

Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>.

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1996 р. 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

7. Фротет О.С. Особливості запровадження с-ми соц. відповідальності / О.С. Фротет [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eapk.org.ua/sites/default/files/eapk/13_02_24.pdf.

8. Accounting standards of Canada: Building on New Directions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.frascanada.ca/accounting-standards-board/what-we-do/strategic-plan/item79121.pdf>.

9. International GAAP 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 1. – P. 1–1710.

10. Schneider U. Comparing Russian Accounting Standards with US. GAAP / U. Schneider, A. Bitzi, Rusiabriefing VI, NII, Asiabriefing Ltd., 2010. – P. 3–10.

ХАРАКТЕРИСТИКА ТА АНАЛІТИЧНІ МОЖЛИВОСТІ ЗВІТНОСТІ З ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

CHARACTERISTICS AND ANALYTICAL POSSIBILITIES REPORTING ON PAYROLL PAYMENTS AT STATE-FUNDED ORGANIZATIONS

УДК 657.37

Сремьян О.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Херсонський національний технічний університет

Сергеева Г.С.

студентка Херсонський національний технічний університет

У статті досліджено й узагальнено склад та особливості змісту форм звітності з оплати праці бюджетних установ. Надано рекомендації щодо встановлення зв'язку звітних форм із завданнями економічного аналізу, що сприятиме підвищенню якості підготовки його інформаційної бази та скороченню трудоемності проведення аналітичних розрахунків.

Ключові слова: звітність, оплата праці, бюджетні установи, користувачі, економічний аналіз, аналітичні можливості.

В статье исследованы и обобщены состав и особенности содержания форм отчетности по оплате труда бюджетных учреждений. Предложены рекомендации по установлению связи отчетных форм с задачами экономического анализа, что будет способствовать

повышению качества подготовки его информационной базы и сокращению трудоемкости проведения аналитических расчетов.

Ключевые слова: отчетность, оплата труда, бюджетные учреждения, пользователи, экономический анализ, аналитические возможности.

The article the composition and generalized features and content of reporting on payroll payments at state-funded organizations. The recommendations on the reporting forms to communicate with the tasks of economic analysis, which will help improve the quality of its information base and reduce трудоемности analytical calculations.

Key words: accounting, payroll payments, state-funded organizations, users, economic analysis, analytical capabilities.

Постановка проблеми. У рамках сучасної політики, спрямованої на ефективність функціонування та розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення формування відповідних індивідуальних і колективних стимулів, основною формою є оплата праці різних категорій персоналу. Сьогодні на перший план виходить перебудова організації заробітної плати, проведення відповідної реформи з метою поетапного підвищення заробітної плати і створення ефективного мотиваційного механізму, який ґрунтується на поєднанні економічних стимулів і соціальних гарантій. Зважаючи на це, розрахунки з оплати праці є важливим об'єктом бухгалтерського обліку та показником більшості форм звітності бюджетних установ.

Саме на основі звітності зацікавлені користувачі в змозі контролювати рівень оплати праці та виконання роботодавцями обов'язків щодо своєї сучасної та в повному обсязі виплати заробітної плати працівникам бюджетної сфери, дотриман-

ням встановлених державою соціальних гарантій, ефективного та цільового використання бюджетних коштів та ін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними і методологічними дослідженнями в галузі аналізу в бюджетних установах займалися різні вчені та економісти: Т. Білуха, Л. Желюк, Ю. Іванченко, Д. Панков, І. Ткаченко, та ін. Однак незважаючи на значне соціально-економічне значення звітності з оплати праці, ці питання майже повністю залишилися поза увагою науковців. Причиною цього є жорстка регламентованість методики складання, форм та строків подання звітності бюджетних установ. Проте, на нашу думку, заслуговує на увагу дослідження змісту звітних форм із метою встановлення дублювання показників та оцінки їх аналітичних можливостей.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення складу і особливостей змісту форм звітності з оплати праці бюджетних установ та надання характеристики її аналітичних можливостей.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Звітність бюджетних установ досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, адже на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторисних передбачень, аналізуються повнота і доцільність використання майна, своєчасність і повнота платежів, стан розрахунків та ін. Цим можна пояснити і те, що звітність бюджетних установ суворо регламентована як за змістом, так і за термінами подання. Форми фінансової звітності, що складають бюджетні установи, регламентуються Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 р. № 44 [5].

Особливістю відображення розрахунків з оплати праці у звітності бюджетних установ є те, що ця інформація розкривається в усіх її видах: фінансовій, бюджетній, податковій, статистичній та спеціальній [2, с. 478]. Пояснюється це декількома причинами: важливою роллю оплати праці для суспільства та формування системи державного фінансового контролю над своєчасністю і повнотою виплат працівникам; віднесенням цієї статті видатків до захищених, що означає, що саме держава є гарантом належного рівня та виплати нарахованої зарплати; складом контролюючих органів, які здійснюють перевірку розрахунків з оплати праці, та ін.

У результаті вивчення складу звітності з оплати праці бюджетних установ встановлено, що вони задовольняють інтереси груп користувачів, тому інформація в різних формах має свої відмінності (табл. 1).

Очевидно, що звітні форми є різними за показниками, рівнем деталізації, інформативністю і забезпечують інформаційні потреби різних користувачів, що дає змогу комплексно, з різних боків характеризувати облік розрахунків з оплати праці в установі (табл. 2).

Аналіз змісту форм регламентованої звітності з оплати праці доводить, що:

- більшість із них спрямовані на задоволення потреб зовнішніх користувачів, які виконують переважно фіскальні та контролюючі функції;
- форми звітності суттєво відрізняються від рівня складності методики (кількість показників звіту, необхідність додаткової обробки показників),
- різний ступінь сформованості інформаційної бази для складання звітності (інформацію можна отримати системним шляхом або необхідне проведення додаткових вибірок із реєстрів бухгалтерського обліку та їх обробки);
- різні аналітичні можливості звітних форм (вони відрізняються за колом завдань економіч-

ного аналізу щодо оцінки своєчасності розрахунків з оплати праці, її ефективності, продуктивності праці та ін.).

Окрім перерахованих форм, необхідно мати додаткову інформацію про установу, яку не завжди можна виділити із форм звітності. Зміст та обсяг інформації визначаються характерними особливостями конкретної установи відповідно до виконуваних нею функцій [1, с. 41]. Для аналітичної оцінки установи необхідно доповнити регламентовані форми звітності показниками нефінансового характеру, які надаватимуть інформацію про фактори, що впливають на діяльність установи, однак залишаються поза системою бухгалтерського обліку. Своєю чергою, професор Є.В. Мних, розкриваючи склад інформаційної бази, зазначає, що економічний аналіз проводиться з використанням системи економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень [4, с. 86]. Будь-яка методика аналізу передбачає інформаційні потреби, а не наявний інформаційний ресурс. Якщо діюча інформаційна база не допомагає проводити якісний економічний аналіз через нестачу чи необ'єктивність даних, необхідну та достовірну інформацію слід отримувати будь-якими способами. Для проведення комплексного економічного аналізу, крім даних звітності, можуть використовуватись такі інформаційні ресурси, як нормативно-довідкова інформація, планова інформація, облікова інформація, звітно-статистична інформація, дані спеціальних досліджень. Низка дослідників також зосереджує увагу на необхідності чіткого встановлення інформаційного забезпечення та бази для проведення комплексного економічного аналізу. Зокрема, автори зауважують, що для проведення економічного аналізу використовуються різні джерела інформації, які можна згрупувати в такий спосіб (табл. 3) [3, с. 68].

Важливим етапом бухгалтерської обробки даних, що фіксуються в облікових реєстрах, є аналіз звітності бюджетних установ, зокрема методи та підходи, які для цього використовуються. Вони мають науковий, а насамперед практичний інтерес для організаційно-методологічного процесу забезпечення формування звітності бюджетних установ. Таким чином, зважаючи на розгалуженість показників різних форм звітності з оплати праці, доцільно встановити їх зв'язок із відповідними завданнями економічного аналізу, тобто охарактеризувати їх аналітичні можливості (табл. 4).

На нашу думку, встановлення зв'язку форм звітності з пріоритетними завданнями аналізу розрахунків з оплати праці дасть змогу спростити пошук аналітиками необхідної інформації та зменшити трудоємність проведення аналітичного дослідження. При цьому кожен суб'єкт державного сектору, враховуючи специфіку виконуваних функцій, стратегічних цілей тощо, має самостійно

Таблиця 1

Характеристика показників форм звітності з оплати праці бюджетних установ

Вид звітності	№ і назва звітної форми	Характеристика показників звітності
1. Фінансова	Ф. № 1 «Баланс»	В пасиві за ряд. 425 відображається заборгованість з оплати праці, за ряд. 424 – заборгованість із страхування. Зважаючи на вимоги чинних нормативних актів, заборгованості за захищеними статтями не повинно бути, її наявність є порушенням бюджетної дисципліни.
2. Бюджетна	Ф. № 2 «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» Ф. № 4 «Звітність про надходження і використання бюджетних коштів установи» Ф. № 7м, 7д «Звіт про заборгованість бюджетних установ»	Містить інформацію про суми затверджених у кошторисі загального фонду видатків за статтями «Заробітна плата» (КЕКВ 2111) та нараховування на заробітну плату (КЕКВ 2120). Ця інформація наводиться за рік та на звітний період (квартал). Разом із тим розкривається інформація про фактично отримані асигнування з відповідного бюджету, проведене касові та фактичні видатки. Зважаючи на особливості фінансування установи та проведення виробничої (господарської) діяльності інформація про розрахунки з оплати праці наводиться у формі № 4 «Звітність про надходження і використання бюджетних коштів установи». Цей звіт складається з п'яти форм у розрізі джерел власних надходжень і використання коштів спеціального фонду. За наявності власних надходжень установи у цій звітності розкривається інформація про видатки на оплату праці в трьох розрізах: затверджені кошторисом, касові і фактичні. У формі № 7м, 7д на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську або кредиторську заборгованість, яка виникла в установі під час виконання кошторису за поточний та минулі роки, відображається заборгованість за розрахунками з оплати праці. Інформація подається за статтями видатків: КЕКВ 2110 «Оплата праці працівників бюджетних установ», 2111 «Заробітна плата», 2120 «Нараховування на заробітну плату».
3. Податкова	Ф. № 1-ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку»	Відображається сума нарахованого і сплаченого доходу працівникам, нарахованого та утриманого ПДФО за звітний період. Складається за ознаками доходу згідно з довідником ознак доходів. Обов'язково зазначається за кожним працівником ознака ПС.П. Подається щоквартально протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (пп.49.18.2 ПКУ).
4. Статистична	Ф. № 1-ПВ (місячна) Ф. № 1-ПВ (квартальна)	Містить різнобічну інформацію про середню кількість працівників установи в еквіваленті повної зайнятості, фонд оплати праці, у т.ч. штатних працівників, фонд робочого часу, відпрацьований робочий час за період (місяць, квартал), показники заборгованості перед працівниками із заробітної плати та виплат із соцстрахування, кількість працівників, яким своєчасно не виплачена заробітна плата, диференційована заборгованість із заробітної плати за джерелами коштів. Квартальна форма звіту є більш інформативною деталізованою (має в три рази більше показників, ніж місячна). Містить більше інформації щодо: кількості працівників (середньооблікова чисельність, кількість прийнятих, звільнених працівників), використання робочого часу штатних працівників (відпрацьований та невідпрацьований робочий час із поділом за причинами); складу фонду оплати праці та інших виплат (із поділом на основну, додаткову зарплату в розрізі видів виплат). Звіт містить інформацію про розподіл працівників за розмірами зарплати, у т.ч. кількість працівників, яким встановлено тарифну ставку (посадовий оклад), нижчий від прожиткового мінімуму, а також показники щодо кількості та фонду оплати праці окремих категорій працівників: жінки, штатні працівники, сумісники.
5. Спеціальна	Ф. № 1-ПВ (річна) Звіт про суми нарахованої зарплати застрахованих осіб та суми нарахованого ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування (форма Ф4-ФСС з ТВП)	У річній формі № 1-ПВ узагальнюється показники щодо кількісного та якісного складу працівників за рівнем освіти, віком, станом здоров'я, їх професійної підготовки та підвищення кваліфікації кадрів. Містить інформацію про нарахований ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відомості про нараховування зарплати застрахованим особам (фонд оплати праці) та інформацію про нещасні випадки. Ця форма подається не пізніше 20-го числа місяця, що настає за останнім днем звітного періоду. Методика складання та терміни подання регламентуються Порядком формування та подання страховальника звіту, затвердженим наказом Міндоходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 454. Містить інформацію про розрахунок установ із фондом страхування, а саме: заборгованість за страховальником або фондом на початок року, донараховування внесків, суми, отримані від Фонду страхування, та розшифровку витрат за рахунок страхових коштів. Складається щоквартально, не пізніше 20-го числа наступного за звітним періодом місяця. Методика складання та терміни подання регламентуються Порядком формування та подання страховальника звіту, затвердженим Наказом Міндоходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 454.

Таблиця 2

Інформаційна характеристика звітності з оплати праці установ

Вид та форма звітності	Основне призначення	Групи користувачів
Фінансова (форма № 1 «Баланс»)	Характеристика заборгованості з оплати праці як одного з джерел фінансування майна установи.	Переважно зовнішні користувачі, контролюючі органи, які перевіряють відсутність чи наявність заборгованості за виплатою заробітної плати та відрахувань до органів соцстрахування.
Бюджетна (форми № 2д, 2м та 4д, 4м)	Дають змогу оцінити повноту надходження бюджетних асигнувань до загального фонду, призначених на виплату зарплати працівникам, характеризують співвідношення касових і фактичних видатків з оплати праці, дають змогу оцінити виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами, контролювати виконання цільового призначення бюджетних коштів.	Задовольняє інформаційні потреби зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю з боку ДФІ, ДКУ та головних розпорядників бюджетних коштів, яким підпорядковані бюджетні установи.
Бюджетна (форма № 7д, 7м)	Надає інформацію щодо наявності та руху дебіторської та кредиторської заборгованості за оплатою праці та розрахунками із соціального страхування.	Слугує інформаційною базою зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, переважно використовується під час перевірок працівниками ДФІ, ДКУ та фондів державного соціального страхування.
Податкова (форма № 1-ДФ)	Відображає величину нарахованого, фактично сплаченого ПДФО та заборгованість із цього податку в розрізі кожного працівника установи.	Забезпечує фіскальні потреби щодо контролю з боку податкових органів повноти нарахування, своєчасності сплати до бюджету податку з доходів фізичних осіб та подання звіту до податкових органів.
Статистична (форма № 1-ПВ)	Надає деталізовану інформацію щодо чисельності та складу працівників установи, фонду відпрацьованого часу та фонду оплати праці.	Слугує інформаційною базою для отримання макроекономічних показників щодо зайнятості працівників у державному секторі та рівня їх оплати праці на рівні регіону та держави в цілому; на мезорівні забезпечує інформаційні запити працівників відділів внутрішнього контролю розпорядників вищого рівня щодо наявності заборгованості з оплати праці; на мікрорівні – є базою для проведення контролю та переважно управлінського аналізу фонду оплати праці та розрахунків із працівниками з оплати праці.
Спеціальна	Відображає стан розрахунків бюджетних установ із Фондом обов'язкового державного соціального страхування і містить інформацію про залишки заборгованості та її характер (дебіторська або кредиторська), суму нарахованих відрахувань до Фонду та використання отриманих від нього коштів.	Забезпечує потреби Фонду соціального страхування і має вузькоспеціалізований характер. Призначена для контролю з боку працівників Фонду над правильністю нарахування, сплати і цільовим використанням коштів. Показник фонду оплати праці є базовим для складання цього звіту і слугує основою для перевірки правильності нарахувань ЄСВ.

Таблиця 3

Джерела інформації для проведення економічного аналізу

Джерела інформації	Склад інформації
Джерела звітного характеру	Включають документи бухгалтерського, статистичного й оперативного обліку та звітності. Важливе значення для аналітичної роботи мають дані, відображені в облікових регістрах, оборотних відомостях, картках і книгах обліку, у первинних документах (вимогах, нарядах, накладних)
Нормативні документи та дані планів	Належать усі види планів, розроблених установою (перспективні, поточні, оперативні, бізнес-плани, плани-графіки), а також норми й нормативи витрати матеріалів, трудових ресурсів, кошторису
Необлікові джерела інформації	Включають офіційні нормативні документи, які підприємство використовує у своїй діяльності: закони України, укази Президента, постанови Уряду та місцевих органів влади; матеріали, акти, підсумки внутрішнього і зовнішнього аудиту, внутрішньовідомчих і позавідомчих перевірок, перевірок діяльності ДФІ; господарсько-правові документи (договори); технічну та технологічну документацію; спеціальні спостереження (хронометражі); доповідні записки, листування з контрагентами; рекламу

Узгодження показників звітності з оплати праці із завданнями економічного аналізу

Вид та форма звітності	Напрями використання інформації в економічному аналізі (завдання економічного аналізу)
Бюджетна: ф. № 2д, 2м, 4д, 4м	Загальна оцінка фонду оплати праці установи, у тому числі за джерелами фінансування.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Аналіз динаміки і структури фонду оплати праці за категоріями персоналу та видами виплат.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Оцінка мотиваційного спрямування фонду оплати праці.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Оцінка продуктивності праці робітників установи і співвідношення продуктивності та оплати праці.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Аналіз руху чисельності працівників та структури персоналу установи.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Оцінка кадрового потенціалу установи.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Аналіз використання робочого часу працівниками установи.
Статистична: ф. № 1-ПВ	Факторний аналіз фонду оплати праці установи.
Фінансова: Баланс (ф. №1), Бюджетна (форма № 7д, 7м)	Аналіз своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці

формувати склад відповідної інформаційної бази та інструментарію для проведення економічного аналізу.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, соціально-економічна значущість розрахунків з оплати праці обумовлює зростання вимог зовнішніх і внутрішніх користувачів до показників звітності.

На основі проведеного дослідження можна констатувати, що система різних видів (балансова, бюджетна, податкова, статистична та спеціальна) звітності щодо розрахунків з оплати праці бюджетних установ не містить дублювань, комплексно характеризує стан розрахунків з оплати праці та відрахувань на соціальне страхування.

Зміст показників звітності визначається інформаційними потребами груп користувачів, що дає змогу формувати інформаційну базу для проведення державного зовнішнього і внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці. Аналітичні можливості звітних форм різні, з позицій управління бюджетною установою найбільшу цінність представляють форми бюджетної і статистичної звітності, які дають змогу вирішувати різноманітні контрольні й аналітичні завдання. Запорукою якісного проведення економічного аналізу є сформована інформаційна база, перелік якої має складатися як із фінансових, так і з нефінансових даних, що впливають на діяльність установи, однак залишаються поза системою бухгалтерського обліку. Надана рекомендація щодо встановлення зв'язку

звітних форм із завданнями економічного аналізу сприятиме підвищенню якості підготовки його інформаційної бази та скороченню трудоемності проведення аналітичних розрахунків.

Важливою умовою отримання достовірної економічної інформації для проведення економічного аналізу є наявний кадровий потенціал. Наявність в установі кваліфікованих фахівців – аналітиків, обліковців, управлінців, які володіють потрібними знаннями, прийомами, вміють дати запит та перевірити сформований пакет документів, – є запорукою досягнення поставлених цілей.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Болюх М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / М.А. Болюх, А.П. Заросило. – К. : КНЕУ. – 2008. – 344 с.
2. Верига Ю.А. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Ю.А.Верига та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
3. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : [навч. посіб.] / Т.Д. Костенко, Є.О. Підгора, В.С. Рижиков [та ін.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [підручник] / Є.М.Мних. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
5. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.