник вих. 24 год	1,44	2180	749,60	327,02			3256,78	39081,36	
12	Кухар 5 розряду	1	1514	181,68				1695,68	20348,16	
13	Підсобний робітник	0,5	689,0	82,68				771,68	9260	
14	Робітник	0,5	691,5					691,5	8298	
15	Сторож	2,6	2382,8	703,59					51436,68	
16	Двірник	0,5	689						8268	
	<b>Усього обслуг персонал</b>	<b>10,86</b>	<b>16027</b>	<b>2399,42</b>	<b>1225,3</b>	<b>360,94</b>		<b>20012,6</b>	<b>240152,07</b>	
	<b>Разом</b>	<b>22,37</b>	<b>41577</b>	<b>3734,71</b>	<b>6335,37</b>	<b>8247,1</b>	<b>6399,06</b>	<b>66193,19</b>	<b>794318,25</b>	<b>32458,09</b>

Примітка: сформовано відповідно до штатного розпису ДНЗ № 8

Таким чином, як свідчать дані табл. 2.1. штатним розписом ДНЗ передбачено всього 22,37 штатних посад., з них педагогічні працівники 11,51 ставка, а допоміжний та обслуговуючий персонал 10,86 ставок. Місячний фонд оплати праці складає по дошкільному закладу 66193, 19 грн., річний відповідно – 794318,25 грн.

Оскільки ДНЗ № 8 є закладом компенсуючого типу, то у штатному розписі розрахунок педагогічного навантаження педагогічного працівника, як вихователя інклюзивної групи, групи компенсуючого типу складає 25 годин на тиждень.

Як свідчить штатний розпис установи, залежно від виконуваних функцій чи сфер застосування праці персонал бюджетних установ поділяється так (рис .2.3.):

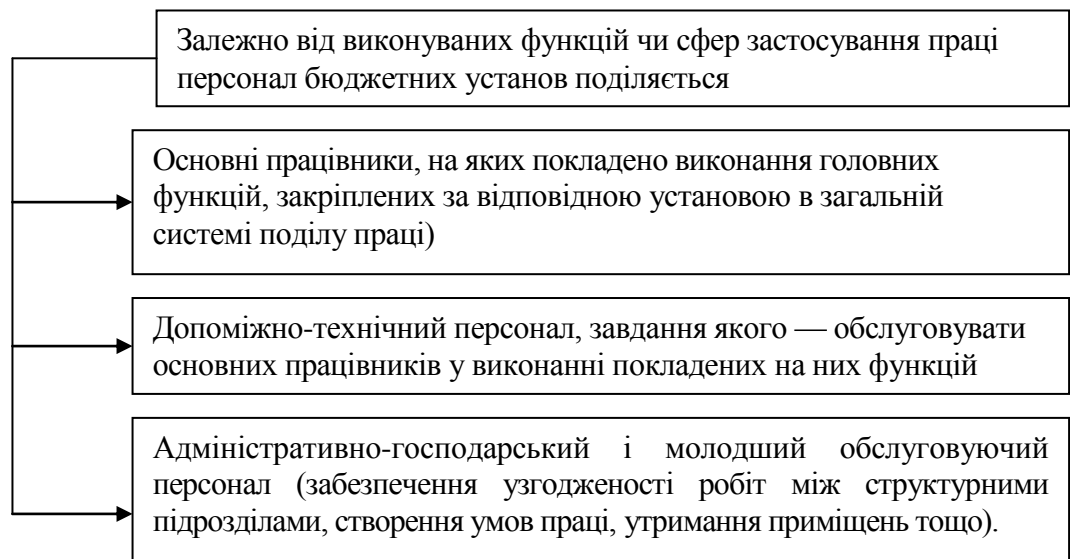


Рис. 2.3. Класифікація персоналу залежно від виконуваних функцій

Як уже було сказано раніше, дошкільних закладах чисельність працюючих визначається штатним розписом. Завдання щодо обліку особового складу покладено на відділ кадрів (або особу), яка оформляє прийом, переведення та звільнення працюючих. Загальна чисельність фактично працюючих відповідно до штатного розкладу становить їх спискову чисельність [55, с.104].

При прийманні на роботу працівник подає до відділу кадрів оформлену відповідним чином трудову книжку, паспорт, довідку про присвоєння ідентифікаційного коду, заяву, документ про освіту (за потребою) тощо. Після укладання трудового договору чи контракту у відділ кадрів на кожного працівника заводять особову картку, а на спеціалістів та керівних працівників – особовий листок з обліку кадрів, до яких заносять анкетні та інші дані про трудову діяльність прийнятого на роботу. Кожному працюючому присвоюють табельний номер, який зберігається за ним весь час роботи в установі.

Оперативний облік наявності та складу персоналу установи веде відділ кадрів на підставі таких первинних документів типових форм, що затверджені наказом Мінстату України від 09.10.1995 р. №253 (рис.2.4).

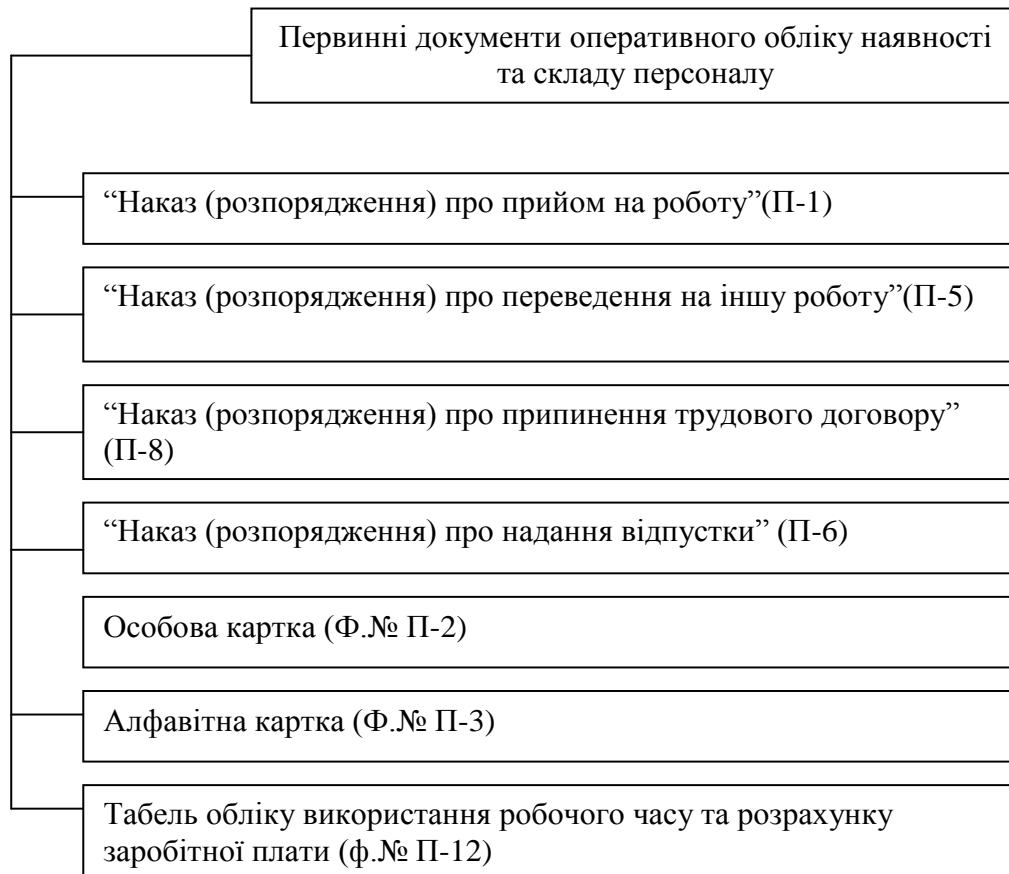


Рис.2.4. Первинні документи оперативного обліку наявності та складу персоналу

Усі бюджетні установи ( у тому числі і заклади освіти) працюють за певним трудовим режимом, що включає систему реєстрації виходу та з

роботи, розпорядок трудового дня, регламентацію праці щодо вихідних і робочих днів. Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня здійснюється за допомогою табельного обліку.

Табельний облік забезпечується шляхом ведення табеля обліку використання робочого часу, який являє собою іменний список працівників установи. У цьому документі фіксується інформація про табельний номер працівника, його прізвище, ім'я, по батькові, кількість відпрацьованих годин і днів. Обов'язки щодо ведення табельного обліку покладаються на працівника установи, призначеного наказом по установі. Зазначена особа на початок місяця заповнює необхідні реквізити відповідно до даних обліку особового складу. Впродовж місяця в таблиці у вигляді умовних позначень фіксується інформація про виходи та неявки на роботу на основі відповідних документів – довідок про виклик у військкомат, до суду, листків про тимчасову непрацездатність тощо.

Облік виходів на роботу й часу залишення її в таблиці можна вести двома способами:

1) відмічати всіх, хто вийшов, не вийшов на роботу, а також фіксувати запізнення, понаднормові години тощо;

2) реєструвати лише відхилення від нормального використання робочого часу (невиходи, запізнення, понаднормовані роботи). Раціональнішим є другий спосіб, який рекомендується застосовувати в бюджетних установах.

Табель відкривають щомісячно за 2–3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, посади, табельного номера кожного працівника. Вносити до табеля заново прийнятих працівників і вилучати з нього звільнених потрібно лише на підставі первинних документів з обліку руху персоналу установи. Кожному працівникові в таблиці відводиться рядок, поділений на дві частини.

Щоденно у верхній частині рядка у стовпці “Число місяця” стосовно кожного працівника, в якого були відхилення від нормального використання робочого часу (хвороби, прогул тощо), записують години відхилень, а в нижній

частині - умовне позначення цих відхилень (X - хвороба, П - прогул, В - відпустка тощо) і години роботи в нічний час. У рядку табеля, призначеному для записування нічних годин, проставляється та кількість годин, яку необхідно оплатити понад фактично відпрацьований час у нічну зміну. Так, якщо за кожную годину роботи вночі додатково оплачується  $1/5$  год., тобто 12 хв., то час, який необхідно оплатити за шестигодинну зміну, дорівнює  $1,2$  год. ( $6 \times (i / 5)$ ).

Якщо працівник упродовж одного дня використав робочий час із двома видами відхилень, одне з яких - робота в нічний час, то нижня частина рядка заповнюється дробом, чисельник якого - умовне позначення відхилень, а знаменник - кількість нічних годин. За наявності більш як двох відхилень в один день прізвище працівника в таблиці записують двічі. Якщо впродовж місяця у працівника не було жодних відхилень, то у стовпці "Число місяця" жодних позначок не робиться, лише проставляють літери "В" - вихідні та святкові дні.

Наприкінці місяця визначають загальну кількість днів невиходів і невідпрацьованих днів із записом їх у відповідні стовпці. Дні невиходів, дозволені законом (виконання державних обов'язків, відрядження), входять до загального підсумку відпрацьованих днів і окремо не підраховуються.

У випадках, передбачених чинним законодавством, до фактичного робочого часу зараховують деякі перерви в роботі, протягом яких працівник вільний від виконання своїх трудових обов'язків, наприклад додаткові перерви для жінок, які годують дитину.

Кількість годин, відпрацьованих у вихідні та святкові дні, відображають у таблиці двома способами. У разі "гнучкого графіка" роботи дні, відпрацьовані у свята, входять до загальної кількості днів виходів, а години роботи в ці дні відмічають у відведеному для них стовпці табеля. Вони підлягають оплаті додатково. Якщо роботи у вихідні та святкові дні мають випадковий характер, то ці роботи в зазначені дні відмічають у спеціальному стовпці табеля. Вони підлягають оплаті в подвійному розмірі [10, с. 369].

Наприкінці місяця за табелем підраховують загальну кількість понаднормових годин, нічні, невиходи з причин. Підписаний керівником



структурного підрозділу (завідувачем відділення, кафедри, лабораторії) табель та інші документи здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати, складання звітності з праці та аналізу трудової дисципліни. Схему руху облікової інформації щодо обліку робочого часу представимо на рисунку (рис.2.5).

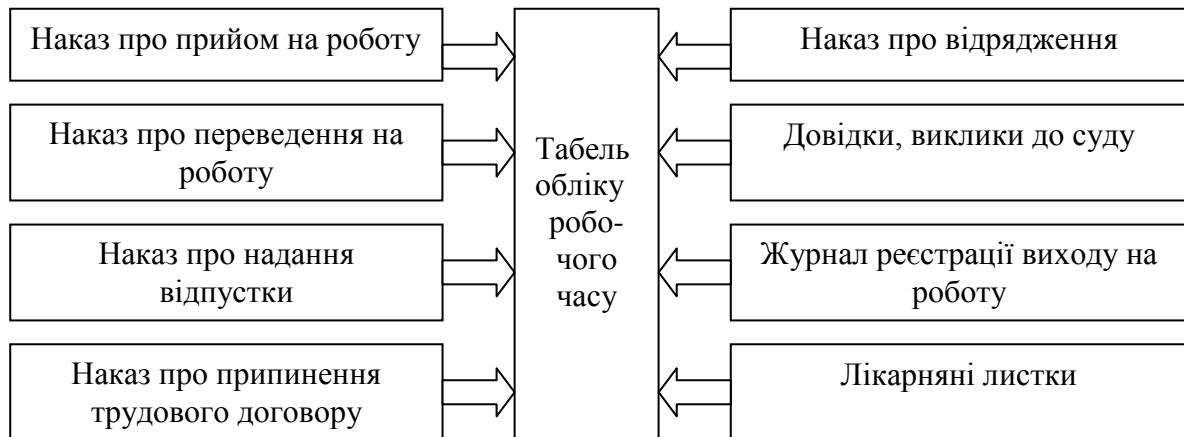


Рис. 2.5. Схема руху інформації щодо обліку робочого часу

Нормальна тривалість робочого часу, що, згідно зі статтею 50 Кодексу законів України про працю, не може перевищувати 40 год. на тиждень, поширюється на працівників бюджетних установ, окрім тих, для яких законодавчо встановлено скорочену тривалість робочого часу. Скорочений робочий час встановлено, наприклад, для деяких працівників розумової праці, діяльність яких пов'язана з підвищеним інтелектуальним і нервовим напруженням[10 ]. Результати праці працівників бюджетних установ, як правило, не дістають втілення у фізичному вимірі продукції, а набувають форми нематеріальних благ. Контроль відпрацьованого часу не дає повного уявлення про завантаженість працівників упродовж робочого дня, про інтенсивність та ефективність їхньої праці в плані отримання конкретних результатів. У зв'язку з цим у бюджетних установах здійснюють облік кількості та якості втраченої праці встановленням обсягу робіт, який необхідно виконати у визначений відрізок часу й на відповідному якісному рівні[10, с. 370].

Крім табельного обліку, у бюджетних установах здійснюється нормування робіт у годинах за допомогою нормативних завдань. Тобто для

виконання відповідних функцій та обсягу робіт встановлюється норма обслуговування. У бюджетних організаціях складається також виправний табель за минулий місяць. Наприклад, у бухгалтерію здається табель до 25 числа поточного місяця, працівник хворів і вийшов на роботу 29 числа, а заробітна плата вже нарахована, тому в наступному місяці готують виправний табель щодо його робочих днів з 29 числа для перерахунку цих днів.

Дані обліку чисельності працівників та відпрацьованого часу, а також дані обліку розрахунків з працівниками з оплати праці є підставою для складання звітів з праці та заробітної плати.

Таким чином, оперативний облік руху персоналу та облік використання робочого часу має забезпечувати своєчасне комплектування всіх підрозділів, а також дотримання штатної дисципліни.

## **2.2 Облік нарахування та виплати заробітної плати у бюджетних установах**

Заробітна плата педагогічного персоналу має свої характерні особливості, які обумовлені специфікою педагогічної праці. Фонд заробітної плати працівників даної галузі, на відміну від галузей матеріального виробництва, формується шляхом перерозподілу національного доходу через державну бюджетну систему і лише частково за рахунок зароблених самою установою грошових потоків (рис.2.6).

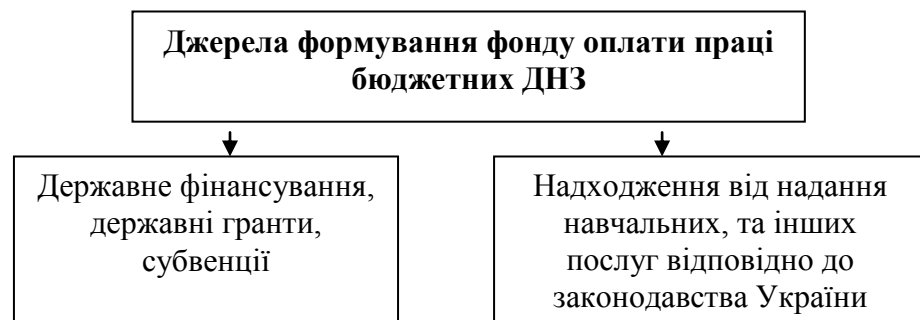


Рис. 2.6. Джерела формування фонду оплати праці дошкільного навчального закладу

Фонд заробітної плати працівників дошкільних закладів з обліковується за КЕКВ 2110 «Оплата праці», а нарахування на фонд оплати праці за КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату».

Якщо ж проаналізувати видатки на заробітну плату за КЕКВ 2110 «Оплата праці» у Зведеному кошторисі ЦБ дошкільних навчальних закладів м. Тернополя, то можна стверджувати, що видатки на оплату праці і нарахування на неї зростають, (рис.2.7).

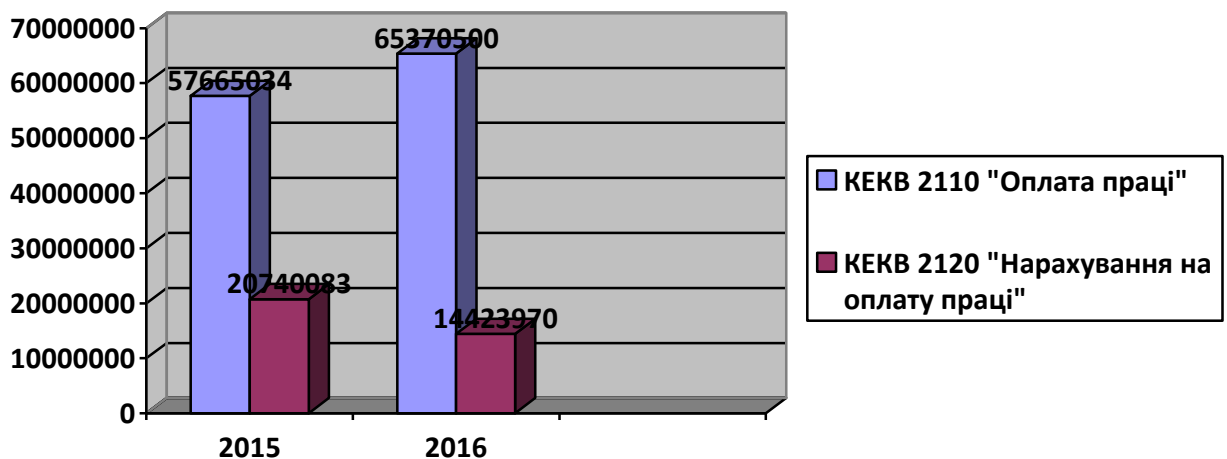


Рис. 2.7. Видатки на заробітну плату за КЕКВ 2110 «Оплата праці» та КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату»

Примітка. Побудовано на основі додатка А

Таким чином у 2016 році у кошторисі за КЕКВ 2110 «Оплата праці» було заплановано на 7705466 грн. більше, ніж у 2015 році, що пояснюється відкриттям нових дошкільних закладів та ростом мінімальної заробітної плати. Відповідно нарахування фонд оплати праці зменшились на 6316113 грн., такі зміни відбулись у зв'язку із зменшенням єдиного соціального внеску до 22%.

Якщо ж проаналізувати структуру заробітної плати педагогічних працівників дошкільних закладів, то основну частину складають обов'язкові виплати (рис.2.8):

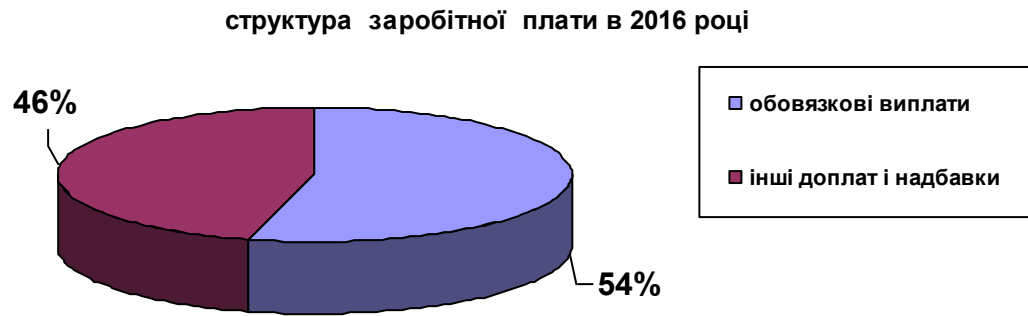


Рис.2.8. Структура заробітної плати педагогічних працівників закладів дошкільної освіти

Примітка. Побудовано на основі додатка В

Як видно із рис.2.8 у структурі заробітної плати найбільшу частку займають обов'язкові виплати – 54% . Доплати і надбавки до заробітної плати в структурі видатків на заробітну плату залишаються постійними і складають 46% від фонду оплати праці. Матеріальна допомога педагогічним працівникам виплачується раз на рік у розмірі посадового окладу. Виходячи з вищенаведеного розглянемо особливості нарахування обов'язкових виплат, доплат та надбавок, педагогічним працівникам закладів дошкільної освіти. Нархування заробітної плати працівникам являє собою розрахунок заробітку за місяць з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за мінусом відрахувань. Нархування зарплати здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів, тощо.

Наведемо приклад розрахунку заробітної плати музичному керівнику ДНЗ, враховуючи те, що йому за результатами атестації присвоєно 11-й (до підвищення – 9-й) тарифний розряд. Станом на 01.09.2017 цьому розряду відповідає ставка заробітної плати 3152 грн. Обсяг тижневого навантаження фахівця становить 30 год. Стаж педагогічної роботи – 16 років, за який передбачено надбавку за вислугу років у розмірі 20% ставки заробітної плати., йому також виплачують 20% надбавку «за престижність праці». Нормативними документами передбачено, що тижневе навантаження

музичних керівників складає 24 години. Порядок обчислення місячної заробітної плати музичного керівника наведено у табл. 2.2

Таблиця 2.2

## Розрахунок заробітної плати музичного керівника дошкільного закладу

Складові заробітної плати	Заробітна плата станом на 01.01.2017		Заробітна плата з урахуванням підвищення з 01.09.2017	
	Розрахунок	Сума, грн	Розрахунок	Сума, грн
Ставка заробітної плати (до 01.09.2017 — 9-й тарифний розряд; після — 11-й тарифний розряд)	1600,00 грн × 1,73	2768,00	1600,00 грн × 1,97	3152,00
Оплата за години навантаження	2768,00 грн × 30 год. ÷ 24 год.	3460,00	3152,00 грн × 30 год. ÷ 24 год.	3940,00
Надбавка за вислугу років (20%)	3460,00 грн × 20%	692,00	3940,00 грн × 20%	788,00
Надбавка «за престижність праці» (20%)	3460,00 грн × 20%	692,00	3940,00 грн × 20%	788,00
Заробітна плата за місяць	3460,00 грн + 692,00 грн + 692,00 грн	4844,00	3940,00 грн + 788,00 грн + 788,00 грн	5516,00

Таким чином, заробітна плата музичного керівника з вересня 2017 року складає 5516 грн., за умови, що його тижневе навантаження становить 30 годин. По аналогії проводяться нарахування заробітної плати іншим працівникам дошкільного закладу. Типові форми первинних документів з обліку розрахунків із заробітної плати затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996р. №144.

Таблиця 2.3

## Форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці

№ п/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
2	П-50, П-51	Розрахункова відомість
3	П-52	Розрахунок заробітної плати
4	П-53	Платіжна відомість
5	П-54, П-54-А	Особовий рахунок
6	П-55	Нагромаджувальна картка виробітку та заробітної плати
7	П-56	Нагромаджувальна картка обліку заробітної плати

Нарахування заробітної плати здійснюється один раз на місяць. При почасовій оплаті праці підставою для нарахування зарплати є таблиць обліку використання робочого часу, який складають в окремих підрозділах установи і за підписом керівника підрозділу та особи, уповноваженої вести облік виходу на роботу працівників, подають до бухгалтерії. Працівник бухгалтерії, відповідальний за нарахування зарплати, перевіряє таблиць як з точки зору правильності його оформлення, так і за змістом: склад осіб, внесених до таблиця; погодження з відповідними документами дат відпустки, хвороби, відрядження, зарахування, звільнення, роботи у святкові та неробочі дні, у нічні зміни тощо. Перевіряється також правильність підрахунку кількості відпрацьованих годин (днів) кожним працівником та кількості невиходів на роботу з різних причин.

У загальному вигляді схема облікового процесу нарахування заробітної плати в досліджуваній установі включає в себе ряд взаємопов'язаних бухгалтерських документів, таких як виписка з тарифікаційного списку, штатний розпис, книга обліку виходу на роботу та залишення її, таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, меморіальний ордер №5, журнал-головна та ін [ 17, с. 105]. (рис. 2.9).

Крім основної оплати за виконану роботу або відпрацьований час, працівники бюджетних установ можуть отримувати різного виду доплати, передбачені законодавством. Так, працівникам нараховуються надбавки за вислугу років, за інтенсивність. Розміри надбавок обґрунтовуються відповідними розрахунками, підтверджуються необхідними документами та оформляються наказами керівника установи. Це і є підставою для бухгалтерії при нарахуванні надбавок. Згідно з наказом на підставі таблиця відпрацьованого часу проводиться додаткова оплата і за роботу в святкові і неробочі дні, а також за роботу в нічний час [ 51, с. 108 ] .



Рис. 2.9. Схема облікового процесу нарахування заробітної плати [ 17]

Працівники бюджетних установ мають право на щорічну відпустку, а також на додаткові та соціальні відпустки. Основними законодавчими актами, що регулюють питання надання та оплати відпусток є “Кодекс законів про працю України” та закон України “Про відпустки” від 15.11.1996р. №504/96-ВР, зі змінами і доповненнями. У всіх випадках надання відпустки оформляється наказом (розпорядженням) керівника установи, що і є підставою для нарахування оплати за час відпустки.

Для оплати щорічної відпустки обчислюється середня заробітна плата за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки. При визначенні середньої зарплати для розрахунку оплати за час відпустки враховують такі виплати: основна зарплата, доплати і надбавки (за понаднормову роботу і роботу в нічний час, за суміщення посад, розширення зон обслуговування, умови праці, інтенсивність праці, вислугу років),

виробничі премії, винагороди за підсумками року, допомога з тимчасової непрацездатності, виплата за середнім заробітком (за час виконання державних і громадських обов'язків, службових відряджень тощо).

Для визначення оплати за час відпустки суму зарплати за 12 місяців (або за менший фактично відпрацьований період) ділять на кількість календарних днів у взятому для розрахунку періоді (за вирахуванням святкових і неробочих днів згідно із законодавством) і одержаний середній денний заробіток множать на кількість календарних днів відпустки. При цьому святкові і неробочі дні, що припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Допомога тимчасової непрацездатності внаслідок загального захворювання, не пов'язаного з нещасним випадком на виробництві, призначається відповідно до Закону України від 18.01.2001р. №2240-III "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" (зі змінами та доповненнями). Сума допомоги залежить від розміру середньої заробітної плати працівника, тривалості хвороби та страхового стажу .

Середня заробітна плата визначається відповідно до "Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням", затвердженого постановою КМУ від 26.09.2001р. №1266 виходячи за останні 6 календарних місяців роботи перед захворюванням. При цьому загальну суму заробітку ділять на кількість фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

Тривалість хвороби для розрахунку допомоги визначається кількістю робочих днів, що припадають на час хвороби. При цьому сума допомоги визначається множенням середнього заробітку на кількість робочих днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу: 60% - при страховому стажі до 5 років; 80% - при стажі від 5 до 8 років; 100% середньої



зарплати – при страховому стажі понад 8 років, а також ветеранам війни та громадянам, що постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, незалежно від страхового стажу.

Доплати за період виконання державних та громадських обов'язків, коли вони здійснюються в робочий час, провадяться виходячи з середнього заробітку за останні два місяці. У розрахунок середнього заробітку включаються всі виплати за фактично відпрацьований час, які мають постійний характер. Для визначення суми доплати бухгалтеру необхідно скласти спеціальний розрахунок довільної форми, використовуючи для цього дані особового рахунка працівника про склад нарахованих виплат та фактично відпрацьований час.

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків із заробітної плати, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати). До неї заносять наступні дані: прізвище, ім'я, по батькові, посаду, розмір посадового окладу, рік народження, пільги з податку, табельний номер працівника, категорію персоналу, до якої він належить, кількість відпрацьованих днів, годин, нараховану суму за видами оплат, утримання, заборгованість працівника, якщо вона є, та суму до видачі. У деяких установах для нарахування та виплати заробітної плати використовують окремі форми первинного обліку, а саме: розрахункову та платіжну відомості. Розрахунково-платіжні документи з нарахування і виплати заробітної плати складаються, підписуються та перевіряються бухгалтером установи. На документах платіжного характеру керівник та головний бухгалтер своїми записами підтверджують дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі в установлені терміни. На сьогодні, виплачують заробітну плату перераховуючи її на персональні карткові рахунки працівників у банку. Ця форма виплати заробітної плати є зручною та економічно вигідною, адже при цьому розрахунково-касове обслуговування є дешевшим, ніж виплата готівкових коштів. Схематично

порядок виплати заробітної плати через банківські установи зображено на рис.

## 2.10



Рис. 2.10. Схема організації виплати заробітної плати через банкомати за допомогою дебетових пластикових карток [17]

Як видно з рис. 2.7 на першому етапі установа укладає договір з банком про розрахунково-касове обслуговування при виданні заробітної плати з використанням пластикових карток (перелік банків, які можуть виплачувати зарплату визначений НБУ). При цьому для отримання пластикових карток подається до банку заявка на випуск пластикових карток із зазначенням прізвищ, імен, по батькові, табельних номерів працівників і вибраних ними видів пластикових карток. Згідно з договорами, укладеними установою і її працівниками, банк відкриває установі синтетичний рахунок, а в ньому для працівників синтетичний рахунок, призначений для перерахування сум заробітної плати, а в ньому для працівників – індивідуальні карткові рахунки, а також видає пластикові картки. У дні видачі заробітної плати установа перераховує до банку грошові кошти в сумі заробітної плати, призначеної для

виплати. На підставі відомостей та розпорядження грошові кошти, перераховані установою на рахунок, зараховують на індивідуальні карткові рахунки.

Попри нарахування заробітної плати проводять нарахування на фонд оплати праці та утримання із неї. Так за рахунок роботодавця здійснюються нарахування єдиного соціального внеску. Правові принципи збору, ведення обліку, порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску встановлені Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010г. №2464 - VI. Відповідно ЄСВ для працедавців встановлюється у відсотках до визначеної бази нарахування ЄСВ відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску, з урахуванням видів їх економічної діяльності. Для бюджетних установ, єдиний внесок встановлюється у розмірі 22 % визначеної бази нарахування та Від суми витрат на оплату праці працюючих інвалідів – 8,41 % Ставки ЄСВ встановлюються у відсотках до місячного сукупного оподаткованого доходу.

Поряд з нарахуванням заробітної плати установа зобов'язана провести утримання з неї. Всі утримання, які здійснюються із заробітної плати, поділяються на обов'язкові і необов'язкові.

Згідно з чинним законодавством до обов'язкових утримань відносять:

- податок з доходів фізичних осіб;
- військовий збір;
- аліменти – з виконавчими листами.

До необов'язкових утримань відносять: планові та позапланові аванси; неповернуті вчасно підзвітні суми; суми нанесених матеріальних збитків; штрафи, накладені в адміністративному порядку; профспілкові внески; сплата відсотків за позики; індивідуальне страхування.

Відповідно до чинного законодавства утримання податку з доходів фізичних осіб здійснюється у розмірі 18%.

Однак, працівникам, що мають низькі доходи, держава надає пільги при сплаті ПДФО, а саме податкову соціальну пільгу. Відповідно до Податкового кодексу: « Податкова соціальна пільга –це сума, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати» [58]. розмір якої визначають у відсотках і залежить від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року. Податкова соціальна пільга у 2017 році може застосовуватися до доходу працівника у вигляді заробітної плати, якщо розмір доходу не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 01 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Категорії працівників, котрі можуть мати соціальну пільгу систематизовані у табл. 2.4

Таблиця 2.4

Категорії працівників і розміри ставок ПСП, до яких вони  
застосовуються

Категорії платників податку, які мають право на податкову соціальну пільгу	Розмір ПСП, %	Сума 2017 р., грн
Будь-які платники податку, чий оподатковуваний дохід за місяць не перевищує 2240 грн (п. 169.1.1 ПКУ)	100	800
Платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років (у розрахунку на кожну таку дитину); (п. 169.1.2 ПКУ)	100	800
Одинокі батьки, вдови (вдівці), опікуни, утримувачі дитини-інваліда — на кожну дитину віком до 18 років. Чорнобильці першої або другої категорій. Інваліди I або II групи, у тому числі з дитинства. Інші. Повний перелік дивіться у п. 169.1.3 ПКУ.	150	1200
Герої України, СРСР, Герої Соціалістичної Праці. Учасники бойових дій, інваліди I і II групи, колишні в'язні концтаборів. Повний перелік наведено у п. 169.1.4 ПКУ.	200	1600

Відповідно, максимальний розмір доходу, при оподаткуванні якого може бути застосована податкова соціальна пільга у 2017 році = 1600 \* 1,4 ≈

2240 грн. ПСП складає 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року — для будь-якого платника податку . Ця ставка є базовою і застосовується до зарплати, що не перевищує 2240 грн. У 2017 р. її розмір складає:  $1600 * 0,5 = 800$  грн. Дана сума базової ставки береться за 100%. Загалом, застосовується три категорії пільги (п. 169.1.1-169.1.4 ПКУ): базова (100%) – 800,00 грн. ( $1600 * 0,5$ ); 150% від базової – 1200,00 грн. ( $800 * 1,5$ ); 200% від базової – 1600,00 грн. ( $800 * 2$ ).

Наступним утриманням із заробітної плати є військовий збір, який становить 1,5 % від суми заробітної плати. Останнім видом обов'язкових утримань із заробітної плати є аліменти, розмір яких залежить від кількості дітей, а саме: 1 дитина – 25%; 2 дитини – 33%; 3 і більше – 50%.

Решта утримань (необов'язкових) проводиться в порядку, визначеному адміністрацією установи та за погодженістю працівника організації.

Планом рахунків для суб'єктів державного сектору передбачені наступні рахунки для обліку розрахунків з оплати праці (рис .2.11)

65	Розрахунки з оплати праці	
	651	Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів
		6511 Розрахунки із заробітної плати
		6512 Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
		6513 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
		6514 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
		6515 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
		6516 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
		6517 Розрахунки з працівниками за позиками банків
		6518 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
		6519 Інші розрахунки за виконані роботи

Рис. 2.11. Рахунки для обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах

Нарахування заробітної плати відображають по кредиту рахунка 651 «Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів» з дебетом 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці» за умови коли заробітну плату виплачують за рахунок коштів загального фонду (бюджетних асигнувань). При умові виплати заробітної плати за рахунок коштів спеціального фонду відповідно дебетують рахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» субрахунок 8111 «Витрати на оплату праці».

У бухгалтерському обліку всі операції, пов'язані із нарахуванням, утриманнями і видачею заробітної плати, вважаються фактичними видатками та відображаються в меморіальному ордері №5, що є реєстром синтетичного обліку заробітної плати при меморіально-ордерній формі обліку. До меморіального ордеру повинні бути прикладені всі документи, на підставі яких була нарахована заробітна плата (табелі обліку робочого часу, накази про звільнення та зарахування; лікарняні листи підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку, проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування[17, с.35] табл. 2.5.

Таблиця 2.5

## Меморіальний ордер №5 за грудень 2016 р.

## Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1.	Нараховано заробітну плату за рахунок видатків загального фонду	8011	6511	16951
2.	Нараховано Єдиний соціальний внесок 22%	8011	6313	3729
4.	Утримано податок з доходів фізичних осіб	6511	6311	3051
5.	Утримано військовий збір	6511	6311	254
8.	Утримано суми членських профспілкових внесків	6511	6516	169
9.	Утримано за виконавчими документами	6511	6518	500

Схему облікового процесу утримань із заробітної плати в досліджуваній установі покажемо на рис.2.12.

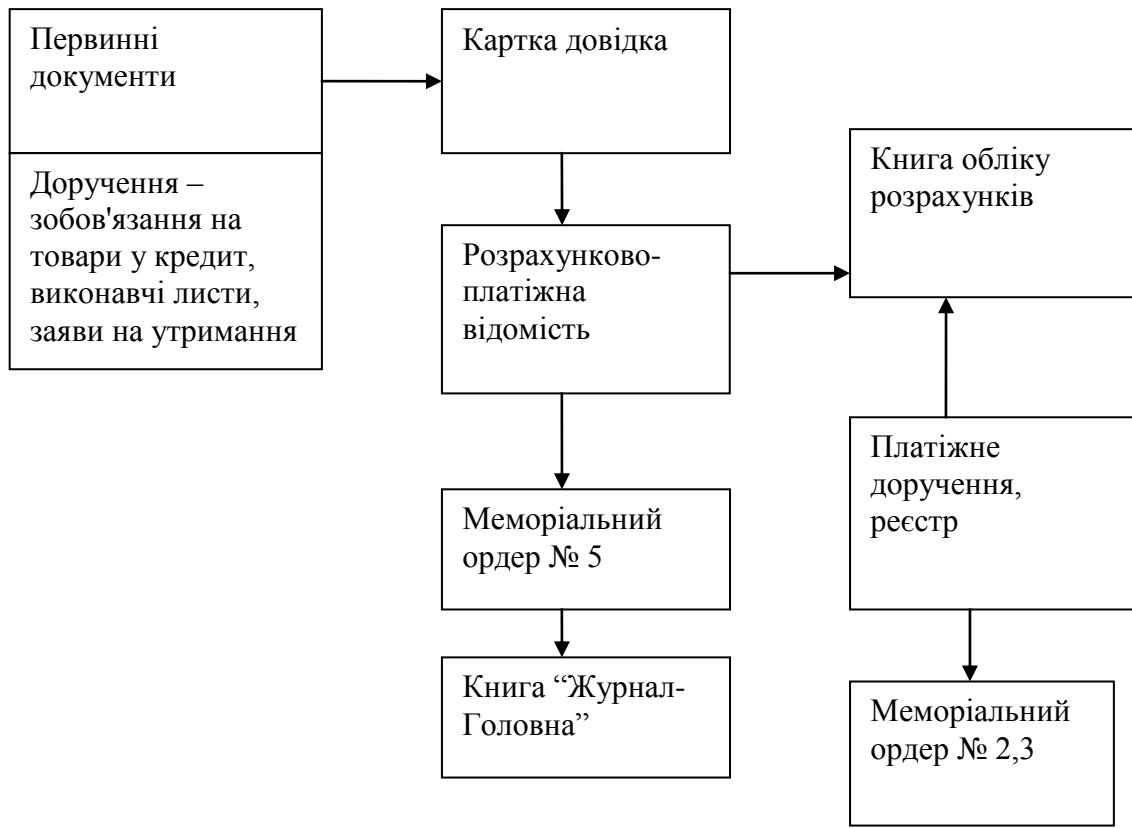


Рис. 2. 12. Схема облікового процесу утримань із заробітної плати  
Аналітичний облік розрахунків зі страхування ведуть на картках за фондами.

Аналізуючи відповідність потребам управління системи відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, потрібно відмітити, що вона залежить від форми взаємозв'язку між рахунками фінансової і управлінської бухгалтерії. Вищезазначене обумовлює необхідність удосконалення методики відображення в обліку інформації про видатки на оплату праці з метою забезпечення її аналітичності та можливості подальшого використання для управлінських цілей.

З метою деталізації видатків на заробітну плату у дошкільних закладах доцільно запропонувати аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» (рис. 2.13).

Чинну систему бюджетного обліку можна розглядати як частину загальної національної облікової системи, що відображає діяльність держави щодо виконання її функцій і гарантій, і полягає в спостереженні, відображенні, узагальненні та контролі за діяльністю установ, що мають делеговані державою повноваження у реалізації її законодавчих, виконавчих, контролюючих, правових норм. За своєю внутрішньою структурою контроль поділяється на бухгалтерський облік виконання бюджету та бухгалтерський облік виконання кошторису. З одного боку, йдеться про участь бюджетних установ у процесі наповнення доходної частини бюджетів через отримання власних доходів, з іншого боку, мова йде про виконання видаткової частини



бюджету, в процесі якого бюджетні установи виступають у ролі розпорядників коштів згідно з показниками основного фінансового планового документа бюджетних установ – кошторису доходів і видатків.

Враховуючи зазначене, базою для удосконалення організації та методики обліку і заклади освіти, що фінансується з місцевого бюджету, мають бути як нормативні документи, що визначають порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, так і загальноприйняті методологічні основи обліку й звітності, визначені національними та міжнародними стандартами. Порівняльний аналіз положень на підставі ознак МСБОДС та ПСБОДС дозволив сформулювати висновок про доцільність використання досвіду зарубіжних країнах.

Роль облікового забезпечення та внутрішнього бухгалтерського контролю у сучасних умовах є важливою складовою формування ефективної системи управління персоналом. З метою оцінки ефективності діяльності підрозділів та менеджерів у сфері управління персоналом виділяємо п'ять основних кроків вибору облікових показників: 1) вибір показників ефективності управління; 2) визначення методів обчислення складових ефективності; 3) встановлення вимірників для якісної і кількісної характеристики інформації; 4) формування внутрішніх стандартів; 5) розробка форм внутрішньої звітності, визначення адресатів та адресантів, періодичності її подання.

Таким чином, з метою надання користувачам адекватної потребам управління бухгалтерської інформації за результатами дослідження удосконалено обліково-аналітичне забезпечення системи управління витратами на оплату праці на основі запропонованих аналітичних рахунків, що інформація дозволить слідкувати за витратами на оплату праці.

Облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах повинен вирішувати наступні задачі:

– проведення своєчасних розрахунків з працівниками з оплати праці;

- виконувати на регулярній основі відрахування до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- віднесення нараховану суму заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи на витрати установи, в кінцевому результаті на фінансовий результат кошторису;
- надавати показники нарахування оплати праці та її виплати для потреб оперативного керівництва та формування внутрішньої бухгалтерської звітності, а також статистичної звітності.

Отже, можливості впливу облікової інформації на процес прийняття управлінських рішень зумовили необхідність подальших досліджень в напрямку удосконалення існуючої методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці.

### **2.3. Інформаційні технології в обліку розрахунків з оплати праці**

Для бюджетних установ при нарахуванні та обліку заробітної плати важливою проблемою постають питання автоматизації облікових процедур, адже в першу чергу це зумовлено необхідністю планування коштів на автоматизацію у кошторисах установ, що в умовах обмеженого фінансування є доволі проблематичним. Однак впровадження інформаційних технологій з обліку заробітної плати дозволить спростити трудомісткий процес нарахування заробітної плати.

Постійні зміни нормативно-правової та організаційної бази обліку вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як у порядку обліку, так і при відображенні інформації про виплати працівникам у звітності. Тому автоматизована інформаційна система повинна забезпечити зазначені вимоги.

Комплекс задач «Автоматизація обліку праці і заробітної плати» забезпечує автоматизовану реєстрацію даних про затрачену працю,

нарахування заробітної плати та утримань з неї, а також відображення в обліку цих операцій.

До особливостей автоматизованого обліку праці та заробітної плати у бюджетних установах слід віднести:

1) різні форми оформлення трудових відносин (трудовим договором, трудовим контрактом, трудовою угодою за Цивільним кодексом України), а відтак різне нормативно-правове регулювання праці, її нормування та оплата;

2) різні системи оплати праці (погодинна, відрядна) та відповідні їм форми (штатно-окладна, погодинно-преміальна, відрядна пряма, акордна, колективно-відрядна, відрядно-прогресивна та ін.), а відтак: – затрачена праця фіксується у різних первинних документах; – оплата праці розраховується за різними алгоритмами; – різне нормування праці та її оплати (8-годинний робочий день, тижневе педагогічне навантаження, мінімальна заробітна плата за місяць або годину);

3) наявність різного виду доплат (для дошкільних закладів це і за престижність, і вислугу років і т.д.);

4) наявність різноманітних утримань із заробітної плати: обов'язкових (податки і збори, за судовими рішеннями) і добровільних (комунальні платежі, кредитні внески тощо);

5) наявність пільг для працівників при оподаткуванні заробітної плати. Для обробки облікової інформації в умовах КСБО характерні такі особливості як: – *інтеграція модулів кадрового обліку, обліку праці та її оплати у єдине ціле*; децентралізація збору інформації про обсяг виробітку та відпрацьований час; – централізована обробка інформації про нарахування заробітної плати та розрахунки, пов'язані з її виплатою.

Інформаційна технологія обліку праці та її оплати має такі етапи обробки даних і відповідні їм особливості (рис. 2.14):

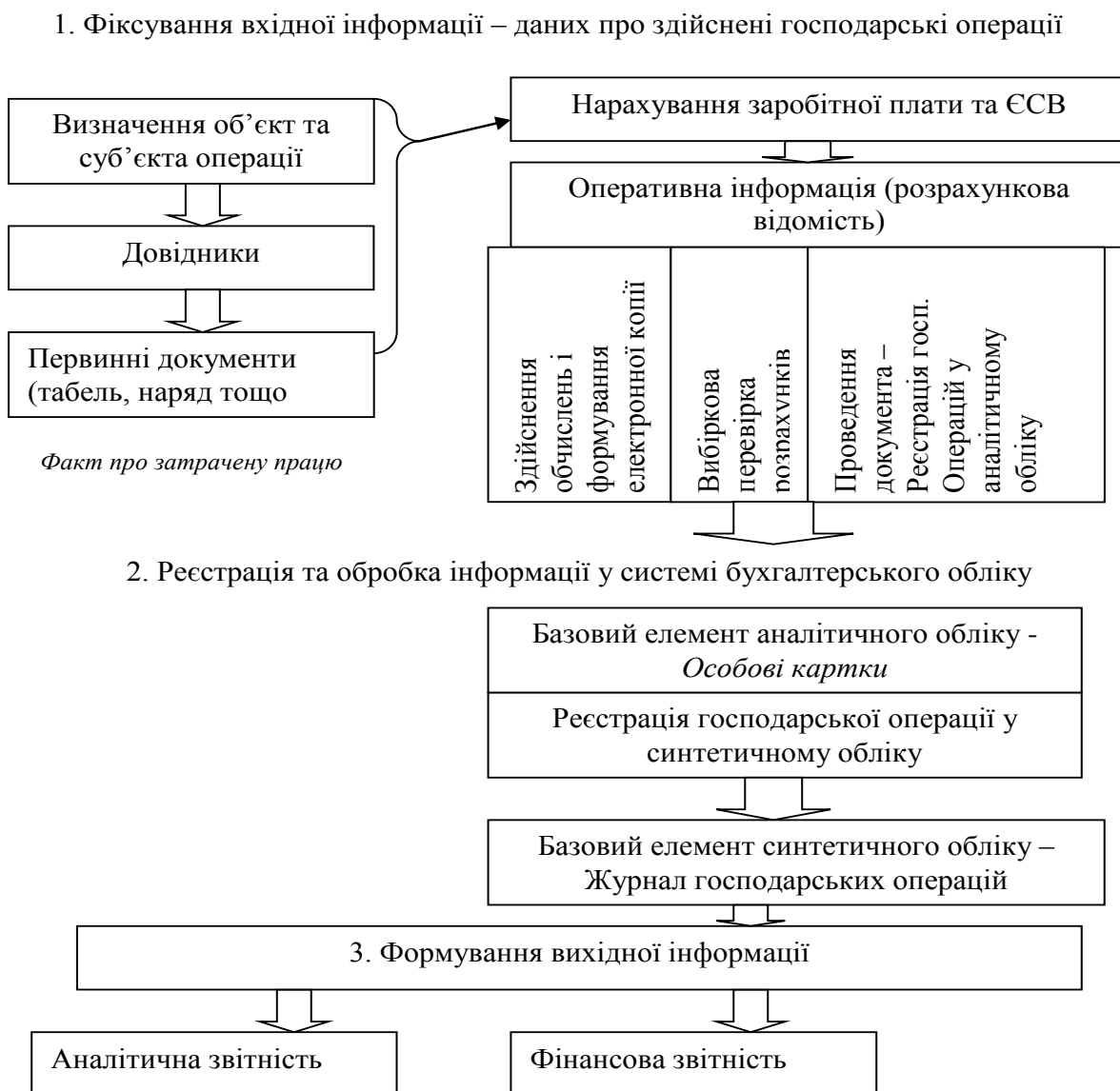


Рис. 2.14.Послідовність реєстрації операцій з обліку розрахунків з оплати праці у автоматизовані системі установи

Однак зображеній на рис. 2.14. послідовності реєстрації операцій з обліку розрахунків з оплати праці передують формування оперативної інформації. Оперативна інформація – це бухгалтерські документи, що не є первинними, але є підставою для формування проведення. Зазвичай вони мають форму розрахункової відомості і за походженням належать до внутрішніх документів. До оперативної інформації комплексу задач «Автоматизація обліку праці і заробітної плати» відносять Розрахункову відомість нарахованої заробітної плати (ф. № П-50) яка є одночасно: 1) реєстром для здійснення розрахунків, пов'язаних з визначенням заробітної

плати, утримань з неї та суми до виплати; 2) документом, що є підставою для формування записів у базових реєстрах аналітичного і синтетичного обліків. Відомість формують зазвичай за кожним підрозділом окремо, де групують працівників за однаковими видами робіт (адміністративно-управлінський персонал, робітники виробничого підрозділу, обслуговуючі працівники).

Для закладів освіти, а саме дошкільних навчальних закладів важливо здійснити правильне групування працівників за видами робіт оскільки в одному підрозділі можуть працювати як педагогічні працівники так і обслуговуючий персонал. Їхня заробітна плата має різний механізм розрахунку та регулюється іншими нормативними актами. Нарахування заробітної плати здійснюють раз на місяць на базі таких даних: 1) інформація про робочий час або фактичний виробіток; 2) розмір окладу, тарифної ставки; 3) розмір доплат, надбавок, премій, матеріальної допомоги, визначені законодавством, колективним договором, наказами керівника тощо; 4) ставки податків, соціальних відрахувань, розміри податкових пільг та ін. 5) розмір добровільних утримань, а також утримань за виконавчими листами.

Відповідно до сформованих етапів реєстрації операцій з обліку розрахунків з оплати праці розглянемо їх особливості.

Етап I. Фіксування вхідної інформації – даних про затрачену працю: 1.1. На цьому етапі відбувається фіксування у первинних документах даних про затрачену працю. Відбувається ідентифікація працівника через занесені у довідники його особисті дані (прізвище, ім'я, по батькові, табельний номер, посада), а також фіксування відпрацьованого часу або здійсненого виробітку. 1.2. Нарахування заробітної плати здійснюється у Розрахунковій відомості на підставі первинних документів про виробіток та нормативних даних. Щомісячно за командою бухгалтера програма формує Розрахункову відомість, де здійснено розрахунок заробітної плати, необхідних утримань з неї та нарахувань на фонд оплати праці. Надалі обліковець здійснює вибіркочну перевірку здійснених обчислень та, за необхідності, виправлення помилок. Інформаційна технологія розрахунку заробітної плати та інших пов'язаних з

нею сум здійснюється у такій послідовності: 1) нарахування заробітної плати; 2) утримання із заробітної плати; 3) розрахунок суми єдиного соціального внеску, що нараховується на фонд оплати праці і включається до витрат.

1.3. На завершення документообігу відбувається друк Розрахункової відомості, проставлення дозвільних підписів та її проведення. Для нарахування заробітної плати передбачає віднесення сум основної і додаткової (доплати, надбавки, компенсації та ін.), інших заохочувальних виплат. Утримання із заробітної плати можна поділити на обов'язкові (податок з доходів фізичних осіб, військовий збір, сум, регламентованих виконавчими листами) та добровільні відрахувань (профспілкові внески, комунальні платежі, кредитні внески тощо). Розрахунок таких сум передбачає застосування наступних методів обрахунку: 1) за відсотком від бази утримань. Він зазначається заздалегідь у алгоритмі розрахунків, заданому програмістом. Прикладом таких розрахунків можна назвати утримання ЄСВ, військового збору та ін.; 2) за спеціальним алгоритмом розраховуються утримання, суми яких не можуть бути розраховані за простими алгоритмами.

Етап II. Реєстрація інформації про нараховану заробітну плату та інші пов'язані з нею суми. На відміну від інших ділянок обліку, реєстрація операцій нарахування зарплати здійснюється не на базі первинних документів, а виключно на підставі Розрахункової відомості, що належить до оперативної інформації. Це відбувається шляхом проведення документа, що призводить до генерації бухгалтерських проводок з шаблонів відомості. Записи реєструються у базових елементах обліку: – в аналітичному обліку – в Особовій картці працівника; – в синтетичному обліку – в Журналі господарських операцій.

Етап III. Формування звітності. Крім виконання оперативних розрахунків по заробітній платі в програмах відбувається накопичення даних для формування звітів про сукупні нарахування та утримання за рік. Експлуатація програм передбачає періодичне введення і обробку оперативної

облікової інформації, розрахунок заробітної плати, формування й друк звітних документів, довідок. Результати розрахунків нагромаджуються в системі у вигляді архівної інформації.

Таким чином, до особливостей інформаційної технології обробки інформації про операції обліку праці та її оплати слід віднести наступні: 1) значне нормативне регулювання вказаної ділянки обліку; 2) при здійсненні розрахунків заробітної плати та пов'язаних з нею сум велике значення належить нормативно-довідковій інформації; 3) реєстрація операції здійснюється не на базі первинних документів, а виключно на підставі Розрахункової відомості нарахування заробітної плати, що належить до оперативної інформації; 4) розрахункам з оплати праці притаманні масовість (велика кількість) та складні логічні зв'язки, що підвищує ймовірність помилки навіть за їх автоматизованої обробки. У результаті роботи підсистеми «Автоматизація обліку праці і заробітної плати» формується ряд звітів, що утворюють два інформаційні потоки: – аналітична (управлінська) звітність, що «зчитується» з базового елементу аналітичного обліку – Особової картотеки працівників, і – фінансова звітність, сформована з показників синтетичного обліку. Аналітична (управлінська) звітність – формується для задоволення інформаційних потреб внутрішнього користувача. У результаті вирішення задач автоматизованого обліку праці та заробітної плати можуть бути сформовані наступні аналітичні звіти: – Відомість нарахованої заробітної плати за місяць, квартал, рік тощо; Відомість здійснених утримань із заробітної плати, Відомість виплаченої заробітної плати, Відомість непогашеної заборгованості за заробітною платою; Список працівників пенсійного віку, перед пенсійного віку, Відомість відпрацьованого часу, – та ін. Фінансова звітність формується за даними синтетичного обліку. Законодавство регламентує її зміст, форму і спосіб розрахунку показників. Що стосується закладів освіти, то для нарахування заробітної плати та обліку розрахунків з оплати праці доцільно використовувати програмне забезпечення Парус Бюджет (Афіна з січня 2018

року). Адже зазначена система має ряд модулів (Система Заробітна плата; Опція тарифікація заробітної плати; та управлінський модуль Парус Персонал), які взаємозв'язані між собою (рис. 2.15)

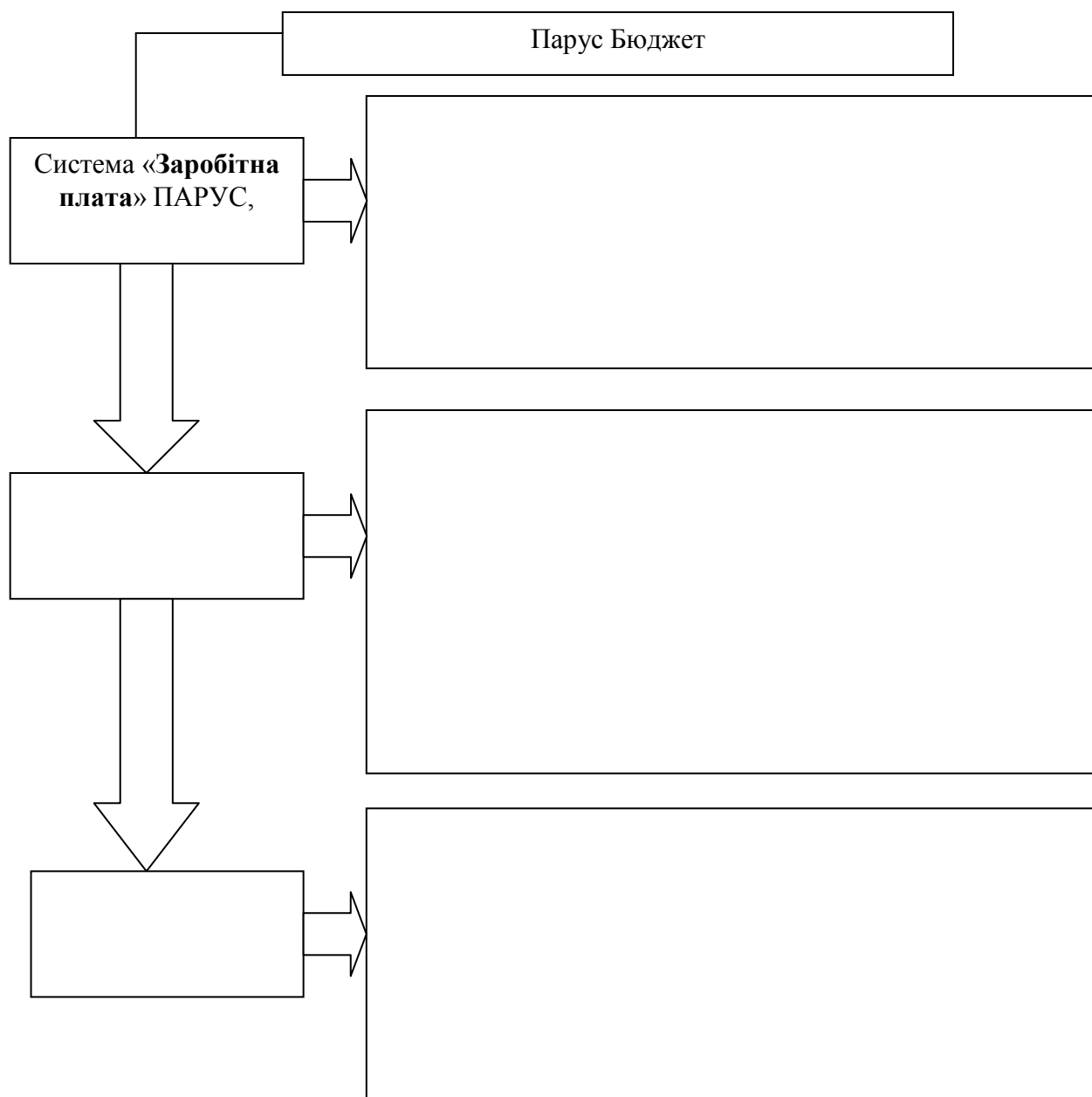


Рис. 2.15. Програмні рішення Парус Бюджет з обліку розрахунків з оплати праці

Таким чином система Парус - Заробітна плата має наступні можливості та забезпечує автоматизацію наступних процесів:

- врахування інформації про співробітників об'ємі, необхідному для розрахунку заробітної плати та формування звітності;
- врахування штатної структури підприємства на рівні підрозділів та посад;



- врахування норм робочого часу та виробітку;
- розрахунок заробітної плати в національній та зарубіжній валюті;
- перерахунок заробітної плати за минулі місяці; розрахунок відпусток, платежів за тимчасовою непрацездатністю; розрахунок прибуткового податку, пенсійного внеску, виплат за виконавчими листами, утримань за позиками та інших утримань; формування документів на виплату заробітної плати;
- формування зводів проводок оплати праці;
- формування звітів для надання у Державну Податкову Адміністрацію України(ДПАУ) і Пенсійний Фонд(ПФ); вивантаження даних в електронному вигляді для ДПАУ і ПФ; формування звітних документів для позабюджетних фондів; формування банківських і касових документів; друк різних звітів і довідок.

Схематично можливості модуля Парус Заробітна плата систематизовано на рис. 2.16.

Рис. 2.16. Структура модуля Парус Заробітна плата

Структуру Системи створено на основі:

- картотеки особових рахунків, згрупованих за підрозділами; паралельно з іншими даними особові рахунки містять список постійних виплат, який використовується для автоматичного нарахування заробітної плати;
- словників, які містять нормативну та довідкову інформацію, необхідну для нарахування заробітної плати (настройка видів оплат, константи, норми робочого часу, класифікаційні ознаки, види нарахувань, план рахунків, найменування та курси валют тощо);
- зразків (шаблони) документів – відомостей, зводів розрахункових відомостей, специфікацій, різних списків і довідок.

Можливості роботи користувача з Системою визначаються правами доступу, які встановлює для нього адміністратор Системи в модулі «Адміністратор» (цей модуль входить до стандартного комплексу поставки Системи)

Залежно від встановлених прав, користувач може взагалі не мати доступу до якогось розділу, а інший розділ, наприклад, буде доступним для нього тільки в режимі перегляду, але не буде доступним в режимі редагування.

Робота з Системою починається з підготовчого етапу: настройки і початкового введення даних. Завершивши цей етап, можна приступити до роботи, яка безпосередньо стосується нарахування заробітної плати.

#### Підготовчий етап

Для початку роботи з Системою Парус – Заробітна плата необхідно здійснити її настройку. Настройка дозволяє врахувати специфіку нарахування заробітної плати, а також діючі законодавчі вимоги та інструкції. У стандартному комплекті поставки основна частина параметрів, як правило, вже має необхідну настройку, однак за необхідності потрібно, внести в неї потрібні зміни.

Головним чином, настройка Системи складається з настройки існуючих словників. Особливо уважно потрібно настроїти словник «Настройка видів

оплат». Після настройки Системи Ви можете приступити до процесу введення початкових даних, який включає в себе наступні операції:

- Введення списку підрозділів;
- Введення списку особових рахунків і занесення в них даних про співробітників;
- Введення початкових даних на початок періоду автоматизованого нарахування заробітної плати.

#### Основний етап

Основна робота стосовно нарахування заробітної плати складається з наступних операцій:

- Ведення особових рахунків – врахування змін в особових рахунках, обумовлених наказами, і т.п.;
- Автоматичний розрахунок заробітної плати з особових рахунків співробітників. Система здійснює розрахунок на підставі постійних виплат і утримань кожного співробітника (окладу, надбавки), спираючись на припущення про те, що всі співробітники відпрацювали рівно місячну норму часу або виконали місячну норму виробітку. Редагування отриманих результатів розрахунку, тобто перерахунок нарахувань і утримань з урахуванням фактично відпрацьованого часу або виробітку, тривалості лікарняних і відпусток, разових виплат тощо.
- Формування проводок заробітної плати (5-й меморіальний ордер) і друк звіту за проводками;
- Друк відомостей, платіжних документів, різноманітних довідок і списків щодо заробітної плати.

Таким чином, використання програмного продукту Парус бюджет (в тому числі модуль Парус Заробітна плата) дозволить поставити бухгалтерський облік відповідно до чинного законодавства і оперативно відстежувати поточні зміни методології обліку, знизити трудомісткість обліку, виключити розрахункові помилки, підвищити якість обліку та звітності,

оперативно контролювати виконання кошторису і формувати достовірну бухгалтерську звітність в короткі терміни.

## **Висновки до розділу 2**

Штатний розпис є основним документом, який висвітлює процес забезпеченості установи трудовими ресурсами. Він складається щорічно і розрахунки проводяться на основі показників минулого року (формуючи кошторис на 2017 р., за основу беруть штатний розпис за 2016 р.). На основі опрацювання нормативних документів систематизовано етапи формування штатного розпису установи, враховуючи особливості діяльності дошкільних навчальних закладів.

Розглянуто особливості оперативного обліку руху персоналу та обліку використання робочого часу, та визначено, що саме він має забезпечувати своєчасне комплектування всіх підрозділів установи, а також дотримання штатної дисципліни.

З метою удосконалення обліку видатків на заробітну плату та розрахунків з оплати праці, їх ідентифікації за джерелами та видами запропоновано систему аналітичних рахунків, що дозволить прийняти оптимальні рішення щодо видатків на оплату праці.

Використання програмного продукту «Парус бюджет» (в тому числі модуль Парус Заробітна плата) дозволить поставити бухгалтерський облік відповідно до чинного законодавства і оперативно відстежувати поточні зміни методології обліку, знизити трудомісткість обліку, виключити розрахункові помилки, підвищити якість обліку та звітності, оперативно контролювати виконання кошторису і формувати достовірну бухгалтерську звітність в короткі терміни.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### **3.1 Внутрішній контроль розрахунків з оплати праці в бюджетних установах**

Видатки на оплату праці та виплати працівникам є одним з об'єктів контролю, що забезпечують можливість здійснення діяльності закладів освіти (дошкільних навчальних закладів), що фінансуються з місцевого бюджету.

Функції контролю визначаються метою його проведення. Метою контролю є спостереження та перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [ 78].

Основними завданнями ревізії суб'єктів державного сектору економіки до яких входять і заклади освіти – дошкільні навчальні заклади, є контроль за економічним і цільовим витрачанням бюджетних коштів та матеріальних цінностей, їх збереженням, попередженням.

У сучасних умовах здійснення діяльності навчальними закладами поряд із ревізією, яку здійснюють органи Державної аудиторської служби значну роль відіграє внутрішній контроль з боку керівників установ і бухгалтерської служби. Це пояснюється необхідністю здійснення оперативного контролю за використанням фонду оплати праці з метою ефективного управління видатками. Організація системи внутрішнього контролю в бюджетних установах базується на вимогах Господарського та Цивільного кодексів України. Водночас, у Наказі про облікову політику має бути передбачений порядок формування та компетенція відділу внутрішнього контролю (права, обов'язки, зв'язок з іншими підрозділами закладу освіти, підпорядкованість), форми і методи проведення внутрішнього контролю; основні об'єкти контролю. Внутрішній контроль повинен забезпечити, контроль за повнотою та своєчасністю обліку; об'єктивність та достовірність фінансової та іншої

звітності; дотримання методології обліку відповідно до чинного законодавства. Основними функціями внутрішнього контролю є перевірка, оцінювання та моніторинг ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та її відповідності чинному законодавству.

Що стосується видатків на оплату праці та виплати працівникам, то основні завдання системи внутрішнього контролю можна систематизувати на рис. 3.1.

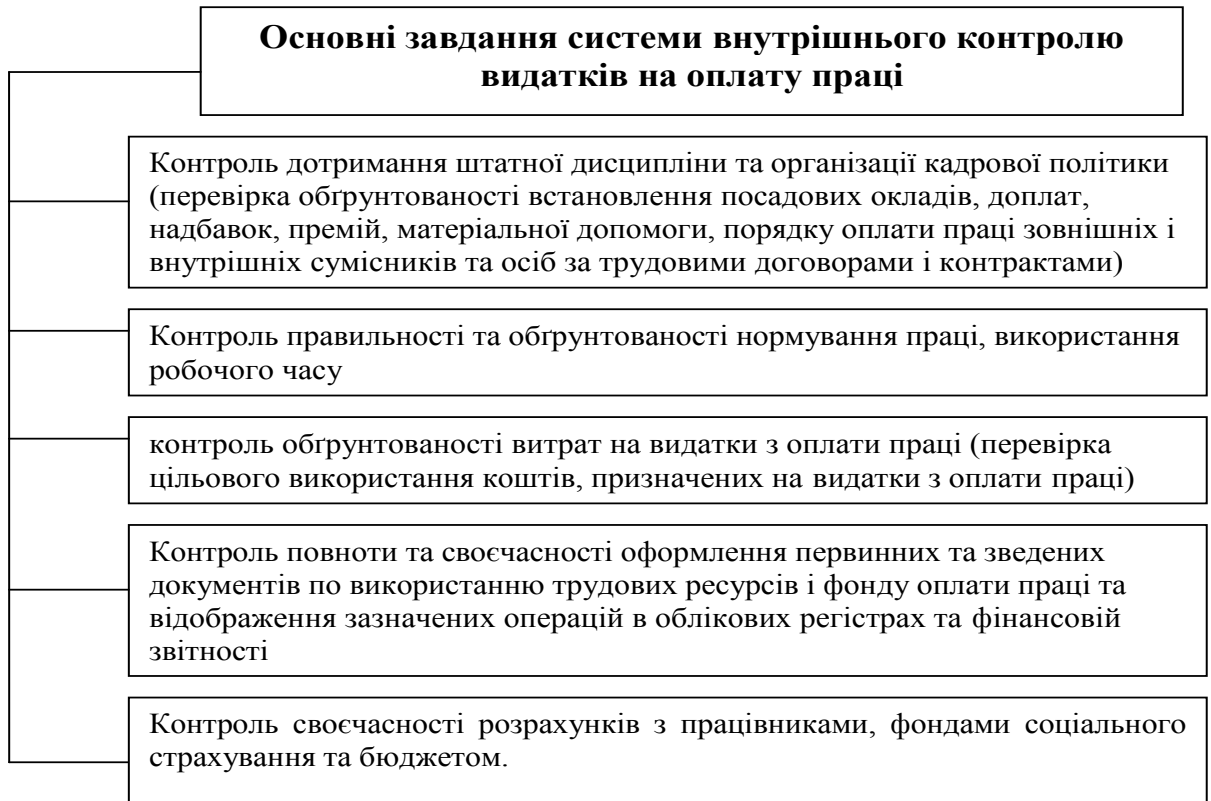


Рис. 3.1. Основні завдання системи внутрішнього контролю видатків на оплату праці

Таким чином, основним завданням внутрішнього контролю видатків на оплату праці є активізація системи управління, яка націлена на раціональне використання трудових ресурсів, обґрунтованого витрачання фонду оплати праці та правильне визначення розподільчих функцій за розмірами видатків.

Враховуючи зазначене, під час проведення внутрішнього контролю обов'язковій перевірці повинні підлягати факти господарської діяльності, які систематизовані у вигляді алгоритму внутрішнього контролю видатків на заробітну плату та виплат працівникам (рис.3.2)

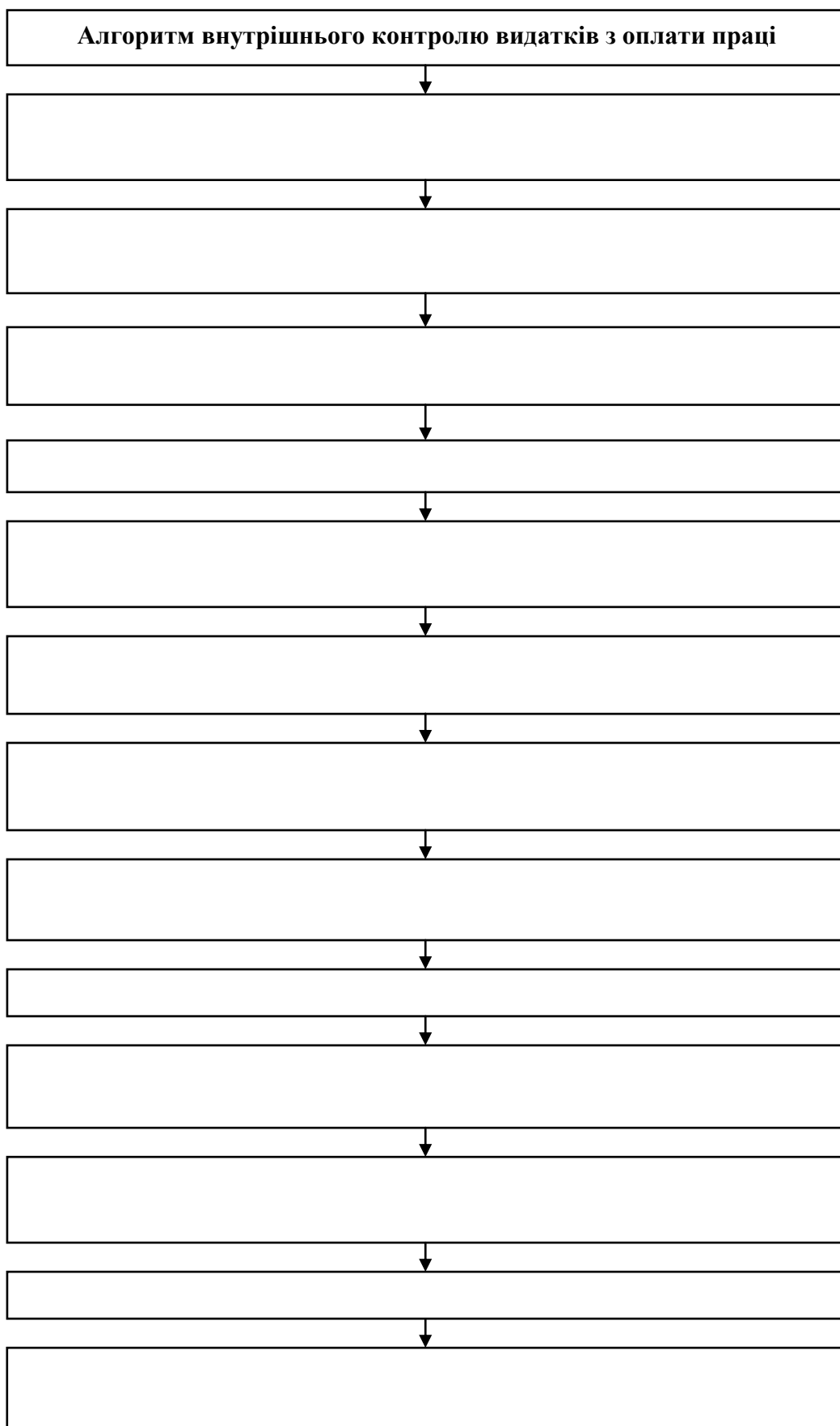


Рис. 3.2. Алгоритм внутрішнього контролю видатків з оплати праці у бюджетних установах (закладах освіти)

Водночас вищезазначені завдання різною мірою деталізують прийоми і способи контролю. Організація внутрішнього контролю видатків на оплату праці передбачає формування належної нормативно-законодавчої бази з цих питань, використання якої дозволяло б обґрунтовувати операції щодо оплати праці відповідними законодавчими актами та діючими нормативами.

Так, зокрема КЗпП визначає, що видатки на оплату праці працівників установ, які фінансуються з бюджету, регулюються законами та іншими нормативно-правовими актами України, генеральною, галузевою, регіональними угодами, колективними договорами, у межах бюджетних асигнувань та позабюджетних доходів. Відповідно до Закону України “Про оплату праці” держава регулює видатки на оплату праці працівників бюджетних установ шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантів; визначає основні умови і розміри оплати праці персоналу, затверджений Кабінетом Міністрів України. При цьому обсяг видатків на оплату праці таких працівників затверджується одночасно з бюджетом на відповідний рік.

Результативність контрольних процедур, проведених у ході перевірки видатків на оплату праці багато в чому залежить від правильного визначення послідовності дій особи, яка здійснює перевірку. Для цього необхідно розробити систему взаємоузгоджених завдань, які дають можливість охопити перевіркою роботу всіх підрозділів та окремих працівників підприємства, які беруть участь у формуванні видатків на оплату праці або що мають пов'язану з цим процесом інформацію.

Враховуючи вищезазначене, систему внутрішнього контролю видатків на оплату праці доцільно представити у вигляді взаємозв'язків об'єктів, джерел інформації та методичних прийомів (табл. 3.1).





Предметна сфера дослідження видатків на оплату  
праці

Предметна сфера	Інформаційне забезпечення (джерела отримання доказів для проведення контрольних процедур)
Перевірка наявності первинних документів з обліку відпрацьованого часу та його оплати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- штатний розпис;</li> <li>- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (типова форма П-1);</li> <li>- наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (типова форма П-5);</li> <li>- наказ (розпорядження) про надання відпустки (типова форма П-6);</li> <li>- наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (типова форма П-7);</li> <li>- особова картка працівника (типова форма П-2);</li> <li>- табель обліку робочого часу (типова форма П-13);</li> <li>- колективний договір, трудові договори, угоди, контракти</li> </ul>
Перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами	<ul style="list-style-type: none"> <li>- штатний розпис;</li> <li>- табель обліку робочого часу (типова форма П-13);</li> <li>- наказ (розпорядження) про встановлені посадові оклади, тарифні ставки</li> </ul>
Перевірка правильності нарахування заробітної плати за відпустку, компенсацій за невикористану відпустку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- наказ про надання відпустки;</li> <li>- розрахунково-платіжна відомість (типова форма П-49);</li> <li>- розрахункова відомість (типова форма П-51);</li> <li>- бухгалтерські розрахунки</li> </ul>
Перевірка правильності нарахування виплат за листами непрацездатності	<ul style="list-style-type: none"> <li>- листи непрацездатності;</li> <li>- відомості про заробітну плату попередніх періодів;</li> <li>- бухгалтерські розрахунки</li> </ul>
Перевірка правильності утримань (податку з доходів фізичних осіб, ЄСВ, за виконавчими листами тощо)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розрахунково-платіжна відомість (типова форма П-49);</li> <li>- розрахункова відомість (типова форма П-51);</li> <li>- особові рахунки (типова форма П-54);</li> <li>- меморіальний ордер №5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” (типова форма № 405 (бюджет)</li> <li>- виконавчі листи;</li> <li>- бухгалтерські довідки</li> </ul>
Перевірка даних реєстрів обліку розрахунків з оплати праці	<ul style="list-style-type: none"> <li>- накопичувальна картка обліку заробітної плати (типова форма П-56);</li> <li>- меморіальний ордер №5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” (типова форма № 405 (бюджет)</li> </ul>
Перевірка даних реєстрів обліку обов'язкових зборів на соціальні заходи	<ul style="list-style-type: none"> <li>- відомості, журнали, звіти про відрахування до відповідних фондів</li> <li>- меморіальний ордер №5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” (типова форма № 405 (бюджет)</li> </ul>

У звіті внутрішнього контролера, що надається керівництву, слід вказати, які рекомендації виконано, а які вважаються неефективними. Тільки після отримання письмового звіту внутрішня аудиторська перевірка вважається закінченою.

Для складання звіту використовуються робочі документи: акти перевірки, плани, тести, розрахунки тощо. Акт — документ, укладений для підтвердження встановлених фактів. Головне при складанні акту — встановлення фактичного стану справ на підприємстві та правильне відображення їх в акті. У висновку даються посилання на використані робочі документи.

Іншою процедурою, характерною для подання звітності внутрішніх аудиторів, є спільний з керівниками аналіз окремих питань, які підлягають критиці і внесенню рекомендацій у підсумковий звіт внутрішнього аудитора.

Основну увагу слід приділяти перевірці тих показників діяльності установи, які можуть позитивно вплинути на ефективність та якість роботи установи. Така перевірка має спрямовуватися на попередження (профілактику) відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань. Важливо також ретельно дослідити ті господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Отже, внутрішній контроль спрямований на раціональне витрачання видатків на оплату праці, дотримання законності таких операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень щодо видатків на оплату праці.

Розглянемо послідовність виявлення порушень і зловживань, що найчастіше трапляються при обліку розрахунків з оплати праці. При договірній формі оплати праці насамперед необхідно перевіряти обґрунтованість складання документів, які є основою при нарахуванні заробітної плати. Ревізія на цій ділянці повинна носити комплексний характер, при цьому визначається відповідність обсягів виконаних робіт і актів виконаних робіт відповідних форм. Так можна виявити необґрунтоване завищення обсягів виконаних робіт, подвійне внесення в документи раніше

оплачених робіт тощо. За розрахунковими відомостями, особовими рахунками, платіжними відомостями встановлюють, кому з працівників були необґрунтовано нараховані і виплачені суми. Такі завищення можуть носити характер різноманітних доплат і надбавок та компенсацій за роботу у вихідні і святкові дні. Потрібно звертати увагу на освіту, стаж роботи, вік працівників, проходження курсів підвищення кваліфікації та проведення атестацій.

Слід також перевірити правильність арифметичних підрахунків у документах на нарахування та виплату заробітної плати. Перевіркою відповідності суми за вертикаллю можна виявити її завищення за рахунок зменшення сум утриманих податків і сум, які підлягають перерахуванню в бюджет. Таке зловживання не вимагає внесення змін у реєстри бухгалтерського обліку. Аналогічною перевіркою за вертикаллю можна виявити випадки утримання сум з одних працівників у рахунок погашення заборгованості іншими. Подібним чином можна виявити також інші розбіжності, що є результатом недбалого виконання працівниками бухгалтерсько-фінансових служб своїх обов'язків або й зловживань.

Суцільна перевірка проводиться до тих пір, поки не будуть виявлені причини відхилень. Щоб уникнути стихійності в цій роботі, ревізори повинні знати найбільш поширені види порушень і зловживань, які трапляються при нарахуванні та виплаті заробітної плати, а також методики з швидкого виявлення таких фактів. Суцільна ревізія нарахування та виплати заробітної плати повністю виправдовується в тому випадку, якщо вже використані всі можливі способи і прийоми, за допомогою яких можна виявити типові порушення, а також при визначенні розміру матеріальних збитків, тому що в таких випадках нарахування та виплати повинні бути перевірені повністю. В умовах використання обчислювальної техніки можливості ревізії суттєво розширюються.

Необхідною умовою підвищення ефективності фінансового контролю є:

- введення жорсткого внутрішнього контролю за дотриманням посадовими особами чинного законодавства, притягнення до суворой дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб;

- підвищення якості інформаційно-аналітичних матеріалів за результатами проведених ревізій та перевірок, що надсилаються керівникам центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ і організацій;
- підвищення оперативності та якості розгляду звернень громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань, а також на дії чи бездіяльність КРП;
- активне дослідження і розробка методології контрольно-ревізійної роботи.

У сучасних умовах здійснення діяльності закладами освіти поряд із ревізією значну роль відіграє внутрішній контроль з боку керівників освітнього закладу і бухгалтерської служби. Це пояснюється необхідністю здійснення оперативного контролю за використанням фонду оплати праці з метою ефективного управління видатками.

Організація системи внутрішнього контролю у закладі освіти базується на вимогах Господарського та Цивільного кодексів України. Водночас, у Наказі про облікову політику має бути передбачений порядок формування та компетенція відділу внутрішнього контролю (права, обов'язки, зв'язок з іншими підрозділами закладу освіти, підпорядкованість), форми і методи проведення внутрішнього контролю; основні об'єкти контролю.

### **3.2 Аналіз видатків на заробітну плату, виплат персоналу та трудових ресурсів бюджетних установ**

Видатки бюджетних установ регулюються їхніми кошторисами. В кошторисі бюджетної установи відображаються обсяг і цільова спрямованість видатків, пов'язаних з діяльністю установи протягом певного календарного періоду (кварталу, року). В процесі аналізу враховуються особливості змісту кошторисів у бюджетній установі, зумовлені відмінностями в сутності видатків і в порядку їх формування. Видатки закладів освіти формуються за рахунок асигнувань, що виділяються з місцевого бюджету, в обсязі та напрямі відповідно до затвердженого в

установленому порядку кошторису. Так, виконання кошторису полягає в перерахуванні бюджетних коштів установі, у використанні перерахованих коштів, а також у витрачанні їх на потреби установи за прийнятими в кошторисі нормами видатків. Тому показниками виконання кошторису виступають: суми, затверджені в кошторисі, касові та фактичні видатки. При цьому видатки групуються згідно з бюджетною класифікацією за кодами економічної класифікації видатків. Бюджетні установи ведуть облік і складають звіти в розрізі показників кошторису. Їх детальне вивчення з метою оцінювання ефективності використання асигнувань, виявлення відхилень фактичної суми видатків від кошторису, а також факторів, що вплинули на ці відхилення, становлять зміст аналізу виконання кошторису.

Зміст аналізу оплати праці та видатків на виплату заробітної плати визначає його основні завдання, якими є:

- оцінювання дотримання кошторисних призначень у цілому за окремими статтями та програмними класифікаціями видатків;
- характеристика складу і структури видатків, а також їх зміни;
- визначення факторів, що вплинули на відхилення фактичних видатків від передбачених у кошторисі [ 7, с.65].

Джерелом аналізу виконання кошторису (у частині видатків на заробітну плату) ЦБ дошкільних начальних закладів м. Тернополя слугує інформація, що безпосередньо характеризує рівень видатків, а також дає можливість виявити фактори їх змін. До них належать форми звітності: баланс (форма № 1); Звіт про виконання загального фонду кошторису установи (форма № 2 м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (форма № 4-2 м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3 д); Звіт про заборгованість бюджетних установ (форма № 7м).

Аналізуючи виконання кошторису, передусім необхідно вивчити склад і структуру видатків. З цією метою видатки групуються за кодами

економічної класифікації видатків. Крім того, їх поділяють на поточні та капітальні, залежні та незалежні від зміни показників мережі, штатів і контингенту. Потім визначається питома вага кожної групи видатків в їх загальній сумі і виконується їх порівняння з показниками кошторису і попереднього року. Проведено аналіз виконання кошторису ЦБ дошкільних начальних закладів м. Тернополя (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Виконання кошторису видатків ЦБ дошкільних начальних закладів м.  
Тернополя за 2016 рік

Стаття видатків	КЕКВ	За кошторисом		Фактично		Відхилення	
		Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %
Заробітна плата	2111	65370500	54,56	65370065	54,93	-435,0	+0,37
Нарахування на заробітну плату	1120	14423970	12,04	14412958	12,11	-11012	-9,93
Використання товарів і послуг	2200	40011650	33,40	39228041	32,96	-783609	-0,44
Разом		119806120	100	119011064	100	-795056	X

У процесі аналізу виконання кошторису необхідно виявити відхилення фактичних видатків від передбачених кошторисом у цілому і за окремими статтями. З даних табл. 3.3 видно, що ЦБ дошкільних закладів м. Тернополя через недофінансування допустила недовитрати кошторисних призначень на загальну суму 795056 грн. .

Невід'ємною частиною аналізу видатків на заробітну плату має бути побудова детермінованих факторних моделей та проведення аналізу впливу факторів на захищений елемент видатків бюджету.

Передувати детермінованому факторному аналізу має:

- 1) встановлення структури фонду оплати праці установи в розрізі:
  - складових фонду оплати праці: основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

- джерел покриття видатків на оплату праці: загальний фонд; спеціальний фонд (за видами коштів);
- категорій персоналу: основні працівники; допоміжно-технічний персонал; адміністративно-господарський персонал; молодший обслуговуючий персонал;

Види детермінованих факторних моделей та взаємозв'язки факторів в розрізі КЕКВ наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

## Детерміновані факторні моделі за КЕКВ

КЕКВ	Вид моделі	Взаємозв'язки факторів	
1	2	3	
2111 «Заробітна плата»	Адитивна	1	$2111 = 2111 \text{ за рахунок загального фонду} + 2111 \text{ за рахунок спеціального фонду}$
		2	$2111 = \text{фонд оплати праці основних працівників} + \text{фонд оплати праці адміністративного персоналу} + \text{фонд оплати праці допоміжно-технічного} + \text{фонд оплати праці господарського персоналу}$
		3	$2111 = \text{основна заробітна плата} + \text{додаткова заробітна плата} + \text{інші заохочувальні і компенсаційні виплати}$
	Мультиплікативна	4	$2111 = \text{середньооблікова чисельність працівників} \times \text{середній рівень заробітної плати}$
2120 «Нарахування на заробітну плату»	Адитивна	1	$2120 = 2120 \text{ за рахунок загального фонду} + 1120 \text{ за рахунок спеціального фонду}$
	Мультиплікативна	2	$2120 = \text{фонд оплати праці з якого утримується внесок} \times \text{розмір внеску}$
	Змішана	3	$2120 = \sum \text{розмір єдиного соціального внеску за категоріями платників} \times \text{середня заробітна плата за категоріями платників} \times \text{кількість платників певної категорії}$

Приєм подовження детермінованих факторних моделей дозволяє поєднувати адитивні та мультиплікативні зв'язки факторів та отримувати змішані моделі з набором факторів, залежно від запитів користувача аналітичної інформації.

Важливим напрямом аналітичної роботи має бути аналіз динаміки та структури видатків установи в розрізі програм, джерел їх покриття і економічних елементів. Результати аналізу за зазначеними напрямами має



бути поєднаний з аналізом доходів як в цілому по установі, так і окремо за кожною програмою за джерелами їх утворення та цільовим призначенням.

Реалізація контрольної функції аналізу у розпорядників бюджетних коштів вбачається у встановленні відхилень фактичного обсягу показника від запланованого його рівня.

Зазначені аналітичні процедури доцільно проводити за даними по установі в цілому за КЕКВ, поглиблюючи їх аналізом за даними аналітичного обліку у розрізі структурних підрозділів установи та КЕКВ. Особливу увагу слід приділити аналізу за захищеними елементами проводячи аналіз відхилень фактичного обсягу видатків від планових показників та від фактичного обсягу їх споживання за відповідний період минулого року.

Перш за все з метою удосконалення аналітичних процедур в системі виконання захищених видатків бюджету слід розкрити зміст етапу аналітичної роботи «Збір інформації», виконання завдань якого передбачає такі дії:

- формування запитів щодо джерел інформації для проведення аналізу;
- доведення до відома виконавців запитів термінів їх виконання;
- передавання запитів до фінансового відділу та відділу бухгалтерського обліку, інших структурних підрозділів;
- отримання від фінансового відділу та відділу бухгалтерського обліку, інших структурних підрозділів носіїв інформації аналізу у встановлені терміни.

За результатами проведеного аналізу необхідним є формулювання аналітичного висновку, передавання його керівникові установи для встановлення причин відхилень. Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію й освітній рівень, про витрати робочого часу, кількість виробленої продукції чи виконаних робіт, а також дані про рух особового складу підприємства. Для оцінки трудових ресурсів використовується інформація оперативної і бухгалтерської звітностей, дані табельного обліку, первинних документів,

матеріали хронометражу і фотографій робочого дня, позаоблікові матеріали (протоколи виробничих нарад, документи бюро економічного аналізу тощо).

Окрім видатків на заробітну плату важливим є аналіз трудових ресурсів установи. Головні завдання аналізу трудових ресурсів зводяться до вивчення та оцінювання додержання установою ліміту чисельності працівників, нормативів і виконання плану за іншими трудовими показниками, виявлення факторів і конкретних причин відхилень фактичних показників від встановлених нормативів. Важливим завданням аналізу є також оцінювання складу працівників, ефективності праці та її оплати.

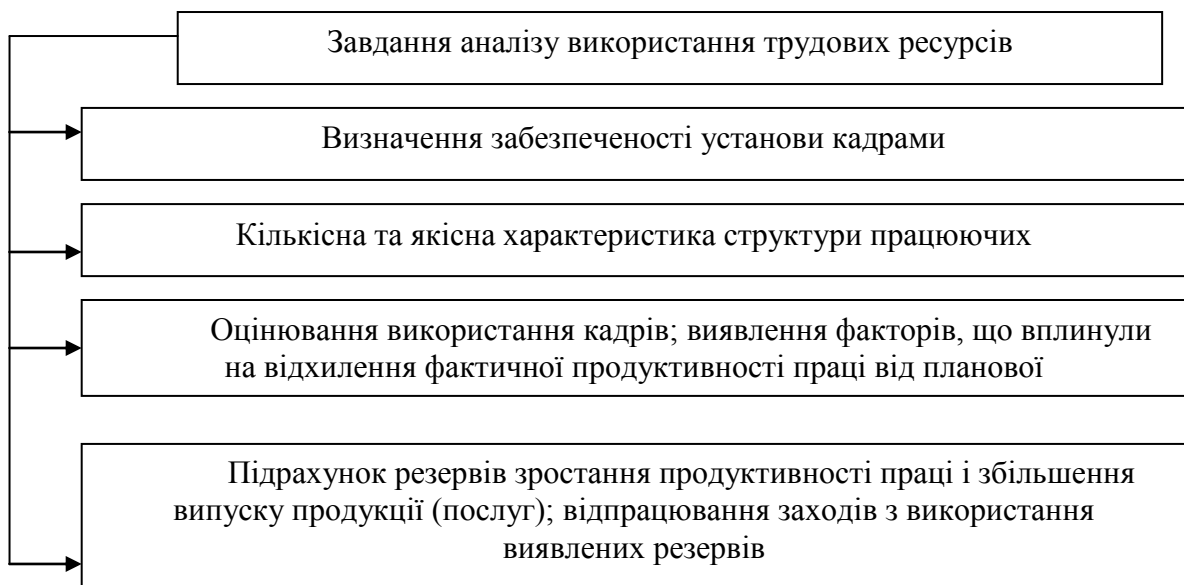


Рис. 3.3. Завдання аналізу використання трудових ресурсів

Аналіз трудових ресурсів базується на планово-нормативній, звітно-обліковій, позаобліковій інформації.

В Україні офіційна статистична звітність про використання трудових ресурсів складається з таких звітів: форма № 1-ПВ «Звіт з праці» (чисельність працюючих і фонд оплати праці), форма № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу і рух робочої сили», форма № 3 «Звіт про використання плану по штатах і контингентах», форма № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», а також дані облікової та звітної інформації зі звітів підрозділів установи, матеріали табельного обліку та руху кадрів, штатний розпис, матеріали результатів атестацій та обстеження умов

роботи персоналу тощо. Готують їх відповідні функціональні служби і підрозділи установи: відділи праці та заробітної плати, кадрів, бухгалтерія.

Починати аналіз впливу трудових факторів на господарську діяльність доцільно із забезпеченості установи працівниками за складом, структурою, кваліфікацією і культурно-освітнім рівнем, що вимагає вибору різних напрямів дослідження, застосування низки показників.

По-перше, необхідна кількісна та якісна характеристика трудових ресурсів установи (фізичних осіб). Для кількісного оцінювання використовують такі показники, як чисельність працівників на певну дату (спискова чисельність), середня чисельність працівників за звітний період (середньоспискова чисельність), для якісного – категорії працівників, професії, посада, кваліфікація, стаж роботи, вік та інші демографічні показники.

По-друге, обов'язковим є оцінювання повноти укомплектованості установи трудовими ресурсами. Для цього використовуються показники укомплектованості, сумісництва та суміщення посад. Забезпеченість установи працівниками вимірюється зіставленням фактичної середньоспискової чисельності з установленим лімітом (планом з праці) та із середньою їх чисельністю в попередньому році в цілому та за категоріями працівників, що дає змогу оцінити склад і структуру трудових ресурсів. При цьому зміни характеризуються відхиленнями за абсолютними даними та у відсотках.

Під час аналізу чисельності персоналу необхідно врахувати особливості його складу в установах різних галузей. Так, в дошкільних закладах вирізняють педагогічний персонал та адміністративно-господарчий.

Вивчаючи склад персоналу установи, досліджують і його структуру – співвідношення загальної чисельності працюючих і необхідної у динаміці за кілька років (рис. 3.4).

Характеризуючи склад і структуру трудових ресурсів за категоріями працюючих, перевагу слід віддавати тій групі працівників, які найбільшою

мірою безпосередньо пов'язані з виконанням функцій установи. В дошкільних навчальних закладах – це педагогічні працівники

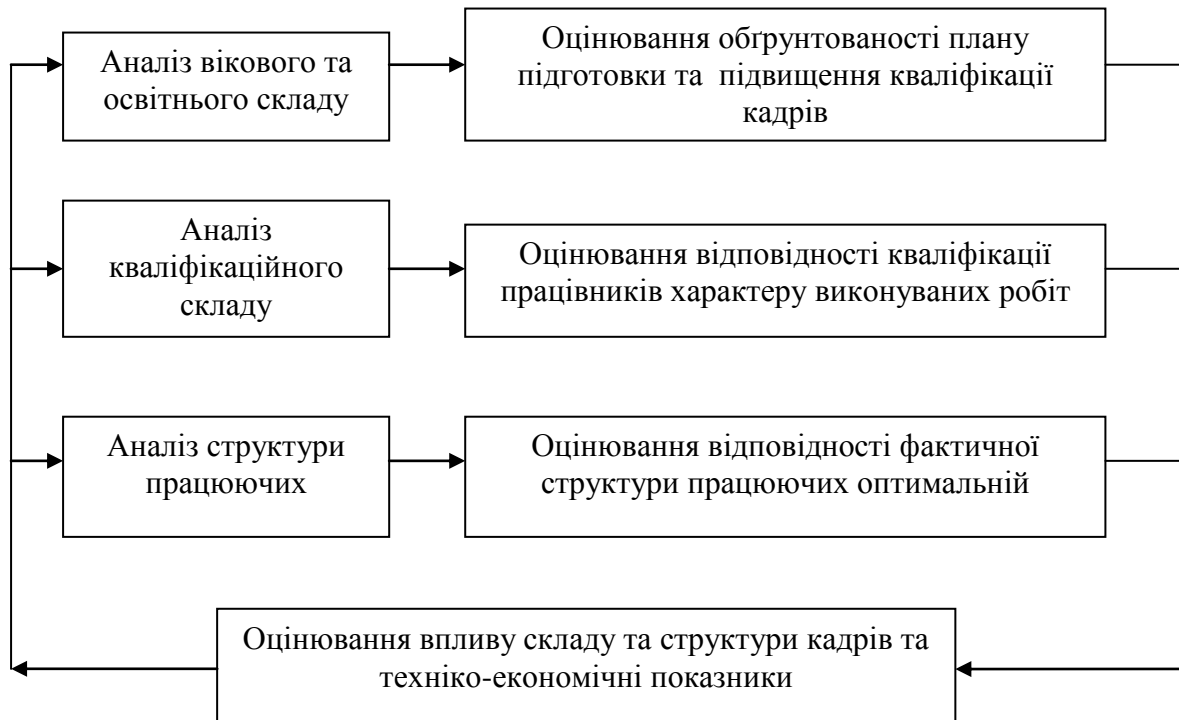


Рис. 3.4 . Система аналізу складу та структури трудових ресурсів установи

Тому, згідно із загальним правилом, збільшення питомої ваги працівників цієї групи розцінюється як позитивна зміна в забезпеченості установи трудовими ресурсами. Водночас необхідно враховувати вимоги щодо зниження витрат праці, передусім праці спеціалістів. Оптимальне співвідношення між категоріями працівників установ окремих галузей з урахуванням характеру їхньої роботи регулюються штатними нормативами або нормативними співвідношеннями.

Якщо ж проаналізувати дане співвідношення у дошкільному навчальному закладі № 8 м. Тернополя, то склад педагогічного персоналу 11,51 ставки, а обслуговуючого – 10,86 ставки. ( рис. 3.5)

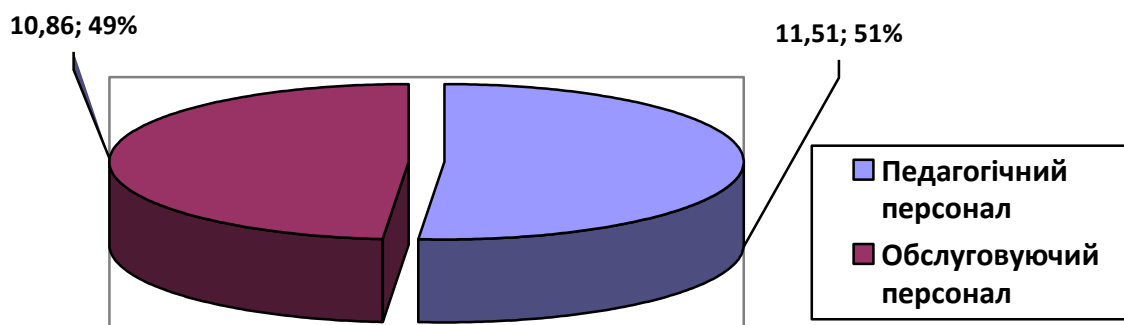


Рис. 3.5. Співвідношення педагогічного та обслуговуючого персоналу НЗ № 8 м. Тернополя

Таким чином, 51 % у дошкільному закладі складають педагогічні працівники і 49% – обслуговуючий персонал.

Штатний розпис є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторису даної установи. Штатний розпис складає керівник планово-фінансового відділу на основі штатних нормативів, які являють собою встановлену кількість посад різних категорій працівників стосовно даного закладу освіти. Кількість вакансій за типовими штатами дошкільного закладу залежить від показників обсягів діяльності чисельність студентів тощо. Штатні нормативи та типові штати для даної установ розробляються і затверджуються відповідними галузевими міністерствами. Фактична штатна чисельність не повинна перевищувати кількості штатних посад за штатним розписом установи.

Оцінка оптимальності співвідношення між окремими категоріями працівників у процесі аналізу встановлюється порівнянням фактичного його рівня з розрахованим за штатними нормативами або з установленими співвідношеннями. Трудові ресурси класифікуються не тільки за категоріями персоналу, а й за спеціальностями, посадами, характером роботи та ін. Це дає змогу оцінити обґрунтованість розставлення працівників по роботах.

У процесі аналізу складу і структури трудових ресурсів використовуються й інші класифікаційні ознаки, характерні для установ

різних галузей. Під час аналізу визначається забезпеченість установи окремими групами працівників за видом кваліфікації та встановлюється співвідношення між ними.

Важливим показником забезпеченості установ трудовими ресурсами є рівень кваліфікації окремих категорій працівників. В даній установі – характером спеціальної освіти педагогів (вища педагогічна освіта, середня педагогічна і т. д.). Крім того, ознакою кваліфікації працівників слугує стаж роботи за спеціальністю. Під час аналізу проводиться групування працівників за зазначеними кваліфікаційними ознаками. Для цього використовують дані тарифікаційних списків та обліку особистого їх складу.

Аналізуючи кваліфікацію робітників установ, не обмежуються її оцінкою за звітний період або на певну дату. Наявні фактичні дані слід порівнювати з аналогічною інформацією тарифікаційних списків попередніх періодів та інших установ. При цьому враховується, що вимоги інтенсифікації роботи та підвищення якості обслуговування зумовлюють необхідність постійного підвищення кваліфікації спеціалістів, набування ними других спеціальностей.

Стабільність складу працівників також є однією з передумов належної забезпеченості установи трудовими ресурсами.

Суттєво впливає на продуктивність праці закріплення робочої сили за установою. У процесі аналізу здійснюють групування працівників за роками безперервної роботи та визначають питому вагу кожної групи працівників у загальній їх чисельності.

Підвищення питомої ваги працівників із тривалішим стажем роботи вказує на стабільність закріплення робочої сили в установі і характеризує його роботу позитивно.

Рух робочої сили характеризується коефіцієнтами прийому на роботу, звільнення, плинності, стабільності, загального обороту.

Коефіцієнти прийому на роботу ( $K_n$ ) і звільнення ( $K_z$ ) визначаються співвідношенням чисельності прийнятих (звільнених) працівників та середньоспискової чисельності ( $Ч_{сер}$ ).

Коефіцієнти плинності, або надмірного обороту  $K_{пл}$  розраховуються як відношення чисельності працівників, вибувших і звільнених без поважних причин і за власним бажанням, у зв'язку з невідповідністю займаній посаді та за порушення трудової дисципліни (не враховуються звільнені через призов до армії, перехід на навчання, вихід на пенсію, переведення за розпорядженням вищих організацій), до середньоспискової чисельності працівників.

Відповідно на основі напрацьованих у науковій літературі можна визначити етапи аналізу ефективності використання трудових ресурсів (рис. 3.6).

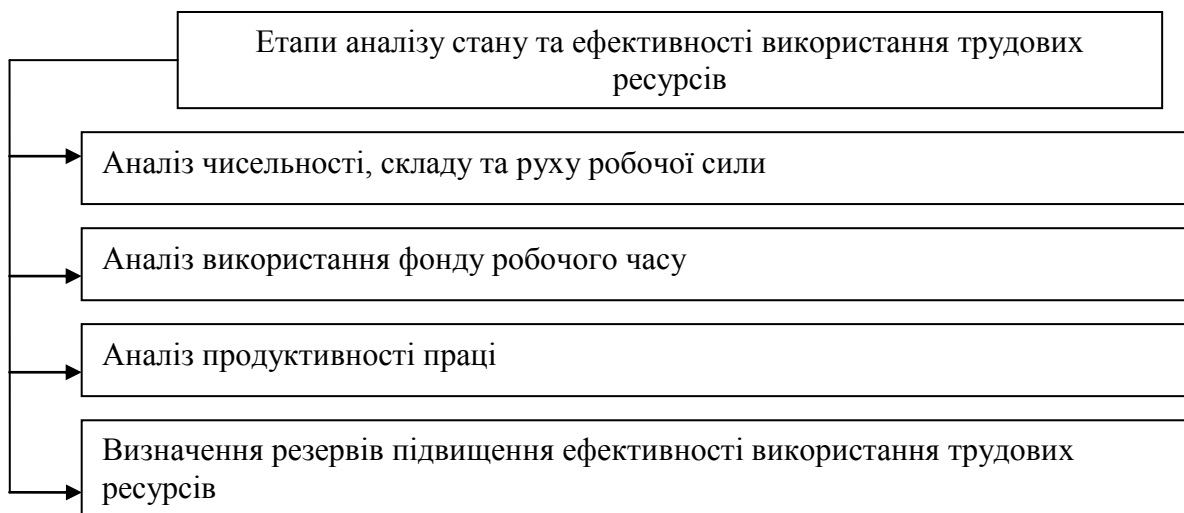


Рис. 3.6. Етапи аналізу стану та ефективності використання трудових ресурсів в установі

Аналіз впливу трудових факторів на діяльність починається з вивчення забезпеченості установи працівниками за кількістю, структурою, кваліфікацією та характеристиками руху робочої сили та плинності кадрів. Метою такого аналізу є виявлення внутрішніх резервів економії робочої сили у зв'язку з більш раціональним розміщенням працівників, їхнім завантаженням і використанням відповідно до отриманої професії, спеціальності і кваліфікації.

Аналіз чисельності персоналу проводиться в цілому і за кожною категорією окремо, оскільки роль і значення окремих категорій персоналу в діяльності установі різні.

Аналізуючи чисельність працівників визначають абсолютну і відносну забезпеченість підприємства кадрами, а також вплив зміни чисельності на виконання установою своїх функцій. Абсолютна забезпеченість підприємства робочою силою визначається при порівнянні фактичної чисельності робітників з їх чисельністю, передбаченою планом. Відносне відхилення чисельності робітників виявляється зіставленням фактичної їх чисельності з плановою, скоригованою на відсоток приросту продукції за рахунок зміни чисельності робітників.

Структура кадрів вивчається шляхом зіставлення фактичної і планової питомої ваги чисельності кожної категорії працівників у загальній чисельності персоналу. При цьому визначають причини зміни структури кадрів, вивчають тенденції цього процесу на передових підприємствах, а також нормативні документи, на підставі чого розробляються відповідні заходи щодо раціоналізації структури кадрів.

На другому етапі аналізу вивчається повнота використання трудових ресурсів, яку можна оцінити за кількістю відпрацьованих за звітний період днів і годин одним працівником, а також за інтенсивністю використання робочого часу. Під час аналізу необхідно визначити відхилення фактичних показників від планових або від аналогічних показників минулих періодів і встановити конкретні причини можливих відхилень. Такий аналіз необхідно проводити щодо кожної категорії працівників, кожного підрозділу та щодо підприємства в цілому за звітний період і в динаміці.

Величина фонду робочого часу залежить від чисельності, кількості відпрацьованих днів у середньому за звітний період і середньої тривалості робочого дня. Ця залежність виражається за формулою:

$$\Phi_{рч} = ЧР \cdot t^{\partial} \cdot t^{*{\partial}}, \quad (3.1)$$

де  $\Phi_{рч}$  – фонд робочого часу;



ЧР – чисельність персоналу;

тд – кількість відпрацьованих днів одним працівником;

трд – середня тривалість робочого дня;

Вплив названих чинників на зміну фонду робочого часу визначають одним із методів елімінування, наприклад, методом ланцюгових підстановок. Вивчення конкретних причин втрат робочого часу дають можливість вжити необхідних заходів для їх усунення.

Центральною ланкою оцінки ефективності використання трудових ресурсів є аналіз продуктивності праці, який включає вивчення її рівня, динаміку та загальну оцінку виконання планових завдань.

Продуктивність праці є основним показником інтенсифікації й ефективності виробництва. Від її рівня і динаміки залежить тією чи іншою мірою всі основні показники роботи підприємства: обсяг виробництва продукції, чисельність працівників, фонд заробітної плати, зниження собівартості продукції, розмір прибутку, рівень рентабельності та інше.

Продуктивність праці – це показник ефективності, результативності праці, що характеризується співвідношенням обсягу продукції, робіт чи послуг, з одного боку, та кількістю праці, витраченої на виробництво цього обсягу – з іншого. Залежно від прямого чи оберненого співвідношення цих величин маємо два показники рівня продуктивності праці: виробіток (В) та трудомісткість (Тм).

$$B = \frac{Q}{T} \quad T_m = \frac{T}{Q} \quad (3.2)$$

де Q – обсяг виробленої продукції (робіт, послуг);

T – затрати праці на виробництво відповідного обсягу продукції (робіт, послуг).

Продуктивність праці може розраховуватися на одиницю робочого часу (середньорічний, середньоденний та середньогодинний виробіток одним працюючим), чи на одного працюючого.

Складовими аналізу використання персоналу виступають чисельність працівників, рівень забезпеченості ними установ, їх склад і структура, показники руху робочої сили, продуктивності праці, використання робочого часу тощо. Система трудових показників дає можливість поєднати та пов'язати окремі показники між собою, а їх аналіз дозволяє оцінити вплив кожного окремого й усієї сукупності показників на загальну результативність праці.

Аналіз повинен ґрунтуватися на існуючій законодавчій та нормативно-правовій, обліковій інформаційних базах, бухгалтерській та статистичній звітності, даних первинної документації та ін.

Ефективність праці – співвідношення між результативністю праці та величиною витрат (у тому числі ступенем раціонального використання ресурсів), що виражається у досягненні максимального ефекту за мінімальних витрат. Ефективність праці є багатоаспектною економічною категорією, кожен з аспектів якої розкриває окремі її сутнісні сторони і виражається у менш місткій категорії. Такими категоріями є продуктивність, якість, результативність праці тощо. Продуктивність праці – це найважливіший із показників ефективності трудового процесу, що виражається відношенням виробленої продукції (послуг) до відповідних витрат безпосередньої, живої праці.

Вище керівництво все частіше визнає, що витрати на управління людськими ресурсами здатні окупитись підвищенням загальної ефективності і продуктивності роботи організації, адже турботи про ефективність пов'язані з тим, наскільки успішно організація досягає поставлених перед собою цілей.

Продуктивність визначається шляхом аналізу доходів і витрат, у той час як ефективність визначається за допомогою порівняння результатів управління персоналом з цілями, наміченими в області управління персоналом.

Оцінка ефективності та продуктивності так необхідна і відносно управління персоналом, як і відносно до інших сфер діяльності організації.

Оцінки повинні розглядати як внутрішній, так і зовнішній бік діяльності відділу людських ресурсів.

Для оцінки ефективності і продуктивності діяльності з управління персоналом можуть застосовуватись різні методи, а саме: використання інформаційних систем з управління людськими ресурсами, опитування думок, співставлення. Найчастіше установи використовують наступні індикатори ефективності управління персоналом (рис. 3.8):

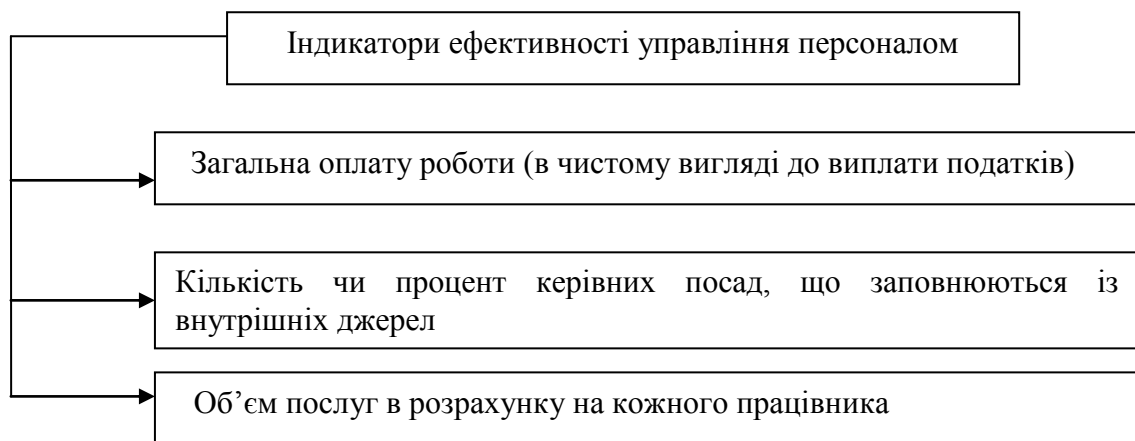


Рис. 3.7. Індикатори ефективності управління персоналом

Ефективність роботи персоналу бюджетної установи доцільно розглядати як частину загальної ефективності суспільного виробництва. В економічній літературі ефективність розраховується як відношення отриманої економії (чи прибутку) до витрат на її створення за формулою:

$$E = \Pi/V, \quad (3.3)$$

де E – економічна ефективність, частини;

Π – прибуток чи економія, грн.;

V – витрати на створення економії, грн.

Таким чином, оцінка ефективності роботи персоналу визначає, що критеріальні показники повинні відображати результативність, якість і складність живої праці чи трудової діяльності. Ефективність роботи персоналу в значній мірі визначається організацією його роботи, мотивацією праці, соціально-психологічним кліматом у колективі, тобто більше залежить від форм і методів роботи з персоналом.

### Висновки до розділу 3

Запропоновано підходи до побудови системи внутрішнього контролю видатків на заробітну плату та обліку праці та заробітної плати. Розроблено коло функцій, виконуваних відповідними секторами відділу внутрішнього аудиту, до кожного з яких визначено процедури та питання перевірки. Деталізація процедур перевірки уможлиблює складання програм та планів перевірки, чіткий розподіл функціональних обов'язків працівників. Окреслений розподіл функцій і процедур між підрозділами відділу внутрішнього аудиту дозволяє організаційно та методично відокремити різноспрямовані процедури перевірки.

На прикладі об'єкта дослідження проведено аналіз видатків на заробітну плату. На основі аналізу трудових показників були досліджені: забезпеченість установи трудовими ресурсами, фонд робочого часу та фонд оплати праці.

Оцінка ефективності роботи персоналу визначає, що критеріальні показники повинні відображати результативність, якість і складність живої праці чи трудової діяльності. Ефективність роботи персоналу в значній мірі визначається організацією його роботи, мотивацією праці, соціально-психологічним кліматом у колективі, тобто більше залежить від форм і методів роботи з персоналом.

## ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження було сформульовано висновки, що свідчать про виконання поставлених завдань та досягнення мети роботи, а також мають наукове та практичне значення.

1. Діяльність бюджетних дошкільних навчальних закладів має певні особливості, що визначають порядок оплати праці. В роботі визначено, що значна кількість коштів, які отримують дошкільні заклади освіти з бюджету, використовуються на поточні видатки, а саме видатки на заробітну плату складають 55%, що є доволі високим показником. Тому, при формуванні кошторису необхідно враховувати необхідність відновлення спроможності заробітної плати педагогічних працівників бути стимулом до творчої активності, прояву ділових і особистісних якостей, а процеси реформування управління персоналом та зміни діючої системи організації оплати праці вимагають докорінних змін у методології обліку розрахунків з оплати праці.

2. В роботі проаналізовано визначення терміну «Виплати працівникам» відповідно ПСБОДС, МСБОДС та ПСБО. Сучасні підходи, спрямовані на ефективність діяльності установ, дозволили нам сформулювати власний підхід щодо тлумачення терміну «виплати працівникам» – «всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання (у грошовій і не грошовій формах) в обмін за ефективно виконані контрактні зобов'язання працівником покращуючи одночасно їх взаємну вигоду»

3. З метою формування професійного кадрового потенціалу та ефективного управління персоналом на сьогоднішній день у нормативних документах передбачено: умови оплати праці педагогічних працівників дошкільних навчальних закладів та наведено можливі варіанти надбавок до посадових окладів, в тому числі введено доплату за «престижність» у граничному обсязі 20%.

4. Організація обліку оплати праці – одна з найбільш складних ділянок, яка визначається різнобічними інтересами сторін – працівників, роботодавців,

держави та потребує точних оперативних даних і здійсненням контролю за використанням трудових ресурсів.

5. Штатний розпис є основним документом, який висвітлює процес забезпеченості установи трудовими ресурсами. Він складається щорічно і розрахунки проводяться на основі показників минулого року (формуючи штатний розпис на 2017 р., за основу беруть штатний розпис за 2016 р.). На основі опрацювання нормативних документів систематизовано етапи формування штатного розпису установи, враховуючи особливості діяльності дошкільних навчальних закладів.

6. Розглянуто особливості оперативного обліку руху персоналу та обліку використання робочого часу, та визначено, що саме він має забезпечувати своєчасне комплектування всіх підрозділів установи, а також дотримання штатної дисципліни.

7. З метою удосконалення обліку видатків на заробітну плату та розрахунків з оплати праці, їх ідентифікації за джерелами та видами запропоновано систему аналітичних рахунків, що дозволить прийняти оптимальні рішення щодо видатків на оплату праці.

8.

Окреслений розподіл функцій і процедур між підрозділами відділу внутрішнього аудиту дозволяє організаційно та методично відокремити різноспрямовані процедури перевірки.

10. На прикладі об'єкта дослідження проведено аналіз видатків на заробітну плату. На основі аналізу трудових показників були досліджені: забезпеченість установи трудовими ресурсами, фонд робочого часу та фонд оплати праці. Оцінка ефективності роботи персоналу визначає, що критеріальні показники повинні відображати результативність, якість і складність живої праці чи трудової діяльності. Ефективність роботи персоналу в значній мірі визначається організацією його роботи, мотивацією праці, соціально-психологічним кліматом у колективі, тобто більше залежить від форм і методів роботи з персоналом.

Оплата праці є важливою складовою ефективною мотивації в установі, що безпосередньо впливає на продуктивність праці та її конкурентоспроможність.

Здійснення на практиці запропонованих нами заходів сприятиме вдосконаленню оплати праці, підвищенню її ролі та соціального значення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення //Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/178.pdf>
2. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / П. Й. Атамас ; вид. 3-тє, перероб. та доповн. – К. : ЦУЛ, 2009. – 288 с.
3. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І. Д. Бенько // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 9. – С. 272-276.
4. Бенько І.Д.Організація обліку фінансового забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. Вип.11. Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
5. Божко В. М. Термінологічні відмінності поняття «оплата праці» і «заробітна плата»: міжнародно-правовий аспект / В. М. Божко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Юридичні науки. – 2010. – № 3. – С. 172–181.
6. Божко В. М. Розмежування змісту термінів «заробітна плата» і «оплата праці» на основі аналізу наукових праць ХХІ століття / В. М. Божко // Вісник Запорізького національного уні-верситету. Юридичні науки. – 2010. – № 4. – С. 50–56.
7. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст] : Навч. посіб. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
8. Бондаренко Н. В. Аналіз сучасного стану реформування державного сектора економіки України [Текст] / Н. В. Бондаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – лютий (№4). – С. 31-35.



9. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В.Г. Бугаєнко // Економіст. – 2010. - №1. - С.24-28.
10. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидаєва. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.
11. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 384 с.
12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
13. Бюджетні установи : бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : Навч. посіб. / За ред. Лемішовського В.І. – Вид. 3-тє., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.
14. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2012. – №12. – С. 186-194.
15. Грішнова О. А. Економіка праці та соціально-трудова відносина : підручник / О. А. Грішнова. – 5-те вид., оновлене. – К. : Знання, 2011. – 390 с.
16. Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти на професійної підготовки / О.А.Грішнова // – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 254 с.
17. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
18. Дошкільні навчальні заклади України [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/osv\\_rik/osv\\_u/dz\\_u.html](http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/osv_rik/osv_u/dz_u.html)
19. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навч.посіб.]/ І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007.- 304с.
20. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Дрозд І.К. – К.:Імекс-ЛТД, 2004. – 312с. – С.17

21. Жиглей І. В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / І. В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3. – С. 60–65.
22. Іляш О. І. Соціально-економічні засади оплати праці в Україні та за її межами / О. І. Іляш та М. В. Дошак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2007. – Вип. 17.4. – С. 165–168.
23. Інструкція зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистичної служби України [Електронний ресурс] від 13.01.2004 № 5. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0114-04>.
24. Канєва Т., Шевченко С. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2010. - №5. - С. 33-40.
25. Карпюк О.А. Аналіз та оцінка рівня розвитку ринку освітніх послуг в Україні [Текст] / О.А. Карпюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. - №3 (49). – С.74-78.
26. Кириченко О. Економіка освіти України: проблеми та перспективи реформування [Текст] / О.Кириченко, Л.Паращенко // Вища школа. – 2008. - №2. – С.46-51.
27. Клименко А. Складання штатного розпису дошкільного навчального закладу [Текст] / А. Клименко // Дошкільне виховання. – 2008. - №2(19). – С.67-76.
28. Клименко О.В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера / О.В. Клименко // Держава та регіони. – 2009. – № 1. – С. 86-90.
29. Кравченко О. В. Виплати працівникам: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / О. В. Кравченко, Т. С. Сидорук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2014. – Вип. 38. – С. 174–180.
30. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 34-38

31. Лень В. С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік / В. С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – № 2 (2). – С. 266–274.
32. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2011. – 57-59 с.
33. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова Програми економічних реформ /Литвиненко Л. // Казна України – 2011. – №3. – с. 16-18.
34. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 252 с. ISBN 978-966-654-447-9
35. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. – Економічна думка. 2015. – 215 с.
36. Лучко М.Р., Хорунжак Н.М. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Тернопіль. 2002. – 178 с.
37. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки : реалії сьогодення / М.Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2015. – Вип.1(2). – С. 39-42
38. Лучко М. Психологічна підготовка ревізора як складова його професіоналізму / М. Лучко, Я. Мех // Психологія і суспільство. – 2015. – №2. – С. 129-136
39. Мащенко К.С. Фінансування дошкільних навчальних закладів: нормативно-правовий аспект [Текст ] / К.С. Мащенко // Торгівля і ринок України». - 2010. - Т.2. - вип. 30. - С. 411-420.
40. Мащенко К.С. Фінансування дошкільних навчальних закладів: нормативно-правовий аспект [Текст ] / К.С. Мащенко // Торгівля і ринок України». - 2010. - Т.2. - вип. 30. - С. 411-420.

41. Мельник Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в су-часних умовах/ Т. Мельник// Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Се-рія«Економіка». – 2013. – №130. – С. 30–34.
42. Метелиця В.М.. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: [www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009.../18\\_Metel.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009.../18_Metel.pdf)
43. Михайленко О. В. Економічна сутність та аналіз заробітної плати / О. В. Михайленко // Агросвіт. – 2010. – № 2. – С. 46–49.
44. Михайловина С.О. Організація обліку та відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства/ С.О. Михайловина// Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія«Еко-номічні науки». – 2015. – Вип. 11. Ч. 4. – С. 130–133.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 25 «Виплати пра-цівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://www.multiprofile.com.ua/25\\_final.pdf](http://www.multiprofile.com.ua/25_final.pdf).
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів – [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=80965&cat\\_id=83024](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024)
47. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.: [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/) [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
48. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: Навч. посібник / Київський національний торговельно-економічний ун-т / Г.О. Кравченко (заг.ред.). — К. : КНТЕУ 2006. — 208 с.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2011 № 1798 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL:

- <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>. 11. IPSAS 25 «Employee Benefits». URL: <http://www.ipsas.be/ipsas-25-employee-benefits.html>.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 101 “Подання фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541
51. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко, Ю. О. Романченко. – К. : ЦУЛ, 2009. – 368 с.
52. Обмок О. Г. Відображення виплат працівникам у фінансовій звітності державного сектору/ О.Г. Обмок// «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2014. – Випуск 11 (41). Ч. 2. – С. 243–248.
53. Овсяк Н. В. Облікова політика підприємства в частині оплати праці. Вісник ЖДТУ. 2012. № 4 (62). С.162–165
54. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення/ Н.В. Оляднічук// Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – №84. – С. 149–155.
55. Про дошкільну освіту: Закон України від 11 липня 2001 р. [№ 2628-III](#) // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 49. - Ст.259.
56. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифікаційної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. № 1298, постанова КМУ від 22.11.04 р.№ 1591.
57. Панкова М. Актуальні питання оплати праці за умов фінансової кризи в Україні / М. Панкова, Г. Соловйова // Схід. – 2009. – № 1. – С. 29–32.
58. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

59. Послідовність запровадження системи виплати заробітної плати за допомогою платіжних карток / О.С. Мандрикіна // Управління розвитком. – 2011. – №7(104). – С. 69-72 4
60. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
61. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ / МОН України; Наказ, Ставки від 26.09.2005 № 557. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>.
62. Про Державний бюджет України на 2017 рік / Верховна Рада України; Закон від 21.12.2016 № 1801-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
63. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти / Міносвіти; Наказ, Інструкція, Перелік [...] від 15.04.1993 № 102. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0056-93>.
64. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації бюджету/ Мінфін України; Наказ, Інструкція від 12.03.2012 № 333 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
65. Про затвердження обчислення Порядку середньої заробітної плати / Кабінет Міністрів України; Постанова від 08.02.1995 № 100. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.
66. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ / Мінфін України; Наказ, План, Положення від 26.06.2013 № 611. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

67. Про затвердження Порядку виплати надбавки за стаж наукової роботи / Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 14.04.2004 № 494. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/494-2004-%D0%BF>.
68. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ / Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 28.02.2002 № 228. 113 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.
69. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці / Державний комітет статистики України (держкомстат України) Наказ від 05.12.2008 №489. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2008/489/489\\_2008.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm).
70. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Верховна Рада України; Закон від 08.07.2010 № 2464-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
71. Про оплату праці / Верховна Рада України; Закон від 24.03.1995 № 108/95-ВР. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
72. Про підвищення оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери та внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України / Кабінет Міністрів України; Постанова від 06.04.2016 № 288. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/288-2016-%D0%BF>.
73. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

74. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики України від 08.12.2008 №489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2008/489/489\\_2008.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm) Семенов Г. А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оп-лати праці/ Г.А. Семенов, Л.О. Андрущенко// Держава та регіони. – 2009. – №2. – С.180–187.
75. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. – Постанова Кабінету міністрів України від 26.01. 2011 р. № 59. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
76. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове держав-не соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 року №2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
77. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 88-91.
78. Рожелюк В. М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління / В.М. Рожелюк, М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси. Науково – виробничий журнал. Київ, 2016. - №2 (72). - С. 8-15
79. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Тернопіль, 2011. – №4 (23).– С. 105–108.
80. Сисюк С.В Проблеми розвитку та удосконалення державного фінансового контролю //Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету . Серія економіка. – №21, 2007. – С.86-89
81. Сисюк С.В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах //Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 44 – С. 51-56



82. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
83. Сисюк С.В. Комп'ютеризація обліку і контролю в транспортній галузі: аналіз можливостей та задачі вдосконалення / С.В.Сисюк // Вісник Одеського національного університету / Одес. нац. ун-т ім. І. І. Мечнікова. – Одеса: Вид-во ОНУ ім. І. І. Мечнікова, Серія : Економіка Том 20. Випуск 2/2. 2015 – С. 185-189
84. Сисюк С. В. Проблеми імплементації міжнародних вимог в облікову практику / С.В.Сисюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей учасників XIII-ої Всеукраїнської наукової конференції. – К.: Типографія «ППНВ», 2015. – С. 51-55
85. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В. Сисюк, І.Д.Бенько // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету Серія: Економічні науки: Випуск 36: / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С. 91- 98
86. Мельник Н. Г. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення / Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 314-318
87. Свірко С. В. Облікова характеристика виплат працівникам у міжнародному бухгалтер-ському обліку державного сектору / С. В. Свірко // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки. –2010. – № 5. – С. 135–145.
88. Стрижак Д.Д. Аналіз особливостей використання інформаційних технологій при автоматизації обліку заробітної плати / Д. Д. Стрижак // Управління розвитком. – 2012. – № 13(134). – С.12-15.
89. Хорунжак Н. М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк // Економіка і регіон. – 2009. –№ 1 (20). – С. 142-146.

90. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Українська наука: минуле, сучасне майбутнє. – 2003. – Вип. 7. – С. 338–342
91. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління [Текст][Текст] : автореферат дис. ... д-ра екон. наук / Хорунжак Н. М. ; 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 39 с.
92. Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. / Н. М. Хорунжак . – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 230 с.
93. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ і їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36, – С. 418–423.
94. Хорунжак Н.М. Діючі підходи до класифікації галузей національної економіки / Н.М. Хорунжак, Н.М. Зорій // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Вип. 16. – С. 447–452
95. Шара Є. Ю. Обліковий аспект оплати праці у бюджетних установах / Є. Ю. Шара, В. С. Олійник // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – № 2 (69). – С. 144–152.
96. Шоляк О. Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011.
97. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю.Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. - №1(3). – С.174-180.
98. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства [Електронний ресурс] / О. Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. –№ 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947>.

99. Яцишин С.Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання / С. Яцишин // Економічний аналіз. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, частина 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – С. 148-151.