

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов
Направление подготовки 38.03.01- Экономика
Профиль: Бухгалтерский учёт, анализ и аудит

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ Е.А. Самойлова
« _____ » _____ 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Бухгалтерский учёт и контроль оплаты труда на примере ГАУЗ АО
«Ивановская больница»

Исполнитель
студент группы
171зб-2
_____ Е.Д. Киргизова
(подпись, дата)

Руководитель
доцент
к.э.н
_____ Е.А. Самойлова
(подпись, дата)

Нормоконтроль
ассистент
_____ С.Ю. Колупаева
(подпись, дата)

Благовещенск 2016

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 94 с., 30 таблиц, 5 рисунков, 40 источников.

ТРУД, ТРУДОВЫЕ РЕСУРСЫ, УЧЕТ ТРУДА, ОПЛАТА ТРУДА, ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРУДА, СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРУДА, ОСНОВНАЯ ЗАРПЛАТА, ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ЗАРПЛАТА, РЕЗЕРВ ОТПУСКОВ, БЮДЖЕТНЫЙ УЧЁТ, АВТОНОМНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ.

Объект исследования – ГАУЗ АО «Ивановская больница».

Цель бакалаврской работы – на основании анализа теоретических аспектов учёта и контроля оплаты труда в бюджетных учреждениях, анализе практики данных операций сформировать предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница».

В работе проводится исследование особенностей учёта и контроля затрат на оплату труда в автономном учреждении. По результатам анализа формируется мероприятие по резервированию выплат. Оно направлено на сглаживание колебаний объёмов выплат, отражающих на финансовой деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница», прежде всего, по коммерческой деятельности, что позволит более эффективно планировать расходование финансовых ресурсов.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические аспекты учёта и контроля оплаты труда в бюджетных учреждениях	8
1.1 Сущность, формы и системы оплаты труда	8
1.2 Действующий порядок начисления основной и дополнительной оплаты труда и удержаний из неё в бюджетных организациях	16
1.3 Система контроля расчётов по оплате труда	33
2 Организационно-экономическая характеристика ГАУЗ АО «Ивановская больница»	39
2.1 Организационная характеристика ГАУЗ АО «Ивановская больница»	39
2.2 Экономические показатели деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница»	42
2.3 Организация бухгалтерского учета в ГАУЗ АО «Ивановская больница»	48
3 Бухгалтерский учёт и контроль оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»	59
3.1 Бухгалтерский учёт оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»	59
3.2 Контроль оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»	75
3.3 Предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»	83
Заключение	89
Библиографический список	91
Приложения	95

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях труд – основное условие для организации процесса производства. При этом, важнейшее значение имеет и продуктивность труда, так как именно она определяет место предприятия, региона или отдельной страны в мировом разделении труда. В связи с этим необходимым является максимально эффективное использование трудовых ресурсов, а также тех навыков и возможностей техники, которые имеются в распоряжении предприятия. На текущий момент оплата труда в сельском хозяйстве нашей страны находятся на достаточно низком уровне. Безусловно, одной из причин данного обстоятельства является относительно меньшая благоприятность природных и климатических факторов.

Актуальность исследования бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда состоит в том, что данный участок учёта в значительной степени оказывает влияние на все производственные отношения. Практика организации деятельности предприятий показывает, что уровень оплаты труда и его производительность в существенной степени взаимосвязаны. Развитие экономики нашей страны в текущих условиях проходит в направлении повышения эффективности использования труда, что автоматически требует как повышения уровня его оплаты, так и увеличения качества бухгалтерской учётной работы с тем, чтобы объективизировать труд, связать результаты труда и затрачиваемые на данные результаты усилия.

Также, актуальным является вопрос совершенствования форм и методов оплаты труда. Он обуславливается в значительной степени необходимостью соответствия между выполняемой работой и оплатой труда. Однако, и здесь также необходимо развитие учётной деятельности бухгалтерских работников, так как именно эта деятельность позволяет руководству предприятия иметь объективные данные о том, какие усилия были приложены работниками для достижения тех или иных производственных показателей.

Практика оплаты труда и его учёта в российских условиях показывает,

что эффективность деятельности организации в значительной степени определяется именно уровнем оплаты труда, а также наличием системы дополнительных выплат, которые нацелены на повышение уровня его эффективности. Соответственно, усложнение систем оплаты труда автоматически ведёт к повышению сложности учётных систем, что требует их постоянного развития.

Применительно к бюджетным и автономным учреждениям, вопрос учёта оплаты труда стоит ещё более остро. С одной стороны, бюджетные и автономные учреждения характеризуются своеобразием системы учёта, в результате чего стандартные подходы к учёту на данном участке не применимы. С другой стороны, уровень оплаты труда в бюджетных и автономных учреждениях на сегодняшний день таков, что не позволяет уверенно считать его достаточным для обеспечения первоочередных нужд людей. В этих условиях высокий уровень значимости имеет такая организация учётной работы, при которой минимизировались бы издержки на сам процесс учёта, а с другой – он обеспечивал достаточную степень детализации, с тем, чтобы давать возможность принятия тех или иных управленческих решений по совершенствованию оплаты труда, внедрению новых форм и способов.

Важнейшее значение имеет и контроль оплаты труда. Ввиду того, что она является источником существования для наёмных работников, возможны ситуации, связанные со злоупотреблениями при начислении и выплате заработной платы. В этих условиях основной целью бухгалтерского аппарата является построение такой системы учёта, при которой она будет способна самостоятельно выявлять данные нарушения, с тем, чтобы способствовать восстановлению точности учёта и предотвращению дальнейших нарушений по данному участку.

Цель бакалаврской работы – на основании анализа теоретических аспектов учёта и контроля оплаты труда в бюджетных учреждениях, анализе практики данных операций сформировать предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская

больница».

Задачи работы:

- 1) изучить теоретические аспекты учёта и контроля оплаты труда в бюджетных учреждениях;
- 2) дать организационно-экономическую характеристику деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница»;
- 3) провести исследование бухгалтерского учёта оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»;
- 4) рассмотреть особенности контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»;
- 5) сформировать предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница».

Объект исследования – ГАУЗ АО «Ивановская больница».

Предмет исследования – особенности порядка бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда на примере ГАУЗ АО «Ивановская больница».

В качестве информационной базы исследования выступали публикации в учебной, научной и периодической печати, данные государственных регулирующих органов, публикации в сети Интернет, бухгалтерская финансовая отчётность ГАУЗ АО «Ивановская больница», данные первичных документов учреждения.

Временной период исследования – 2013-2015 г.

Методы исследования – расчётный, графический, монографический.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЁТА И КОНТРОЛЯ ОПЛАТЫ ТРУДА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

1.1 Сущность, формы и системы оплаты труда

В учебной литературе возможно выделить следующие определения экономической категории «оплата труда»:

1) оплата труда – вознаграждение за труд, выражаемая в виде части доходов предприятия, идущих на потребление;¹

2) оплата труда – это вознаграждение, которое получают работники за произведённую продукцию и оказанные услуги или за отработанное время;²

3) оплата труда – это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами;³

4) заработная плата (оплата труда работника) – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).⁴

Анализ данных определений позволяет сделать вывод о том, что оплата труда есть сумма возмещения вложенного работником труда и его времени, при осуществлении его рабочей деятельности, регулируемая на основании принятых нормативных документов. При этом, заработная плата также является

¹ Шарифуллина, Г. Р. Заработная плата как социально экономическая категория // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 481.

² Социально-экономическая статистика. Практикум / под ред. В.Н. Салина, Е.П. Шпаковской. – М.: Финансы и статистика, 2014. – С. 54.

³ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: Инфра-М, 2012. – С. 198.

⁴ Трудовой Кодекс РФ. – ст. 129.

результатом системы отношений, формируемой в процессе трудовой деятельности работника.

Главной составляющей частью системы отношений является заработная плата. Она выступает как вознаграждение за труд в зависимости от комплекса различных факторов, среди которых сложность работы, квалификация работника, качество и условия выполняемой работы, выплаты стимулирующего и компенсационного характера.⁵

Базу заработной платы составляет цена труда как фактора производства. Данная цена сводится к его предельной производительности. Исходя из теории предельной производительности, сотрудник должен произвести такое количество продукта, который возместит оплату его труда. Фактически, зарплата увязывается с эффективностью труда работника.

Зарботная плата как социально-экономическая категория предполагает две стороны отношения к ней – со стороны работника и со стороны его работодателя. Для работодателя в современных условиях зарплата его работников является одной из наиболее значимых статей расходов на основную деятельность.

Исходя из интересов работника, зарплата – главная и основная статья его личного дохода. Работник также может рассматривать зарплату как инструмент повышения уровня благосостояния, причём как его самого, так и членов его семьи. Отсюда возможно сделать вывод о наличии у зарплат стимулирующей роли, которая состоит в том, что она способна влиять на объёмы продукции, а через это – на размер получаемого работником вознаграждения.

При этом, работодатель заинтересован в том, чтобы снизить удельные затраты на зарплату в расчете на единицу продукции. Однако, рассматривая ситуацию с другой стороны, работодатель также заинтересован в том, чтобы повышать качество труда, что приведёт к увеличению расходов на содержание персонала, однако, только в том случае, если это приведёт к соответствующему

⁵ Коваленко А.Ю. Социально-экономическая сущность оплаты труда и основы её организации // Terra Economicus. – 2012. – №4. – С. 115.

росту его прибыли.

Зарплата выполняет три основные функции:

- мотивационную;
- воспроизводственную;
- регулирующую.

Воспроизводственная функция обеспечивает работнику такой объем потребления материальных благ и услуг, которые достаточны для того, чтобы восстановить его рабочую силу, увеличить интеллектуальный потенциал данного работника, исходя из потребностей текущего процесса производства.

Мотивационная функция состоит в том, что существует возможность побуждения работника к росту его активности в труде, увеличению в целом эффективности его труда. Для достижения данной цели служит увязка размера зарплаты в зависимости результатов труда работника. Данная функция реализуется менеджментом организации, посредством установления тех или иных систем оплаты труда.⁶

Суть регулирующей функции состоит в том, что с её помощью осуществляется балансировка интересов работников и работодателей. Данная функция регулирует спрос и на результаты деятельности организации и на рабочую силу на рынке труда. Базу реализации данной функции составляет дифференциация оплаты труда, исходя из выделения тех или иных категорий работников. В результате этого формируется та или иная политика по установлению размеров зарплаты для различных групп работников, исходя из условий текущего производства.⁷

Порядок организации зарплаты в организации непосредственно отражает процесс превращения цены рабочей силы в зарплату. Через организацию зарплаты достигается компромисс между интересами работодателя и работника, что даёт возможность развития отношений социального партнерства между ними.

⁶ Ильин Е.П. Мотивация и мотивы. – СПб.: Питер, 2012. – С. 134.

⁷ Огиренко Е.А. Вычеты по НДФЛ: новые правила, старые проблемы // Главбух. 2015. – №3. – С. 13.

Размер зарплаты определяет не только её номинальный размер, то также и его возможности по получению на них материальных благ. Данный факт требует от руководства предприятий соблюдения определённой динамики в её увеличении, либо уменьшении.⁸

При изучении оплаты труда важным понятием является понятие системы оплаты труда.

Под системой оплаты труда понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам организации в соответствии с произведенными ими затратами труда или по документально подтвержденным результатам труда.⁹

В настоящее время, в связи с развитием технического потенциала и рыночных отношений различают несколько систем оплаты труда, имеющих свои специфические особенности:

- тарифная;
- бестарифная;
- оплата труда на комиссионной основе;
- плавающих окладов.

Базовые элементы для определения системы оплаты труда в организациях и на предприятиях представлены в таблице 1.

При разработке системы оплаты труда закладываются три базовых элемента, определяющих в своем сочетании виды оплаты труда:

- тарифные ставки;
- нормирование труда;
- формы оплаты труда.

Тарифная система содержит информацию о размере оплаты труда работников в зависимости от вида и качества работ. Подробные характеристики работ, а также требования, предъявляемые, к квалификации исполнителя содержат тарифно-квалификационные справочники, которые устанавливают

⁸ Коваленко А.Ю. Социально-экономическая сущность оплаты труда и основы её организации // Terra Economicus. – 2012. – №4. – С. 116.

⁹ Бакаев А.С. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2013. – С. 164.

тарифы с учетом специфики профессий.¹⁰

Таблица 1 – Базовые элементы для определения системы оплаты труда организаций

Базовые элементы	Расчётные характеристики	Выходные данные
Тарифные ставки	Вид работ	– тарифно-квалификационные справочники
	Качество работ	– тарифные сетки – тарифные ставки
Нормирование труда	Размер оплаты труда	– выработка времени
	Численность работников	– выработка объёма производства – выработка объёма обслуживания
Формы оплаты труда	Повременная оплата	Простая повременная
		Повременно-премиальная
	Сдельная оплата	Прямая сдельная
		Сдельно-премиальная
		Сдельно-прогрессивная
		Косвенная
Аккордная		

В настоящее время значительное распространение получило построение системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты труда по основным тарифно-образующим факторам на основании показателя минимальной заработной платы (МРОТ), устанавливаемая Правительством РФ.

Исходя из минимальной заработной платы и среднесписочной продолжительности рабочего времени, устанавливаемых в законодательном порядке, определяют минимальные размеры часовых тарифных ставок 1 разряда. При тарифной системе оплаты труда могут использоваться тарифные сетки или тарифные ставки.

Тарифная ставка представляет собой таблицы с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого разряда. В каждой сетке предусмотрены тарифные ставки для оплаты работ сдельщиков и повременных работников. Тарифные ставки выражают в денежной форме размер оплаты труда рабочих на различных видах работ за соответствующую единицу рабочего времени.¹¹

Вторым элементом, определяющим систему оплаты труда, является

¹⁰ Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: Инфра, 2012. – С. 202.

¹¹ Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет. – М.: ТК Велби. – 2013. – С. 256.

норма труда. Норма труда представляет собой комплекс норм выработки, времени, объема обслуживания, численности, которые устанавливает администрация предприятия для своих работников в соответствии с определенным уровнем технологии, технического оснащения.

Третьим элементом, определяющим систему оплаты труда, являются формы его оплаты. Исходя из объемов труда, а также времени формы оплаты труда делятся на две основные группы – сдельную и повременную. Каждую из них подразделяют на различные виды. Сдельная форма имеет следующие виды:

- прямую;
- сдельно-премиальную;
- сдельно-прогрессивную;
- косвенную;
- аккордную.

Повременная форма оплаты труда бывает простая и повременно-премиальная.

Повременной формой называют оплату труда за определенное количество отработано о времени вне прямой зависимости от количества выполненных работ. За отработанное время обычно принимают календарный месяц (при месячной тарифной ставке) или час (при часовой тарифной ставке).¹²

Повременная оплата труда предполагает установление месячных окладов или тарифных ставок. Повременно оплачивают такой труд работников, который не поддается нормированию. По месячным окладам оплачивают труд продавцов, кладовщиков, кассиров, контролеров, руководящих, инженерно-технических работников и других специалистов и служащих предприятий (организаций торговли и общественно о питания). Оклады продавцов, кассиров, контролеров дифференцированы в зависимости от квалификации, вида реализуемых товаров, местонахождения организации и его структурных подразделений.

¹² Пантелеев А.С. Заработная плата: начисление, выплаты, налоги. – М.: Омега-Л, 2012. – С. 54.

Размеры должностных окладов руководящих, инженерно-технических работников и других специалистов зависят от объема реализации организации или структурно о подразделения. По часовым тарифным ставкам, которые дифференцированы по разрядам работников и типам организаций, оплачивают труд поваров предприятий общественного питания.¹³

Повременно-премиальная система в дополнение к повременной тарифной ставке для усиления материального стимулирования работникам предполагает начисление премий, размер которых увязывается от выполнения тех или иных показателей в работе.

Сдельная форма оплаты труда предполагает, что зарплата зависит от размер работы и величины расценки. При такой форме зарплата зависит от объемов выполненной работы. Здесь выделяют индивидуальную и коллективную подформу. При индивидуальной сдельной оплате зарплата исчисляется по расценкам, в зависимости от объемов выполненных работ – индивидуально. Такая форма наиболее часто применяется в мелкорозничных торговых организациях.¹⁴

Коллективная сдельная оплата труда работников предполагает установление следующих показателей при установлении расценки, как:

- уровень выполнения плана товарооборота;
- сумма товарооборота;
- выполненные работы в натуре.

Наибольшее распространение получила сдельно-премиальная система сдельной формы. Рабочему, кроме заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных показателей. Премии начисляются за фактически отработанное время на основании сдельного заработка.

При сдельно-прогрессивной системе оплата труда работников в пределах установленной исходной нормы (базы) производится по прямым сдельным

¹³ Лытнева Н.А. Системы оплаты труда на предприятиях реального сектора экономики // Вестник Орловского ГАУ. – 2012. – №2. – С. 141.

¹⁴ Пантелеев А.С. Заработная плата: начисление, выплаты, налоги. – М.: Омега-Л, 2012. – С. 55.

расценкам, а сверх данной нормы – по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале.

Доплата по этой системе устанавливается различными методами. Наиболее универсальным является следующий: вначале определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы; полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки, взятый в соответствии с действующей шкалой прогрессивной оплаты.

Косвенная сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих, от результатов деятельности которых зависит производительность основных рабочих. Такая оплата может быть организована по дельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

Аккордная система оплаты труда предполагает, что размер зарплаты устанавливается исходя из общего объема работы. Такая система сочетается с премиями за сокращение сроков заданий, по которым установлена аккордная система выплат. При ней совокупная стоимость работ определяется на основе норм выработки или времени и расценок. Данная система используется на работах с длинным циклом производства. Аккордный наряд выдается бригаде, в нём предусматривается полный комплекс главных и вспомогательных работ. Также, в наряде указываются сроки начала и окончания работ, суммы зарплаты с учетом качества выполнения работ.¹⁵

Начисленную заработную плату подразделяют на основную и дополнительную. К основной относится плата, начисленная за проработанное время: оплата по тарифным ставкам и окладам, сдельным расценкам, оплата в неотработанное время. К таким выплатам относятся:

- оплата основного, очередного, дополнительного или учебного отпуска;
- компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении;

¹⁵ Фомина, Л.П. Заработная плата в 2015 году. – М.: Эксмо, 2015. – С. 85.

- выплаты при направлении работника на курсы повышения квалификации с отрывом от производства;
- оплата времени выполнения государственных обязанностей;
- прочие виды выплат согласно действующему законодательству.

Выплаты работнику дополнительной заработной платы производятся в сроки, определенные действующим законодательством. Все перечисленные выплаты рассчитываются на основе среднего заработка, правила исчисления, применения которых устанавливаются соответствующими нормативными документами.

1.2 Действующий порядок начисления основной и дополнительной оплаты труда и удержаний из неё в бюджетных организациях

Заработная плата начисляется исходя из:

- системы оплаты труда, применяемой в организации;
- сведений об установленных тарифах, окладах, сдельных расценках;
- сведений о фактически отработанном времени сотрудниками или об объеме произведенной продукции.

Согласно трудовому законодательству начисление и выплата заработной платы производится не менее 2 раз в месяц. Начисленные суммы фиксируются в Расчетной ведомости (унифицированная форма № Т-51) или в Расчетно-платежной ведомости (унифицированная форма № Т-49).

По общему правилу, установленному ст. 131 ТК РФ, выплата заработной платы должна производиться в денежной форме – в рублях. Вместе с тем трудовое законодательство разрешает часть заработной платы выплачивать в неденежной форме. При этом доля заработной платы, выплачиваемой в натуральной форме, не может превышать 20 % начисленной месячной заработной платы. Кроме того, выплата работнику части зарплаты в неденежной форме возможна только при соблюдении следующих условий:

- в трудовом или коллективном договоре должна быть предусмотрена возможность выплаты части заработной платы в натуральной форме;
- есть письменное заявление работника на получение части заработной

платы в натуральной форме.

Несмотря на то, что в нерабочие праздничные дни, как правило, все работники отдыхают, трудовое законодательство обязывает работодателей выплачивать работникам вознаграждение и за эти дни. В соответствии со ст. 112 ТК РФ сдельщикам за нерабочие праздничные дни, в которые они не привлекались к работе, выплачивается дополнительное вознаграждение. Размер и порядок выплаты указанного вознаграждения определяются коллективным договором, соглашениями, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором.¹⁶

Конкретный размер выплачиваемого вознаграждения должен быть установлен трудовым (коллективным) договором или локальным нормативным актом организации. Суммы расходов на выплату дополнительного вознаграждения за нерабочие праздничные дни относятся к расходам на оплату труда в полном размере.

Наличие в календарном месяце нерабочих праздничных дней не является основанием для снижения заработной платы работникам, получающим оклад (должностной оклад) (ст. 112 ТК РФ). При этом вся сумма заработной платы, начисленная работникам, в полном объеме будет признаваться расходами на оплату труда в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 255 НК РФ).

Совместительство представляет собой выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время (ст. 282 ТК РФ).

Работа по совместительству может выполняться работником как по месту его основной работы, так и у других работодателей. При этом продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать четырех часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену).

¹⁶ Воробьева Е. Заработная плата в 2016 году. – М.: АйСи Групп, 2016. – С. 584.

В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников (ст. 284 ТК РФ).

Оплата труда совместителей производится пропорционально отработанному времени в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором (ст. 285 ТК РФ).

На основании изложенных выше норм ТК РФ Минфин России пришел к выводу, что расходы организации на оплату труда совместителя могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль только в пределах суммы, не превышающей размер оплаты труда, предусмотренный для совместителей ст. ст. 284 и 285 ТК РФ, исходя из должностного оклада, определенного коллективным договором для совмещаемой штатной единицы (Письмо Минфина России от 01.02.2007 № 03-03-06/1/50).

В соответствии с п. 2 ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда включаются начисления стимулирующего характера, в том числе:

- премии за производственные результаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели (п. 2 ст. 255 НК РФ).

В соответствии со ст. 129 ТК РФ заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера. Таким образом, премии в качестве стимулирующих выплат являются составной частью заработной платы.

Системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими

нормы трудового права (ст. 135 ТК РФ).

В соответствии со ст. 252 НК РФ все расходы, которые учитываются в целях налогообложения прибыли, должны быть подтверждены документами. Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» утверждены такие формы документации по учету кадров, как приказы (распоряжения) о поощрении работника (формы № Т-11 и № Т-11а). Данные формы могут применяться для оформления и учета поощрений за успехи в работе. Они составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник.

В п. 2 ст. 255 НК РФ говорится о премиях за производственные результаты, то есть стимулирующих премиях, и надбавках к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, иные подобные показатели. К премиям за производственные результаты, которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, можно, в частности, отнести следующие выплаты:

- за эффективный добросовестный труд;
- за высокие профессиональные достижения;
- за стабильные производственные показатели.

В каждой организации по-своему решается вопрос о том, как и за что поощрять тех или иных сотрудников. Например, довольно часто работодатели выплачивают работникам премии к отпускам, праздникам, юбилеям и подобные. Однако, налоговые органы, как правило, такие премии в состав расходов не принимают. Минфин России также считает, что налоговую базу по налогу на прибыль уменьшают только стимулирующие премии. При этом тот факт, что данные премии выплачиваются на основании трудовых (коллективных) договоров, не влияет на возможность отнесения их в состав расходов, поскольку выплату этих премий нельзя признать экономически обоснованной. То есть даже в том случае, если такие «праздничные премии» предусмотрены положением о премировании и трудовым (коллективным)

договором, учесть их в составе расходов на оплату труда нельзя.

Как правило, премии выплачиваются на основании приказа руководителя. Однако одного такого приказа в целях отнесения затрат на выплату премий в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, недостаточно. Пунктом 21 ст. 270 НК РФ предусмотрено, что не учитываются в целях налогообложения затраты организаций на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов). Отсюда можно сделать вывод, что, для того чтобы организация могла без проблем учесть суммы выплаченных премий в составе расходов, необходимо, чтобы они были предусмотрены трудовым договором. Для включения премий в состав расходов на оплату труда недостаточно того основания, что премии выплачиваются за производственные результаты, необходимо, чтобы выплата таких премий была предусмотрена системой премирования организации и трудовым (коллективным) договором.

Обычной практикой во многих организациях является премирование руководителей по результатам работы (обычно за год, но бывает и чаще, например поквартальное премирование). При этом размер премий, выплачиваемых руководителям, как правило, значительный. Если премия предусмотрена трудовым договором с руководителем и выплачивается за производственные результаты, то затраты организации на ее выплату включаются в состав расходов на оплату труда.

В состав расходов на оплату труда включаются начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам, которые применяются для того, чтобы компенсировать работникам (п. 3 ст. 255 НК РФ):

- работу в ночное время;
- работу в многосменном режиме;
- совмещение профессий;

- расширение зон обслуживания;
- работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда;
- сверхурочную работу;
- работу в выходные и праздничные дни.

Для включения этих выплат в состав расходов необходимо, чтобы они производились в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Трудовой кодекс предусматривает немало случаев, когда за работу в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, работодатель обязан выплатить работнику вознаграждение в повышенном размере.¹⁷

Статьей 96 ТК РФ ночное время определено в интервале с 22 часов до 6 часов. Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (ст. 154 ТК РФ).

Трудовое законодательство устанавливает только минимальный размер повышения оплаты труда в ночное время, максимальный же размер законодательством не ограничен. Минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время составляет 20 % часовой тарифной ставки (оклада(должностного оклада), рассчитанного за час работы) за каждый час работы в ночное время (Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время»). Конкретные размеры повышения оплаты труда за работу в ночное время устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников, трудовым договором.

Сверхурочная работа – работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени: ежедневной работы (смены), а при суммированном учете рабочего времени - сверх нормального числа рабочих часов за учетный период

¹⁷ Воробьева Е. Заработная плата в 2016 году. – М.: АйСи Групп, 2016. – С. 611.

(ст. 99 ТК РФ).

Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого работника 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Работодатель обязан обеспечить точный учет продолжительности сверхурочной работы каждого работника.

Сверхурочная работа должна быть оплачена в повышенном размере независимо от того, соблюден ли порядок привлечения к сверхурочным работам. По заключению Федеральной службы по труду и занятости, нарушение работодателем порядка привлечения к сверхурочной работе (например, превышение максимально допустимого числа часов сверхурочной работы в год) не должно отразиться на реализации права работника на оплату труда за сверхурочную работу. Таким образом, трудовым законодательством предусмотрена обязанность работодателя оплатить в повышенном размере труд работника, привлекаемого к работе сверхурочно, в том числе и с нарушением ограничений, установленных ст. 99 ТК РФ.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ все расходы, признаваемые при исчислении налоговой базы, должны быть документально подтверждены и обоснованы, т.е. экономически оправданы и направлены на получение дохода. Поэтому оплату сверхурочной работы следует рассматривать для целей налогообложения прибыли как обоснованный расход. Таким образом, по мнению Минфина России, расходы на оплату труда работников, работающих сверхурочно (в том числе, если количество часов, отработанных ими сверхурочно, превышает 120 часов в год), в целях налогообложения прибыли относятся к расходам на оплату труда.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в 1,5-м размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором (ст. 152 ТК РФ).

С письменного согласия работника ему может быть поручено

выполнение в течение установленной продолжительности рабочего дня (смены) наряду с работой, определенной трудовым договором, дополнительной работы по другой или такой же профессии (должности) за дополнительную оплату.

Поручаемая работнику дополнительная работа по другой профессии (должности) может осуществляться путем совмещения профессий (должностей). Иными словами совмещение имеет место тогда, когда работник выполняет дополнительную работу у того же работодателя по другой профессии (должности). Срок, в течение которого работник будет выполнять дополнительную работу, ее содержание и объем устанавливаются работодателем с письменного согласия работника (ст. 60.2 ТК РФ).

При совмещении профессий (должностей) работнику производится доплата. Размер доплаты устанавливается по соглашению сторон трудового договора с учетом содержания и/или объема дополнительной работы (ст. 151 ТК РФ). При совмещении профессий новый трудовой договор не заключается, а доплата отражается в действующем трудовом договоре.

Согласно ст. 297 ТК РФ вахтовый метод представляет собой особую форму осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания. Вахтовый метод применяется при значительном удалении места работы от места постоянного проживания работников или места нахождения работодателя в целях сокращения сроков строительства, ремонта или реконструкции объектов производственного, социального и иного назначения в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями, а также в целях осуществления иной производственной деятельности. Надбавка за вахтовый метод работы выплачивается взамен суточных работникам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места нахождения работодателя(пункта сбора) до места выполнения работы и обратно (ст. 302 ТК РФ).

В соответствии со ст. 302 ТК РФ работникам, выполняющим работы вахтовым методом, выплачивается надбавка взамен суточных за дни:

- пребывания на вахте, предусмотренные графиком работ;
- нахождения в пути до места выполнения работ и обратно;
- задержки в пути из-за метеорологических условий или по вине транспортной организации.

Размер и порядок выплаты надбавки за вахтовый метод в организациях, не относящихся к бюджетным, устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором.

Надбавка за вахтовый метод работы, установленная трудовым (коллективным) договором или локальным нормативным актом, включается в состав расходов на оплату труда в полном объеме. Помимо надбавки за вахтовый метод работы, работникам выплачивается компенсация за календарные дни нахождения в пути от места расположения работодателя (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки в пути по метеорологическим условиям или вине транспортных организаций.

Размер такой компенсации за каждый день определен в сумме дневной тарифной ставки, части оклада (должностного оклада) за день работы (дневной ставки). Суммы компенсации, выплачиваемые за время нахождения в пути к месту работы и обратно, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям, также включаются в состав расходов на оплату труда, но уже на основании п. 17 ст. 255 НК РФ.

В соответствии с п. 17 ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль включаются суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки

работников в пути по метеорологическим условиям.

Для применения положения, предусмотренного п. 17 ст. 255 НК РФ, необходимо соблюдение следующих условий:

- суммы начисляются в размере тарифной ставки или оклада;
- выплата данных сумм предусмотрена коллективными договорами.

Помимо этого, в состав расходов включаются суммы, выплачиваемые за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям.

В соответствии со ст. 146 ТК РФ оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, производится в повышенном размере. В повышенном размере оплачивается также труд работников, занятых на работах в местностях с особыми климатическими условиями. При этом оплата труда таких работников устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками, окладами (должностными окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Конкретные размеры повышения оплаты труда устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников либо коллективным договором, трудовым договором (ст. 147 ТК РФ).

Минимальные размеры повышения оплаты труда установлены Постановлением Правительства РФ от 20.11.2008 № 870 «Об установлении сокращенной продолжительности рабочего времени, ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, повышенной оплаты труда работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда». Данным Постановлением предусмотрено повышение оплаты труда – не менее 4 % тарифной ставки (оклада), установленной для различных видов работ с нормальными условиями труда. При этом трудовым (коллективным) договором или локальным актом организации может быть предусмотрена надбавка за вредные условия труда в

большем размере.¹⁸

В соответствии с Постановлением № 870 повышенные размеры заработной платы устанавливаются по результатам аттестации рабочих мест по условиям труда.

Помимо повышенной оплаты труда, ст. 219 ТК РФ предусматривает выплату дополнительных компенсаций работникам, занятым на работах с вредными и опасными условиями труда. Данные компенсации устанавливаются коллективным договором, соглашением, локальным нормативным актом, трудовым договором. Основанием для установления доплаты и предоставления компенсаций служат результаты аттестации рабочих мест по условиям труда (наличие вредных производственных факторов, травмоопасных участков, оборудования, показателей тяжести, напряженности трудового процесса и т.д.). Поэтому учесть данные выплаты в составе расходов на оплату труда работодатель вправе только в том случае, если наличие вредных факторов и тяжелых условий работы будет подтверждено аттестацией рабочих мест.

Всем работникам предоставляются выходные дни (еженедельный непрерывный отдых). При пятидневной рабочей неделе работникам предоставляются два выходных дня в неделю (ст. 111 ТК РФ). Общим выходным днем является воскресенье. Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. Оба выходных дня предоставляются, как правило, подряд. У работодателей, у которых приостановка работы в выходные дни невозможна по производственно-техническим и организационным условиям, выходные дни предоставляются в различные дни недели поочередно каждой группе работников согласно правилам внутреннего трудового распорядка. Ст. 112 ТК РФ установлены нерабочие праздничные дни.

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

– сельщикам – не менее чем по двойным сельским расценкам;

¹⁸ Воробьева Е. Заработная плата в 2016 году. – М.: АйСи Групп, 2016. – С. 635.

– работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, – в размере не менее двойной дневной или часовой тарифной ставки;

– работникам, получающим оклад (должностной оклад), – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада/должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Конкретные размеры оплаты за работу в выходной или нерабочий праздничный день могут устанавливаться коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников, трудовым договором (ст. 153 ТК РФ).

В том случае, если рабочие дни выпадают на субботу или воскресенье, они оплачиваются в одинарном размере. Если же работник привлекается к работе в день, являющийся для него выходным, оплата работы в этот день производится в двойном размере. В ситуации, когда рабочий день совпадает с нерабочим праздничным днем, оплата труда в этот день производится в двойном размере.

Помимо компенсаций, связанных с режимом работы и условиями труда, работодатель может выплачивать и другие компенсации, предусмотренные законодательством. Примером могут служить компенсации за задержку выплаты заработной платы и компенсации морального вреда при незаконном увольнении работника. Моральный вред, причиненный работнику неправомерными действиями или бездействием работодателя, возмещается работнику в денежной форме в размерах, определяемых соглашением сторон трудового договора (ст. 237 ТК РФ).

Удержания – это сумма, удерживаемая из начисленной заработной платы,

согласно нормативных или иных установленных законом документов.

К основным удержаниям из заработной платы относятся:

- НДФЛ (сумма начисленного в установленном порядке налога);
- суммы алиментов по исполнительным листам;
- удержание невозвращенных во время подотчетных сумм;
- возмещение причиненного материального ущерба;
- удержания по суммам предоставленных сотруднику займов и процентов;
- удержание аванса, начисленного за первую половину месяца;
- прочие удержания по заявлению сотрудника (в пользу профсоюзов, страховых компаний).

Действующие удержания и вычеты можно подразделить на две группы: обязательные, действующие для всех или для подавляющего большинства сотрудников, и индивидуальные, то есть применяемые для отдельных сотрудников и в отдельные периоды. Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены удержания:

- ранее выданные авансы и выплаты, сделанные в межрасчётный период;
- в погашение задолженности по подотчётным суммам;
- квартплата (по спискам, представленным ЖКО предприятиям);
- за содержание ребёнка в ведомственных дошкольных учреждениях;
- за ущерб, нанесённый производству;
- за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей;
- за брак; денежные начёты;
- за товары, купленные в кредит;
- подписная плата за периодические издания;
- членские профсоюзные взносы;
- перечисления в банки.

Налог на доходы физических лиц взимается с работников по ставке 13%. В совокупный доход облагаемый налогом, включают все виды доходов как в денежной, так и в натуральной форме. При этом доходы, полученные в натуральной форме, учитывают в составе совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным (рыночным) ценам на дату получения дохода.¹⁹

В совокупный доход не включают: государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности); все виды пенсий, кроме назначаемых и выплачиваемых за счёт средств организаций; суммы, получаемые работниками в возмещение ущерба, который причинён им увечьем или иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей; выходные пособия, выплачиваемые при увольнении, а также все виды денежной компенсации, выплачиваемой высвобождаемым работникам при их увольнении из организации; алименты у граждан, их получающих; выигрыши по облигациям государственных займов и суммы, получаемые в погашение этих облигаций, а также ряд других доходов, указанных в Налоговом Кодексе РФ.

При определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, статьёй 218 НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычеты.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) некоторые виды доходов (пособия по беременности и родам, пособия по безработице; государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством, выходные пособия, единовременная материальная помощь, подарки в пределах норм, алименты и некоторые другие). Заработная плата работников бюджетных учреждений состоит из трех частей: тарифной, выплат компенсационного характера и стимулирующих выплат (п. 1 Положения об установлении систем оплаты труда, утв. Приказом Правительства РФ № 583 от 05.08.2008 г.).

За основу при расчетах берется минимальный размер оплаты труда,

¹⁹ Воробьева Е. Заработная плата в 2016 году. – М.: АйСи Групп, 2016. – С. 709.

Согласно пункту 13 Методических рекомендаций руководители бюджетных учреждений должны определять размеры окладов и ставок заработной платы по следующим параметрам:

- набору исполняемых трудовых функций;
- сложности труда (оценивается путем аттестации или сертификации работ и услуг);
- интенсивности труда;
- результативности труда.

Кроме того, при установлении оклада необходимо учитывать требования к профессиональной квалификации работника (наличие специального образования и профессионального опыта).

Размеры окладов и ставок заработной платы в соответствии со штатным расписанием согласовываются с соответствующим профсоюзом и утверждаются локальным нормативным актом. Руководители бюджетных организаций самостоятельно утверждают размер надбавок и доплат для каждого работника.

Конкретные виды выплат компенсационного характера руководитель учреждения должен устанавливать в соответствии с перечнем видов выплат компенсационного характера в федеральных бюджетных учреждениях, утвержденным приказом Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 № 822.

Данные выплаты предусматриваются за работу:

- с тяжелыми, вредными (опасными) и иными особыми условиями труда;
- в местностях с особыми климатическими условиями. Выплаты устанавливаются в соответствии со статьей 148 Трудового кодекса (п. 10 Методических рекомендаций)3;
- в условиях, отклоняющихся от нормальных (при выполнении работ различной квалификации, совмещении профессий (должностей), сверхурочной работе, работе в ночное время и при выполнении работ в других условиях, отклоняющихся от нормальных);
- со сведениями, составляющими государственную тайну, их

засекречиванием и рассекречиванием, а также за работу с шифрами.

Согласно пункту 15 Методических рекомендаций компенсационные выплаты устанавливаются к окладам работников в виде надбавок и доплат, а также путем применения к заработной плате соответствующих коэффициентов.

Согласно статье 149 ТК РФ, при выполнении работ в условиях, отличающихся от нормальных, коллективным договором в бюджетных учреждениях могут быть установлены доплаты:

- за выполнение работ различной квалификации;
- совмещение профессий (должностей);
- сверхурочную работу;
- работу в ночное время;
- работу в выходные и нерабочие праздничные дни и др.

Размеры и условия компенсационных выплат определяются в пределах фонда оплаты труда и устанавливаются локальными нормативными актами. Об этом говорится в пункте 16 Методических рекомендаций. К выплатам стимулирующего характера относятся выплаты, направленные на стимулирование работника к качественному труду, а также поощрение за выполненную работу. Перечень видов выплат стимулирующего характера в федеральных бюджетных учреждениях и разъяснения о порядке их установления утвержден приказом Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 № 818.

Стимулирующие выплаты в бюджетных учреждениях предусмотрены:

- за качество выполняемых работ;
- интенсивность и высокие результаты работы;
- стаж непрерывной работы, выслугу лет;
- по итогам работы.

Конкретные виды стимулирующих выплат бюджетные учреждения определяют самостоятельно (в пределах фонда оплаты труда) в коллективных договорах и иных локальных нормативных актах. Размеры и условия выплат конкретизируются в трудовых договорах (п. 3 Разъяснения о порядке

установления выплат стимулирующего характера в федеральных бюджетных учреждениях, утвержденного приказом Минздравсоцразвития России от 29.12.2007 № 818). Объем средств на выплату стимулирующих надбавок в государственных учреждениях должен составлять не менее 30% от общих поступлений в фонд оплаты труда. Из заработной платы и других начислений, связанных с оплатой труда работников бюджетных учреждений (включая денежное довольствие военнослужащих), удерживается только НДФЛ.

Помимо НДФЛ с сумм начисленной оплаты труда может производиться и ряд других удержаний, предусмотренных законодательством (ст. 137 ТК РФ). По распоряжению администрации бюджетного учреждения могут производиться следующие удержания:

- возврат сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок;
- погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на хозяйственные нужды, на служебную командировку или на перевод в другую местность, если работник не оспаривает основания и размер удержания;
- удержание за неотработанные дни отпуска при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск;
- возмещение ущерба, причиненного по вине работника учреждению в размере, не превышающем его среднего месячного заработка (ст. 241 ТК РФ);
- суммы, удержанные из заработной платы по поручениям работников в уплату страховых платежей по договорам добровольного страхования путем безналичных расчетов с органами страхования;
- членские профсоюзные взносы при безналичной системе расчетов с профсоюзными организациями;
- суммы по исполнительным листам — алименты на содержание несовершеннолетних детей и по возмещению ущерба, нанесенного учреждению.²⁰

²⁰ Захарьин, В. Удержания из зарплаты в бюджетных учреждениях [электр. источник]. – URL: <http://www.eg-online.ru/article/59506/>. – 01.05.2016.

1.3 Система контроля расчётов по оплате труда

Под начислением заработной платы следует понимать определение на основании первичных документов денежной суммы, причитающейся работнику за выполнение трудовых обязанностей, а также компенсационных и стимулирующих выплат.²¹

Система внутреннего контроля расходов на оплату труда основывается на следующих принципах: принцип ответственности, сбалансированности, своевременного сообщения об отклонениях, интеграции, соответствия контролирующей и контролируемых систем, постоянства, комплексности, согласованности действий и разделения обязанностей, разрешения и одобрения, эффективности, плановости и внезапности, гибкости, системности и непрерывности, законности, экономичности, объективности, научности, гласности и массовости.²²

Система внутреннего контроля расходов на оплату труда организации должна включать:

- 1) контроль достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;
- 2) проверку соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;
- 3) оценку системы организации аналитического и синтетического учета;
- 4) проверку правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда;
- 5) контроль расходов по социальному страхованию и обеспечению;
- 6) анализ эффективности расходов на персонал.²³

Затраты на оплату труда являются одними из наиболее значимых статей расходов любого экономического субъекта. Однако в системе нормативного обеспечения учета и анализа хозяйственной деятельности хозяйствующих

²¹ Бдайчиева Л.Ж. Бухгалтерский учёт. – М.: Юрайт, 2012. – С. 31.

²² Парамонова Л.А. Система регулятивов и правоустанавливающих документов функционирования внутреннего контроля экономического субъекта // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. - 2012. - № 5 (25). – С. 106.

²³ Кек-Мандажиева З.В. Учёт и внутренний контроль расчётов по оплате труда в организации // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – №42. – С. 91.

субъектов вопросы оплаты труда, организации и аттестации рабочих мест, повышения квалификации работников и охраны труда недостаточно отражены. Учет затрат на персонал является одним из наиболее сложных компонентов при формировании себестоимости. Структура этих затрат, методы оценки, принципы их распределения по объектам калькулирования не регулируются едиными требованиями федерального законодательства, а полностью зависят от организационно-технических условий каждой организации.

По мнению В.В. Кузнецовой, контрольные процедуры, проводимые в рамках исследования системы оплаты труда следующие:

1) планирование проверки: носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда (ФОТ) и выплат социального характера;

2) проведение проверки: включает проверку соблюдения действующего законодательства о труде, правильность начисления заработной платы и удержаний из нее, документальное оформление и отражение в учете всех видов расчетов между предприятием и работниками. При этом выполняются следующие процедуры: оценивается система внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда; подтверждается достоверность производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете; устанавливается законность и полнота удержаний из заработной платы и других выплат сотрудникам в пользу организации, бюджета, Пенсионного фонда РФ, других юридических и физических лиц; проверяется организация аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда и взаимосвязь аналитического и синтетического учета; контролируется соблюдение организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда.

Источниками информации служат: документы по зачислению,

увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность. В качестве первичных документов используются унифицированные формы первичной документации.²⁴

3) формирование заключения: на этом этапе обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения регистрируют в рабочей документации и выражают свое мнение в заключении. Все выводы проверяющий обосновывает данными проверяемых первичных документов и учетных регистров, результатами производимых контрольных арифметических расчетов. А так же предлагает меры усовершенствования учета.

Система контроля заработной платы базируется на следующем информационном обеспечении (таблица 2).²⁵

Таблица 2 – Информационное обеспечение системы контроля расчётов по оплате труда

Вид документа	Назначение и содержание
1	2
Документы о приеме на работу сотрудников	На предмет соответствия их действующему законодательству: – реквизиты – соответствие условий договоров ТК РФ
Документы, регламентирующие непосредственно трудовую деятельность	– должностные инструкции – штатное расписание – приказы по кадрам
Договоры гражданско-правового характера	– договоры подряда – договоры возмездного оказания услуг и другие Устанавливается: – правильность оформления; – экономическая целесообразность; – реальность полученных результатов; – правильность расчётов
Табели учёта рабочего времени	– проверка количества отработанных рабочих дней; – проверка документов по невыходу
Расчётные ведомости по заработной плате	– проверка на предмет соответствия зарплаты договорам; – проверка правильности расчётов

²⁴ Юдинцева Л.А. Определение объектов проверки в рамках риск-ориентированного подхода в аудите // Аудитор. – 2014. – №5. – С. 62.

²⁵ Шенгурова В.П. Особенности проведения аудита расчётов по оплате труда на предприятии сферы услуг // Вестник Волжского университета им. В.Н.Татищева. – 2013. – №4. – С. 35.

1	2
Платёжные ведомости по заработной плате	– проверка оформления ведомости; – наличие расходных кассовых ордеров на получение наличных; – росписи в получении денежных средств
Кассовые документы	– проверка по суммам, выданным в подотчёт
Лицевые счета, налоговые карточки, индивидуальные карточки	– проверка на предмет правильности начисления и выплаты

Исходя из уровней управления система контроля заработной платы в организации может быть представлена следующим образом (рисунок 1).

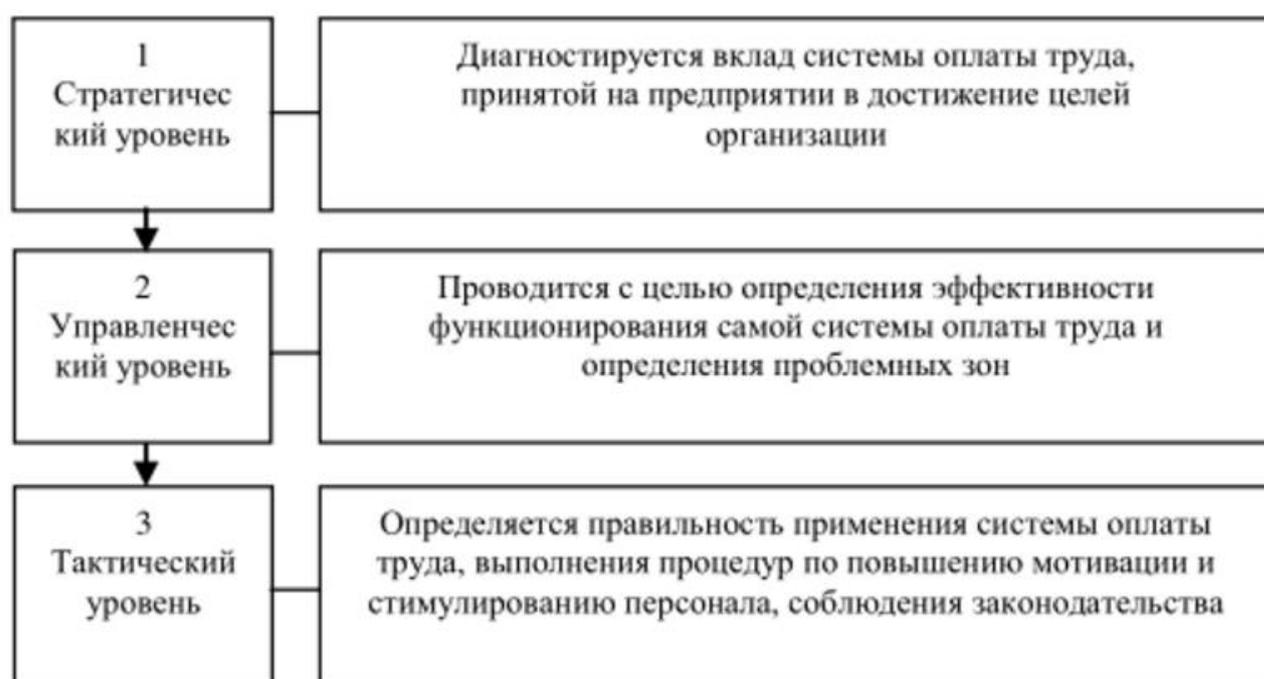


Рисунок 1 – Система контроля заработной платы в организации по уровням управления²⁶

Контрольные процедуры затрат на оплату труда представлены в таблице 3.

На каждом уровне управления решаются свои вопросы контроля заработной платы. Действенная система контроля заработной платы позволяет формировать базу для соответствующих управленческих решений, нацеленных на повышение эффективности деятельности организации по данному

²⁶ Марченкова И.Н. Аудит расчётов с персоналом по оплате труда // Территория науки. – 2015. – №3. – С. 127.

направлению.

Таблица 3 – Контрольные процедуры затрат на оплату труда

Перечень аудиторских процедур	Проверяемые документы
1	2
1 Проверка соблюдения положений законодательства о труде	
1.1 Проверка правильности оформления работников (прием и увольнение)	Приказы, контракты, трудовые договора, личные карточки
1.2 Проверка правильности применения тарифных ставок при повременной оплате и норм и расценок при сдельной оплате	Тарификационный список, штатное расписание, наряды, алгоритмы расчетов, т.к. расчеты ведутся с помощью ПК, Правила внутреннего трудового распорядка
1.3 Проверка учета рабочего времени, соблюдение установленного режима работы	Табеля учета расчетов рабочего времени (ф. №Т-12), личные карточки (ф. №Т-2)
2 Аудит системы начислений заработной платы	
2.1 Проверка обоснованности начислений заработной платы	Положение по оплате труда, трудовые договора, личные карточки, расчетно – платежные ведомости, табели учета рабочего времени, штатное расписание
2.2 Проверка обоснованности и правильности начисления дополнительных выплат	Приказы по личному составу, лицевые счета, больничные листы
2.3 Проверка правильности расчета среднего заработка для различных целей	Базу для расчета среднего заработка, т.к. расчет ведется при помощи ПК, расчетно–платежные ведомости, табели учета рабочего времени
3 Аудит обоснованности применения льгот и удержаний из заработной платы	
3.1 Проверка правомерности применения вычетов и льгот для исчисления налога на доходы физ.лиц	Документы, предоставленные сотрудником на использование налоговых социальных вычетов, ф. 2-НДФЛ, 1-НДФЛ
3.2 Проверка правильности удержаний по исполнительным листам	Наличие исполнительных листов, регистратор листов, правильность расчета листов в вкладном деле к исполнительному листу, облагаемую базу для удержания, лицевые счета
3.3 Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц	Форма 2-НДФЛ, налоговая карточка 1-НДФЛ, облагаемую базу (какие виды начислений входят в облагаемую базу НДФЛ)
3.4 Проверка правильности удержания подотчетных сумм	Авансовые отчеты и первичные документы к ним, кассовые документы (ПКО и РКО)
3.5 Проверка депонированных сумм по заработной плате	Книга аналитического учета депонированной заработной платы, касса
4 Проверка ведения аналитического учета по работающим и сводных расчетов по оплате труда	
4.1 Проверка ведения аналитического учета расчетов по физическим лицам, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе по всем видам оплат	Лицевые счета, расчетно-платежные документы, налоговая карточка с совокупным годовым доходом на каждого сотрудника

1	2
4.2 Проверка правильности отражения оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета	Главная книга, журналы-ордера, карточка счета, оборотно – сальдовые ведомости, своды проводок и своды начислений и удержаний по заработной плате
5 Аудит расчетов по начислению налогов и платежей во внебюджетные фонды	
5.1 Проверка правильности расчетов по начислению налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды	Индивидуальные карточки, налоговые ставки, облагаемая база, Главная книга, своды проводок

Проведённое в главе 1 исследование позволяет сделать следующие обобщающие выводы:

1) оплата труда представляет собой, с одной стороны, выплаты работнику, осуществляемые на основании его трудового вклада, и компенсирующие ему те или иные затраты, а с другой – систему отношений, связанных с осуществлением работодателем выплат в пользу работника в соответствии с нормативными правовыми актами и другими документами;

2) заработная плата начисления, исходя из установленной на предприятии системы оплаты труда, тарифах, значениях фактически отработанного времени и других параметрах. При этом, из суммы заработанных работником средств могут осуществляться удержания, суть которых – компенсация тех или иных действий работника;

3) система контроля расчётов по оплате труда ориентирована на повышение эффективности деятельности предприятия в целом, и содержит стратегический, тактический и оперативный уровни, на каждом из которых решаются свои специфические задачи управления. Необходимость данной системы обуславливается ростом значимости затрат на оплату труда в структуре общего объёма расходов на современных предприятиях.

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ГАУЗ АО «ИВАНОВСКАЯ БОЛЬНИЦА»

2.1 Организационная характеристика ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Государственное автономное учреждение здравоохранения Амурской области «Ивановская больница» (ГАУЗ АО Ивановская больница) создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», распоряжением Правительства Амурской области от 11.06.2014 № 138-р «О создании государственного автономного учреждения здравоохранения Амурской области путем изменения типа государственного бюджетного учреждения здравоохранения Амурской области «Ивановская больница» и является правопреемником государственного бюджетного учреждения здравоохранения Амурской области «Ивановская больница» в части прав и обязанностей, установленных действующим законодательством.

Учреждение находится в ведомственном подчинении министерства здравоохранения Амурской области, осуществляющего исполнительно-распорядительную деятельность в отдельных отраслях и сферах государственного управления, который осуществляет функции и полномочия его учредителя. Собственником имущества Учреждения является Амурская область. Функции и полномочия собственника имущества Учреждения, а также отдельные функции и полномочия учредителя в соответствии с областным законодательством и Уставом учреждения осуществляет министерство имущественных отношений Амурской области.

Место нахождения Учреждения: 676930, Российская Федерация, Амурская область, Ивановский район, с. Ивановка, пер. Больничный, 3.

Учреждение создано для достижения следующих целей: оказание населению специализированной наркологической помощи и реабилитации наркологических больных и осуществляет следующие основные виды

деятельности:

- деятельность в области здравоохранения;
- деятельность лечебных учреждений;
- деятельность больничных учреждений широкого профиля и специализированных;
- деятельность учреждений скорой медицинской помощи;
- врачебная практика;
- деятельность медицинских лабораторий;
- деятельность среднего медицинского персонала;
- предоставление социальных услуг с обеспечением проживания;
- стоматологическая практика;
- прочая деятельность по охране здоровья населения.

Государственное задание для Учреждения формируется и утверждается Министерством здравоохранения Амурской области в порядке, определенном Правительством Амурской области, в соответствии с видами деятельности, отнесенными к основной деятельности. Учреждение осуществляет в соответствии с государственным заданием и (или) обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг. Учреждение не вправе отказаться от выполнения государственного задания. Финансовое обеспечение выполнения государственного задания Учреждением осуществляется в виде субсидий из областного бюджета.

Финансовое обеспечение выполнения государственного задания осуществляется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за Учреждением Уполномоченным органом или приобретенных Учреждением за счет средств, выделенных ему Министерством здравоохранения Амурской области на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки, с учетом мероприятий, направленных на

развитие Учреждения, перечень которых определяется данным министерством.

Организационная структура больницы представлена на рисунке 2.

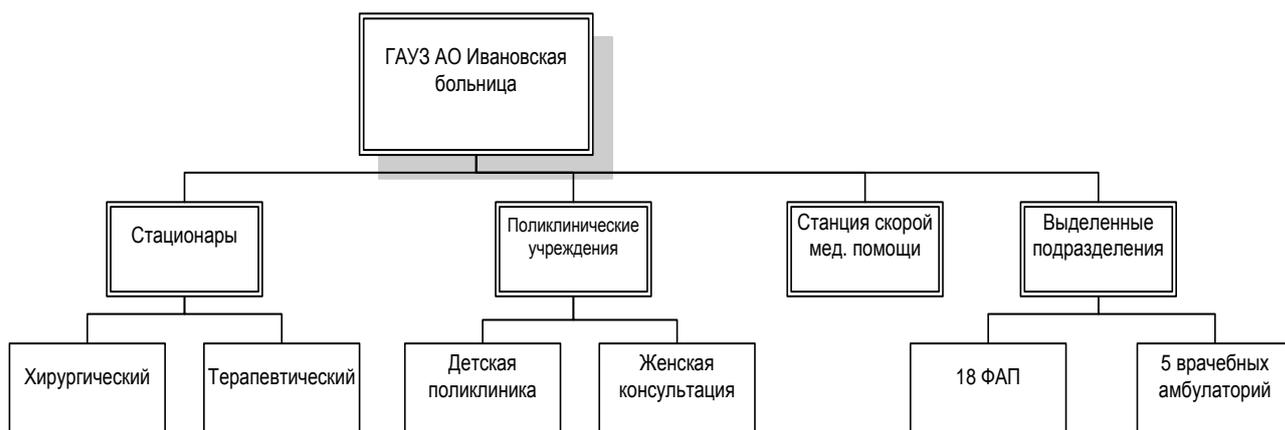


Рисунок 2 – Организационная структура ГАУЗ АО Ивановская больница

Основные текущие направления деятельности ГАУЗ АО Ивановская больница:

1) реализация Положений об организации оказания первичной медико-санитарной помощи, скорой медицинской помощи и помощи женщинам в соответствии с требованиями Федерального закона № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления»;

2) лекарственное и медицинское обеспечение граждан, имеющих право на получение набора социальных услуг в соответствии с Федеральным законом № 122 ФЗ от 22.08.2004 г. и приказом МЗСР РФ от 22.11.2004 г. № 255;

3) выполнение действующих областных целевых программ здравоохранения за счет всех источников финансирования;

4) реализация приоритетного национального проекта в сфере здравоохранения «Здоровье»;

5) реализация мероприятий, направленных на совершенствование организации медицинской помощи пострадавшим при дорожно-транспортных происшествиях;

6) повышение квалификации медицинского персонала;

7) внедрение в практику высокотехнологичных видов медицинской

помощи;

8) приближение первичной медико-санитарной помощи к населению.

ГАУЗ АО Ивановская больница оказывает платные медицинские и иные услуги в соответствии с Положением о порядке предоставления медицинских и иных платных услуг. ГАУЗ АО Ивановская больница владеет, пользуется и распоряжается закрепленным за ней на праве оперативного управления краевым имуществом в соответствии с целями своей деятельности, зданиями собственника и назначением имущества.

2.2 Экономические показатели деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Основные экономические показатели деятельности ГАУЗ АО Ивановская больница представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Основные экономические показатели деятельности ГАУЗ АО Ивановская больница

Показатель	Значение показателя по годам			Абсолютные изменения		Темп роста, процентов	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
Доходы, тыс. руб.	204707	212123	209959	7416	-2164	103,6	99,0
Расходы, тыс. руб.	205680	209932	210274	4252	342	102,1	100,2
Операционный результат, тыс. руб.	-973	2191	-315	3164	-2506	–	–
Размер активов, тыс. руб.	193725	165960	147238	-27765	-18722	85,7	88,7
Размер основных средств, тыс. руб.	34664	52995	37784	18331	-15211	152,9	71,3
Средняя численность персонала, чел.	517	430	444	-87	14	83,2	103,3
в том числе врачей	88	85	87	-3	2	96,6	102,4
Кол-во посещений	16584	17965	18843	1381	878	108,2	104,9

Анализ представленных в таблице данных позволяет сделать вывод о том,

что наблюдается неустойчивая динамика объёма доходов учреждения. Так, если в 2014 году наблюдался рост данного показателя на 7416 тыс. руб. или на 3,6 %, то по итогам 2015 года он сократился на 2164 тыс. руб. или на 2164 тыс. руб., что составило 1 % к уровню предыдущего года.

По расходам учреждения фиксируется рост объёмов. Так, если в 2013 году они составляли 205,7 млн. руб., то в 2013 году их объём увеличился на 4252 тыс. руб., а рост уровня составил 2,1 %. В 2014 году фиксируется небольшое увеличение – на 0,2 % или на 342 тыс. руб.

Операционный результат ГАУЗ АО «Ивановская больница» значительно изменяется по времени, знаку и уровню. Так, если в 2013 году он был отрицательным, и составлял – 973 тыс. руб., то в 2014 году он стал положительным в размере 2191 тыс. руб., после чего, в 2015 году, вновь фиксируется отрицательный операционный результат в размере – 315 тыс. руб., что обуславливается превышением затрат учреждения на предоставление медицинских услуг над его доходами.

Размер активов учреждения в рассматриваемом периоде имеет тенденцию к снижению. Так, составляя на начало периода 193,7 млн. руб., в 2014 году они снизились до 166,0 млн. руб. или на 27,8 млн. руб., что относительно уровня предыдущего года составило 14,3 %. В 2015 году снижение продолжилось, и составило 18,7 млн. руб. или на 11,3 %. При этом, объём основных средств учреждения имеет разнонаправленную динамику. Так, если в начале периода их объём составлял 34,7 млн. руб., то в 2014 году они увеличились до 53 млн. руб. или на 18,3 млн. руб., показав рост на 52,9 %. В 2015 году рост сменился снижением, в результате чего размер основных средств учреждения снизился с 53,0 до 37,8 млн. руб. или на 15,2 млн. руб., что составило – 28,7 % от уровня предыдущего года. В учреждении наблюдается различная динамика численности персонала. Так, в начале периода его численность составляла 517 чел., а в 2014 году она снизилась до 430 чел., или на 87 чел., показав снижение на 16,8 %. В 2015 году снижение сменилось увеличением численности на 14 чел. – до 444 чел., или на 3,3 %, что свидетельствует о некоторой стабилизации

объёмов персонала в учреждении. Численность врачей в учреждении была относительно стабильна, и составляла от 85 до 88 чел. в периоде.

Количество посещений в ГАУЗ АО «Ивановская больница» как интегральный показатель её деятельности имел тенденцию к росту. Так, в 2014 году наблюдалось увеличение данного показателя на 1381 ед. или на 8,2 %, прежде всего, за счёт централизации в больнице всех обращений пациентов и передаче ведомственных медицинских учреждений по управлению данным учреждением. В 2015 году рост объёмов посещений продолжился и составил 878 ед. или на 4,9 %, что свидетельствует о развитии организации, а следовательно, об отсутствии у неё текущих органических ограничений на рост объёмов предоставления услуг.

Анализ динамики показателей объёма доходов и расходов ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Динамика показателей объёма доходов и расходов ГАУЗ АО «Ивановская больница» в 2013-2015 гг.

Показатель	Значение показателя по годам			Темп роста, процентов	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
Доходы					
Собственные доходы	17648	14396	17808	81,6	123,7
Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	5769	7419	4365	128,6	58,8
Доходы по ОМС	174826	181066	186073	103,6	102,8
Доходы от субсидий на иные цели	6464	9242	1713	143,0	18,5
Итого доходов	204707	212123	209959	103,6	99,0
Расходы					
Собственные расходы	17648	14517	16858	82,3	116,1
Расходы на выполнение государственного (муниципального) задания	5769	7428	4365	128,8	58,8
Расходы по ОМС	175799	178745	187338	101,7	104,8
Расходы от субсидий на иные цели	6464	9242	1713	143,0	18,5
Итого расходов	205680	209932	210274	102,1	100,2
Операционный результат					
По собственной деятельности	0	-121	950	–	–
По субсидиям на выполнение государственного задания	0	-9	0	–	0,0
По ОМС	-973	2321	-1265	–	–
По субсидиям на иные цели	0	0	0	–	–
Итого	-973	2191	-315	–	–

Анализ представленных в таблице 2 данных позволяет сделать вывод о том, что в качестве источников средств на ведение деятельности в ГАУЗ АО «Ивановская больница» выступают как собственные доходы учреждения, так и субсидии по двум направлениям (на государственное и муниципальное задание, а также на иные цели), а также доходы, получаемые от страховых организаций в рамках обязательного медицинского страхования. При этом, объёмы собственных доходов учреждения в периоде относительно нестабильны. Так, если в 2013 году их объём составлял 17,6 млн. руб., то в 2014 году они снизились на 18,4 %, а в 2015 году наблюдается их увеличение на 23,7 % – до 17,8 млн. руб.

Субсидии на выполнение государственного (муниципального) заказа существенно меньше собственных доходов учреждения, и составили в периоде от 5,8 млн. руб. в начале до 4,4 млн. руб. – в конце, показав в 2014 году максимальный объём в размере 7,4 млн. руб. При этом, если в 2014 году рост объёмов данных субсидий составлял 28,6 %, то в 2015 году их размер сократился сразу на 41,2 %.

Доходы по обязательному медицинскому страхованию (ОМС) были наиболее значимыми по объёмам в составе доходов. При этом, наблюдался процесс их постоянного роста. Так, если в 2014 году они увеличились на 3,6 %, то в 2015 году их рост составил 2,8 %. В целом за период объёмы доходов по данному направлению увеличились с 174,8 до 186 млн. руб. или на 11,2 млн. руб.

Доходы от субсидий на иные цели были нестабильны по объёму. Так, если в начале анализируемого периода их объём составил 6,5 млн. руб., то в 2014 году он увеличился на 43 % и составил 9,2 млн. руб., а в 2015 году фиксируется снижение данного показателя более чем в 5 раз – до 1,7 млн. руб. или на 81,5 %.

В целом, объёмы доходов учреждения имеют смешанную динамику. Так, в 2014 году данный показатель увеличился на 3,6 %, а собственно доходы выросли с 204,7 до 212,1 млн. руб. В 2015 году наблюдается небольшое

снижение объёма доходов на 1 % – до 210,0 млн. руб.

Динамика расходов по тем же статьям в значительной степени совпадает с динамикой объёмов доходов. При этом, собственные расходы учреждения в периоде после снижения на 17,7 % в 2014 году, в 2015 году увеличились на 16,1 %. В результате этого, если в 2013 году они составляли 17,6 млн. руб., то к концу периода – 16,9 млн. руб., показав локальный минимум в 2014 году в размере 14,5 млн. руб.

Расходы на выполнение государственного (муниципального) задания, показав в 2014 году рост на 28,8 %, в 2015 году снизились на 41,2 %. В результате этого, расходы по данному направлению в периоде колебались от 4,4 до 7,4 млн. руб.

Расходы по ОМС были наибольшей статьёй в составе расходов. Их объёмы в рассматриваемом периоде имели тенденцию к росту. Так, в 2014 году рост данных расходов составил 1,7 %, а сами расходы увеличились с 175,8 до 178,7 млн. руб., а в 2015 году рост составил 4,8 %, а сами расходы выросли до 187,3 млн. руб.

Расходы от субсидий на иные цели были нестабильны в периоде и колебались от 1,7 млн. руб. в 2014 году до 9,2 млн. руб. в 2015 г.

В целом, расходы учреждения в периоде увеличивались. Так, если в 2014 году их рост составил 2,1 %, то по итогам 2015 года – 0,2 %. При этом, если на начало периода данные расходы составляли 205,7 млн. руб., то в 2015 году – 210,3 млн. руб.

Операционный результат от деятельности учреждения по собственной деятельности, нулевой в 2013 году, в 2014 году отрицательный, то есть расходы превышают доходы на 121 тыс. руб. В 2015 году наблюдается обратная ситуация – положительный операционный результат в размере 950 тыс. руб. Размер операционного результата по субсидиям на выполнение государственного задания очень невелика, и составляет от нуля в 2013 и 2015 гг., до – 9 тыс. руб. по итогам 2014 года. По ОМС операционный результат наибольший по размерам. Его особенностью также является то, что если в 2013

и 2015 гг. данный результат отрицательный в размере 973 и 1265 тыс. руб. соответственно, то по итогам 2014 года он был положительным в размере 2321 тыс. руб. По субсидиям на иные цели операционный результат нулевой во всём периоде исследования. В целом, размер операционного результата учреждения в рассматриваемом периоде повторял динамику операционного результата по ОМС. Если в 2013 и 2015 гг. данный результат был отрицательным и составлял 973 и 315 тыс. руб. соответственно, то в 2014 году его размер был положительным и составил 2191 тыс. руб.

Структура доходов и расходов учреждения по направлениям представлена в таблице 6.

Анализ представленных в таблице данных позволяет сделать вывод о том, что в составе доходов определяющей является доля доходов от ОМС. Если в 2013-2014 гг. данная доля была стабильной и составляла 85,4 %, то по итогам 2015 года фиксируется её увеличение на 3,3 % – до 88,6 %. Доли прочих видов доходов существенно меньше. Крупнейшей среди них является доля собственных доходов. В периоде исследования она составляла от 6,8 % до 8,6 %.

Таблица 6 – Структура доходов и расходов ГАУЗ АО «Ивановская больница» в 2013-2015 гг.

Показатель	Значение показателя по годам, проценты			Изменение, процентов	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
Доходы					
Собственные доходы	8,6	6,8	8,5	-1,8	1,7
Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	2,8	3,5	2,1	0,7	-1,4
Доходы по ОМС	85,4	85,4	88,6	0,0	3,3
Доходы от субсидий на иные цели	3,2	4,4	0,8	1,2	-3,5
Итого доходов	100,0	100,0	100,0	0,0	0,0
Расходы					
Собственные расходы	8,6	6,9	8,0	-1,7	1,1%
Расходы на выполнение государственного (муниципального) задания	2,8	3,5	2,1	0,7	-1,5%
Расходы по ОМС	85,5	85,1	89,1	-0,3	3,9%
Расходы от субсидий на иные цели	3,1	4,4	0,8	1,3	-3,6%
Итого расходов	100,0	100,0	100,0	0,0	0,0%

Существенна также доля доходов, получаемых в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания. Её минимальное значение в периоде составило 2,1 %, а максимальное – 3,5 %. Доля доходов от субсидий на иные цели в периоде существенно снизилась. Если на начало периода она составляла 3,2 %, то в конце периода – 0,8 %.

Также как и в доходах, доля ОМС в расходах ГАУЗ АО «Ивановская больница» была определяющей. Если в 2013-2014 гг. она колебалась в пределах от 85,1 % до 85,5 %, то по итогам 2015 г. заметен её рост до 89,1 %. Второй по значимости является доля расходов по собственной деятельности учреждения. Данная доля составила в периоде от 6,9 % до 8,6 %. Доли других направлений расходования средств существенно меньше. Так, по расходам на выполнение государственного (муниципального) задания доля расходов составила от 2,1 % до 3,5 % в периоде а по расходам по субсидиям на иные цели – от 0,8 % до 4,4 %.

На основании проведённого в пункте 2.2 исследования возможно сделать следующие выводы:

1) ГАУЗ АО «Ивановская больница» является учреждением, которое осуществляет свою деятельность на основании финансирования, получаемого из нескольких источников – собственной коммерческой деятельности, субсидий по государственному заданию и на прочие цели, а также в рамках ОМС;

2) основным источником доходов и направлением расходов учреждения является ОМС, доля которого составляет почти 90 %. Доля коммерческой составляющей в деятельности учреждения составляет 6-8 %, остальное приходится на выполнение государственного (муниципального) задания.

2.3 Организация бухгалтерского учета в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Рассмотрим организационную структуру службы бухгалтерского учёта учреждения (рисунок 3).

Службу бухгалтерского учёта в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

возглавляет главный бухгалтер. Главный бухгалтер ГАУЗ АО «Ивановская больница» реализует в своей деятельности следующие функции:

– осуществляет организацию бухучета, его взаимодействие с данными финансово-аналитического и планового отделов;

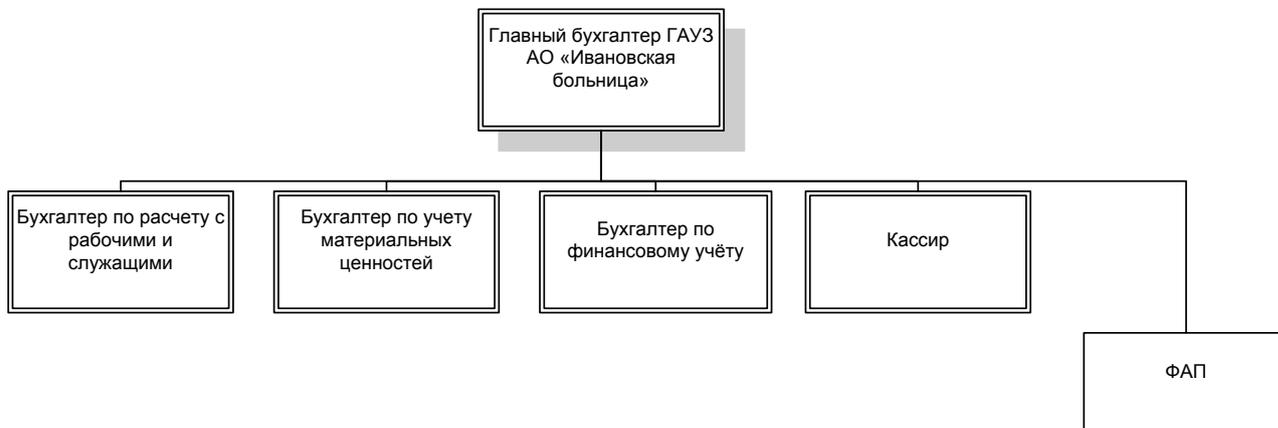


Рисунок 3 – Организационная структура службы бухгалтерского учёта в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

– обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности в ГАУЗ АО «Ивановская больница» и в его подразделениях на основе максимальной централизации учетно-вычислительных работ;

– организует учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, поступающих основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ (услуг), результатов хозяйственно-финансовой деятельности учреждения, а также финансовых, расчетных и кредитных операций;

– участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница» по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, устранения потерь и непроизводительных затрат.

– принимает меры по накоплению финансовых средств для обеспечения финансовой устойчивости ГАУЗ АО «Ивановская больница»;

– ведет работу по обеспечению строгого соблюдения штатной, финансовой и кассовой дисциплины, смет административно-хозяйственных и других расходов, законности списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь, сохранности бухгалтерских документов, оформления и сдачи их в установленном порядке в архив.

– участвует в разработке и внедрении рациональной плановой и учетной документации, прогрессивных форм и методов ведения бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники, а также ряд других.

Бухгалтер по расчётам с рабочими и служащими реализует следующие основные функции:

– осуществляет прием, анализ и контроль табелей учета рабочего времени и подготавливает их к счетной обработке;

– принимает и контролирует правильность оформления листков о временной нетрудоспособности, справок по уходу за больными и других документов, подтверждающих право на отсутствие работника на работе подготавливает их к счетной обработке, а также для составления установленной бухгалтерской отчетности;

– производит начисления зарплаты работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница», осуществляет контроль за расходованием фонда оплаты труда;

– осуществляет регистрацию бухгалтерских проводок и их разноску;

– производит начисления и перечисления страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, заработных плат рабочих и служащих, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников ГАУЗ АО «Ивановская больница»;

– подготавливает периодическую отчетность взносам во внебюджетные фонды в установленные сроки, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

- ведет на основе ведомостей выплату зарплаты работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница»;
- осуществляет контроль за соблюдением кассовой дисциплины, расчетами с подотчетными лицами;
- подготавливает данные для составления баланса и оперативных сводных отчетов о доходах и расходах денежных средств;
- участвует в разработке и внедрении рациональной плановой и учетной документации, прогрессивных форм и методов ведения бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники и информационных технологий;
- оказывает методическую помощь работникам подразделений ГАУЗ АО «Ивановская больница» по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.

Бухгалтер по учёту материальных ценностей в ГАУЗ АО «Ивановская больница» реализует следующие функции:

- а) в сроки, установленные графиком документооборота, принимает от материально ответственных лиц первичные документы, отчеты о движении продуктов и материалов, горюче-смазочных материалов.
- б) при приемке первичных документов и отчетов проверяет:
 - правильность их оформления;
 - достоверность и законность совершенных хозяйственных операций;
 - правильность подсчета итогов;
 - наличие приложенных к отчетам оправдательных документов;
 - соответствие остатков материальных ценностей на начало и конец отчетного месяца;
 - правильность применения цен на поступившие и списанные в расход товарно-материальные ценности.
- в) составляет по мере обработки документов:
 - сальдовые ведомости;
 - ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары;

г) проводит контрольные проверки наличия ценностей на складах у материально ответственных лиц.

д) участвует в проведении плановых и внеплановых инвентаризаций.

е) инструктирует материально ответственных лиц по вопросам ведения складского учета и составления отчетов.

ж) участвует в составлении промежуточных и годовых отчетов.

Бухгалтер по ведению финансового учёта в ГАУЗ АО «Ивановская больница» реализует следующие функции:

- выполняет работу по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализацию продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности, расчетов с поставщиками и заказчиками, а также за предоставленные услуги и т.п.);

- участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов;

- осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке;

- отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств;

- составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), выявляет источники образования потерь и непроизводительных затрат, подготавливает предложения по их предупреждению;

- производит начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в банковские учреждения, средств на финансирование капитальных вложений, заработной платы рабочих и служащих, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников организации;

– обеспечивает руководителей, кредиторов, инвесторов, аудиторов и других пользователей бухгалтерской отчетности сопоставимой и достоверной бухгалтерской информацией по соответствующим направлениям (участкам) учета;

– разрабатывает рабочий план счетов, формы первичных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, участвует в определении содержания основных приемов и методов ведения учета и технологии обработки бухгалтерской информации;

– подготавливает данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

– выполняет работы по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, вносит изменения в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных;

– участвует в формулировании экономической постановки задач либо отдельных их этапов, решаемых с помощью вычислительной техники, определяет возможность использования готовых проектов, алгоритмов, пакетов прикладных программ, позволяющих создавать экономически обоснованные системы обработки экономической информации.

Функции кассира ГАУЗ АО «Ивановская больница»:

– осуществление операций с денежными средствами и ценными бумагами;

– ведение кассовой книги;

– составление кассовой отчетности.

Особенностью функционирования системы бухгалтерского учёта в ГАУЗ АО «Ивановская больница» является то, что главный бухгалтер учреждения также выступает организатором первичного учёта операций, ведущихся в

фельдшерско-акушерских пунктах (ФАП) учреждения, так как собственные бухгалтерские работники в них отсутствуют.

Учётная политика ГАУЗ АО «Ивановская больница» на 2015 г. утверждена Приказом № 381 от 31.12.2014 г. Согласно учётной политике учреждения, в качестве основного документа, регламентирующего порядок учёта выступает Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 года № 174н (в ред. от 31.12.2015 г. №227н)_ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению».

Согласно п. 3 Учётной политики ГАУЗ АО «Ивановская больница», отражение фактов хозяйственной деятельности производится с использованием принципа временной определенности, который подразумевает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (принцип начисления).

Согласно п. 4 Учётной политики ГАУЗ АО «Ивановская больница», бухгалтерский учет в 2015 году ведётся с применением Планов счетов бухгалтерского учета автономных учреждений, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 года № 183н (в ред. от 31.12.2015 г. № 228н) и в соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 года № 157н (в ред. от 01.03.2016 г. № 16н) «Об утверждении единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

Бухгалтерский учет в ГАУЗ АО «Ивановская больница» ведётся с использованием следующих программ:

– «1С Зарплата и кадры» на участке по начислению и учету заработной платы, налогов;

- «1С Бухгалтерия» на участке по учету организации питания;
- «1С: Бухгалтерия» версии 8.3 на прочих участках введения бухгалтерского учета.

Согласно п. 6 учётной политики ГАУЗ АО «Ивановская больница» аналитические и синтетические регистры бухгалтерского учета оформляются автоматизировано и распечатываются не позднее 5 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Среди прочих основных особенности учётной политики ГАУЗ АО «Ивановская больница» возможно выделить такие, как:

1) для формирования информации в денежном выражении о наличии материальных запасов и хозяйственных операций, осуществляемых с ними, применяются следующие группы счетов:

- 010520000 «Материальные запасы – особо ценное движимое имущество учреждения»;
- 010530000 «Материальные запасы – иное движимое имущество учреждения».

Продукты питания приходуются согласно накладным. Списание продуктов питания производится на основании меню-требования (форма №299) по средней цене. Учет продуктов питания ведется в программе «1С Бухгалтерия» и «1С:Бухгалтерия 8» в количественном и суммовом выражении.

Бухгалтерия ГАУЗ АО «Ивановская больница» ведет количественно-суммовой учет ГСМ и специальных жидкостей. Учет бензина ведется в сотых долях. Бензин списывается на основании данных путевых листов. Нормы списания устанавливаются на основании Распоряжения Минтранса РФ от 14.03.2008 г. № АМ-23-р (в ред. от 14.07. 2015 г. № НА-80-р) «О введении в действие методических рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте». Согласно Нормам расхода топлива и смазочных материалов учреждения применяют надбавки, увеличивающие норматив расхода топлива, с учетом следующих обстоятельств:

- времени года. По приказу учреждения норма расхода топлива и

смазочных средств, в зимнее время увеличивается на 12 %;

– для автомобилей, находящихся в эксплуатации более 5 лет с общим пробегом более 100 тыс.км. По приказу учреждения норма расхода топлива и смазочных средств увеличивается на 5 %.

Для учета мягкого инвентаря применяется Книга учета материальных ценностей (ф. 0504042, утв. приказом Минфина России от 15.12.2010 № 173н), которую ведут материально-ответственные лица. Учитывается мягкий инвентарь по наименованиям, сортам и количеству – для каждого наименования объекта учета используется отдельная страница.

Выбытие мягкого инвентаря оформляется Актом о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143, утв. Приказом Минфина России от 15.12.2010 № 173н, в ред. от 31.12.2015 г.). Акт составляется комиссией, назначенной приказом руководителя учреждения, и оформляется в двух экземплярах: первый экземпляр сдается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

2) инвентарные объекты основных средств принимаются к учету согласно требованиям Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94, утвержденного постановлением Госстандарта Российской Федерации от 26.12.1994 г. № 359;

Первоначальная стоимость введенных в эксплуатацию объектов движимого имущества, являющихся основными средствами стоимостью до 3000 рублей включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, списывается с балансового учета с одновременным отражением объектов на забалансовом счете.

Реализация имущества, принадлежащего учреждению на праве оперативного управления, отражается в учете с использованием счета 0 401 10 172 «Доходы от операций с активами» (п. 12 Инструкции № 174н, п. 12 Инструкции № 183н).

Отражение в бухгалтерском учете выбытия объекта основных средств до утверждения в установленном порядке решения о списании (выбытии) объекта

основного средства и реализация мероприятий, предусмотренных Актом о списании, не допускается.

3) при определении категории имущества ГАУЗ АО «Ивановская больница» руководствуется Постановлением Правительства РФ от 26.07.2010 № 538 «О порядке отнесения имущества автономного бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества» и Перечнями соответствующих органов государственной власти (органов местного самоуправления);

При определении перечней особо ценного движимого имущества автономных учреждений подлежат включению в состав такого имущества:

а) движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает 50 тыс. руб.,

б) иное движимое имущество, без которого осуществление автономным учреждением предусмотренных его уставом основных видов деятельности будет затруднено и (или) которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества.

ГАУЗ АО «Ивановская больница» не вправе распоряжаться без согласия собственника недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним собственником или приобретенными за счет средств, выделенных ему собственником. (п. 2 ст. 298 ГК РФ, ч. 3 ст. 3 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ, в ред. № 406-ФЗ от 29.12.2015 г.).

4) сумма недостачи, хищения или иного ущерба может быть взыскана с виновного лица. Порядок взыскания ущерба определен ст. 248 ТК РФ, согласно которой взыскание суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, определяемого в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 «Об особенностях порядка исчисления среднего заработка» (в ред. от 15.10.2014 № 1054), производится по распоряжению работодателя. При этом распоряжение должно быть издано в течение одного месяца со дня окончательного установления работодателем

размера причиненного работником ущерба;

5) земельные участки, закрепленные за ГАУЗ АО «Ивановская больница» на праве постоянного (бессрочного) пользования, учитываются на счете 1.103.11.000 «Земля – недвижимое имущество учреждения». Основание для постановки на учет – свидетельство, подтверждающее право пользования земельным участком. Учет ведется по кадастровой стоимости, согласно пп. 71 и 78 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

Проведённое в главе 2 исследование позволяет сделать следующие выводы, характеризующие организационно-экономическую деятельность ГАУЗ АО «Ивановская больница»:

1) рассматриваемое учреждение является автономным учреждением, для которого характерно совмещение в рамках деятельности как государственного задания, так и коммерческой деятельности, нацеленной на извлечение прибыли, путём предоставления медицинских услуг на рыночных условиях;

2) общий масштаб деятельности учреждения составляет более 200 млн. руб. доходов. При этом, значительный объём деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница» приходится на ОМС, доля коммерческой составляющей – 6-8 %. Так как выполнение государственного (муниципального) заказа и работы в рамках ОМС предполагают жёсткий контроль расходов и цен, объёмы доходов и расходов учреждения в значительной степени коррелируют друг с другом;

3) бухгалтерский учёт в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется централизованной бухгалтерией в составе 5 чел., особенностью которой является то, что она также организует ведение учёта в фельдшерско-акушерских пунктах учреждения на территории Ивановского района.

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ И КОНТРОЛЬ ОПЛАТЫ ТРУДА В ГАУЗ АО «ИВАНОВСКАЯ БОЛЬНИЦА»

3.1 Бухгалтерский учёт оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Порядок оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» установлен «Положением об оплате труда работников ГАУЗ АО «Ивановская больница», подведомственного министерству здравоохранения Амурской области» № 12 от 01.08.2015 г.

Данным Положением регламентированы:

- размеры окладов (должностных окладов) работников по профессиональным квалификационным группам;
- размеры и условия осуществления выплат компенсационного характера в соответствии с утвержденным Перечнем видов выплат компенсационного характера (за счет всех источников финансирования);
- размеры и условия осуществления выплат стимулирующего характера в соответствии с утвержденным Перечнем видов выплат стимулирующего характера (за счет всех источников финансирования);
- условия оплаты труда руководителей учреждений, их заместителей и главных бухгалтеров.

Оплата труда работников учреждения (в том числе руководителя учреждения, их заместителей и главного бухгалтера) включает в себя:

- оклад (должностной оклад);
- выплаты компенсационного характера;
- выплаты стимулирующего характера.

Размеры окладов (должностных окладов) работников учреждения устанавливаются на основе отнесения занимаемых ими должностей (профессий) к квалификационным уровням профессиональных квалификационных групп.

Виды квалификационных групп в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Виды квалификационных групп в ГАУЗ АО «Ивановская больница» их показатели их заработной платы

Квалификационная группа	Количество позиций, ед.	Диапазон оклада, руб.
Отраслевые рабочие	4	4150-5050
Общепромышленные руководители, специалисты служащие	12	4250-7200
Рабочие специальности здравоохранения и социальных услуг	2	5700-6200
Медицинские и фармацевтические работники	12	4700-9700
Прочие	4	4600-9800

В соответствии с утвержденным постановлением Правительства Амурской области от 28.04.2010 г. № 209 перечнем видов выплат компенсационного характера работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница» могут быть установлены следующие выплаты:

– выплаты работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда;

– выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных (при совмещении профессий (должностей), сверхурочной работе, работе в ночное время и при выполнении работ в других условиях, отклоняющихся от нормальных);

– выплаты за работу в местностях с особыми климатическими условиями (в южных районах Амурской области).

Повышение оплаты труда работников учреждения, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, производится по результатам специальной оценки условий труда, или аттестации рабочих мест по условиям труда в размерах не менее 4 % оклада (должностного оклада), установленного для различных видов работ с нормальными условиями труда.

Установленные размеры повышения оплаты труда не могут быть уменьшены без подтверждения улучшения условий труда результатами

специальной оценки условий труда.

Выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных (при выполнении работ различной квалификации, совмещении профессий (должностей), сверхурочной работе, работе в ночное время и при выполнении работ в других условиях, отклоняющихся от нормальных) устанавливаются в соответствии с законодательством РФ и с учетом финансово-экономического положения учреждения.

Размер доплаты за совмещение профессий (должностей), за расширение зон обслуживания, за увеличение объема работы или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы, определенной трудовым договором, и срок, на который она устанавливается, определяется по соглашению сторон трудового договора с учетом содержания и (или) объема дополнительной работы.

Оплата сверхурочной работы производится в соответствии со ст. 152 ТК РФ и составляет за первые два часа работы не менее 1,5 размера, за последующие часы – двойного размера.

Доплата за работу в ночное время производится работникам учреждения за каждый час работы в ночное время в соответствии со статьей 154 ТК РФ и постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 г. № 554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время». Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время (с 22 часов до 6 часов) составляет 20 % часовой тарифной ставки (оклада (должностного оклада), рассчитанного за час работы) за каждый час работы в ночное время.

Медицинскому персоналу, занятому оказанием экстренной, скорой и неотложной медицинской помощи, выездному персоналу и работникам связи

станций (отделений) скорой медицинской помощи оплата за работу в ночное время производится в размере 100 % за фактическое время оказания медицинской помощи.

Работникам учреждений здравоохранения, в том числе водителям санитарного автотранспорта, состоящим в штате автотранспортных предприятий и других организаций, привлекаемых для работы в ночное время, в размере 50 %.

Доплата за работу в выходные и нерабочие праздничные дни работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница» производится работникам учреждений, привлекавшимся к работе в выходные и нерабочие праздничные дни в соответствии со статьей 153 ТК РФ.

Размер оплаты составляет:

– при работе полный рабочий день – не менее одинарной дневной ставки сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной ставки сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени;

– при работе неполный рабочий день – не менее одинарной части оклада (должностного оклада) сверх оклада (должностного оклада) за каждый час работы, если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной части оклада (должностного оклада) сверх оклада (должностного оклада) за каждый час работы, если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Также, для ГАУЗ АО «Ивановская больница» устанавливается районный коэффициент 1,3 к заработной плате, а также надбавок за стаж работы (не более 30 %).

В ГАУЗ АО «Ивановская больница» для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы

первичных учетных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма № Т-1) и приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (форма № Т-1а) применяются для оформления и учета принимаемых на работу по трудовому договору (контракту). Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию. Личная карточка работника (форма № Т-2) в ГАУЗ АО «Ивановская больница» заполняется на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

В ГАУЗ АО «Ивановская больница» приказом директора №16 от 25.12.2011 г. установлено штатное расписание (форма № Т-3), которое применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности в данном учреждении. Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма № Т-11) и приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма № Т-11а) в ГАУЗ АО «Ивановская больница» применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Кроме того, в ГАУЗ АО «Ивановская больница» также применяются табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12) и табель учета использования рабочего времени (форма № Т-13). Их применение обусловлено требованиями учета и контроля трудовой дисциплины. Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а форма № Т-13 – только для учета использования рабочего времени. Применение формы № Т-12 осуществляется для основных работников, а формы № Т-13 – для прочих работников, не относящихся к основной деятельности. Данное разделение обуславливается, прежде всего, сложностью контроля деятельности основных работников, что требует применения более развёрнутых данных по их деятельности.

Для прочих работников подобный контроль не требуется, в результате чего используется форма № Т-13. Соответственно, оплату труда прочих работников начисляют в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в расчётной ведомости формы № Т-51.

Общая схема учёта расчётов по оплате труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлена на рисунке 4.

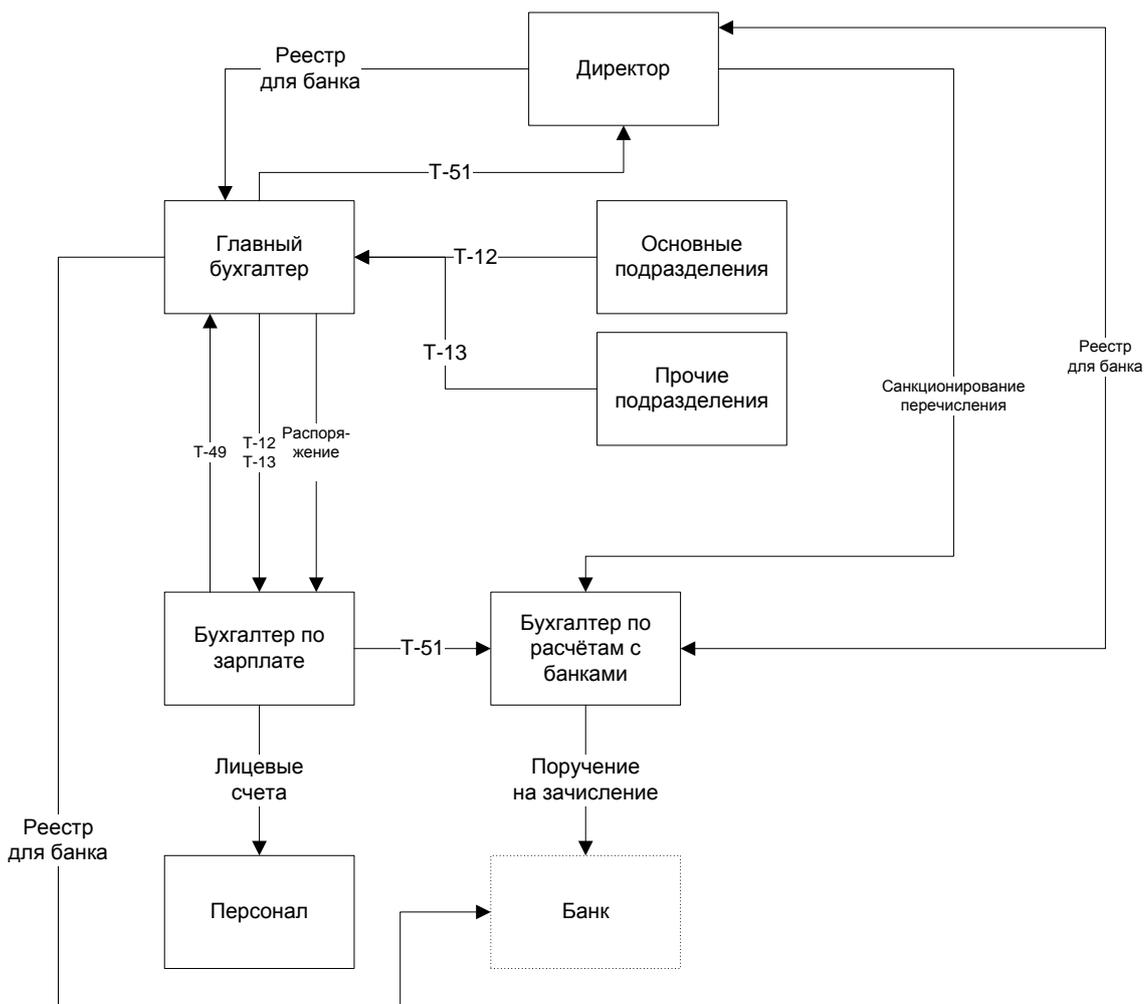


Рисунок 4 – Схема учёта расчётов по оплате труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

В начале процесса учёта и начисления заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» подразделения подают данные по формам № Т-12 и № Т-13 главному бухгалтеру. Эти формы содержат первичные данные, необходимые для расчёта заработной платы. Главный бухгалтер после проведения первичного контроля правильности заполнения данных документов

передаёт их бухгалтеру по заработной плате, который осуществляет комплексную проверку представленных данных, а также осуществляет её ввод в программу «1С Зарплата и кадры».

Для начала процесса начисления заработной платы Главным бухгалтером ГАУЗ АО «Ивановская больница» даётся команда на производство начислений, что обычно происходит 25 числа каждого месяца. При этом, предполагается, что в период с 25 числа по конец месяца значительных изменений в расчёте не будет, а сам расчёт будет возможным скорректировать в случае возникновения каких-либо изменений (например, заболевание работника, либо его отпуск за свой счёт или аналогичных причин). Бухгалтер по заработной плате осуществляет начисление заработной платы в программе «Эврика-софт» с учётом введённых данных. Результатом данной деятельности является формирование расчётной ведомости формы № Т-51, в которой указываются объёмы начислений и удержаний по каждому сотруднику.

Расчёт заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется автоматизированно на основе введённых данных. При этом, бухгалтером по заработной плате осуществляется контроль вводимых данных – как самостоятельно, так и посредством применяемого программного комплекса, учитывающего возможные взаимосвязи и ограничения в работе на данном предприятии.

После формирования расчётной ведомости по форме № Т-51 в ГАУЗ АО «Ивановская больница» бухгалтером по зарплате, она передаётся для контроля Главному бухгалтеру предприятия. Главный бухгалтер предприятия по результатам контроля показателей данной формы передаёт её на подпись директору ГАУЗ АО «Ивановская больница». В случае, если принимались решения о депремировании работников предприятия, директором вносятся правки в документ, который возвращается Главному бухгалтеру для внесения исправлений в начисление. Далее, бухгалтером по заработной плате проводится коррекция начислений, после чего процесс повторяется.

В тех случаях, когда документ по начислению заработной платы

одобряется директором, при наличии подписи главного бухгалтера, он передаёт его бухгалтеру по расчётам с банком. Бухгалтер по работе с банком оформляет платёжное поручение на перечисление средств на банковские счета работников (счета пластиковых карт), а также реестр на зачисление, также передаваемый в банк. Данный реестр передаётся директору, который подписывает его (в случае отсутствия замечаний) и передаёт Главному бухгалтеру. Главный бухгалтер передаёт данный реестр в банк (на электронном носителе и на бумаге). Платёжное поручение на перечисление средств на счета работников в банке также передаётся бухгалтером по расчётам.

Аналогичная схема расчётов используется и при начислении авансов в ГАУЗ АО «Ивановская больница», а также в случае начисления других выплат.

В связи с тем, что перечисление средств осуществляется в банк на счета работников, с целью информирования их бухгалтером по заработной плате формируются дополнительно лицевые счета, в которых указываются размеры начислений и удержаний из заработной платы. Выдача лицевых счетов осуществляется бухгалтером по заработной плате при возникновении у заинтересованных работников необходимости в конкретизации объёмов и базы начислений.

В конце процесса сводные результаты начислений заработной платы передаются главному бухгалтеру в виде расчётной ведомости для контроля проведения сводных документов по начислению заработной платы и их подшития в документы дня.

На основании полученной информации об организации учёта расчётов с персоналом по оплате труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» проведём исследование синтетического и аналитического учёта данных расчётов на анализируемом предприятии.

Бухгалтерские проводки по операциям начисления заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлены в таблице 8.

Начисление заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется в соответствии с Приказом Минфина РФ от 23.12.2010 г. №

183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта автономных учреждений и Инструкции по его применению». В соответствии с данной Инструкцией, начисление заработной платы осуществляется в дебет синтетического счёта 0.401.20.000 «Расходы текущего финансового года», лицевого счёта 0.401.20.211 «Расходы по заработной плате», и в кредит счёта 0.302.11.000 «Расчеты по заработной плате».

Таблица 8 – Бухгалтерские проводки по операциям начисления заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Начислена заработная плата	0.401.20.211	0.302.11.000	696,0
Начислены прочие выплаты	0.401.20.212	0.302.12.000	122,1
Начислены пособия по социальной помощи сотрудникам, состоящим в штате	0.401.20.262	0.302.62.000	1,8
Начислены социальные выплаты уволенным сотрудникам	0.401.20.263	0.302.63.000	0,4

Проводки по удержанию средств из заработной платы работников ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Бухгалтерские проводки по операциям удержаний из заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Удержан НДФЛ из начисленной заработной платы сотрудников	0.302.11.00	0.303.01.000	85,1
Прочие удержания из начисленной заработной платы сотрудников учреждения	0.302.12.000	0.303.01.000	15,1

Анализ представленных в таблице данных позволяет сделать вывод о том, что удержания из заработной платы работников ГАУЗ АО «Ивановская

больница» осуществляется по дебету счёта 0.302.11.000 «Расчёты по заработной плате» и 0.302.12.000 «Расчеты по прочим выплатам» в корреспонденции со счётом 0.303.01.000 «Расчёты по налогу на доходы физических лиц».

Удержание средств по НДФЛ из заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется с использованием формы №0504833, в которой указываются следующие данные:

- наименование операции удержания;
- номер документа;
- дата;
- счёт по дебету;
- счёт по кредиту;
- сумма удержания.

Бухгалтерские проводки по удержаниям из заработной платы на основании заявлений работников и исполнительных листов в учреждении представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Бухгалтерские проводки по удержаниям из заработной платы на основании заявлений и исполнительных листов в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Удержания из заработной платы по исполнительным листам, по заявлениям сотрудников	0.302.11.000	0.304.03.000	16,4
Удержания из прочих выплат по исполнительным листам, по заявлениям сотрудников	0.302.12.000	0.304.03.000	2,7
Удержания из пособий по социальной помощи по исполнительным листам, по заявлениям сотрудников	0.302.62.000	0.304.03.000	0,1
Удержания из пособий по социальной помощи по исполнительным листам, по заявлениям уволенных сотрудников	0.302.63.000	0.304.03.000	0,1

Удержания из заработной платы сотрудников ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляются по кредиту счёта 0.304.03.000 «Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда» и дебету соответствующих счетов счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам».

Выплаты начисленной заработной платы работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляются двумя путями – через кассу и перечислением на счета в банках. Бухгалтерские операции по выплатам начисленной заработной платы из кассы ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Бухгалтерские проводки по выплатам начисленной заработной платы через кассу в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Выплата начисленной заработной платы сотрудникам учреждения	0.302.11.000	0.201.34.000	101,0
Выплаты прочих начислений сотрудникам учреждения	0.302.12.000	0.201.34.000	4,2
Выплаты пособий по социальной помощи сотрудникам учреждения, находящимся в штате организации	0.302.62.000	0.201.34.000	1,0
Выплаты пособий по социальной помощи уволенным	0.302.63.000	0.201.34.000	0,2

Выплата начисленной заработной платы ведётся по дебету счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» и кредиту счёта 0.201.34.000 «Касса».

Бухгалтерские операции по выплатам начисленной заработной платы при перечислении на банковский счёт (пластиковую карту) сотрудника представлены в таблице 12.

Особенностью бухгалтерских операций по перечислению заработной платы работников на пластиковые карты состоит в том, что в зависимости от

банка может меняться счёт по кредиту. Так, возможны два случая:

– счёт 0.201.11.000 020111000 «Денежные средства учреждения на лицевых счетах в органе казначейства» – в случае, если счёт находится в обслуживающем банке;

Таблица 12 – Бухгалтерские проводки по перечислению начисленной заработной платы на счета сотрудников ГАУЗ АО «Ивановская больница» в банках в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Перечисление начисленной заработной платы сотрудникам учреждения	0.302.11.000	0.201.X1.000	493,5
Перечисление прочих начислений сотрудникам учреждения	0.302.12.000	0.201.X1.000	100,1
Перечисление пособий по социальной помощи сотрудникам учреждения, находящимся в штате организации	0.302.62.000	0.201.X1.000	0,7
Перечисление пособий по социальной помощи уволенным сотрудникам	0.302.63.000	0.201.X1.000	0,1

– счёт 0.201.21.000 «Денежные средства учреждения на счетах в кредитной организации» – в случае, если счёт получателя находится в банке, не обслуживающем ГАУЗ АО «Ивановская больница».

Для отдельных категорий работников (например, дежурных медсестёр и младшего медицинского персонала, осуществляющего уход за больными на круглосуточной основе) в ГАУЗ АО «Ивановская больница» предусмотрены выплаты через уполномоченных сотрудников, получающих суммы заработной платы в подотчёт. Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с выдачей заработной платы ответственным сотрудником, представлены в таблице 13.

Выплата начисленной заработной платы ведётся по дебету счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» и кредиту счёта

0.208.00.000 «Расчёты с подотчётными лицами».

Таблица 13 – Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с выдачей заработной платы ответственными сотрудниками ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Выдача начисленной заработной платы сотрудникам учреждения	0.302.11.000	0.208.11.000	34,5
Выдача прочих начислений сотрудникам учреждения	0.302.12.000	0.208.12.000	1,9
Выдача пособий по социальной помощи сотрудникам учреждения, находящимся в штате организации	0.302.62.000	0.208.62.000	1,0
Выдача пособий по социальной помощи уволенным	0.302.63.000	0.201.63.000	0,1

Особенностью деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница» является то, что часть работников учреждения может длительное время находиться вне учреждения, например, на учёбе или в служебной командировке. Для этих целей в ГАУЗ АО «Ивановская больница» используется депонирование заработной платы. При этом, депонирование осуществляется лишь в тех случаях, когда выплаты заработной платы работнику данного учреждения осуществляются в наличной форме через кассу.

Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с депонированием сумм заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Бухгалтерские проводки по суммам депонированной заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Выдача начисленной заработной платы сотрудникам учреждения	0.302.11.000	0.304.02.000	9,2
Выдача прочих начислений сотрудникам учреждения	0.302.12.000	0.304.02.000	0,7
Выдача пособий по социальной помощи сотрудникам учреждения, находящимся в штате организации	0.302.62.000	0.304.02.000	0,5
Выдача пособий по социальной помощи уволенным	0.302.63.000	0.304.02.000	0,1

Депонирование невыданной вовремя заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется по дебету счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» и кредиту счёта 0.304.02.000 «Расчёты с депонентами».

Ещё одной особенностью функционирования ГАУЗ АО «Ивановская больница» является то, что его деятельность непосредственно связана с контактом с больными людьми. В результате этого существенное влияние на деятельность учреждения приобретает фактор заболеваемости сотрудников учреждения, а следовательно, расчёты с сотрудниками по пособиям, выплачиваемым за счёт средств Фонда социального страхования РФ, куда относятся:

- больничное пособие;
- пособия по беременности и родам;
- пособие по уходу за ребёнком и прочие.

Бухгалтерские проводки по операциям начислений сотрудникам пособий за счёт средств Фонда социального страхования (ФСС) представлены в таблице 15.

Таблица 15 – Бухгалтерские проводки по операциям начислений сотрудникам пособий за счёт средств Фонда социального страхования (ФСС) в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Начислены сотруднику за счёт средств ФСС РФ пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством	0.303.02.000	0.302.13.000	96,8
Начислены сотруднику за счёт средств ФСС РФ пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем или профзаболеванием	0.303.06.000	0.302.13.000	13,2
Удержан из сумм пособий НДФЛ	0.302.13.000	0.303.01.000	14,3
Удержаны из пособий суммы по исполнительным листам и по заявлениям сотрудников	0.302.13.000	0.304.03.000	2,5

Начисление пособий за счёт средств ФСС РФ осуществляется по дебету счёта 0.303.02.000 «Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное

страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» и кредиту соответствующего счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам».

Удержание пособий осуществляется проводкой по дебету счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» и кредиту счетов 0.303.01.000 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» или 0.304.03.000 «Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда».

Рассмотрим операции по выплате и депонированию пособий в ГАУЗ АО «Ивановская больница». Ввиду того, что выплата пособий может производиться различными способами, проводки по каждому способу представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Бухгалтерские проводки по операциям выплаты пособий по нетрудоспособности в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Выплата пособий из кассы	0.302.13.000	0.201.34.000	46,2
Выплата пособий путём перечисления на банковский счёт (карту) сотрудника	0.302.13.000	0.201.11.000 0.201.21.000	22,2 20,1
Выплата через ответственного работника	0.302.13.000	0.208.13.000	2,5
Депонированы не полученные сотрудниками суммы пособий	0.302.13.000	0.304.02.000	2,2

Выплата пособий по нетрудоспособности проводится по дебету счёта 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» и соответствующему счёту по кредиту.

Процедура расчёта отпускных представлена в таблице 17.

Так, врач-отоларинголог Васильев С.В. подал заявление на отпуск в размере 28 дней в мае 2015 г. При этом, в апреле 2015 г. у него было 9 дней нетрудоспособности. Размер начисленной ему заработной платы за расчётный период составил 301147-58 руб. Получаем:

$$ОД = 30 - 9 = 21 \text{ день}$$

$$КНМ = \frac{29,3}{КД} \times ОД = \frac{29,3}{30} \times 21 = 20,51 \text{ дня}$$

Таблица 17 – Таблица расчёта отпускных в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Этап расчёта	Формула	Пояснение
В случае полностью отработанного периода		
1 Средний дневной заработок	$СДЗ = \frac{ЗП}{12 \times 29,3}$	ЗП – зарплата, полученная за полный расчётный период 12 – период (календарный год) 29,3 – среднее количество дней в одном месяце
2 Сумма отпускных	$Отп = .СДЗ \times ДО$	ДО – дни отпуска
В случае не полностью отработанного расчётного периода		
1 Средний дневной заработок	$СДЗ = \frac{ЗП}{КПМ \times 29,3 + \sum КНМ}$ $КНМ = \frac{29,3}{КД} \times ОД$	ЗП – полученная за период зарплата КПМ – количество полных отработанных месяцев КНМ – суммарное число календарных дней в месяцах, отработанных не полностью КД – общее количество дней в месяц ОД – количество отработанных дней
2 Сумма отпускных	$Отп = .СДЗ \times ДО$	ДО – дни отпуска

$$СДЗ = \frac{ЗП}{КПМ \times 29,3 + \sum КНМ} = \frac{301147,58}{11 \times 29,3 + 20,51} = 878,47 \text{ руб.}$$

$$Отп = .СДЗ \times ДО = 878,47 \times 28 = 24597,16 \text{ руб.}$$

Таким образом, сделана бухгалтерская проводка:

Дт 0.401.20.211

Кт 0.302.11.000 на сумму 24597-16 руб.

Рассмотрим пример начисления листа нетрудоспособности. Санитарка Галимова С.В., имеющая страховой стаж 6 лет, находилась на больничном 14 календарных дней – с 8.02.2015 г. по 21.02.2015 г. включительно. Суммарный доход сотрудницы составил за 2 предыдущих года 360154-46 руб. Отсюда, размер среднедневного дохода:

$$СД = \frac{360154,46}{730} = 493,36 \text{ руб.}$$

Данная сумма меньше максимального значения выплаты за 2015 год в размере 1632-88 руб., выплата больничного будет осуществляться без ограничения по сумме. Так как сотрудник имеет страховой стаж 6 лет, компенсация для него составляет 80 %.

Отсюда, размер пособия по временной нетрудоспособности определяется

в размере:

$$РПВН = 493,36 \times 80\% \times 14 = 5525,63 \text{ руб.}$$

По результатам данных расчётов сформированы следующие проводки (таблица 18).

Таблица 18 – Бухгалтерские проводки по начислению и уплате больничного листа в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислено пособие за счёт учреждения (3 дня)	0.401.20.211	0.302.11.000	1184-06
Начислено пособие за счёт средств ФСС (11 дней)	0.303.02.000	0.302.13.000	4341-57
Выдано пособие сотруднику через кассу	0.302.11.000	0.201.34.000	5525-63

3.2 Контроль оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Основной целью контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» является проверка целевого расходования средств на заработную плату. Составными частями контроля оплаты труда в данном учреждении являются:

- выявление соответствия соблюдения законодательства при оплате труда;
- соответствие применяемой в учреждении методики учёта расчётов по оплате труда с учётной политикой.

Основными направлениями проверки являлись:

- контроль за соблюдением правильности ведения бухгалтерского учета;
- контроль правильности начисления налогов;
- контроль правильности исчисления и уплаты платежей с фонда заработной платы и выплат социального характера.

Основными задачами при проверке учета оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» являются:

- оценка существующей в организации системы расчетов с работниками и ее эффективности;
- проверка правильности производимых начислений и выплат по всем основаниям и отражение их в учете;

- степень законности и полноты удержаний из заработной платы;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда.

Для проведения проверки начислений заработной платы использовались таблицы Т-12 и Т-13, наряды на работу. Ввиду значительного количества работников предприятия проверка проводилась выборочно.

Результаты проверки правильности начисления оплаты труда представлены в таблице 19.

Таблица 19 – Результаты проверки правильности начисления оплаты труда по данным предприятия и проверки за декабрь 2015 г.

ФИО	Наименование документа	Начислено, руб.		
		По данным организации	По данным проверки	Отклонения
Васильев Е.В.	Расч.-плат. ведомость	12000=	12000=	–
Антонов С.М.	Наряд №6	16000=	16000=	–
Верещагина М.С.	Расч.-плат. ведомость	18000=	18000=	–

Как видно из данной таблицы, отклонений между результатами проверки и данными организации не обнаружено.

Проверка расчета размера среднедневных заработков на предприятии представлена в таблице 20.

Таблица 20 – Проверка расчета размера среднедневного заработка работников ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г. для расчета выплат по больничным листам

ФИО	Среднедневной заработок для исчисления сумм по больничным листам		
	По данным организации	По данным проверки	Отклонение
Сергеева М.С.	181-27	181-27	–
Калинина С.В.	113-86	113-86	–
Кудряшов А.И.	986-50	986-50	–
Зайцев А.П.	1135-68	1135-68	–

Анализ таблицы 17 показывает, что расчет среднедневного заработка

работникам ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется в соответствии с требованиями законодательства. Таким образом, учет по данному участку может быть признан удовлетворительным.

Анализ выплат по больничным листам проведён по Сергеевой М.С. Время нахождения на больничном данного работника – с 09/03/2015 по 20/03/2015 г.

Страховой стаж – 8 лет 1 месяц

Назначено пособие по уходу за ребёнком в размере 100% за 12 календарных дней.

Заработок за расчетные годы:

2013 год – 16304,80 руб.

2014 год – 116021,58 руб.

Всего заработка с учетом предельной облагаемой взносами величины – 132326,38 руб. Пороговая величина дневного дохода при МРОТ за 2015 г. в размере 5965 руб. равна 196,11 руб.

Среднедневной заработок Сергеевой М.С. составил:

$132326,38 : 730 = 181,27$ руб.

Так как полученный среднедневной заработок меньше порогового, первые 10 дней оплачиваются, исходя из пороговой величины заработка.

Расчет причитающегося пособия представлен в таблице 21.

Таблица 21 – Расчет причитающегося Сергеевой М.С. пособия

Начало периода оплаты	Оконч. периода оплаты	Число календарных дней к оплате	Среднедневной заработок	Мин. среднедн. заработок	Размер пособия в % к ЗП	Размер дневного пособия	Макс. разм. дневного пособия	Начислено	
								По данн. орг-ии	Про данным проверки
09/03/15	20/03/15	12	181,27	196,11	100	196,11	–	2353,32	2353,32
Итого	–	–	–	–	–	–	–	2353,32	2353,32

Таким образом, данному работнику начислено 2353-35 руб., что совпадает с данными проверки. Таким образом, проведение начислений средств по выплате больничных в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется

правильно, в рамках действующих нормативно-правовых актов.

Проверка правильности удержаний из заработной платы по данным лицам представлена в таблице 22.

Таблица 22 – Результаты проверки правильности удержания средств из заработной платы работников ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Наименование документа	НДФЛ			Исп. лист		
		По данным организации	По данным проверки	Отклонения	По данным организации	По данным проверки	Отклонения
Васильев Е.В.	Расч.-плат. ведомость	1560=	1560=	–	–	–	–
Антонов С.М.	Наряд №6	2080=	2080=	–	1600=	1600=	–
Ёлкина И.О.	Расч.-плат. ведомость	1170=	–	– 1170=	–	–	–
Верещагина М.С.	Расч.-плат. ведомость	2340=	2340=	–	–	–	–

Как видно из данной таблицы, в целом на предприятии соблюдается правильность удержаний по НДФЛ и исполнительным листам. При этом, прочих удержаний, не включенных в данный список, не выявлено. По Ёлкиной И.О. отклонение в размере 1170 руб. обуславливается, прежде всего, неправомерным начислением данному работнику заработной платы.

Проведём проверку правомерности применения вычетов и льгот для исчисления налога на доходы. Проверка производилась выборочно. Результаты проверки по стандартным налоговым вычетам представлены в таблице 23.

Таблица 23 – Проверка правомерности применения стандартных налоговых вычетов по НДФЛ в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

ФИО	По данным организации			По данным проверки		
	Вычет, руб.	Кол-во вычетов	Сумма, руб.	Вычет, руб.	Кол-во вычетов	Сумма, руб.
Семёнов В.С	1400	2	2800	1400	2	2800
Родин А.П.	1400	1	1400	1400	1	1400
Соколова Е.Ю.	1400	1	1400	1400	1	1400
Ягодкина М.С.	1400; 1400; 3000	По 1 каждого	5800	1400; 1400; 3000	По 1 каждого	5800

Анализ стандартных налоговых вычетов, представленных в таблице 8 показывает, что по всем рассмотренным сотрудникам расчет вычетов произведён верно. При этом, нарушений в порядке расчета стандартных налоговых вычетов не обнаружено.

Проверка социальных налоговых вычетов представлена в таблице 24.

Таблица 24 – Проверка социальных налоговых вычетов ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Предоставленные документы	Вычет, руб.	
		По данным организации	По данным проверки
Семёнов В.С	П/п благотворит. (дет.дом)	3200=	3200=
Родин А.П.	Договор на обучение ребёнка	16000=	16000=
Соколова Е.Ю.	Договор на предоставление негосударственной мед. помощи	8700=	8700=
Ягодкина М.С.	Договор на обучение ребёнка	24000=	24000=

Анализ данной таблицы показывает, что данные социальных вычетов организации и проверки совпадают, разниц не выявлено, что указывает на то, что на данном участке ошибок в учете не обнаружено.

Проверка имущественных налоговых вычетов представлена в таблице 25.

Таблица 25 – Проверка имущественных налоговых вычетов ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Предоставленные документы	Вычет, руб.	
		По данным организации	По данным проверки
Семёнов В.С	Договор купли-продажи квартиры	1000000=	1000000=
Родин А.П.	Договор ипотеки (вычет по процентам по кредитам на приобретение жилья)	84566-17	84566-17

Проверка имущественных налоговых вычетов, ввиду их небольшого количества производилась сплошным методом. Выявлено два случая

предоставления таких вычетов, имеющиеся документы оформлены правильно, претензий проверки к ним не имеется.

Проведём проверку правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц. Данные для проверки представлены в таблице 26. Ввиду значительных объёмов проверки, она проводилась выборочно.

Таблица 26 – Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Совокупный доход, руб.	Совокупный размер вычетов, руб.	Облагаемая сумма дохода, руб.		Сумма НДФЛ	
			По данным организации	По данным проверки	По данным организации	По данным проверки
Курочкин С.В.	185659=	28800=	156859=	156859=	20391,67=	20391,67=
Семёнов Р.В.	215681=	16800=	198881=	198881=	25854,53=	25854,53=
Лазутина А.И.	23566=	2400=	21166=	21166=	2751,58=	2751,58=
Легоньких С.Л.	418690=	11200=	407490=	407490=	52973,7=	52973,7=

Проведённая проверка показала, что в целом совокупный размер доходов работников ГАУЗ АО «Ивановская больница» определяется бухгалтерской службой предприятия верно. Облагаемая сумма дохода, а также сумма НДФЛ к уплате на предприятии рассчитываются в соответствии с требованиями законодательства.

Данные проверки правильности удержания подотчетных сумм в ГАУЗ АО «Ивановская больница» представлены в таблице 27. Проверка по данному направлению производилась выборочно.

Анализ данной таблицы показывает, что по Семёнову В.С. присутствует нарушение, выражающееся в выдаче подотчетной суммы при наличии остатка незакрытого аванса в сумме 847 руб. Более того, по данному сотруднику также

присутствует нарушение сроков предоставления отчета на 1 день. По остальным работникам удержания подотчетных сумм проведены без нарушений.

Таблица 27 – Проверка правильности удержания подотчетных сумм с работников ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Остаток подотчетных сумм	Дата РКО	Дата отчета		Сумма отчета	
			Фактическая	Плановая	По данным организации	По данным проверки
Семёнов В.С.	847=	13.03.11	18.12.15	17.12.15	5400=	5400=
Родин А.П.	0=	07.03.11	15.12.15	15.12.15	1300=	1300=
Соколова Е.Ю.	0=	08.03.11	18.12.15	18.12.15	2000=	2000=
Ягодкина М.С.	0=	19.03.11	25.12.15	25.12.15	3000=	3000=

Проверка депонированных сумм представлена в таблице 28.

Анализ данной таблицы показывает, что выдача депонентов осуществлялась либо в сроки выплаты заработной платы (для авансов), либо в сроки выдачи авансов (заработной платы).

Таблица 28 – Проверка сумм депонированной зарплаты в ГАУЗ АО «Ивановская больница» в декабре 2015 г.

ФИО	Сумма депонента, руб.	Дата депонента	Выдано	
			Дата	Сумма, руб.
Соколова Е.Ю.	5000=	05.12.15	20.12.15	5000=
Курочкин С.В.	17000=	05.12.15	20.12.15	17000=
Легоньких С.Л.	8000=	20.12.15	20.01.15	8000=
Родин А.П.	16000=	05.12.15	20.12.15	16000=

При этом, суммы по каждому депоненту и суммы выплат совпадают, что свидетельствует о том, что данный участок учета на предприятии ведётся правильно. Для каждого депонента открывается соответствующий счет, на котором учитываются суммы обязательств.

Система контроля за правильностью начислений и удержаний из заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница» может быть представлена следующим образом (рисунок 5).

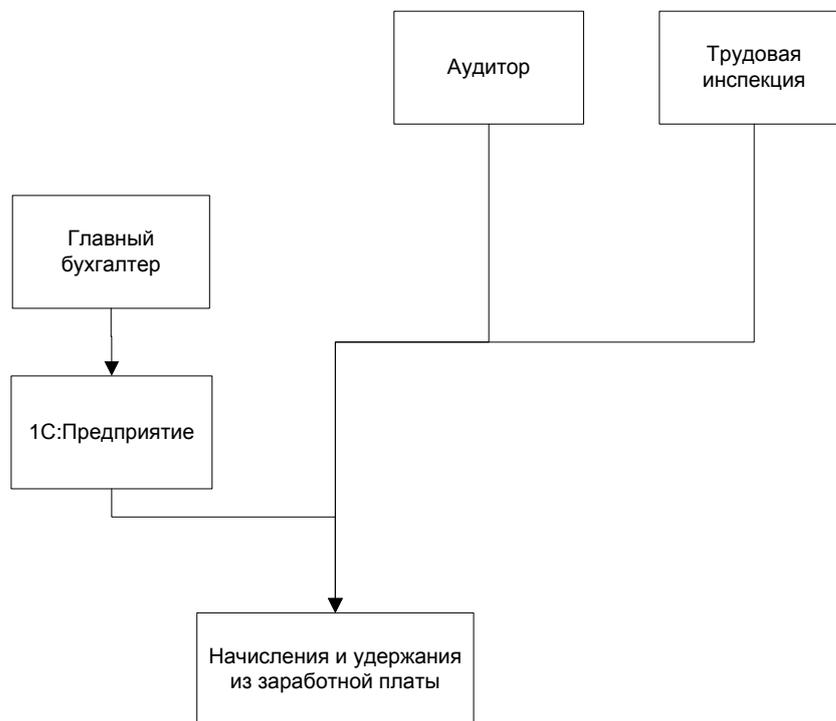


Рисунок 5 – Схема контроля за правильностью начислений и удержаний из заработной платы в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

На уровне руководства учреждения контроль правильности начислений и удержаний по заработной плате осуществляется главным бухгалтером. Проверка начислений и удержаний, ввиду значительного объёма, осуществляется главным бухгалтером выборочно, на основании данных, введённых в информационную систему учреждения. Проверка осуществляется 2 раза в месяц – на основании итогов начисления заработной платы и аванса.

Согласно Закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», автономные учреждения, к которым относится ГАУЗ АО «Ивановская больница» подлежат обязательному аудиту. В связи с тем, что доля государства в составе имущественного комплекса более 25 %, согласно закона № 44-ФЗ от 05.04.2013 г. «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» для выбора аудитора

учреждения необходимо проведение конкурса.

Периодичность данного направления контроля – 1 раз в год. Проверка аудиторской организацией деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница» начислений и удержаний из заработной платы осуществляется выборочно, в рамках комплексной проверки.

Трудовая инспекция по Амурской области Федеральной службы по труду и занятости является органом государственного управления и регулирования, в функции которого входит контроль правильности начислений и удержаний из заработной платы. Реализация контрольной функции данной службы осуществляется следующим образом:

- в рамках плановых проверок;
- в рамках внеплановых проверок, осуществляемых на основании поступивших от граждан заявлений о нарушении организациями их трудовых прав.

В рамках плановых проверок осуществляется, как правило, сплошной контроль правильности, в рамках внеплановых проверок – выборочный. Периодичность плановых проверок – 1 раз в 2 года.

3.3 Предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

На основании проведённого исследования системы бухгалтерского учёта и контроля оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» возможно предложить мероприятие, направленное на совершенствование бухгалтерского учёта и контроля – создание резервов на оплату отпусков в учреждении в соответствии с Приказом Минфина России от 31.12.2015 № 228н.

В письме министерства финансов РФ № 02-07-07/28998 от 20.05.2015 г. расписан порядок формирования и отражения оценочных обязательств по оплате отпусков. В соответствии с положениями Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных

академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, с учетом изменений, внесенных приказом Минфина России 89н от 29.08.2014, предусмотрено формирование в бухгалтерском (бюджетном) учете информации о сформированных резервах предстоящих расходов в сумме отложенных обязательств, которые отражаются на счете 040160000 «Резервы предстоящих расходов».

Необходимость резервов на оплату отпусков в ГАУЗ АО «Ивановская больница» обуславливается следующими факторами:

а) в течение холодного периода года уход в отпуск сотрудников затруднён по причине того, что наблюдается существенное увеличение объёмов работы, связанное с простудными заболеваниями, а также с обострением хронических заболеваний;

б) в тёплый период времени, в том числе, по причине снижения служебной нагрузки, происходит массовый выход в отпуск работников учреждения, что существенно сказывается на объёмах средств, которые учреждение должно направить на оплату труда. При этом, существенно возрастает нагрузка на бюджет области.

Необходимо отметить, что начисление резервов по бюджетным и автономным учреждениям является достаточно новым в российской практике бюджетного учёта, так как соответствующий механизм в Инструкцию № 183н был введён только в Приказом Минфина России от 31.12.2015 № 228н. В соответствии с ним, резервы могут формироваться для:

– предстоящей оплаты отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование сотрудника (служащего) учреждения;

– предстоящей оплаты по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки и иных аналогичных предстоящих оплат;

– возникающие в силу законодательства РФ при принятии решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создании, изменении структуры (состава) обособленных подразделений учреждения и (или) изменении видов деятельности учреждения, а также при принятии решения о реорганизации либо ликвидации учреждения;

– возникающие из претензионных требований и исков по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий, в размере сумм, предъявленных к учреждению штрафных санкций (пеней), иных компенсаций по причиненным ущербам (убыткам), в том числе вытекающих из условий гражданско-правовых договоров (контрактов);

– возникающие в случае предъявления претензий (исков) к публично-правовому образованию: о возмещении вреда, причиненного физическому лицу или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания актов органов государственной власти, не соответствующих закону или иному правовому акту, а также ожидаемых судебных расходов (издержек), в случае предъявления учреждению согласно законодательству РФ претензий (исков), иных аналогичных ожидаемых расходов;

– по обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия первичных учетных документов;

по иным обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения, в случаях, предусмотренных актом учреждения, принятого при формировании его учетной политики.

При этом порядок формирования резервов (виды формируемых резервов, методы оценки обязательств, дата признания в учете и прочие) устанавливается учреждением в рамках формирования учетной политики. Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот

резерв был изначально создан. Признание в учете расходов, в отношении которых сформирован резерв предстоящих расходов, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

В соответствии с этим, предлагается следующая схема бухгалтерских проводок при формировании и использовании резерва предстоящей оплаты отпусков в ГАУЗ АО «Ивановская больница» (таблица 29).

При формировании резерва по дебету используется счёт 0.109.60.000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг», по кредиту – 0.401.60.000 «Резервы предстоящих расходов». При начислении отпускных за неиспользованный отпуск дебетуется счёт резервов предстоящих расходов, кредитуется – счёт 0.302.11.000 «Расчеты по заработной плате».

Таблица 29 – Бухгалтерские проводки по формированию и использованию резерва предстоящих отпусков

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена сумма резерва на оплату отпусков (отложенных обязательств по оплате отпусков за фактически отработанное время)	0.109.60.211	0.401.60.211
Начислена сумма резерва на оплату отпусков в части страховых взносов (отложенных обязательств по перечислению страховых взносов)	0.109.60.213	0.401.60.213
Начислены отпускные, компенсации за неиспользованный отпуск	0.401.60.211	0.302.11.730

Бухгалтерские проводки при изменении резерва представлены в таблице 30.

Таблица 30 – Бухгалтерские проводки при изменении резерва на оплату предстоящих отпусков в ГАУЗ АО «Ивановская больница»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отнесён остаток резерва на оплату отпусков работников, занятых в приносящей доход деятельности, к доходам	2.401.60.211	2.401.10.130
Отнесён остаток резерва на оплату отпусков работников, занятых в основной деятельности, к доходам	4.401.60.211	4.401.10.180

По дебету используется счёт 0.401.60.000 «Резервы предстоящих расходов», по кредиту – счета 2.401.10.130 «Доходы от оказания платных услуг» или 4.401.10.180 «Прочие доходы».

Следует также указать на тот факт, что при принятии решения о создании резерва на оплату отпусков необходимо внести изменения и в ту часть учетной политики ГАУЗ АО «Ивановская больница», которая регулирует состав и сроки проводимых инвентаризаций.

По итогам проведённого в главе 3 исследования возможно сделать следующие обобщающие выводы:

1) бухгалтерский учёт оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» ведётся с использованием Инструкции, утверждённой приказом №183н Минфина РФ. При этом, оплата труда в учреждении рассчитывается в соответствии с «Положением об оплате труда работников ГАУЗ АО «Ивановская больница», подведомственного министерству здравоохранения Амурской области» № 12 от 01.08.2015 г. Согласно его, заработная плата в учреждении трёхкомпонентна и состоит из оклада, выплат компенсационного и стимулирующего характера;

2) счётом, на котором отражается начисление заработной платы, является счёт 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» по соответствующим подсчетам. При этом, начисление и удержания из заработной платы осуществляются по 4-м основным категориям – собственно заработной плате, прочим выплатам, пособиям по социальной помощи сотрудникам, а также пособиям уволенным. Удержания осуществляются в виде НДФЛ, по исполнительным листам и заявлениям, а также по прочим видам удержаний. Выплата заработной платы в учреждении может производиться через кассу, путём перечисления на счета в банках, через ответственных лиц, что реализуется через соответствующие схемы счетов;

3) проведённый контроль оплаты труда в учреждении показал, что по основным направлениям – начислении заработной платы, удержания НДФЛ, социальным вычетам, больничным листам, система бухгалтерского учёта функционирует в соответствии с установленными требованиями;

4) в качестве мероприятия, нацеленного на повышение эффективности учёта и контроля заработной платы предлагается использование

резервирования выплат, что позволит сгладить колебания объёмов выплат, отражающиеся на финансовой деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница», прежде всего, по коммерческой деятельности, что позволит более эффективно планировать расходование финансовых ресурсов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Оплата труда представляет собой, с одной стороны, выплаты работнику, осуществляемые на основании его трудового вклада, и компенсирующие ему те или иные затраты, а с другой – систему отношений, связанных с осуществлением работодателем выплат в пользу работника в соответствии с нормативными правовыми актами и другими документами.

Заработная плата начисления, исходя из установленной на предприятии системы оплаты труда, тарифах, значениях фактически отработанного времени и других параметрах. При этом, из суммы заработанных работником средств могут осуществляться удержания, суть которых – компенсация тех или иных действий работника.

Система контроля расчётов по оплате труда ориентирована на повышение эффективности деятельности предприятия в целом, и содержит стратегический, тактический и оперативный уровни, на каждом из которых решаются свои специфические задачи управления. Необходимость данной системы обуславливается ростом значимости затрат на оплату труда в структуре общего объёма расходов на современных предприятиях.

ГАУЗ АО «Ивановская больница» является автономным учреждением, для которого характерно совмещение в рамках деятельности как государственного задания, так и коммерческой деятельности, нацеленной на извлечение прибыли, путём предоставления медицинских услуг на рыночных условиях. Общий масштаб деятельности учреждения составляет более 200 млн. руб. доходов. При этом, значительный объём деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница» приходится на ОМС, доля коммерческой составляющей – 6-8 %. Так как выполнение государственного (муниципального) заказа и работы в рамках ОМС предполагают жёсткий контроль расходов и цен, объёмы доходов и расходов учреждения в значительной степени коррелируют друг с другом. Бухгалтерский учёт в ГАУЗ АО «Ивановская больница» осуществляется централизованной бухгалтерией в

составе 5 чел., особенностью которой является то, что она также организует ведение учёта в фельдшерско-акушерских пунктах учреждения на территории Ивановского района.

Бухгалтерский учёт оплаты труда в ГАУЗ АО «Ивановская больница» ведётся с использованием Инструкции, утверждённой приказом № 183н Минфина РФ. При этом, оплата труда в учреждении рассчитывается в соответствии с «Положением об оплате труда работников ГАУЗ АО «Ивановская больница», подведомственного министерству здравоохранения Амурской области» № 12 от 01.08.2015 г. Согласно его, заработная плата в учреждении трёхкомпонентна и состоит из оклада, выплат компенсационного и стимулирующего характера. Счётом, на котором отражается начисление заработной платы, является счёт 0.302.00.000 «Расчеты по принятым обязательствам» по соответствующим подсчетам. При этом, начисление и удержания из заработной платы осуществляются по 4-м основным категориям – собственно заработной плате, прочим выплатам, пособиям по социальной помощи сотрудникам, а также пособиям уволенным. Удержания осуществляются в виде НДФЛ, по исполнительным листам и заявлениям, а также по прочим видам удержаний. Выплата заработной платы в учреждении может производиться через кассу, путём перечисления на счета в банках, через ответственных лиц, что реализуется через соответствующие схемы счетов.

Проведённый контроль оплаты труда в учреждении показал, что по основным направлениям – начислении заработной платы, удержания НДФЛ, социальным вычетам, больничным листам, система бухгалтерского учёта функционирует в соответствии с установленными требованиями.

В качестве мероприятия, нацеленного на повышение эффективности учёта и контроля заработной платы предлагается использование резервирования выплат, что позволит сгладить колебания объёмов выплат, отражающиеся на финансовой деятельности ГАУЗ АО «Ивановская больница», прежде всего, по коммерческой деятельности, что позволит более эффективно планировать расходование финансовых ресурсов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Ананьева, Л. Бухгалтерский учёт в бюджетной сфере. Практические рекомендации. Консультации экспертов. Ответы на вопросы / Л.Ананьева. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. – 368 с.
- 2 Бакаев, А.С. Бухгалтерский учет / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 320 с.
- 3 Бдайчиева, Л.Ж. Бухгалтерский учёт / Л.Ж. Бдайцева. – М.: Юрайт, 2012. – 180 с.
- 4 Бланк, И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс / И.А. Бланк. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2013. – 656 с.
- 5 Бровкина, Н.Д. Контроль и ревизия: Учеб. пособие. / Н.Д. Бровкина. – М.: Инфра-М, 2012. – 344 с.,
- 6 Буерашина, Н.Ю. Проблемы оптимизации оплаты труда в бюджетных учреждениях / Н.Ю. Буерашина, Е.А. Баева // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – №6. – С. 58-63.
- 7 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова. – М.: ТК Велби. – 2013. – 384 с.
- 8 Волков, А.Г. Контроль и ревизия / А.Г. Волков, Е.Н. Чернышева. – М.: Центр ЕАОИ, 2014. – 224 с.
- 9 Воробьева, Е. Заработная плата в 2016 году / Е. Воробьева. – М.: АйСи Групп, 2016. – 784 с.
- 10 Воробьева, И.П. Государственные (муниципальные) учреждения, особенности учёта бюджетной деятельности / И.П. Воробьева // Проблемы учёта и финансов. – 2012. – №1. – С. 64-70.
- 11 Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая, третья. – М. : Волна, 2013. – 615 с.
- 12 Жуклинец, И. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях / И. Жуклинец. – М.: Юрайт, 2015. – 506 с.
- 13 Ильин, Е.П. Мотивация и мотивы / Е.П. Ильин. – СПб.: Питер, 2012. –

256 с.

14 Кадыш, Е. Государственные и муниципальные учреждения. Учет в "1С:Бухгалтерии государственного учреждения 8" на практических примерах / Е. Кадыш, С. Рыженкова. – М.: 1С-Паблишинг, 2011. – 208 с.

15 Касьянова, Г. Бюджетный документооборот. Новые правила / Г. Касьянова. – М.: Абак, 2016. – 376 с.

16 Касьянова, Г. Бюджетный учёт. Новые правила / Г. Касьянова. – М.: Абак, 2016. – 992 с.

17 Кек-Мандажиева, З.В. Учёт и внутренний контроль расчётов по оплате труда в организации / З.В. Кек-Мандажиева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – №42. – С. 90-94.

18 Коваленко, А.Ю. Социально-экономическая сущность оплаты труда и основы её организации / А.Ю. Коваленко // Terra Economicus. – 2012. – №4. – С. 115-118.

19 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 640 с.

20 Контроль и ревизия : учеб. пособ. / Под ред. Е.А. Федоровой. – М.: Юнити, 2014. – 238 с.

21 Лытнева, Н.А. Системы оплаты труда на предприятиях реального сектора экономики / Н.А. Лытнева // Вестник Орловского ГАУ. – 2012. – №2. – С. 140-144.

22 Макальская, М.Л. Бухгалтерский учет / М.Л. Макальская, А.Ю. Денисов. – М.: Дело и сервис. – 2013. – 384 с.

23 Марченкова, И.Н. Аудит расчётов с персоналом по оплате труда / И.Н. Марченкова // Территория науки. – 2015. – №3. – С. 125-129.

24 Махтиева, М.С. Оптимизация бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях / М.С. Махтиева // Science Time. – 2014. – №8. – С. 198-203.

25 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Минфином РФ от 13.06.1995 г. № 49 // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант

Плюс». – М., 2015. – 32 с.

26 Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – М.: Волна, 2015. – 438 с.

27 Об автономных учреждениях : федер. закон №174-ФЗ от 03.11.2006 г. // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2016.

28 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта автономных учреждений и Инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 г. № 183н // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2016.

29 О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации, 06.12.2014 г. № 402-ФЗ // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2016.

30 Огиренко Е.А. Вычеты по НДФЛ: новые правила, старые проблемы / Е.А. Огиренко // Главбух. 2015. – №3. – С. 12-16.

31 Пантелеев, А.С. Заработная плата: начисление, выплаты, налоги / А.С. Пантелеев. – М.: Омега-Л, 2012. – 128 с.

32 Парамонова Л.А. Система регулятивов и правоустанавливающих документов функционирования внутреннего контроля экономического субъекта / Л.А. Парамонова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. - 2012. - № 5 (25). – С. 104-108.

33 План счетов бюджетного учёта и Инструкция по его применению. – М.: Омега-Л, 2015. – 432 с.

34 Семенюк, А.А. Особенности организации бухгалтерского учёта в автономном учреждении / А.А. Семенюк, В.В. Пименов // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2011. – №21. – С. 13-16.

35 Социально-экономическая статистика. Практикум / под ред. В.Н. Салина, Е.П. Шпаковской. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 288 с.

36 Трудовой Кодекс РФ : федер. закон №197-ФЗ от 30.12.2001 г. // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант

Плюс». – М., 2015.

37 Фомина, Л.П. Заработная плата в 2015 году / Л.П. Фомина. – М.: Эксмо, 2015. – 220 с.

38 Шарифуллина, Г. Р. Заработная плата как социально экономическая категория / Г.Р. Шарифуллина // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 481-482.

39 Шенгурова, В.П. Особенности проведения аудита расчётов по оплате труда на предприятии сферы услуг / В.П. Шенгурова // Вестник Волжского университета им. В.Н.Татищева. – 2013. – №4. – С. 33-36.

40 Юдинцева, Л.А. Определение объектов проверки в рамках риск-ориентированного подхода в аудите / Л.А. Юдинцева // Аудитор. – 2014. – №5. – С. 61-65.