

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. Кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація обліку та внутрішнього контролю розрахунків за
виплатами працівникам комунальних некомерційних
підприємств»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Котляренко Л.В.
«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ірина СМІРНОВА
«14 » листопада 2022 р.
Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економіки, менеджменту та
комерційної діяльності
Тетяна РЯБОВОЛИК

м. Кропивницький

АНОТАЦІЯ

Котляренко Л.В. Організація обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

В першому розділі «Теоретичні засади обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам» з'ясовано економічну сутність «виплат працівникам», досліджено види та форми заробітної плати, визначено нормативно-правові засади організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам, проведено порівняння виплат працівникам, визначено спільні та відмінні риси за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. В другому розділі «Організація бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам В КНП «КОФПМЦ КОР»» розкрито організаційно-економічну характеристику та умови діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства, проведено аналіз облікової політики досліджуваного підприємства та з'ясовано особливості організації роботи бухгалтерської служби комунального некомерційного підприємства, визначено документальне забезпечення, порядок нарахування заробітної плати та відображення її в обліку на досліджуваному підприємстві, проведено внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві. В третьому розділі «Напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам» узагальнено світовий досвід обліку розрахунків за виплатами працівникам, запропоновані напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств.

Ключові слова: виплати працівникам, внутрішній контроль, заробітна плата, облік розрахунків, нарахування заробітної плати, комунальне некомерційне підприємство, бухгалтерський облік.

ANNOTATION

Kotlyarenko L.V. Organization of accounting and internal control of payments to employees of communal non-commercial enterprises. Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 «Accounting and taxation» of the educational-professional program «Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

In the first chapter "Theoretical principles of accounting and internal control of calculations for employee benefits", the economic essence of the category of employee benefits was clarified. Types and forms of wages have been studied. The regulatory and legal principles of the organization of internal control of payments to employees were determined. A comparative analysis of the formation and accounting of employee benefits according to international and national accounting standards was carried out.

In the second chapter, "Organization of accounting and internal control of payments to employees in KNP "KOFPMC KOR", the organizational and economic characteristics and conditions of operation of the investigated communal non-commercial enterprise were disclosed. An analysis of the accounting policy of the enterprise under study was carried out. The peculiarities of the organization of the accounting service of a communal non-commercial enterprise were clarified. Documentary support, the procedure for calculation of wages and its display in accounting at the investigated enterprise are determined. Internal control of accrual and accounting of payments to employees at the investigated enterprise was carried out.

In the third chapter, "Directions for improving accounting and internal control of payments to employees," the global experience of accounting for payments to employees was summarized. Directions for improving accounting and internal control of payments to employees of communal non-commercial enterprises were developed and proposed.

Key words: employee benefits, internal control, wages, billing, payroll, utility non-profit enterprise, accounting.

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« 14 » листопада 2022 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Котляренко Людмила Василівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Організація обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами
працівникам комунальних некомерційних підприємств
2. Керівник роботи (проекту)
Смірнова Ірина Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.
4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
(проекту) _____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ	13
1.1. Виплати працівникам: економічна сутність, види та форми	13
1.2. Нормативно-правові засади організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам	22
1.3. Порівняльна характеристика виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку	27
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ В КНП «КОФПМЦ КОР»	35
2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «КОФПМЦ КОР»	35
2.2. Аналіз облікової політики підприємства та особливості організації роботи бухгалтерської служби	45
2.3. Документальне забезпечення обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»	54
2.4. Порядок нарахування заробітної плати та відображення її в обліку в КНП «КОФПМЦ КОР»	61
2.5. Внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»	73
Висновки до розділу 2	83
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ	85

3.1. Світовий досвід обліку розрахунків за виплатами працівникам	85
3.2. Напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»	95
Висновки до розділу 3	105
ВИСНОВКИ	107
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	112
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Виплати працівникам є однією із суттєвих складових витрат будь-якого підприємства, установи чи організації. Одночасно вони виступають одним із самих найскладніших об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки вміщують значний перелік виплат, кожна з яких має свої особливості відображення як на рахунках бухгалтерського обліку, так і у фінансовій та податковій звітності підприємства. Необхідно відмітити також вагоме соціальне значення виплат працівникам, які до того ж чинять суттєвий вплив як на поточні, так і на майбутні результати діяльності підприємства.

У міжнародній практиці виплати працівникам складаються з усіх форм поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, які надає суб'єкт господарської діяльності (самостійно або через третю особу) працівникам та членам його родини в обмін на поточні, минулі та майбутні послуги у зв'язку з фактом минулих чи поточних трудових відносин.

Проведений аналіз засвідчує, що лише у МСБО 19 наводиться визначення поняття «виплати працівникам», згідно з яким вони включають всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Нормативні документи України не містять визначення поняття «виплати працівникам». Також відсутні праці українських науковців, присвячених глибокому обґрунтованому розкриттю визначення цього поняття. Лише О.Ф. Ярмолюк визначає «виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [139]. І.В. Орлов розуміє під виплатами працівникам сукупність оплати праці і доходів працівників [86]. У інших працях фахівців відсутні власні визначення цього терміну, їх напрацювання переважно стосуються дослідженню спільних та відмінних рис П(С)БО 26 і

МСБО 19, і більшість із них дає визначення виплат працівникам відповідно до МСБО 19. Також необхідно відзначити, що чітке визначення поняття «виплати працівникам» не надає і П(С)БО 26, який лише перелічує складові виплат по групах.

При цьому, питання, пов'язані з оплатою праці є традиційним об'єктом дослідження як вітчизняних, так і закордонних фахівців, які висвітлюють різні аспекти цієї категорії. Так питання організації оплати праці з'ясовують Боброва О. Г., Богиня Д.П., Буряк П.Ю., Вачевська Н.Л., Гадзевич О.І., Грішнова О.А., Дієсперов В., Ільєнко Н., Лаптев В.І., Слиньков В.Н., Спасенко Ю., Цивінська Т.М. та інші. Аудит і контроль розрахунків з оплати праці є об'єктом дослідження Ангеловської, О.В., Богдана, І.Ю., Боюк І.В., Гамової О.В., Козачок І.А., Делібороніди А.Ю., Кондратюк О.В., Кононової, І.В., Коротаєвої, І.Р., Макаренко А.П., Мельник Ю.В., Панченко О.М., Пирожок О.С., Петрик Е., Рябчук О. Г., Сахно Л.А., Синяєвої Л.В., Хлинїна, Н.Б., Фальченко О.О., Шоляк О.Ю. тощо. Зарубіжний досвід вивчали Балан. О.Д., Баранов В.В. Березицька К. Ф., Брезіцька К.Ф., Галайда Т. О., Рябуха А. І., Тибінка Г.І. та інші. Напрямки удосконалення організації, обліку, аудиту та контролю розрахунків з працюючими з оплати праці розробляли Безбатько О., Кадацька А., Кесарчук Г.С., Кінебас, І.Ю., Крищенко К., Мельянкова Л., Немодрук Н.М., Островерха Р.Е., Покатаєва О.В., Пономаренко О., Потриваєва Н.В., Садовников О.А., Сировой Г.В., Секіріна Н.В., Сусіденко Ю.В., Чепець О.Г. та інші фахівці.

Проте системних досліджень питань організація обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств все ще не вистачає. Ці обставини і обумовлюють актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи.

Мета дослідження полягає у обґрунтуванні теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств.

Задачі дослідження. З метою досягнення поставленої мети при виконанні випускної кваліфікаційної роботи вирішуються наступні завдання:

- 1) дослідити економічну сутність, види та форми виплат працівникам;
- 2) проаналізувати нормативно-правові засади організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам;
- 3) здійснити порівняльну характеристику виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку
- 4) з'ясувати особливості організація бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»;
- 5) дослідити світовий досвід обліку розрахунків за виплатами працівникам з метою його використання в Україні;
- 6) розробити та обґрунтувати напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР» 95.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження обрано комунальні некомерційні підприємства, які надають медичні послуги. Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності Комунального некомерційного підприємства «Кіровоградський обласний фтизіопульмонологічний медичний центр Кіровоградської обласної ради».

Предмет дослідження. Предметом дослідження є система обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку КНП «КОФПМЦ КОР» 95; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок ведення обліку та здійснення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних

некомерційних підприємств; економічна фахова література з питань обліку та контролю.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети випускної кваліфікаційної роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу, систематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів тощо.

Результати, отримані в ході написання випускної кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- уточнено економічну сутність терміну «виплати працівникам», які визначені як сукупність з усіх форм поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, які надає суб'єкт господарської діяльності (самостійно або через третю особу) працівникам та членам його родини в обмін на поточні, минулі та майбутні послуги у зв'язку з фактом минулих чи поточних трудових відносин;

- набула подальшого розвитку систематизація нормативних документів, що регламентують організацію внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам;

- на підставі дослідження виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами рекомендовано уточнення змісту П(С)БО 26 шляхом введення визначення поняття «виплати працівникам» та узгодження їх складових;

- розроблені рекомендації щодо організації обліку виплат працівникам комунальних некомерційних підприємств з використанням рахунків 8 класу.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути використаний обліковими службами комунальних некомерційних підприємств.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на I Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» Центральноукраїнського національного технічного університету (14 квітня 2021 р.) та на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» Центральноукраїнського національного технічного університету (24 листопада 2022 р.). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах загальним обсягом 0,1 др. арк. «СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ В УКРАЇНІ» в Матеріалах II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді 24 листопада 2022 р.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретичні засади обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам» з'ясовано економічну сутність «виплат працівникам», досліджено види та форми заробітної плати, визначено нормативно-правові засади організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам, проведено порівняння виплат працівникам, визначено спільні та відмінні риси за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

В другому розділі «Організація бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам В КНП «КОФПМЦ КОР» розкрито організаційно-економічну характеристику та умови діяльності досліджуваного комунального некомерційного підприємства, проведено аналіз облікової

політики досліджуваного підприємства та з'ясовано особливості організації роботи бухгалтерської служби комунального некомерційного підприємства, визначено документальне забезпечення, порядок нарахування заробітної плати та відображення її в обліку на досліджуваному підприємстві, проведено внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві.

В третьому розділі «Напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам» узагальнено світовий досвід обліку розрахунків за виплатами працівникам, запропоновані напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам комунальних некомерційних підприємств.

Обсяг роботи. Робота викладена на 126 сторінках, вона містить 20 рисунків, 24 таблиці, додатки, список використаних джерел налічує 144 найменувань та викладений на 13 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Виплати працівникам: економічна сутність, види та форми

Необхідною умовою розвитку суспільства є праця, яка націлена на задоволення першочергових потреб людини, а її складовою є мотивація. Основне місце у мотивації трудової діяльності належить заробітній платі, яка сприяє підвищенню матеріального добробуту населення. В свою чергу підвищення матеріального добробуту населення та раціональне використання трудових ресурсів служить основою для зростання економіки країни.

Заробітна плата – це складна і важлива економічна категорія. Вона одночасно є основним доходом працівника, але і значною частиною витрат підприємства. При обчисленні її розміру враховують два економічних цінових поняття:

- ціна робочої сили, тобто вартість благ, що необхідні для функціонування і відтворення робочої сили;
- ціна праці, яка пов'язана із ціною робочої сили, і звичайно повинна перевищувати її.

Відомі економісти ще з початку 18 століття в своїх роботах вивчали теорію людського капіталу у контексті наукових уявлень про зміст і форму продуктивної людської сили.

Адам Сміт у книзі «Дослідження про природу та причини багатства народів» (1776 р.) зазначав: «Людина завжди повинна мати можливість існувати своєю працею, і її заробітна плата повинна щонайменше бути достатньою для її існування. Вона навіть у більшості випадків повинна трохи перевищувати цей рівень, в іншому випадку їй було б неможливо утримувати родину, і раса цих працівників вимерла б після першого покоління. Тому працівник найнижчого розряду повинен заробляти щонайменше вдвічі

більше того, що необхідно для його особистого утримання, щоб він міг виростити двох дітей» [119].

Давид Рікардо у «Основах політичної економії та оподатковування» продовжив думку Адама Сміта, констатувавши, що природною ціною праці є та, котра необхідна, щоб працівники мали можливість існувати та продовжувати свій рід без збільшення або зменшення їх числа [110].

Жан-Батіст Сей у «Трактаті з політичної економії» (1803 р.) вказував: «Прості і грубі роботи можуть бути виконані всякою людиною, аби тільки вона була живою і здоровою. Підтримка життя та здоров'я становить єдину умову, щоб ці роботи виконувалися. Потрібно, щоб у такому промислі робітники одержували заробітну плату трохи вище тієї, яка потрібна для простого існування, тобто не менш того, скільки потрібно, щоб утримувати себе і виховувати дітей» [114].

Томас Мальтус у своєму дослідженні «Досвід про закон народонаселення» (1798 р.) писав: «Середня величина оплати праці, установлена незалежно від випадкових обставин, зображує потреби суспільства порівняно з кількістю населення, незалежно від того, яке б не було бчисло дітей у кожній родині для підтримки чисельності населення на даному рівні, заробітна плата може бути достатня, перевершувати або виявитися недостатньою для їх виховання, дивлячись на те, чи будуть запаси, призначені для оплати праці перебувати в нерухомому стані, чи будуть вони поступово зменшуватися або збільшуватися» [69].

Карл Маркс розробив теорію заробітної плати і в своїй книзі «Капітал» трактує: «заробітну плату найманого робітника як результат обміну останнього з капіталістом на робочу силу, а не на працю. Характерною особливістю капіталістичної добиє той факт, що робоча сила для самого робітника набуває форми належного йому товару. Цей товар подібно до всіх інших має свою вартість, яка визначається робочим часом, необхідним для виробництва, а отже, і відтворення цього специфічного предмета торгівлі» [71].

Михайло Туган-Барановський вважав: «заробітна плата є часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу» [134].

Ойген фон Бем-Баверк звертав увагу: «на можливість поступок підприємців у частині підвищення розміру заробітної плати під загрозою страйків, організованих профспілками, але відзначав наступний відтік капіталу з галузей з підвищеною зарплатою, заміну живої праці машинною, що в кінцевому підсумку неминуче призведе до зниження зарплати» [140].

Джон Мейнард Кейнс обґрунтував: «Необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати» [48].

Відомі американські економісти Пол Самуельсон та Вільям Нордгауз є прихильниками сучасної концепції, в якій зазначали: «Праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата — ціною використання праці робітника» [115].

На даний час існує велика кількість визначень сутності заробітної плати. В таблиці 1.1 представлені визначення сутності заробітної плати різними науковцями.

Таблиця 1.1 - Визначення сутності заробітної плати за різними авторами

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Закон «Про оплату праці»	«Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [108].
2	Брезицька К.Ф.	«Заробітна плата - це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію» [5].
3	Дубовська О.В..	«Заробітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці» [34].
4	Васильчак С.В.	«Заробітна плата - це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги»

		[70].
5	Бутинець Ф.Ф.	«Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили» [15].
6	Золотогоров В.Г.	«Заробітна плата – сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік)» [70].
7	Дубовська О.В..	«Заробітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці» [34].
8	Яременко Л.М.	«Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці» [70].
9	Калина А.В.	«Заробітна плата - це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці» [47].
10	Колот А.М.	«Заробітна плата - це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості» [56].
11	Мочерний С.В.	«Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили» [80].
12	Усач В.Б.	«Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [70].
13	Петрова І.Л.	«Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [70].

З таблиці 1.1 видно, що підходи науковців щодо визначення поняття «заробітна плата» неоднозначні. А.Маркевич в своїй статті вважає: «Доцільно розглядати заробітну плату з декількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником), і з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності

її функціонування» ; а також - як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника» [70].

На рис. 1.1. представлені функції заробітної плати та їхня суть і принципи. Оптимальне співвідношення функцій заробітної плати є запорукою ефективної організації оплати праці на підприємстві. Для повного та ефективного виконання функцій заробітної плати, необхідне належне регулювання даного питання, як на рівні самого підприємства, так і на державному рівні.

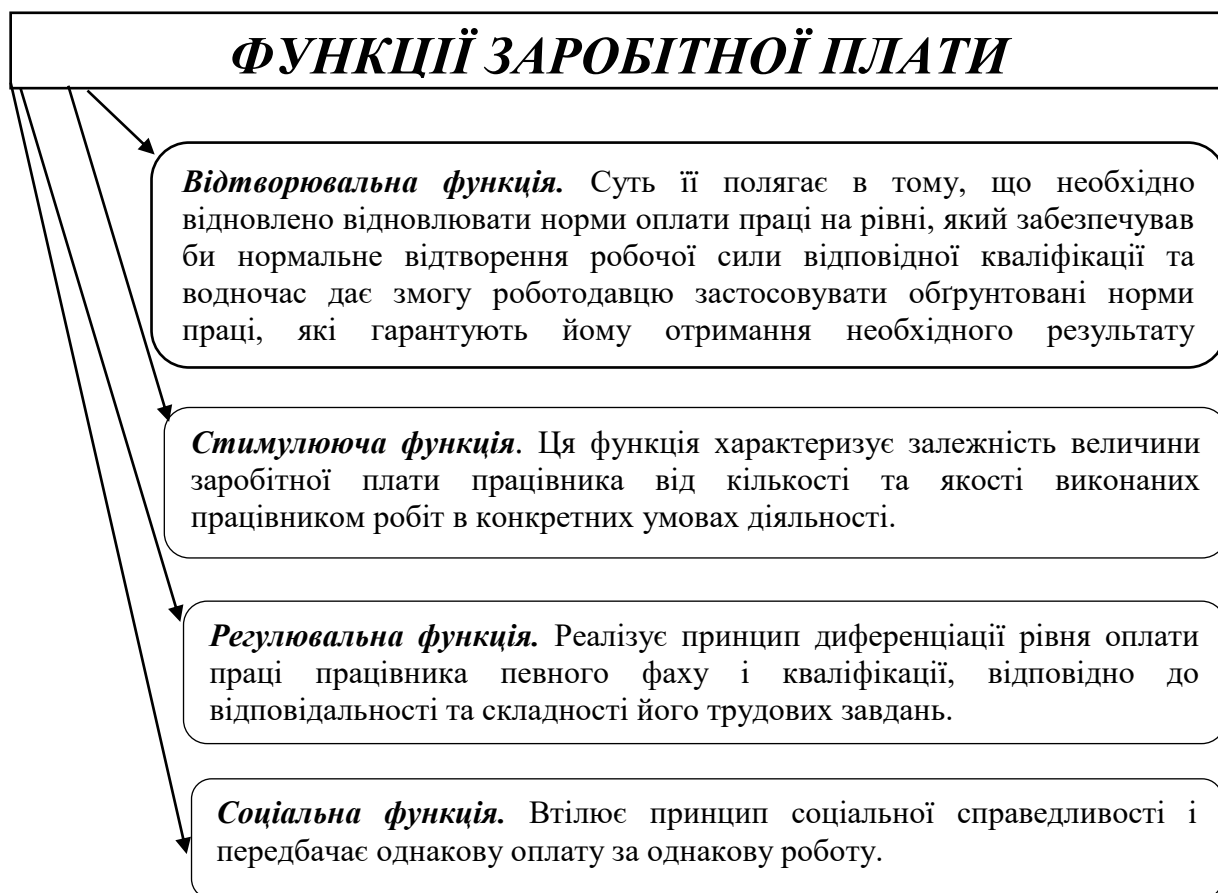


Рисунок 1.1 - Функції заробітної плати

На рівні підприємства взаємовідносини між працівником та роботодавцем регулюються такими нормативними документами: положення про облікову політику, колективним договір, положенням про оплату праці, посадові інструкції, робочий план рахунків, графік документообігу тощо.

О. Лишиленко зазначав: «Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру

мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування доходів працівників» [65].

Оплата праці в Україні регулюється численними нормативно-правовими актами, серед них:

- Конституція України;
- Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року;
- Кодекс законів про працю України;
- НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»;
- Постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють порядок обчислення середньої заробітної плати, розміру допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо;
- Інструкції та рекомендації.

Основною соціальною гарантією держави є встановлення мінімального розміру заробітної плати. Вона є обов'язковою для застосування на всіх підприємствах, незалежно від форми власності даного підприємства. Відповідно до статті 3 Закону України «Про оплату праці»: «мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці» [108].

При розрахунку мінімальної заробітної не враховуються такі доплати:

- за роботу в нічний та надурочний час;
- за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я;
- за роз'їзний характер робіт;
- премії до святкових і ювілейних дат.

В залежності від форми власності підприємства мають різні джерела надходжень коштів для забезпечення виплат заробітної плати. Приватні підприємства виплачують заробітну плату з доходів, отриманих від проведення власної господарської діяльності. Державні підприємства фінансуються за рахунок бюджетів різних рівнів, тобто державного або місцевого. При цьому Кабінет Міністрів України визначає та регулює умови розміру оплати працівників організацій і установ, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Форми оплати, які використовуються в Україні наведені на рисунку 1.2. В свою чергу кожна форма поділяється на системи.

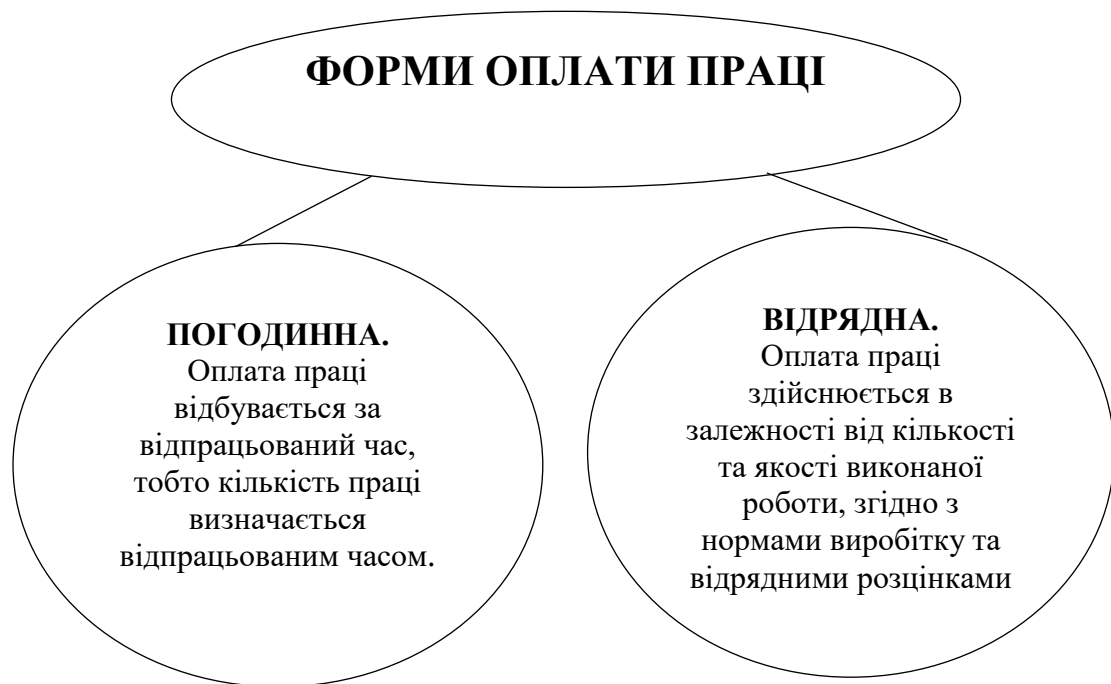


Рисунок 1.2 - Форми оплати праці

Погодинна оплата праці має такі системи оплати праці:

- проста погодинна оплата праці, яка встановлюється в залежності від кількості відпрацьованого часу і кваліфікації працівника;
- погодинно-преміальна оплата праці, до погодинної оплати додають премії чи надбавки за досягнення певних якісних чи кількісних показників.

Відрядна оплата праці поділяється на три системи, а саме:

- пряма відрядна. Розмір заробітної плати залежить від виробітку, при цьому розцінки за одиницю чи роботи є незмінними.

- відрядно-преміальна. При такій системі оплати праці до оплати за відрядними розцінками, працівникам нараховують премії за перевиконання норм виробітку;

- акордно-преміальна. За цією системою оплата нараховується за одержання кінцевого виду продукції з урахуванням її кількості і якості. Ця система відрядної форми праці є найбільш прогресивна.

Заробітна плата складається з основної, додаткової та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. В таблиці 1.2 Структура заробітної плати, детально охарактеризовано кожен вид заробітної плати.

Таблиця 1.2 - Структура заробітної плати

Вид заробітної плати	Характеристика
Основна	«Винагорода за виконану роботу, яка встановлюється у вигляді тарифних ставок чи окладів, відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців» [20].
Додаткова	«Винагорода, яка встановлюється понад установлені норми, або трудові успіхи, або за особливі умови праці. До цих виплат відносять: надбавки за кваліфікаційну майстерність, за знання іноземної мови, за класність водіям, бригадирам за керівництво бригадою, завідування, старшинство, персональні надбавки за роботу в шкідливих умовах праці; оплата за роботу у вихідні й святкові дні; винагороди за вислугу років, оплата разових робіт на підприємстві; оплата праці студентів під час проходження практики; витрати, пов'язані з оплатою житла працівникам підприємства тощо» [20].
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	«До цього виду заробітної плати відносяться виплати у вигляді винагород, премій, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати. Наприклад: суми оплати вимушених відпусток з ініціативи роботодавця з частковим збереженням заробітної плати; суми соціальних і трудових пільг працівникам - додаткові відпустки; оплата простою не з вини працівника; винагорода за підсумками роботи за рік; винагороди за відкриття, винаходи, раціоналізаторські пропозиції; одноразові заохочення, матеріальна допомога» [20].

Фундаментом організації оплати праці є тарифна система, яка є основою формування і диференціації розмірів заробітної плати. Відповідно

до тарифної системи оплати праці роботи поділяють в залежності від рівня складності, а працівникам встановлюють оплату за тарифними розрядами, які залежать від їх кваліфікації. На рисунку 1.3. представлена структура тарифної системи.

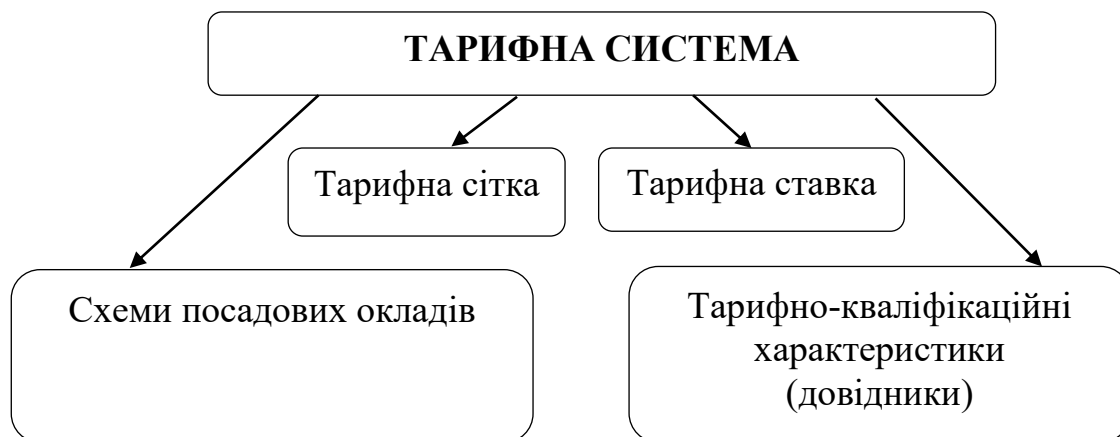


Рисунок 1.3 - Структура тарифної системи

Сам процес розрахунку заробітної плати - дуже трудомісткий процес, який включає проведення великої кількості нарахувань та утримань, які регулюються різними нормативно-правовими документами. В таблиці 1.3. показаний процес розрахунку заробітної плати, який включає п'ять етапів.

Таблиця 1.3 - Етапи розрахунку заробітної плати

Етапи	Характеристика етапу
1	2
I етап Нарахування заробітної плати	На даному етапі проводиться розрахунок: заробітної плати, відповідно до штатного розкладу, трудових договорів, цивільно-правових угод, табелів робочого часу; нічних та святкових; премій, пільг, надбавок, відпускних, індексації, понаднормових, чергувань; компенсаційних виплат при звільненні чи скороченні; лікарняних та відпусток при вагітності та пологах, які оплачуються за рахунок фонду соціального страхування; інших нарахувань, які передбачені законодавством України та внутрішніх документів підприємства.
II етап Розрахунок податків і зборів	Цей етап включає розрахунок податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) та військового збору, які утримуються із заробітної плати і регулюються у відповідності з Податковим кодексом України. У 2022 році ставка ПДФО складає 18%, а військового збору – 1,5%.
III етап Розрахунок утримань	На цьому етапі, також розраховуються утримання із заробітної плати, а саме: за виконавчими документами аліментів, відшкодування матеріальних збитків); за заявами працівників (профспілкові внески, в недержавні пенсійні

	фонди); інших утримань (позики, перевищення добових).
IV етап Нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ)	ЄСВ - це страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі. Даний внесок сплачує підприємство за кожного працівника, у розмірі встановленому на законодавчому рівні. Він складає 22 % від нарахованої суми заробітної плати. За осіб з інвалідністю, роботодавець сплачує 8,41% від суми нарахованої заробітної плати такому працівнику.
V етап Нарахування резервів	Цей етап включає нарахування резерву відпусток та відповідно на них суми ЄСВ, а також резерву річного бонусу (премії за підсумками року або «тринадцятої» заробітної плати)

Для відображення в бухгалтерському обліку нарахованої заробітної плати використовується субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається нарахована заробітна плата, а за дебетом – відображаються утримання із заробітної плати.

Окрім розрахунку заробітної плати підприємство має обов'язок подавати звітність із заробітної плати. Розглянемо в таблиці 1.4. перелік звітності та строки її подання.

Таблиця 1.4 - Перелік звітів із заробітної плати

Назва звіту	Періодичність та термін подання	Куди подається
Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників. Форма № 7-ПВ	Один раз на чотири роки, не пізніше ніж 31 березня року, наступного за звітним.	Державна служба статистики України
Звіт про зайнятість і працевлаштування осіб з інвалідністю. Форма №10-ПОІ	Щорічно, не пізніше ніж 1 березня року, наступного за звітним.	Фонду соціального захисту осіб з інвалідністю
Звіт з праці. Форма № 1-ПВ	Щомісячно, не пізніше 7 числа місяці, наступного за звітним. Щоквартально, не пізніше 7 числа, що настає після закінчення кварталу.	Державна служба статистики України
Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого(сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум	Кожного кварталу, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.	Державна податкова служба України, Пенсійний фонд України

нарахованого внеску(чинний з 01.01.2021)	єдиного		
Звіт про заборгованість з оплати праці. Форма № 3-борг	Щомісячно, не пізніше 7 числа місяці, наступного за звітним	Державна служба статистики України	

Отже, заробітна плата складна економічна категорія. Важливою складовою організації заробітної плати є її форми, системи, які забезпечують взаємозв'язок між заробітною платою та її результатами. Сам процес нарахування заробітної плати є складним та трудомістким, через безліч законодавчо регульованих видів нарахувань і утримань, які постійно змінюються.

1.2. Нормативно-правові засади організації внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам

Витрати на оплату праці на підприємстві займають основну частину в витратах, до того ж оплата праці є основним доходом працівника. Внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам є важливим на кожному підприємстві і є однією з функцій його управління. Внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам однією із найважливіших і складних ділянок при перевірці, оскільки торкається економічних інтересів всіх працівників підприємства.

Розгляду цього питання присвятили свої наукові роботи ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: В. Труш, І. Кононова, Л. Кулаковська, Ю. Піча, Н. Хлиніна, Г. Давидов, В. Подольський, Л. Чернелевський, Н. Беренда, Г. Дженік, Б. Усач, Н. Радіонова, І. Богдан, В. Савченко; В. Собко, Н. Верхоглядова, В. Шило, О. Рябчук, С. Ільїна, О. Брадул, Філіп Л. Дефліз та інші. Але незважаючи на велику кількість наукових досліджень, безліч питань внутрішнього контролю розрахунків із оплати праці залишаються невирішеними та дискусійними.

На думку Богдан І.Ю. і Фальченко О.О.: «Мета внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці — встановити дотримання підприємством чинного законодавства з оплати праці та правильність відображення господарських операцій в обліку» [10].

Як зазначають А. Макаренко та І. Боюк: «Завдання внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці — встановити: дотримання законодавчо-нормативної бази із питань виплат (КЗпП, П(С)БО); ефективність внутрішнього контролю витрат на оплату праці; правильність розрахунків виробітку за виконані роботи та надані послуги та їх відображення обліку; обґрунтованість виплат заробітної плати за трудовими угодами та достовірність відображення в обліку; дотримання встановленого порядку віднесення витрат на оплату праці та собівартість продукції; правильність визначення розміру сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню; відповідних нарахувань чи утримань; своєчасність перерахувань до бюджету утриманих сум податків та обов'язкових платежів; дотримання встановленого порядку депонування заробітної плати та своєчасності перерахування депонованих сум після закінчення строку позовної давності; резервування коштів для оплати відпусток» [67].

Перевіряючий перед початком проведення контролю розрахунків за виплатами працівникам повинен не тільки встановити мету і завдання перевірки, а ще чітко визначити об'єкт перевірки та джерела інформації (рис. 1.4.). Так як в умовах реформування економіки України нормативно-правова база з оплати праці та трудове законодавство достатньо часто змінюється і за цими змінами перевіряючий повинен слідкувати.

При проведенні контролю, перевіряючий має керуватися планом перевірки, який повинен бути детальним. Зміст його буде залежати від обсягів та складності перевірки, а також від розмірів підприємства та його специфіки діяльності. На рисунку 1.5 представлений план перевірки.

Об'єкти контролю	Джерела інформації
Відповідність трудового законодавства	Нормативно-законодавча база щодо заробітної плати
Системи оплати праці та преміювання	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку
Первинна документація з обліку заробітної плати	Первинна документація та правильне її складання
Звітність по фондах та статистична звітність	Регістри бухгалтерського обліку, звітність, попередні акти перевірок

Рисунок 1.4 - Об'єкти та джерела інформації контролю

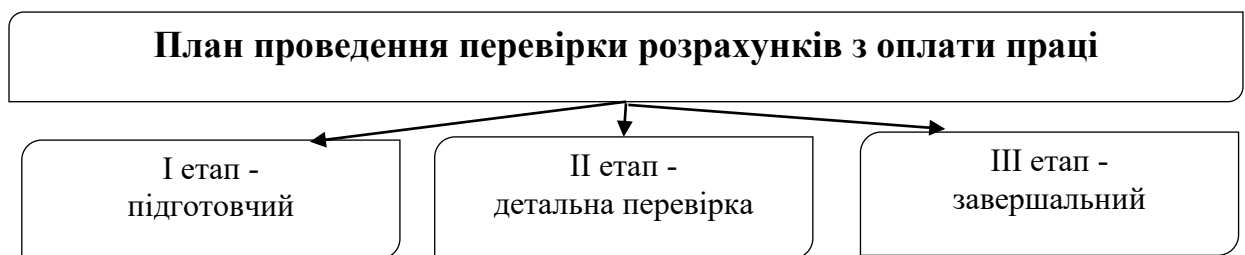


Рисунок 1.5 - План проведення перевірки

На початковому етапі перевіряючий повинен вивчити систему трудових відносин підприємства, яке перевіряється. Визначити можливі зони підвищеного ризику та оцінити ефективність використання трудових ресурсів та оплати праці.

На другому етапі збираються докази, які забезпечать потрібний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та достатності внутрішнього контролю. Проводиться перевірка дотримання трудового законодавства, стану внутрішнього обліку, оформлення первинної документації та організації табельного обліку, нормативно-правової бази при розрахунку заробітної плати, податків, зборів, єдиного соціального внеску, правильність виплат грошових коштів створенню резервів тощо. На даному

етапі перевіряючий користується вибіркоким методом та методом співставлення показників бухгалтерського обліку підприємства зі своїми розрахунками.

На третьому етапі перевіряючий аналізує інформацію отриману на другому етапі та підтверджує висновки. Визначає потенційні чи існуючі ризики на підприємстві і прогнозує шляхи їх уникнення. Готує висновки.

На підприємстві перевірі підлягає низка документів, а саме:

- накази про прийняття на роботу, про переведення на іншу роботу, про припинення трудового договору, про надання відпустки;
- договори цивільно-правового характеру та акти виконаних робіт до них;
- колективний договір, положення про оплату праці, положення про преміювання, положення про облікову політику, правила внутрішнього розпорядку;
- фінансова та статистична звітність;
- листки непрацездатності та їх нарахування;
- особові картки та посадові інструкції;
- штатний розпис;
- табелі обліку використання робочого часу;
- розрахунково-платіжні відомості, банківські виписки;
- наряди на виконання робіт та їх оплата;
- журнали ордери або меморіальні ордери;
- оборотно-сальдові відомості за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 64 «Розрахунки за податками й платежами», субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Отже, внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам є одним із найскладніших ділянок під час здійснення перевірки, але відіграє важливу роль для контролю процесу оплати праці. Результати перевірки

дають можливість виправити помилки, удосконалити облік розрахунків з оплати праці та в майбутньому зменшити ризики допущення помилок.

1.3. Порівняльна характеристика виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку

Основне місце в бухгалтерського обліку підприємства займає облік будь-яких виплат працівникам. Інтеграція України в європейський простір потребує запровадження нового механізму регулювання праці та її оплати, який має ґрунтуватися на сучасних міжнародних стандартах організації бухгалтерського обліку, тому виникає потреба у дослідженні даного питання.

В. Безбатько з цього приводу зазначав: «Виплати працівникам є найвагомішою складовою усіх витрат підприємства, а їх облік є однією з найважливіших сторін облікового процесу. Тому актуальним питанням є виявлення спільних та відмінних ознак з обліку виплат працівникам відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) 19 «Виплати працівникам» та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 26 «Виплати працівникам» [4].

У своїй статті Н. Радченко звернув увагу на те, що: «Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам». МСФЗ (IAS) 19 не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення, а стосується лише обліку виплат працівникам. Спочатку цей стандарт було затверджено у 1993 році під назвою «Витрати на пенсійне забезпечення» і стосувався лише обліку пенсійних програм. У 1998 році МСФЗ (IAS) 19 було переглянуто. Потім він набрав чинності з 1 січня 1999 року під назвою «Виплати працівникам».

Згодом у 2000 році до тексту МСФЗ (IAS) 19 були внесені зміни, які стосувались визначення активів програми та вимог щодо їх визнання, оцінки та розкриття. Потім ще вносилися зміни до МСФЗ (IAS) 19 у 2004 році у зв'язку з прийняттям МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій», МСФЗ(IAS) 3 «Об'єднання бізнесу» МСФЗ (IAS) 4 «Страхові контракти». Таким чином, МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» поширюється на всі виплати працівника, крім тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»» [84].

Провідний вітчизняний вчений С. Голов, зазначає: «Ступінь невідповідності МСФЗ 19 Виплати працівникам та НП(С)БО 26 Виплати працівникам є помірною» [77].

В.І. Жолнерсвоїй у книзі «Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами» відзначає: «Національний стандарт за змістом майже не має розбіжностей з міжнародним» [36].

Натомість Н. Овсюк та О. Радченко зазначають, що «У НП(С)БО 26 Виплати працівникам інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера, адже все, що не описано в даному стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок» [84].

Однією з відмінних рис є відсутність визначення поняття «виплати працівникам» в НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Натомість, згідно з МСФЗ 19: «Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками» [78]. Щодо кількості підпунктів, МСФЗ 19 містить 161 підпункт, а П(С)БО 26 тільки 34, тобто НП(С)БО 26 має стислий вигляд.

Порівняльна характеристика мети та сфери застосування МСФЗ 19 та НП(С)БО 26 наведені в таблиці 1.5. Слід зауважити, що суттєві відмінності відсутні, але все ж таки стандарти дещо різняться. Це зумовлено тим, що

неодноразово намагалися наблизити національні положення до міжнародних стандартів, а також національними особливостями країни.

Таблиця 1.5 Порівняльна характеристика мети та сфери застосування

НП(С)БО 26	МСФЗ 19
Мета	
«Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності» [102].	«Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам» [78].
Сфера застосування	
«Застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)» [102].	«Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акції»» [78].

Щодо виплат працівникам по МСФЗ 19, то Голов С.Ф., Костюченко В.М. в своєму посібнику «Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами», зазначали: «Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям» [17].

Необхідно звернути увагу і на перелік виплат працівникам. Відповідно до МСФЗ 19 перелік виплат більш детальніший, ніж в НП(С)БО 26. Хоча в міжнародних стандартах виплати працівникам поділяються на чотири категорії, а в національних стандартах на п'ять. Категорії мають різні характеристики. Пропоную їх розглянути на рисунку 1.6. Категорії виплат працівникам. Порівняємо кожен категорію виплат працівникам. Почнемо з короткострокових та поточних виплат працівникам. Це виплати працівникам, які підприємство планує здійснити протягом 12 місяців в повному обсязі.

Голов С.Ф., Костюченко В.М. в своєму посібнику зазначали: «Для оцінки короткострокових зобов'язань не застосовують жодних актуарних припущень та дисконтування. Тому недисконтована сума, що підлягає сплаті

працівникам за послуги, надані ними підприємству, відображаються в обліку як зобов'язання за вирахуванням будь-якої сплаченої суми»[17].

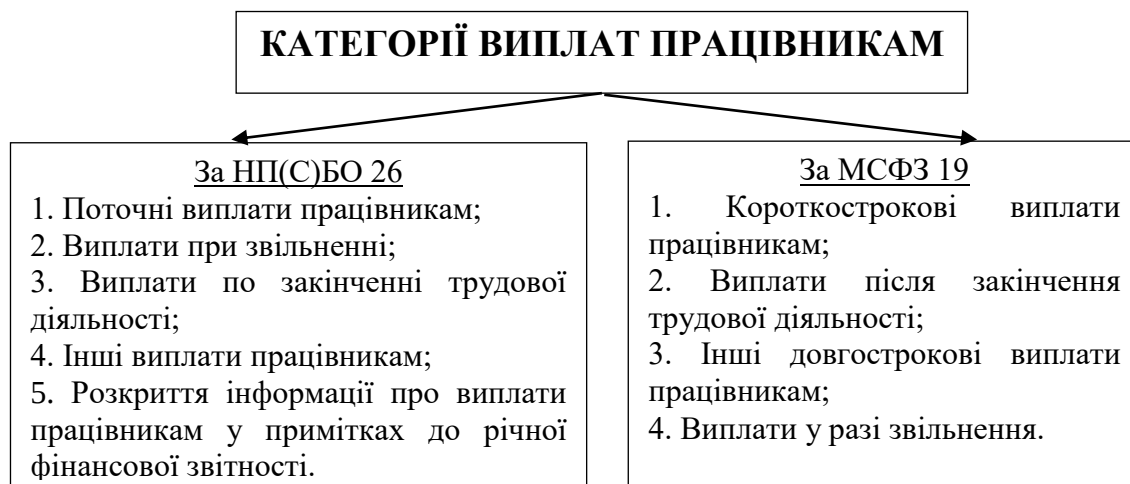


Рисунок 1.6 - Категорії виплат працівникам

На рис. 1.7. представлена для порівняння структура цих виплат. Як бачимо, що на відміну від НП(С)БО 26, МСФЗ 19 містять такі виплату, як участь працівника у прибутку підприємства, соціальне забезпечення та негрошові пільги. Негрошові виплати, це мається на увазі, медичне обслуговування, надання житла, автомобілів і безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг тощо.

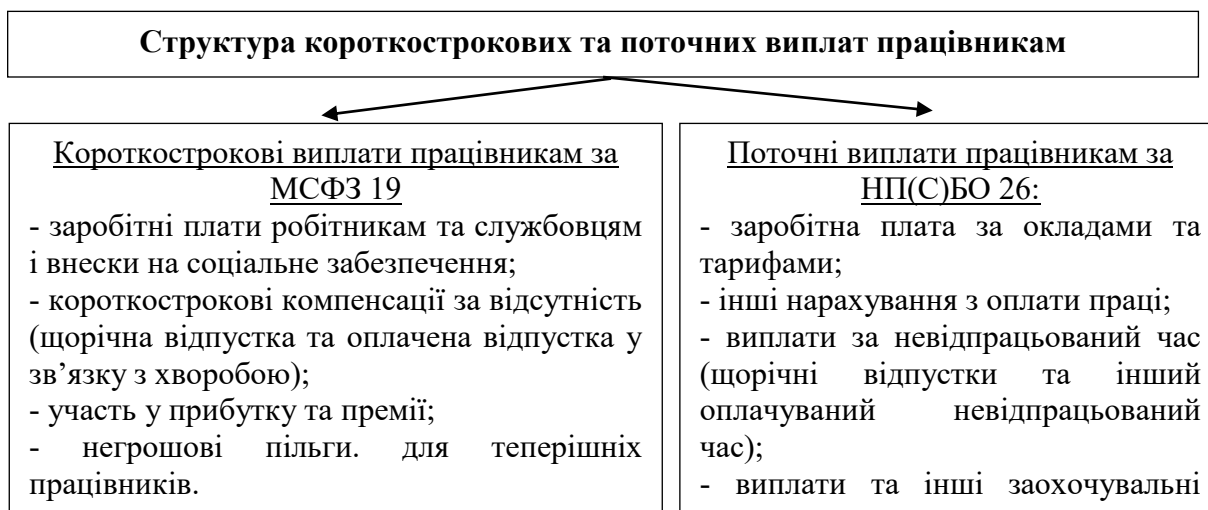


Рисунок 1.7 - Структура короткострокових та поточних виплат

Що стосується внесків на соціальне забезпечення, то у своїй статті Н. Овсюк та О. Радченко зазначали: «Це не стосується страхових зборів, що сплачуються за рахунок працедавця. Тут йдеться про ту частину страхових

зборів, яка сплачується за рахунок заробітку працівників. Окрема згадка про такі збори в МСФЗ 19 пояснюється тим, що за західною методологією заробітна плата обліковується за методом нетто, а в нас традиційно застосовується метод брутто. Іншими словами, ми спочатку нараховуємо все, що працівник заробив протягом місяця, а потім проводимо відповідні утримання; а в західній методології утримання за дебетом заробітної плати не нараховують, а проводять за дебетом спеціально відведеного для цієї мети витратного рахунка і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників» [84].

Мають також відмінності підходи до створення резерву на оплату відпусток. В міжнародних стандартах чітко обґрунтовано порядок формування та необхідність створення резерву на оплату відпусток, на відміну від національних.

Самим найбільшим розділ, як в національному, так і в міжнародному стандарті, належить категорії «Виплат по закінченні трудової діяльності». За НП(С)БО 26 до цих виплат відносять: «різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного) та інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників» [102]. Відповідно до МСФЗ 19 до цього виду виплат відносять: «пенсійне забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності» [78].

Суми і порядок даних виплат визначаються програмами, які поділяються на два види:

- зі встановленим внеском, тобто перед роботодавцем виникає стільки ж зобов'язань, скільки і визнається витрат у відповідному періоді, і ця сума є незмінною;

- зі встановленою виплатою, передбачає гарантований роботодавцем розмір пенсії, і тому сума зобов'язань не дорівнює витратам.

Н. Овсюк та О. Радченко в своїй статті зазначали: «Для обліку таких виплат вітчизняним законодавством, зокрема Інструкцією про застосування плану рахунків, передбачено окремий рахунок – 472 Додаткове пенсійне

забезпечення. Це рахунок бухгалтерського обліку резервів на додаткове(недержавне) пенсійне забезпечення працівників, який створюється за рахунок власних коштів підприємства(або за рахунок заробітної плати найнятих робітників на підставі заяв від їхнього імені). Але, оскільки достатньої юридичної бази, яка б регулювала діяльність недержавних пенсійних фондів, в Україні ще не створено, і немає підприємств, що формують/поповнюють пенсійні фонди за власні кошти, то розкрити практичні аспекти цієї теми наразі неможливо» [84].

Категорія «Інші виплати працівника», які саме це виплати в НП(С)БО не сформульовано, зазначено лише: «інші довгострокові виплати працівнику – це виплати працівнику(окрім виплат при звільненні, виплат по закінченні трудової діяльності та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу» [102].

Категорія «Інші довгострокові виплати» відповідно до МСФЗ 19 має такий склад:

- додаткова відпустка за вислугу років;
- оплачувана академічна відпустка;
- виплата до ювілеїв і за вислугу років;
- виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю;
- виплати частки прибутку та премії;
- відстрочені компенсації.

Отже, можна зробити висновок, що виплати, які вказані в категорії «Інші довгострокові виплати» відносяться до виплат із заробітної плати, але терміни їх виплат понад 12 місяців.

Виплати при звільненні виділені в окрему категорію і в національних, і в міжнародних стандартах. Це пов'язано з тим, що зобов'язання за цими виплатами виникають через факт звільнення і не несуть за собою майбутніх економічних зисків, тому і визнаються відразу.

Висновки до розділу 1

Заробітна плата – це складна і важлива економічна категорія. Вона одночасно є основним доходом працівника і значною частиною витрат підприємства. Відомі економісти ще з початку 18 століття в своїх роботах вивчали теорію людського капіталу у контексті наукових уявлень про зміст і форму продуктивної людської сили. Також, існує велика кількість визначень сутності заробітної плати, але підходи науковців щодо визначення поняття «заробітна плата» неоднозначні. На нашу думку, найбільш вдало визначив сутність заробітної плати Васильчак С.В: «Заробітна плата - це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги».

Заробітна плата виконує чотири функції: відтворювальну, стимулюючу, регулювальну та соціальну. Оптимальне співвідношення функцій заробітної плати є запорукою ефективної організації оплати праці на підприємстві. Для повного та ефективного виконання функцій заробітної плати, необхідне належне регулювання даного питання, як на рівні самого підприємства, так і на державному рівні. В Україні оплата праці регулюється численними нормативно-правовими актами. Основною соціальною гарантією держави є встановлення мінімального розміру заробітної плати.

В Україні використовуються дві форми оплати праці: погодинна та відрядна, які ще поділяються на системи. Заробітна плата має таку структуру: основна, додаткова та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основою організації оплати праці є тарифна система, на базі якої відбувається формування і диференціації розмірів заробітної плати. Сам процес розрахунку заробітної плати - дуже трудомісткий процес, який включає проведення великої кількості нарахунків та утримань, які регулюються різними нормативно-правовими документами.

Внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам є однією з функцій управління підприємством та однією із найважливіших і складних ділянок при перевірці, оскільки торкається економічних інтересів всіх працівників підприємства. При проведенні перевірки необхідно слідувати детальному плану, визначити мету, завдання, об'єкти та джерела інформації перевірки. Результати перевірки дають можливість виправити помилки, удосконалити облік розрахунків з оплати праці та в майбутньому зменшити ризики допущення помилок.

Під час проведення порівняльного аналізу міжнародних та національних стандартів, які регулюють питання відображення в обліку та звітності виплат працівникам, можна зробити висновок, що по своїй суті ці документи є схожими, хоча і містять відмінності (національні положення не містять визначення поняття «виплати працівникам», міжнародні стандарти містять детальніший перелік виплат; міжнародними стандартами передбачені негрошові виплати теперішнім працівникам, тобто медичне обслуговування, надання житла, автомобілів і безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг; різні підходи до створення резерву на оплату відпусток).

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА

ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ

ПРАЦІВНИКАМ В КНП «КОФПМЦ КОР»

2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «КОФПМЦ КОР»

Комунальне некомерційне підприємство «Кіровоградський обласний фтизіопульмонологічний медичний центр Кіровоградської обласної ради», скорочена назва КНП «КОФПМЦ КОР», є лікарняним закладом охорони здоров'я-комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги високоспеціалізованої медичної допомоги будь-яким особам в порядку та на умовах, встановлених законодавством України та Статутом підприємства (Додаток А).

КНП «КОФПМЦ КОР» належить до об'єктів комунальної власності та користується майном, що належить до спільної власності сіл, селищ і міст області. Засновник досліджуваного підприємства - Кіровоградська обласна рада. Галузеву політику здійснює Департамент охорони здоров'я Кіровоградської обласної державної адміністрації. Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Управління досліджуваним підприємством здійснює генеральний директор, який призначається на посаду Кіровоградською обласною радою на конкурсній основі, шляхом укладання з ним контракту, у якому визначаються умови його матеріального забезпечення та інші умови найму. Свою діяльність генеральний директор здійснює відповідно до законодавства та актів обласної ради.

КНП «КОФПМЦ КОР» є організаційно-методичним, консультативним, лікувальним та контролюючим центром щодо організації та проведення всього комплексу протитуберкульозних заходів в області.

Основні напрямки діяльності досліджуваного підприємства:

- організаційно-методичне керівництво закладами загальної лікувальної мережі та фтизіатричної служби по своєчасному виявленню хворих на туберкульоз, у тому числі дітей;
- надання консультативної допомоги в проведенні комплексу протитуберкульозних заходів у містах і районах області;
- проведення системного аналізу стану протитуберкульозної роботи в області та здійснення контролю за виконанням протитуберкульозних заходів в області;
- проведення диспансерного спостереження хворих на активний туберкульоз;
- проведення комплексу протиепідемічних заходів у вогнищах туберкульозної інфекції згідно з вимогами інфекційного контролю за туберкульозом в межах компетенції підприємства;
- впровадження в практику ефективних методів діагностики та лікування хворих на туберкульоз і розповсюдження передового досвіду роботи кращих протитуберкульозних закладів;
- раціональне використання ліжкового фонду, трудових, фінансових і матеріальних ресурсів;
- надання транспортних послуг, послуг громадського харчування та здійснення інших не медичних видів діяльності;
- надання платних послуг та медичного супроводу в порядку і в межах, встановлених чинним законодавством України;
- надання будь-яких послуг іншим суб'єктам господарювання, що надають медичну допомогу на території сіл, селищ, міст області;
- здійснення господарської, фінансової та іншої діяльності по забезпеченню виконання мети підприємства;

Розпочата в 2016 році медична реформа звичайно торкнулася і КНП «КОФПМЦ КОР» та внесла суттєві зміни в діяльність підприємства.

Так відповідно до Державної Стратегії розвитку системи протитуберкульозної допомоги населенню на 2020-2023 роки, схваленої розпорядженням кабінету міністрів України від 27.11.2019 року № 1414-р та вимог по програмі медичних гарантій Національної служби здоров'я України в Кіровоградській області проведено реорганізацію декількох регіональних протитуберкульозних закладів в єдиний в області протитуберкульозний заклад, що має статус регіонального фтизіопульмонологічного медичного центру, який створений, як комунальне некомерційне підприємство, надає і координує протитуберкульозну медичну допомогу населенню області.

Досліджуване підприємство в результаті реорганізації стало територіально розгалуженим, місцезнаходження всіх структурних підрозділів розміщено по всій області. Структура підприємства затверджена Наказом від 14 травня 2021 року № 71-Осн (Додаток Б) та представлена на рисунку 2.1.

В структуру досліджуваного підприємства входять чотири Лікувально-діагностичні комплекси (ЛДК). Лікувально-діагностичний комплекс 1 знаходиться в м. Кропивницький, на його базі відбувається діагностика туберкульозу, проводяться лабораторні та рентгенівські дослідження. Важливим підрозділом є обласна лабораторія з діагностики туберкульозу III рівня - це єдина лабораторія в області, яка проводить аналізи з діагностики туберкульозу. В структуру підприємства входить гуртожиток, де проживають лікарі інтерни.

Лікувально-діагностичний комплекс 2 знаходиться в с. Івано-Благодатне, який розташований на відстані 30 км від м. Кропивницький. На базі даного комплексу знаходиться найбільший та єдиний стаціонар, де лікують хворих на туберкульоз. Стаціонар розрахований на 180 ліжок.

В лікувально-діагностичному комплексі 3, який знаходиться в м. Новомиргород та лікувально-діагностичному комплексі 4, розташованому в м. Благовіщенськ функціонують лише протитуберкульозні кабінети.

При реорганізації досліджуваного підприємства зміни торкнулись не лише територіальної структури, а ще і була змінена організаційно-правова

форми власності, тобто відбулося перетворення з «комунального закладу» на «комерційне некомерційне підприємство», що в свою чергу змінило процес фінансування.



Рисунок 2.1 - Структура КНП «КОФПМЦ КОР»

Набувши статус автономії, статус суб'єкта господарювання дозволяє досліджуваному підприємству самостійно розпоряджатися коштами, які воно отримує та витрачати їх у відповідності до фінансового плану, який затверджується власником.

Джерелами формування майна та фінансування досліджуваного підприємства є:

- комунальне майно;
- бюджетні кошти (державного та місцевих бюджетів);
- власні надходження Підприємства;
- цільові видатки на виконання програм та заходів, які діють в галузі охорони здоров'я;
- кошти, отримані за договорами з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення;
- кредити банків;
- майно, придбане у інших юридичних або фізичних осіб;
- майно, що надходить безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних благодійних внесків, пожертвувань юридичних і фізичних осіб;
- інші джерела, не заборонені законодавством.

До реорганізації досліджуване підприємство було бюджетною організацією і фінансувалось за рахунок коштів місцевого бюджету та медичної субвенції (кошти державного бюджету). Але заклади системи охорони здоров'я, які змінили організаційно-правову форму діяльності втратили право отримувати з бюджету кошти, крім норм, які передбачені підпунктом «г» і «д» пункту 3 статті 90 Бюджетним кодексом України. Тобто на даний час підприємство з обласного бюджету фінансується лише на оплату комунальних послуг, заробітної плати працівникам гуртожитку та медичним працівникам, які залучаються до військово-лікарських комісій по коду економічної класифікації видатків 2610 «Субсидії та поточні трансфери підприємствам (установам, організаціям)».

КНП «КОФПМЦ КОР» контракує з Національною службою здоров'я України та утримується за рахунок доходів, які отримує за надання медичних послуг за програмою медичних. Національна служба здоров'я України (НСЗУ) являє собою центральний орган виконавчої влади та реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного

обслуговування населення. Діяльність НСЗУ спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра охорони здоров'я.

Повноваження НСЗУ визначені Законом України «Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування» та Положення про Національну службу здоров'я України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 №1101.

Договір про медичне обслуговування між КНП «КОФПМЦ КОР» та НСЗУ укладено на підставі вартості та обсягу послуг з медичного обслуговування, замовником яких є держава або органи місцевого самоврядування. Вартість послуги розраховано з урахуванням витрат, які необхідні для надання такої послуги відповідно до галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я. Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування затверджено Кабінетом Міністрів України.

Договір про надання медичних послуг з НСЗУ у 2022 році досліджуване підприємство підписало за наступними пакетами:

- «Профілактика, діагностика, спостереження, лікування та реабілітація пацієнтів в амбулаторних умовах» (глобальна ставка);
- «Діагностика та лікування дорослих і дітей із туберкульозом в амбулаторних та стаціонарних умовах» (капітуляційна ставка);
- «Діагностика, лікування та супровід осіб із ВІЛ»(капітуляційна ставка);
- «Лікування осіб із психічними та поведінковими розладами внаслідок вживання опіоїдів із використанням препаратів замісної підтримувальної терапії»(капітуляційна ставка);
- «Стаціонарна паліативна медична допомога дорослим та дітям» (глобальна ставка);
- «Мобільна паліативна допомога дорослим і дітям» (глобальна ставка);
- «Забезпечення збереження кадрового потенціалу для надання медичної допомоги».

Глобальна ставка означає оплату по пакету щомісячно фіксованої суми протягом всього року. В свою чергу оплата по капітуляційній ставці означає, що щомісячна суми оплати буде залежати від кількості наданих медичних послуг, тобто від кількості пролікованих випадків.

В таблиці 2.1. наведені обсяги надходжень коштів досліджуваного підприємства в розрізі джерел фінансування.

Таблиця 2.1 - Обсяг та динаміка надходжень коштів, в розрізі джерел фінансування КНП «КОФПМЦ КОР» у 2019-2021 рр

Джерело фінансування	2019	2020	2021	Відхилення 2020 до 2019	Відхилення 2021 до 2020
Кошти місцевого бюджету, тис. грн.	19061,0	17309,8	6882,2	-1751,2	-10427,6
Кошти медичної субвенції (державний бюджет), тис. грн.	63161,7	20182,1	0,0	-42979,6	-20182,1
Кошти, отримані за договором з НСЗУ, тис. грн.	0,0	35616,0	53280,0	35616	17664
Інші надходження грошових коштів, пов'язані зі статутною діяльністю, тис. грн.	811,2	1205,6	1605,5	394,4	399,9
Разом	83033,9	74313,5	61767,7	-8720,4	-12545,8

З таблиці 2.1. видно, що обсяг надходження коштів в досліджуваному підприємстві зменшився в 2020 році, порівняно з 2019 роком на 8720,4 тис. грн. У 2021 році порівняно з 2020 роком на 12545,8 тис. грн. Зменшення надходження коштів пов'язане з переходом з 01 квітня 2020 року на фінансування за договором з НСЗУ, що значно вплинуло на фінансовий стан КНП «КОФПМЦ КОР».

Недостатнє фінансування призвело до оптимізації штатної чисельності працівників, яка проходила в декілька етапів. Динаміка штатної чисельності працівників представлена в таблиці 2.2. Загалом у 2020 році, порівняно з 2019 роком, скорочення відбулося на 97,75 штатних одиниць. У 2021 році, порівняно з 2020 роком на 60,5 штатних одиниць. Загалом за період з 2019 року по 2021 рік штатна чисельність працівників зменшилась на 158,25

одиниць. Найбільше скорочення торкнулося середнього медичного персоналу (на 70 штатних одиниць), молодшого медичного персоналу (на 40 штатних одиниць) та інших працівників (на 29 штатних одиниць).

Таблиця 2.2 - Динаміка, структура та зміни кадрового потенціалу КНП «КОФПМЦ КОР» у 2019-2021 рр

Категорія працівників	2019	2020	2021	Відхилення 2020 до 2019	Відхилення 2021 до 2020
Лікарі, шт. од.	75,5	67	60,75	-8,5	-6,25
Середній медичний персонал, шт. од.	168,25	125,5	98,25	-42,75	-27,25
Молодший медичний персонал,	108,25	85,0	68,25	-23,25	-16,75
Спеціалісти (не мед.)	35,25	31,75	31,75	-3,5	0
Інші працівники	111,25	92,50	82,25	-18,75	-10,25
Гуртожиток	11,50	10,50	10,50	-1	0
Разом	510	412,25	351,75	-97,75	-60,5

Діяльність досліджуваного підприємства нерозривно пов'язана з наявністю та використанням основних засобів. Обсяг, структуру та динаміку основних засобів КНП «КОФПМЦ КОР» відображено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Аналіз обсягу та динаміки основних засобів КНП «КОФПМЦ КОР» у 2019-2021 рр

Показник	2019	2020	2021	Відхилення 2020 до 2019		Відхилення 2021 до 2020	
	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	%	Сума, тис.грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальна сума осн. засобів в т.ч.	30897	29605	32888	-1292	-4,2	3283	11,1
земельні ділянки	5166	5032	5032	-134	-2,6	0	0,0
будинки та споруди	8732	8568	8568	-164	-1,9	0	0,0
машини та обладнання	14486	13159	16272	-1327	-9,2	3113	23,7
транспортні засоби	281	264	264	-17	-6,0	0	0,0
інструменти, прилади, інвентар	247	235	235	-12	-4,9	0	0,0
багаторічні насадження	77	77	77	0	0,0	0	0,0
інші основні засоби	6	4	9	-2	-33,3	5	125,0
інші необоротні матеріальні активи	1902	2265	2431	363	19,1	166	7,3

Аналіз розрахунків наведених в таблиці 2.3 показує, що загальна вартість основних засобів на КНП «КОФПМЦ КОР» у 2020 році порівняно з 2019 роком зменшилася на 1292 тис. грн., що у відсотковому співвідношенні складає 4,2 %. Це відбулося переважно за рахунок зменшення вартості таких складових, як: машини та обладнання на 1327 тис. грн., транспортні засоби на 17 тис. грн. та інструменти, прилади, інвентар на 12 тис. грн. Це пов'язано зі списанням через фізичне зношення, застарілість, що унеможливило подальше використання основних засобів. Зменшення показників вартості земельні ділянки на 134 тис. грн. та будинків і споруд на 164 тис. грн., відбулося через передачу приміщень лікарні ЛДКЗ. Утримання лікарні було економічно не вигідним, тому було прийнято рішення передати земельні ділянки та будівлю на постійне користування районній амбулаторії м. Новомиргород і залишити лише функціонувати протитуберкульозний кабінет. Натомість інші необоротні матеріальні активи збільшилися на 363,0 тис. грн., що складає 19,1 % у порівнянні з минулим роком.

Порівнюючи 2021 рік з 2020 роком, видно позитивну тенденцію збільшення вартості основних засобів на 3283,0 тис. грн., а у відсотковому співвідношенні це а 11,1 %. Оновлення основних засобів відбулося по таким показникам, як: машини і обладнання на 3113,0 тис. грн. (23,7%), інші основні засоби на 5,0 тис. грн. (125%) та інші необоротні матеріальні активи 166,0 тис. грн. (7,3%).

В таблиці 2.4. проведений детальний аналіз стану та ефективності використання основних засобів.

Таблиця 2.4. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів КНП «КОФПМЦ КОР»

Показник	2019	2020	2021	Абсолютне відхилення (+, -)	
				2020 від 2019	2021 від 2020
1. Основні засоби на початок року, тис. грн.	29944	30897	29605	953	-1292
2. Надійшло за рік, тис. грн.	985	962	3504	-23	2542
3. Вибуло за рік, тис. грн.	32	2254	220	2222	-2034

4. Основні засоби на кінець року, тис. грн.	30897	29605	32888	-1292	3283
5. Накопичений знос, тис. грн.	18132	17957	18643	-175	686
6. Коефіцієнт реальної вартості ОЗ у майні підприємства	0,41	0,39	0,43	-0,02	0,04
7. Коефіцієнт зносу ОЗ	0,59	0,61	0,57	0,02	-0,04
8. Коефіцієнт придатності ОЗ	0,41	0,39	0,43	-0,02	0,04
6. Коефіцієнт оновлення ОЗ	0,03	0,03	0,11	0	0,08
7. Коефіцієнт вибуття ОЗ	0,00	0,08	0,01	0,08	-0,07
8. Коефіцієнт приросту ОЗ	-0,03	0,04	-0,10	0,07	-0,14

На досліджуваному підприємстві з 2020 по 2021 роки спостерігається зростання вартості основних засобів на 3283,0 тис. грн., такою ж є тенденція щодо їх надходження. Тобто за період з 2019 року по 2021 рік надходження зросло майже в 4 рази з 985 до 3504 тис. грн. Збільшення надходження основних засобів в основному відбувалося за рахунок отримання основних засобів на безкоштовній основі від благодійників, благодійних та неурядових організацій.

Реальна вартість основних фондів є достатньо низькою та залишається практично незмінною, коливається в межах 0,39-0,43. Основні засоби зношені на 57-61%, це свідчить про те, що вони є застарілими і потребують оновлення та модернізації. На кінець 2021 року придатними до використання залишилися лише 43% основних засобів КНП «КОФПМЦ КОР», що є негативним явищем в діяльності підприємства

Коефіцієнт оновлення на підприємстві є дуже низьким, проте позитивним явищем є його тенденція до зростання, а саме з 0,03 до 0,11.

Наразі існують великі труднощі з транспортним сполученням, матеріально-технічний стан та оснащення обласного фтизіопульмонологічного центру потребує кардинальних змін, капітальних ремонтних робіт, як того вимагають умови співпраці з Національною службою здоров'я України. Для досягнення цієї високої мети, фтизіатрична служба потребує не лише адміністративного, але й територіального об'єднання.

Облаштування КНП «КОФПМЦ КОР» на одній території відповідно до вимог інфекційного контролю і розділення потоків хворих наблизить медичну допомогу до пацієнта, що стане значним досягненням не тільки для міста Кропивницький, але й для Кіровоградської області в цілому. Буде досягнуто основної мети реформування галузі охорони здоров'я в цілому і зокрема фтизіатрії в нашому регіоні - покращення діагностики та раннього виявлення туберкульозу, покращення надання фтизіатричної допомоги населення області, здійснення пріоритетних заходів з інфекційного контролю, зниження ризиків щодо виникнення професійних захворювань на туберкульоз та розповсюдження внутрішньо-лікарняної інфекції.

2.2. Аналіз облікової політики підприємства та особливості організації роботи бухгалтерської служби

В КНП «КОФПМЦ КОР» бухгалтерський облік здійснює бухгалтерська служба. Бухгалтерська служба входить в структуру адміністративно-управлінської частини та підпорядковується заступнику генерального директора з фінансових питань. Розглянемо на рисунку 2.2 структуру адміністративно-управлінської частини.

Бухгалтерську службу КНП «КОФПМЦ КОР» очолює старший бухгалтер. Право першого підпису на банківських розрахунково-платіжних документах належить генеральному директору. Старший бухгалтер має право другого підпису. У разі відсутності генерального директора право першого підпису отримує медичний директор. За тимчасової відсутності старшого бухгалтера з поважних причин його обов'язки, відповідальність і права, у тому числі право другого підпису, покладаються на бухгалтера з фінансового та податкового обліку. Право підпису окремих документів

генеральний директор має право надати іншим посадовим особам на підставі письмового розпорядження.

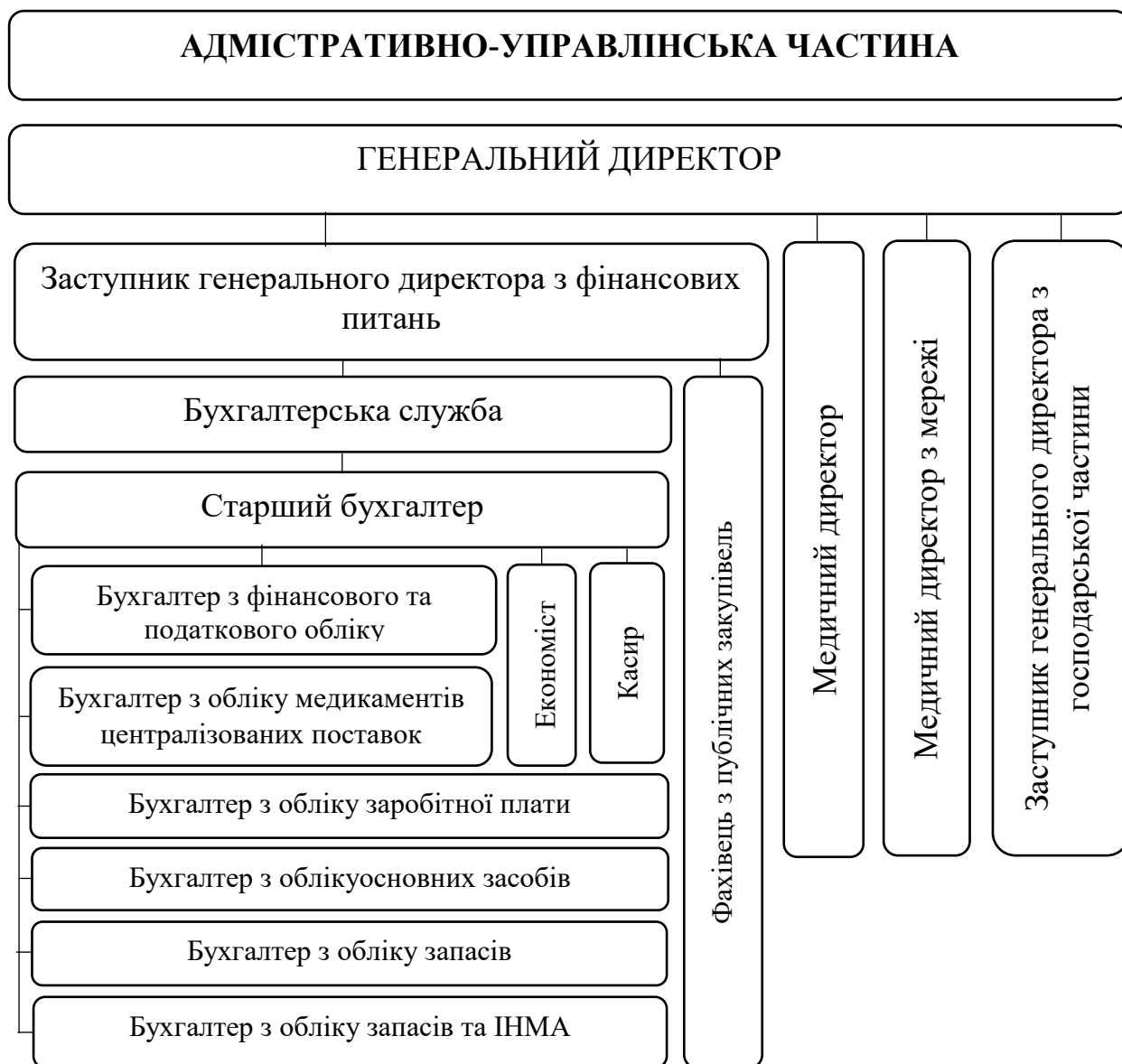


Рисунок 2.2 - Структура адміністративно-управлінської частини КНП «КОФПМЦ КОР»

Бухгалтерська служба КНП «КОФПМЦ КОР» на чолі зі старшим бухгалтером налічує десять працівників, які в своїй роботі керуються своїми посадовими інструкціями, нормативними документами досліджуваного підприємства та законодавством України.

Старший бухгалтер організовує діяльність бухгалтерської служби, забезпечує ведення бухгалтерського обліку, несе відповідальність за

правомірність використання коштів, контролює проведення касових операцій та оформлення первинних документів, забезпечує раціональне використання матеріальних цінностей.

Зважаючи на штатну чисельність працівників бухгалтерії, то доречніше було б ввести в штатний розпис замість посади «Старший бухгалтер» посаду «Головний бухгалтер» та посаду «Заступник головного бухгалтера».

Старшому бухгалтеру підпорядковуються:

- Бухгалтер з фінансового та податкового обліку
- Економіст
- Бухгалтер з обліку медикаментів централізованих поставок
- Бухгалтер з обліку заробітної плати
- Бухгалтер з обліку основних засобів
- Бухгалтер з обліку запасів
- Бухгалтер з обліку запасів та ІНМА
- Касир.

Методи оцінки та обліку, процедури, які КНП «КОФПМЦ КОР» застосовує при веденні бухгалтерського обліку, зазначені в положенні про облікову політику (Додаток В). Положення про облікову політику затверджено наказом керівника від 25 травня 2020 року № 60-Осн та погоджено головою Кіровоградської обласної ради. Положення має 12 розділів, а саме:

1. Загальні положення.
2. Підписання документів.
3. Документообіг.
4. Інвентаризація.
5. Запаси.
6. Необоротні активи.
7. Дебіторська заборгованість.
8. Зобов'язання.
9. Доходи.

10. Витрати.

11. Власний капітал.

12. Прикінцеві положення.

При відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності КНП «КОФПМЦ КОР» керується національними положеннями (стандартів) бухгалтерського обліку. Досліджуване підприємство застосовує журнально-ордерну систему обліку, відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України № 356 від 29.12.2000 року. КНП «КОФПМЦ КОР» веде бухгалтерський облік відповідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 №291 та за необхідністю створює та використовує субрахунки другого та третього порядку, із збереженням кодів субрахунків Плану рахунків №291.

Бухгалтерський облік КНП «КОФПМЦ КОР» ведеться за допомогою систематизованого програмного забезпечення «КБС. Бухгалтерія комунального підприємства». Дана програма була спеціально розроблена для медичних закладів, які змінили організаційну форму власності з «комунального закладу» на «комунальне некомерційне підприємство». Зміни призвели не тільки до нової назви, але і нововведень в бухгалтерському обліку, формуванні звітності та документації.

Програма забезпечує комплексний облік усіх напрямів роботи бухгалтера, формує усі види звітності на підставі внесених в програму відомостей, проста у використанні, гнучка в налаштуваннях, зручний інтерфейс і програмні підказки. Система обліку в програмі вбудована так, що користуватися нею одночасно можуть всі користувачі.

В програмі також передбачені різні ступені автоматизації введення інформації, а саме:

- режим ручного введення операцій;

- режим типових операцій;
- режим автоматичного формування операцій за документами.

«КБС. Бухгалтерія комунального підприємства» дозволяє вести реєстрацію і облік кадрів, розрахунок заробітної плати. До того нараховувати заробітну плату можна за джерелами фінансування. Розрахунок заробітної плати виконується за штатним розкладом, окладами, доплатами, надбавками, преміями та іншими виплатами усім категоріям працівників. Формує відомості на виплату у банки та є можливість створення різних довідок про дохід працівника.

Рух документів від створення/отримання до завершення в діловодстві на досліджуваному підприємстві визначає Графік документообігу (Додаток чотири). Отримувати і видавати матеріальні цінності мають право матеріально-відповідальні особи. За наявності незатверджених форм первинних документів до їх затвердження відповідальними органами підприємство використовує власні затверджені форми. Первинні та зведені облікові документи повинні бути складені у паперовій та в електронній формі та підписані особами, що їх склали.

КНП «КОФПМЦ КОР» проводить інвентаризацію активів і зобов'язань, відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879 та за письмовим розпорядженням генерального директора.

На початку календарного року для проведення інвентаризаційної роботи, окремим наказом по підприємству, затверджується постійно діюча інвентаризаційна комісія. На інвентаризаційну комісію покладаються обов'язки з приймання, списання, оцінки активів і зобов'язань. Щоквартальна інвентаризація запасів проводиться вибірково. Перелік груп запасів, які підлягають поквартальній інвентаризації визначається щороку письмовим розпорядженням керівника.

Комісія проводить повну інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків — із перевіркою їх фактичної наявності та документального підтвердження — щороку станом на 1 листопада.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого генеральним директором протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Облік запасів КНП «КОФПМЦ КОР» ведеться у відповідності до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Одиницею бухгалтерського обліку запасів на підприємстві є їх найменування. Транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості запасів. Безкоштовно отримані запаси зараховуються на баланс підприємства за справедливою вартістю, з урахуванням витрат передбачених п. 9 П(С)БО 9 «Запаси». У місцях зберігання (на складах) запаси обліковуються натуральних од иницях в книгах складського обліку. Бухгалтерський облік запасів ведеться за кожним найменуванням в кількісному та грошовому еквіваленті, у розрізі матеріально-відповідальних осіб. У разі вибуття запасів оцінка їх здійснюється за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Запаси, що використовуються не більше року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше року та вартісна оцінка, яких не перевищує 1500,00 грн. без ПДВ, обліковуються в складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. При передачі в експлуатацію такі запаси виключаються зі складу активів, а їх вартість списується з балансу на відповідні рахунки витрат. За місцями експлуатації матеріально-відповідальними особами, протягом строку їх фактичного використання, організовується оперативно-кількісний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Слід зазначити, про необхідність затвердження в обліковій політиці досліджуваного підприємства норм витрат палива. Так як КНП «КОФПМЦ КОР» крім автомобілів, які використовують паливо, має ще генератор і сміттєспалювальну систему «Мюллер».

Облік необоротних активів в КНП «КОФПМЦ КОР» здійснюється відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Вартісна ознака предметів, що відносяться до основних засобів, прийнята в розмірі, що перевищує 6000,00 грн. без ПДВ. Вартісна оцінка основних засобів дуже низька і доречніше було б увести її на рівні 20000,00 грн. без ПДВ.

Амортизація основних засобів нараховується щомісячно, прямолінійним методом із застосуванням строків корисного використання, які встановлені відповідно до п.п. 138.3.3. Податкового кодексу.

До складу малоцінних необоротних матеріальних активів відносяться необоротні активи, які не увійшли до складу основних засобів та вартістю, що не перевищує 6000,00 грн. без ПДВ. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% вартості, яка амортизується.

Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом, з місяця, наступного за місяцем, у якому актив введено в господарський оборот, із застосуванням строків корисного використання, які встановлені податковим законодавством.

Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів дорівнює 0 грн.

Списання об'єкта основних засобів, що непридатне для подальшого використання, морально застаріле, фізично зношене, пошкоджено внаслідок аварії або стихійного лиха проводиться, відповідно до «Порядку управління об'єктами спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст

області», затвердженого Рішенням Кіровоградської обласної ради від 29.09.2006 року №61, зі змінами. Відповідно до якого списання основного засобу вартістю:

- до 10000,00 грн. здійснюється за рішення керівника підприємства;
- від 10000,00 грн. до 20000,00 грн. здійснюється за погодженням голови Кіровоградської обласної ради;
- понад 20000,00 грн. за рішення сесії Кіровоградської обласної ради.

Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості підприємство здійснює відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Поточна дебіторська заборгованість є фінансовим активом і включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів. Величину резерву сумнівних боргів визначається за методом застосування абсолютної сумнівної заборгованості.

Облік доходів КНП «КОФПМЦ КОР» визначено відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається зі ступеня завершеності операцій з надання послуг. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Дохід від безоплатно отриманих активів визнається протягом тих звітних періодів в яких надходять відповідні економічні вигоди.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі

зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Для обліку витрат на Підприємстві використовуються рахунки 9 класу. Витрати визнаються витратами певного періоду з одночасним визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, то їх відображають у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені.

У складі статутного капіталу відображати зафіксовану залишкову вартість основних засобів та інвестиційної нерухомості, яка відображена в Статуті. Внесені власником кошти, згідно рішення органу місцевого самоврядування про збільшення суми статутного капіталу підприємства, збільшують суми статутного капіталу після фактичної реєстрації змін в установчих документах. Зменшити розмір статутного капіталу підприємства на підставі відповідних змін до установчих документів внаслідок передачі активів. У складі іншого додаткового капіталу відображають активи внесені власником в господарське відання підприємства понад суму статутного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у розмірі 1% від підсумку відповідно всіх активів, зобов'язань і власного капіталу.

Підприємство застосовує оплату праці згідно з Колективним договором, Положенням про оплату праці та Положенням про преміювання.

Фінансова звітність складається щоквартально за такими формами:

- Баланс (форма № 1-м);
- Звіт про фінансові результати (форма №2-м).

Виправлення помилок в фінансовій звітності проводиться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідно до Порядку складання, затвердження та контролю за виконанням фінансових планів комунальних підприємств спільної власності

територіальних громад сіл, селищ і міст області, затвердженого Розпорядженням голови Кіровоградської обласної ради від 16 жовтня 2014 № 296-гр (зі змінами внесеними розпорядженнями голови Кіровоградської обласної ради від 21 січня 2019 року № 15-гр та від 27 травня 2020 року № 144-гр) Підприємство складає Фінансовий план. Проект фінансового плану у двох примірниках подається до обласної ради до 1 листопада року, що передуює плановому.

Звіт про виконання фінансового плану досліджуване підприємство надає обласній раді та Департаменту охорони здоров'я обласної державної адміністрації щоквартально до 25 числа місяця, наступного за звітним, а річний звіт — до 15 березня, наступного за звітним роком.

Отже, на досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік здійснює бухгалтерська служба, керуючись посадовими інструкціями та положенням про облікову політику. Але в КНП «КОФПМЦ КОР» відсутнє положення про бухгалтерську службу, в якому були б прописані чіткі механізми взаємодії співробітників всередині служби, так і з іншими підрозділами досліджуваного підприємства.

2.3. Документальне забезпечення обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»

В КНП «КОФПМЦ КОР» облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється на підставі чинного законодавства. На основі чинних законодавчих актів досліджуване підприємство розробило власні документи, які регулюють оплату праці, з урахуванням особливостей діяльності, а саме:

1. Колективний договір (Додаток Д).
2. Положення про оплату праці (Додаток Е).

3. Положення про преміювання та інші види матеріального заохочення працівників (Додаток Є).

Колективний договір укладено між КНП «КОФПМЦ КОР» та профспілковим комітетом первинної профспілкової організації. Профспілковий комітет є єдиним представником працівників досліджуваного підприємства, що здійснює представництво та захист трудових і соціально-економічних прав та інтересів працівників за Колективним договором.

Колективний договір містить наступні розділи:

1. Загальні положення.
2. Режим робіт, тривалість робочого часу і відпочинку.
3. Оплата праці.
4. Охорона праці.
5. Охорона здоров'я та забезпечення соціально-побутових потреб працівників.
6. Гарантії діяльності Профспілкового комітету.

Трудовий розпорядок на Підприємстві встановлюється згідно з Правилами внутрішнього трудового розпорядку (Додаток Ж), затвердженими трудовим колективом на основі Галузевих правил внутрішнього трудового розпорядку для працівників закладів, установ, організацій та підприємств системи охорони здоров'я України, затверджених наказом Міністерства охорони здоров'я України від 18 грудня 2000р. № 204-о.

Положення про оплату праці затверджується наказом керівника КНП «КОФПМЦ КОР» за погодженням з профспілковим комітетом. В положенні встановлюються принципи формування посадових окладів, за якими формується основна заробітна плата керівних працівників, лікарів, фахівців з неповною вищою медичною освітою, молодшого медичного персоналу, спеціалістів з немедичною освітою, технічних працівників та іншого персоналу. Основою формування є єдина тарифна сітки за схемами тарифних розрядів і тарифних коефіцієнтів, передбачених Постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.2002р. № 1298 «Про оплату праці працівників на

основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери», спільного наказу Міністерства праці та соціальної політики України і Міністерства охорони здоров'я України від 05.10.2005р. № 308/519 «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення», з дотриманням вимог частини 5 статті 6 Закону України «Про оплату праці» щодо визначення розміру мінімального тарифного окладу працівника 1 тарифного розряду не менше, ніж прожитковий мінімум для працездатної особи, визначеного Урядом станом на 01 січня поточного року.

На рисунку 2.3. представлена схема організації обліку за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР».



Рисунок 2.3 - Схема організації обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»

Преміювання працівників за результатами роботи за квартал, рік, надання матеріальної допомоги та інших видів матеріального заохочення здійснюється за рішенням генерального директора КНП «КОФПМЦ КОР» відповідно до вимог Положення про преміювання та матеріальне заохочення.

З урахуванням вище зазначених документів та чинного законодавства на досліджуваному підприємстві розробляють штатний розпис (Додаток 3), створюють накази (розпорядження), за формами, які затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05 грудня 2008 року № 489 та таблиці обліку використання робочого часу, які є підставою для нарахування заробітної плати. Перелік форм особового складу, якими користується досліджуване підприємство наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Перелік форм особового складу, якими користується КНП «КОФПМЦ КОР»

Код форми	Назва форми	Опис
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Складається при прийнятті працівника на роботу, в ньому зазначається посадовий оклад згідно штатного розпису, розмір доплат і надбавок, дата початку роботи тощо.
П-2	Особова картка	Відкривається для кожного працівника і заповнюється на основі опитувань працівників та за даними паспорта, трудових книжок, освітніх документів, свідоцтва про укладання шлюбу та народження дітей тощо.
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	В ньому зазначається тип відпустки, дата початку та період відпустки,
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Дана форма наказу заповнюється у разі звільнення працівника. В ньому зазначається дата та підстава звільнення. Також в наказі зазначають необхідні виплати працівникові при розрахунку.
П-5	Табель обліку використання робочого часу	Це іменний список працівників підрозділу, в ньому вказують також табельні номери. Призначений для обліку відпрацьованого часу працівниками та контролю за дотриманням трудової дисципліни ними.

Штатний розпис містить перелік посад підприємства, розмір посадового окладу, надбавок і доплат, які відповідають певній посаді. На досліджуваному підприємстві формуванням штатного розпису та внесенням змін до нього займається економіст. Затверджує штатний розпис КНП «КОФПМЦ КОР» генеральний директор та погоджує голова Кіровоградської обласної ради.

Кадрова служба керуючись штатним розписом підбирає персонал. Якщо працівник пройшов співбесіду з генеральним директором та погоджується з умовами роботи, то наступний кроком є проходження медичного огляду, який є обов'язковим, враховуючи специфіку підприємства. Якщо за результатами медичного огляду, працівникові дозволено працювати на досліджуваному підприємстві, то він пише заяву на прийом на роботу, яка є підставою для створення наказу (розпорядження) про прийом на роботу.

Після цього працівника зараховують до особового складу КНП «КОФПМЦ КОР». Кадрова служба оформлює форму П-2 «Особова картка» та робить відповідні записи в трудову книжку, яка є основним документом про трудову діяльність працівника. Бухгалтерія присвоює табельний номер.

Накази про переведення на інші посади на досліджуваному підприємстві, створені на підставі рапортів керівників структурних підрозділів чи заяв працівника за погодженням з генеральним директором. В ньому вказані дата та тривалість переведення, назва поточної посади та нової. Також в наказі зазначаються умови оплати за новою посадою.

Всі накази оформлюються в двох екземплярах, один залишається в відділі кадрів, а інший передається бухгалтеру з обліку заробітної плати для подальшого опрацювання та проведення розрахунків за виплатами працівникам.

КНП «КОФПМЦ КОР» використовує погодинну форму оплати праці. Тому для нарахування заробітної плати за даною формою оплати бухгалтеру з обліку заробітної плати надають табель обліку використання робочого часу,

де вказані відпрацьований час, в тому числі, години роботи в надурочний час, в нічний час, години роботи у святкові дні, невідпрацьований час і причини неявки працівника.

На дослідженому підприємстві встановлено п'ятиденний робочий тиждень. Норми годин в структурних підрозділах різні, в залежності від специфіки займаної посади чи особливості роботи підрозділу.

Норми робочого часу для працівників КНП «КОФПМЦ КОР»:

- 40 годин на тиждень для адміністративно-управлінського та господарсько-обслуговувального персоналу відповідно до ст. 50 Кодексу законів про працю України);

- 38,5 годин на тиждень для медичних працівників, які безпосередньо не обслуговують хворих на туберкульоз відповідно до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 25.05.2006 №319 «Про тривалість робочого дня медичних працівників» із змінами);

- 38,5 годин на тиждень для медичних реєстраторів відповідно до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 25.05.2006р. №319 «Про затвердження норм робочого дня працівників закладів та установ охорони здоров'я» із змінами, внесеними згідно наказу Міністерства охорони здоров'я України №580 від 28.08.2006р. і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 9 червня 2006р. за №696/12570);

- 36 годин на тиждень для медичних працівників та інших працівників відповідно до Постанови Кабінету Міністрів від 21.02.2001 р. №163 «Про затвердження Переліку виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими умовами праці, робота на яких дає право на скорочену тривалість робочого тижня»;

- 30 годин на тиждень для медичних працівників, які працюють в зоні іонізуючого випромінювання відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 21.02.01 р. №163 «Про затвердження Переліку виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими умовами праці, робота на яких дає право на скорочену тривалість робочого часу».

Порядок заповнення табелю обліку використання робочого часу в КНП «КОФПМЦ КОР» зазначений у Положенні про облік використання робочого часу затверджений наказом керівника від 23 грудня 2019 № 164-Адм (Додаток К).

Табель обліку використання робочого часу на досліджуваному підприємстві ведеться окремо за кожним структурним підрозділом. Обов'язки з ведення табелів обліку, відповідно до наказу генерального директора, покладено на відповідальних осіб структурних підрозділів. Контроль за веденням табелів покладено на керівників структурних підрозділів.

У табелі зазначаються відмітки про використання робочого часу кожним працівником протягом календарного місяця за допомогою шифрів. Включення до табеля та виключення з нього працівників проводяться на підставі наказів про прийняття на роботу, переведення на іншу посаду, звільнення з роботи.

Працівники, які зайняті на безперервних роботах, працюють згідно графіків змінності. Складені в обов'язковому порядку графіки роботи персоналу погоджуються з профспілковим комітетом та доводяться до відома працівників не пізніше, як за 2 тижні до початку їх дії.

Працівникам, які працюють за сумісництвом присвоюються окремі табельні номери. Кількість відпрацьованих годин в робочий день не повинна перевищувати половину норми годин робочого дня і повного робочого дня у вихідний день.

Для кожного працівника в табелі передбачений один рядок, в якому відображають кількість годин, які відпрацьовані у робочі дні за графіком, у вихідні, святкові та неробочі дні та не відпрацьовані робочі дні, які визначені графіками з різних причин (тимчасова непрацездатність, відпустки всіх видів, прогули, неявки з нез'ясованих причин тощо).

Підсумкові табелі оформлюють двічі на місяць та подаються старшому інспектору з кадрів:

- за першу половину місяця (з першого до 15-го числа) – до 8-го числа місяця;

- за другу половину місяця (з першого до останнього числа місяця) – до 16-го числа місяця.

Старший інспектор з кадрів перевіряє, підписує та передає бухгалтеру з обліку заробітної плати, для проведення розрахунків з заробітної плати.

Отже, документальне забезпечення обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР» здійснюється згідно графіка документообігу. При здійсненні розрахунків за виплатами працівників робота кадрової служби, осіб відповідальних за складання табелів обліку використання робочого часу бухгалтера з обліку заробітної плати тісно пов'язані, а результат їхньої роботи залежить, від якості виконання ними своїх посадових обов'язків та знання нормативної бази.

2.4. Порядок нарахування заробітної плати та відображення її в обліку в КНП «КОФПМЦ КОР»

Нарахування заробітної плати працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР» проводиться за тарифною системою оплати праці відповідно до відпрацьованого робочого часу та затвердженого розміру посадового окладу, з урахуванням підвищень, доплат, надбавок, заохочувальних виплат.

Фонд заробітної плати досліджуваного підприємства складається з основної, додаткової та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

До основної заробітної плати відносяться нарахування за тарифними ставками, тобто за посадовими окладами.

Відповідно до частини 1 статті 8 Закону України «Про оплату праці» умови і розміри оплати праці керівника Підприємства належать до державного регулювання і посадовий оклад керівнику встановлено головою

обласної ради у контракті з дотриманням норм Постанови Кабінету Міністрів України від 19 травня 1999 року №859 «Про умови і розміри оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, та об'єднань державних підприємств». При цьому, розмір посадового окладу керівника забезпечує співвідношення між середньою заробітною платою медичних працівників та не може перевищувати розмірсередньої заробітної плати медичних працівників підприємства більш як на 60 відсотків.

Посадові оклади заступникам керівника підприємства, старшому бухгалтеру, бухгалтерській службі установлюються відповідно до Положення про оплату праці (Додаток Л). Посадові оклади заступникам керівника визначаються в процентному співвідношенні від посадового окладу керівника, а саме:

- медичний директор - 90 %;
- заступник генерального директора з фінансових питань – 70%;
- заступник генерального директора з господарської частини – 60 %.

Посадові оклади старшого бухгалтера та бухгалтерської служби затверджені фіксованою сумою.

Посадові оклади працівників КНП «КОФПМЦ КОР» формуються на основі Єдиної тарифної сітки за схемами тарифних розрядів і тарифних коефіцієнтів, передбачених Постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.2002р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери».

До фонду додаткової заробітної плати на досліджуваному підприємстві відносяться: підвищення посадових окладів, доплати, надбавки, оплата відпусток.

Працівники досліджуваного підприємства мають право на підвищення посадових окладів, розмір підвищення залежить від особливостей та специфіки роботи структурного підрозділу чи займаної посади працівником.

В таблиці 2.6. зазначені, які підвищення, хто має право на підвищення і розмір підвищення в КНП «КОФПМЦ КОР».

Таблиця 2.6 - Підвищення посадових окладів в КНП «КОФПМЦ КОР»

Категорія підвищень	Назва посад	Розмір підвищень
1	2	3
За завідування	Керівникам структурних підрозділів – лікарям За умови, що у підрозділі, згідно з штатним розписом, кількість лікарів до 3 одиниць.	10 % від посадового окладу
За старшинство	Старшим: сестрам медичним, фельдшерам-лаборантам, рентгенолаборантам та іншим фахівцям з базовою та неповною вищою медичною освітою	10 % від посадового окладу
За головування	Голові лікарсько-консультаційної комісії	20 % від посадового окладу
За хірургічну активність	Лікарям-хірургам всіх найменувань, лікарям-анестезіологам та лікарям-ендоскопістам, у тому числі керівникам структурних підрозділів-лікарям цих спеціальностей	до 40 % від посадового окладу в залежності від обсягу, складності й характеру їх праці при роботі у стаціонарі
За диплом з відзнакою	Лікарям всіх спеціальностей (крім лікарів-інтернів) протягом 5 років після закінчення вищих медичних навчальних закладів.	5 % від посадового окладу
Підвищення за керівництво	Головні медичні сестри при кваліфікаційні категорії: - вищій - першій - другій	від тарифної ставки працівника 1 тарифного розряду: 28,3 % 18,4 % 8,7 %
За санітарний транспорт	Водіям санітарних автомобілів	20 % від посадового окладу
За шкідливі і важкі умови праці	Машиністам з прання	20 % від посадового окладу
За шкідливі і важкі умови праці	Всім працівникам підприємства. Перелік посад та розмір затверджено Колективним договором	від 30 % до 60 % від посадового окладу
За шкідливі і важкі умови праці	Дезінфектору, працівникам гнійної хірургії, працівникам лабораторії, рентгенодіагностичного відділення, працівникам кабінету УЗД	15 % від посадового окладу

Доплати на досліджуваному підприємстві різноманітні, вони мають різні відсотки виплат та особливості встановлення кожної доплати. В таблиці 2.7. зазначені доплати та їх особливості.

Таблиця 2.7 - Доплати та їх особливості в КНП «КОФПМЦ КОР»

Доплати	Особливості	Розмір
За суміщення професії	Доплата не носить постійний характер. Нараховується за необхідності, відповідно до наказу генерального директора, в якому встановлюється розмір даної доплати, але не більше 50%.	до 50% посадового окладу з підвищенням
За розширену зону обслуговування або збільшення обсягу робіт	Доплата не носить постійний характер. Нараховується за необхідності, відповідно до наказу генерального директора, в якому встановлюється розмір даної доплати, але не більше 50%.	до 50% посадового окладу з підвищенням
За роботу в нічний час	Нараховується відповідно до табелю обліку використання робочого часу. Нічний час вважається з 22:00 годин ночі до 06:00 години ранку.	35% посадового окладу з підвищенням за кожну фактично відпрацьовану годину в цей час
За виконання робіт з важкими і шкідливими умовами праці	Встановлюється відсоток оплати за результатами атестації робочих місць, яка проводиться 1 раз 5 років. Протягом 5 років має постійний характер. Доплата відображається в штатному розписі та оплачується понад мінімальний розмір заробітної плати.	до 12% посадового окладу з підвищенням
За шеф-кухарю	Дана доплата встановлюється шеф-кухарю, який не звільнений від основної роботи. Доплата входить в місячний фонд оплати праці та відображена в штатному розписі.	20% посадового окладу з підвищенням
За роботу з дезінфікуючими засобами	Призначається працівникам, використовують у роботі дезінфікуючі засоби, а також працівникам, які зайняті прибиранням туалетів. Доплата відображається в штатному розписі та оплачується понад мінімальний розмір заробітної плати.	10% посадового окладу з підвищенням

Доплати за суміщення професії та за розширену зону обслуговування або збільшення обсягу робіт не встановлюються керівнику, заступникам керівників, керівникам структурних підрозділів та їх заступникам, головній медичній сестрі.

Крім перелічених доплат в таблиці 2.7. на досліджуваному підприємстві працівникам нараховують і інші доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати. Наприклад доплата до мінімальної заробітної плати, за роботу в святкові дні, доплата лікарям і середньому медичному персоналу

відповідно до Постанови № 2, компенсації за невикористані дні відпустки тощо.

Надбавки, які підлягають нарахування та сплаті працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР» зазначені в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Надбавки в КНП «КОФПМЦ КОР»

Надбавки	Особливості	Розмір
За класність водіям	Надбавка відображається в штатному розписі і має постійний характер за наявності класності у водія.	Розраховується від посадового окладу з підвищенням: I клас -25%; II клас – 10 %.
За високі досягнення у праці, виконання особливо важливої роботи, складність, напруженість	Надбавка не носить постійний характер. Нараховується за необхідності, відповідно до наказу генерального директора, в якому встановлюється розмір даної доплати, але не більше 50%.	У розмірі до 50% посадового окладу з підвищенням;
За професійну майстерність робітникам	Надбавка нараховується робітникам, які мають III-VI кваліфікаційні розряди. Відображається в штатному розписі і має постійний характер за наявності кваліфікаційного розряду у робітника	Розраховується від посадового окладу: III розряд – 12 %, IV розряд – 16 %, V розряд – 20 %, VI розряд – 24 %.
Надбавка за тривалість безперервної роботи	Надбавка призначається медичним працівникам, які надають допомогу хворим на заразну форму туберкульозу. Надбавка відображається в штатному розписі та змінюється при зміні стажу, але не більше 60%.	Розраховується від посадового окладу: до 2 р. - 10 %; від 2 до 4 р. - 20 %; від 4 до 6 р. - 30 %; від 6 до 8 р. - 40 %; від 8 до 10 р. – 50%; понад 10 р.- 60 %
Надбавка за тривалість безперервної роботи	Надбавка призначається медичним працівникам, які надають допомогу хворим на активну форму туберкульозу. Надбавка відображається в штатному розписі та змінюється при зміні стажу, але не більше 40%.	Розраховується від посадового окладу: до 3 р. - 10 %; від 3 до 6 р. - 20 %; від 6 до 9 р. - 30 %; понад 9 р. - 40 %;
За вислугу років	Призначається медичним працівникам залежно від стажу роботи. Надбавка відображається в штатному розписі та змінюється при зміні стажу, але не більше 30%.	Розраховується від посадового окладу з підвищенням: понад 3 р. – 10 %; понад 10 р. – 20%; понад 20 р. – 30%.

Таким чином, відповідно до постанови Кабінетів Міністрів України від 12 січня 2022 року № 2 «Деякі питання оплати праці медичних працівників закладів охорони здоров'я», необхідно забезпечувати нарахування заробітної плати лікарям професіоналам з вищою немедичною освітою на рівні не менше 20000,00 грн., а молодшим спеціалістам з медичною освітою на рівні 13500,00 грн. Тобто, якщо нарахована заробітна плата працівникам, які мають вище перераховану освіту, з урахуванням зазначених в таблицях 2.5, 2.6, 2.7 підвищень, доплат і надбавок, менше рівня 20000,00 грн. і відповідно 13500,00 грн., то КНП «КОФПМЦ КОР» нараховує доплату до зазначеного рівня. При цьому, доплата за роботу в нічний час чи понаднормові нараховуються понад вказаний рівень. Даний вид доплат розраховуються відповідно до фактично відпрацьованого часу. Приклад розрахунку заробітної плати лікарю наведений в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Приклад розрахунку заробітної плати лікарю в КНП «КОФПМЦ КОР»

Вид оплати	Сума
Норма годин за місяць, год.	151,2
Відпрацьовані години, год	151,2
Відпрацьовано в нічний час, год.	8,0
Оклад по годинам, грн.	6567,00
Доплата за шкідливі і важкі умови праці, грн.	3940,20
Надбавка за вислугу років, грн.	3152,16
Надбавка за тривалість безперервної роботи, грн.	3283,50
Місячний фонд ЗП згідно штатного розпису	16942,86
Доплата лікарям згідно Постанови 2, грн.	3057,14
Доплата за роботу в нічний час, грн.	656,14
Всього нараховано, грн.	20656,14

З таблиці 2.9. видно, що лікар відпрацював цілий місяць, в нічний час працював 8 год. Досліджуване підприємство нараховує всі обов'язкові виплати відповідно до штатного розпису і отримується заробітна плата у розмірі 16942,86 грн., сума менше 20000,00 грн. Отже проводиться нарахування доплати у розмірі 3057,14 грн. Доплата за роботу у нічний час оплачується понад встановлений у Постанові №2 рівень заробітної плати.

Розрахунок відпускних на досліджуваному підприємстві здійснюється за Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95р. № 100. Обчислення відпускних відбувається шляхом множення середнього заробітку на кількість календарних днів відпустки. Середній заробіток розраховується шляхом ділення суми нарахованої заробітної плати працівника за 12 місяців на кількість календарних днів у розрахунковому періоді, за виключенням святкових днів та днів відпустки без збереження заробітної плати.

Але при розрахунку середньої заробітної плати для розрахунку сум відпускних, є ряд виплат, які виключаються з розрахунку, а саме:

- одноразові виплати (премії до святкових і ювілейних дат, матеріальна допомога);
- компенсації за відпустки;
- витрати на відрядження;
- оплата за виконання окремих доручень;
- соціальні виплати.

В таблиці 2.10 представлені види відпусток, які передбачені Колективним договором для працівників досліджуваного підприємства.

Приклад розрахунку відпускних наведений в Додатку Н.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат відносяться премії, матеріальна допомога, компенсаційні виплати при звільненні та інші грошові виплати, передбачені Колективним договором та Положенням про преміювання та інші види матеріального заохочення.

Матеріальна допомога надається за письмовою заявою (Додаток М) працівника в межах наявних фінансових ресурсів за основним місцем роботи. Матеріальна допомога передбачена:

- на оздоровлення у розмірі посадового окладу з підвищенням, гарантовано щороку під час основної відпустки медичним та фармацевтичним працівникам;

- для розв'язання соціально-побутових питань медичним працівникам у розмірі не більше ніж один посадовий оклад на рік, за рішенням керівника підприємства та наявності грошових коштів;

- на оздоровлення у розмірі посадового окладу спеціалістам немедикам та іншому персоналу, за рішенням керівника підприємства та при наявності фінансових ресурсів;

- разова працівникам у скрутних життєвих ситуаціях (витрати на своє лікування, стихійне лихо, на поховання близького родича) за рішенням керівника та при наявності коштів.

Таблиця 2.10 - Види відпусток в КНП «КОФПМЦ КОР»

Вид відпустки	Підстава	Кількість днів
Щорічна основна відпустка	Надається кожному працівнику. Особам з інвалідністю I-II груп. Особам з інвалідністю III групи.	24 к.д. 30 к.д. 26 к.д.
Щорічна додаткова відпустка	За роботу, яка пов'язана особливим характером праці, окремим категоріям працівників.	12 к.д.
	За роботу з ненормованим робочим днем.	7 к.д.
Додаткова соціальна відпустка	Жінці, яка працює і має двох або більше дітей віком до 15 років, яка виховує дитину з інвалідністю, яка усиновила дитину; матері особи з інвалідністю з дитинства підгрупи А I групи; вдові; самотній матері, батьку, що виховує дитину до 18 років без батька (матері); батьку дитини або інваліда з дитинства підгрупи А I групи, який виховує їх без матері (у тому числі у разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі); особі, яка взяла під опіку дитину або особу з інвалідністю з дитинства підгрупи А I групи, чи одному із прийомних батьків.	10 к.д. Якщо дві підстави – 17 к.д.
Відпустка без збереження	Надається відповідно до чинного законодавства та за заявою працівника	-

Для відображення в бухгалтерському обліку нарахованої заробітної плати КНП «КОФПМЦ КОР» використовує за кредитом субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з дебетом рахунків відповідних витрат, а саме:

- рахунок 23 «Виробництво», призначений для нарахування заробітної плати працівникам, які безпосередньо зайняті в наданні медичних послуг. Рахунок 23 «Виробництво» закривається на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

- рахунок 92 «Адміністративні витрати», призначений для нарахування заробітної плати працівникам, адміністративної та господарської служби;

- рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», призначений для нарахування заробітної плати працівникам, які фінансуються за рахунок коштів місцевого бюджету. Це працівники гуртожитку для інтернів, який є підрозділом КНП «КОФПМЦ КОР», а також лікар і медична сестра, які задіяні до військово-лікарської комісії.

За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплата заробітної плати, а також утримання з неї податку з доходів фізичних осіб, військового збору, профспілкових внесків, аліментів та виплат за виконавчими документами. Облік утримань на досліджуваному підприємстві відбувається за кредитом наступних рахунків:

-641 «Розрахунки за податками» призначений для обліку утриманого податку з доходів фізичних осіб, який утримується з будь-якого виду доходу працівника за ставкою 18 %;

- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» призначений для обліку утриманого військового збору, який є обов'язковим для утримання з усіх видів доходів працівника за ставкою 1,5%;

- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» призначений для обліку утриманих профспілкових внесків, аліментів та виплат за виконавчими документами. Профспілкові внески утримуються з працівників, які входять до складу профспілки працівників досліджуваного підприємства та складають 1 % від нарахованої заробітної плати. Відсоток утримання аліментів та виплат за виконавчими документами визначається відповідно до виконавчого листа.

За дебетом вище перерахованих рахунків утримань відображається сплата їх у відповідні державні та недержавні організації.

Також працівники КНП «КОФПМЦ КОР» мають право на податкову соціальну пільгу, яка передбачена ст.169. Податкового кодексу України. Застосовується вона на податок з доходів фізичних осіб при наявності підстав у працівника та написаної ним заяви.

Для узагальнення інформації по розрахункам за листками з тимчасової втрати працездатності КНП «КОФПМЦ КОР» використовує субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Перші п'ять днів лікарняних оплачує досліджуване підприємство самостійно, а всі інші дні оплачуються за рахунок коштів фонду соціального страхування. З лікарняних утримуються лише податок з доходів фізичних осіб та військовий збір. Виняток є лише при нарахуванні листка непрацездатності по вагітності та пологам, який оплачується повністю за рахунок ФСС та з суми нарахувань не утримується ПДФО та військовий збір. Нарахування та облік єдиного соціального внеску відбувається за загальними правилами.

Нарахування лікарняних, які оплачуються за рахунок коштів ФСС, відбувається за кредитом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», а за дебетом субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами». Оплата сум ЄСВ нарахованих на такі лікарняні відбувається за рахунок коштів КНП «КОФПМЦ КОР». Приклад проводок, які використовує досліджуване підприємство при нарахуванні лікарняних, які фінансуються з ФСС наведені в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 - Бухгалтерські проводки з обліку лікарняних, які фінансуються ФСС в КНП «КОФПМЦ КОР»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано лікарняні, які сплачуються за рахунок ФСС	378	663
2	Нараховано ЄСВ на суму лікарняних за ставкою 22%	23,92,949	651
3	Нараховано ЄСВ на суму лікарняних за ставкою 8,41%	23,92,949	651
4	Утримано із лікарняних ПДФО	663	641
5	Утримано із лікарняних військовий збір	663	642

6	Отримано фінансування від ФСС	315	378
7	Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311
8	Перераховано лікарняні на карткові рахунки працівників	663	315
9	Перераховано в бюджет ПДФО	641	315
10	Перераховано в бюджет військовий збір	642	315

Розглянемо в таблиці 2.12 приклад розрахунку лікарняних на досліджуваному підприємстві, працівниці, яка перебувала 9 календарних днів на лікарняному по загальному захворюванню, а потім пішла на лікарняний по вагітності і пологам.

Таблиця 2.12 - Приклад розрахунку лікарняних в КНП «КОФПМЦ КОР»

№	Зміст господарської операції	Показник
1	Період листка непрацездатності з 18.10.2021 по 26.10.2021	9 к.д
2	Період листка непрацездатності по вагітності і пологам з 27.10.2021 по 01.03.2022	126 к.д.
3	Нарахована заробітна плата за рік (з жовтня 2020 року по вересень 2021 року), за виключенням сум нарахованих лікарняних за розрахунковий період,	112380,00
4	Кількість календарних днів в розрахунковому періоді, за виключенням кількості святкових днів, днів перебування на лікарняному та днів відпустки без збереження заробітної плати,	345 к.д
5	Середньоденна заробітна плата для розрахунку оплати по листку непрацездатності ($112380,00/345=325,74$ грн.)	325,74
6	Нараховано перших п'ять днів по лікарняному, які оплачують за кошти підприємства ($325,74*5$)	1628,70
7	Нараховано 4 календарні дні листка непрацездатності, які оплачуються за рахунок ФСС ($325,74*4$)	1302,96
8	Нараховано працівнику оплату по листку непрацездатності, у зв'язку з вагітністю і пологами ($325,74*126$ к.д)	41043,24

В таблиці 2.13 наведемо приклад відображення в бухгалтерському обліку розрахунків лікарняних за даними, що наведені в таблиці 2.12.

Таблиця 2.13 - Приклад відображення в бухгалтерському обліку розрахунку лікарняних

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Нараховано перших 5 днів лікарняного, які оплачуються за рахунок підприємства	92	661	1628,70
2	Утримано ПДФО	661	641	293,17
3	Утримано військовий збір	661	642	24,43
4	Нараховано лікарняні, які оплачуються за	378	663	1302,96

	рахунок ФСС та подану заявку до ФСС			
5	Утримано ПДФО	661	641	234,53
6	Утримано військовий збір	661	642	19,54
7	Нараховано лікарняні, у зв'язку з вагітністю і пологами та подану заявку до ФСС	378	663	41043,24
8	Нараховано ЄСВ ((1628,7+1302,96+41043,24)*22%)	92	651	9674,48
9	Перераховано ЄСВ	651	311	9674,48
10	Перераховано перших п'ять днів лікарняного	661	311	1311,10
11	Перераховано ПДФО	641	311	293,17
12	Перераховано військовий збір	642	311	24,43
13	Отримано фінансування від ФСС	315	378	1302,96
14	Отримано фінансування від ФСС	315	378	41043,24
15	Перераховано лікарняні у зв'язку з вагітністю та пологами	663	315	41043,24
16	Перераховано лікарняні	663	315	1048,89
17	Перераховано ПДФО	641	315	234,53
18	Перераховано військовий збір	642	315	19,54

При нарахуванні лікарняних, які оплачуються за рахунок КНП «КОФПМЦ КОР», за кредитом 663 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунку відображається нарахування виплат по листкам з тимчасової втрати працездатності з дебетом рахунків витрат аналогічних до витрат при нарахуванні заробітної плати.

Бухгалтерські проводки з обліку заробітної плати, які використовує КНП «КОФПМЦ КОР» наведені в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 - Бухгалтерські проводки з обліку заробітної плати в КНП «КОФПМЦ КОР»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нарахована заробітна плата	23, 92, 949	661
2	Утримано із заробітної плати ПДФО	661	641
3	Утримано із заробітної плати військовий збір	661	642
4	Утримано із заробітної плати профспілкові внески	661	685
5	Утримано із заробітної плати аліменти та виплати за виконавчими листами	661	685
6	Нараховано лікарняні, які оплачуються за рахунок КНП «КОФПМЦ КОР»	23,92,949	663
7	Утримано із лікарняних ПДФО	663	641
8	Утримано із лікарняних військовий збір	663	642
9	Нараховано ЄСВ на суму нарахованої заробітної плати та	23,92,949	651

	лікарняних за ставкою 22%		
10	Нараховано ЄСВ на суму нарахованої заробітної плати та лікарняних за ставкою 8,41%	23,92,949	651
11	Перерахована заробітна плата на карткові рахунки працівників	661	311
12	Перераховано лікарняні на карткові рахунки працівників	663	311
13	Перераховано в бюджет ПДФО	641	311
14	Перераховано в бюджет військовий збір	642	311
15	Перераховано профспілкові внески	685	311
16	Перераховано аліменти та виплати за виконавчими листами до виконавчої служби	685	311
17	Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311

Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві проводяться в безготівковій формі та притримуючись наступних строків виплат:

- до 23 числа – оплата за першу половину місяця;
- до 07 числа місяця, наступного за тим, за який здійснюється виплата, – решту нарахованої заробітної плати.

2.5. Внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»

Під час проведення внутрішнього контролю нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівників в КНП «КОФПМЦ КОР» було перевірені наступні об'єкти:

- дотримання трудового законодавства;
- штатна дисципліна;
- політика оплати праці та її стимулювання;
- первинні документи з обліку праці та її оплати;

- правильність формування бухгалтерських проводок розрахунків за виплатами працівникам та пов'язаними з ними утриманнями та нарахуваннями.

Перевіркою були охоплені нижче перераховані документи:

- штатний розпис та тарифікаційний список;
- накази (розпорядження) генерального директора;
- трудові книжки;
- особові картки працівників;
- графіки та таблиці обліку використання робочого часу;
- відомості нарахування та виплати заробітної плати;
- журнали ордери;
- Головна книга.

При перевірці дотримання порядку складання та затвердження штатного розпису та тарифікаційних списків встановлено, що штатні розписи КНП «КОФПМЦ КОР» затверджені генеральним директором та погоджені головою Кіровоградської обласної ради. В штатному розписі та тарифікаційних списках підтверджена посада, кваліфікаційна категорія медичних працівників, встановлений посадовий оклад, надбавки і доплати згідно Положення про оплату праці КНП «КОФПМЦ КОР». Розбіжностей не виявлено.

Вибірковою перевіркою осіб, яким виплачувалась заробітна плата, встановлено, що працівники прийняті через відділ кадрів, трудові книжки є в наявності із записами щодо їх зарахування на роботу, особові картки також є, та заповнені відповідно до чинного законодавства. Шляхом звірки трудових книжок працівників з таблицею використання робочого часу та особовими рахунками по КНП «КОФПМЦ КОР» розбіжностей не встановлено. Перевіркою з питань наявності фактів утримання понадштатних посад працівників по медичному персоналу порушень не встановлено.

Перевіркою дотримання законодавства при встановленні штатним розписом працівникам посадових окладів, тарифних ставок, надбавок та

доплат (проведено вибіркоким способом за період 2020-2021 років по лікарям, середньому медичному персоналу, фахівцям з базовою та неповною вищою медичною освітою) порушень вимог чинного законодавства та Положення про оплату праці КНП «КОФПМЦ КОР» не встановлено.

Під час проведення перевірки направлені запити щодо надання інформації про час роботи, час перебування у відпустках, відрядженнях та на лікарняному працівників, які працюють на досліджуваному підприємстві за зовнішнім сумісництвом, а їх основним місцем роботи є інше підприємство.

В результаті проведеної звірки наданих інформацій про перебування зовнішніх сумісників у відрядженні та на лікарняних встановлено наступне.

Під час перевірки були направлені запити до установ, які є основним місцем роботи зовнішніх сумісників досліджуваного підприємства, щодо надання інформації про час роботи, час перебування у відрядженнях та на лікарняному. В результаті співставлення отриманої листом інформації, встановлено, що під час перебування лікаря рентгенолога, лікаря патологоанатома, техніка, психолога у відрядженні чи на лікарняному за основним місцем роботи, досліджуване підприємство нарахувало і сплатило заробітну плату як за відпрацьований час.

Так, лікар-рентгенолог перебувала на курсах у м. Харків протягом 18.03.2020-16.04.2020, в КНП «КОФПМЦ КОР» нарахована заробітна плата:

- за 20 робочих днів березня 2020 року – 4836,99 грн.
- за 20 робочих днів квітня 2020 року – 4836,69 грн.

З 18 по 31 березня кількість робочих днів становить – 10.

З 1 по 16 квітня кількість робочих днів – 12.

Сума зайво нарахованої та виплаченої заробітної плати в загальному становить 5320,36 грн., в тому числі:

- за березень – 2418,35 грн. (4836,69 грн./20 р.д.*10 р.д.)
- за квітень – 2902,01 грн. (4836,69 грн./20 р.д.*12 р.д.)

Лікар-патологоанатом, перебував у відрядженні з 26 по 29 вересня 2020 року у м. Яремче, але КНП «КОФПМЦ КОР» нарахована заробітна плата за

20 робочих днів вересня 2020 року у сумі 2360,00 грн. Отже, за робочі дні зайво нарахована та виплачена сума заробітної плати становить 654,00 грн. (4360,00 грн/20р.д.*3р.д.).

Лікар рентгенолог, перебувала на лікарняному з 26.04.2020 року по 30.04.2020 року, з 29.06.2022 року по 06.07.2022 року, з 23.11.2020 року по 27.11.2020 року.

За квітень 2020 року нараховано лікарняні, у червні 2020 року проведено перерахунок заробітної плати за квітень.

За червень 2020 року нараховано заробітної плати за 19 робочих днів, за липень - 17 робочих днів. Лікарняний до нарахування не поданий, але таблиць обліку використання робочого часу поданий за фактично відпрацьований час, заробітна плата нарахована та виплачена за квітень, червень та липень вірно.

За листопад 2020 року нараховано заробітної плати за 22 робочих днів в сумі 2966,48 грн. За період 23.11.2020 по 27.11.2020 кількість робочих днів – 3. Зайво нарахована та виплачена заробітна плата – 404,52 грн.

Технік, перебував на лікарняному в період з 10.08.2020 року по 21.08.2020 року, а в КНП «КОФПМЦ КОР» була нарахована заробітна плата за 26 робочих днів в сумі 1861,50 грн. За період лікарняного кількість робочих днів – 10. Зайво нарахована заробітна плата – 715,96 грн.

Психолог перебувала на лікарняному з 12.02.2020 року по 15.02.2020 року по основному місцю роботи, тим часом на досліджуваному підприємстві нарахована заробітна плата за 24 робочих днів в сумі 2086,50 грн. За відповідний період кількість робочих днів складала 4. Зайво нарахована та виплачена заробітна плата становить 347,75 грн.

Таким чином, в порушення статті 94 Кодексу Законів про працю України, ст.1 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/98-ВР зовнішнім сумісникам зайво нарахована та виплачена заробітна плата за невідпрацьований час 6795,13 грн., відповідно сума ЄСВ складає 1494,92 грн.

Перевіркою дотримання законодавства при нарахуванні та здійсненні виплат заробітної за час відпустки встановлено, що в порушення ст. 12 Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 №54/96-ВР (зі змінами та доповненнями). Так відповідно наказів керівника ряд працівників відкликані з відпустки в зв'язку з виробничою необхідністю. В наказах керівника зазначено про надання невикористаних днів відпустки в інший час та наказано бухгалтерії перерахунок заробітної плати не проводити. Фактично, в подальшому працівникам не було надано відпусток, про що свідчать дані лицьових листів працівників. При відкликанні працівників з відпустки проводилось нарахування заробітної за відпрацьовані дні, при цьому нараховані та виплачені суми відпускних не утримувались та перерахунки заробітної плати не проводились, що є порушенням ст. 1 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, пункту 2 розділу II Порядку № 100. Крім того, слід зазначити, що в порушення абзацу 4 статті 24 Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 №54/96-ВР жоден з відкликаних працівників не перебував у відпустці 24 календарних дня.

Внаслідок викладеного вище зайво нарахована та виплачена заробітна плата на загальну суму 75504,89 грн. та сплачено єдиного соціального внеску на суму 16611,08 грн.

Перевіркою питання щодо недопущення фактів подвійної оплати праці встановлені факти нарахування заробітної плати чи відпускних з одночасним нарахуванням лікарняних за один і той самий розрахунковий період та не проведення перерахунків по заробітній платі, що суперечить ст. 1 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР та ст.21 Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996 №54/96-ВР. Порушення призвело до зайво нарахованих та виплачених сум заробітної плати в розмірі 16041,04 грн. та відповідно зайво нарахований єдиний соціальний внесок в розмірі 3529,03 грн.

Вибірковою перевіркою питання щодо правильності нарахування індексації заробітної, порушень вимог Порядку проведення індексації

грошових доходів населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 року № 1078 не встановлено.

В результаті перевірки правильності укладання Колективного договору, створення Положення про оплату праці та Положення про преміювання та інші види матеріального заохочення до вимог чинного законодавства порушень не встановлено.

Натомість, має місце наказ від 18.06.2019 №119 – кадри про преміювання ряду працівників за визнання Кіровоградською обласною організацією профспілки працівників охорони здоров'я України колективного договору між адміністрацією та ППО КНП «КОФПМЦ КОР» найкращим серед обласних закладів охорони здоров'я , що суперечить п.2 Положенню про преміювання та інші види матеріального заохочення. Даним пунктом передбачено: преміювання працівників здійснюється відповідно до їх особистого внеску в результати виконання основних показників діяльності, пов'язаної з надання лікувально-профілактичної та консультативної допомоги населенню області. А відповідно до пункту 6, вище зазначеного положення передбачено, що преміювання працівників проводиться за сумлінну працю, трудові успіхи. Професійну майстерність та з нагоди дня народження.

Загальна сума зайво нарахованої та виплаченої премії відповідно до вказаного наказу за перше півріччя 2019 року становить 81000,00 грн. Сума зайво нарахованого та сплаченого єдиного соціального внеску становить 17820,00 грн.

Порушень в частині наявності фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці ревізією не виявлено.

Вибірковим способом, за окремими працівниками та періодами, була проведена перевірка дотримання законодавства при здійсненні операцій із зарахуванням коштів на карткові рахунки працівників. В результаті проведеного порівняння даних розрахункових відомостей з даними

відомостей про зарахування коштів на карткові рахунки працівників розбіжностей не встановлено.

Порушень щодо виплат допомоги по листках непрацездатності перевіркою не встановлено.

Перевіркою дотримання при нарахуванні заробітної плати положень колективного договору встановлено порушення щодо нарахування заробітної плати за понаднормову виконану роботу. Так, пунктом 6 сторони зобов'язуються вести підсумований облік робочого часу для працівників, які працюють у цілодобових змінах і для яких визначена тривалість місячних норм робочого часу. Пунктом 3 Розділу IV відповідно до вимог ст. 50 КЗпП України визначено, що тривалість робочого часу для господарсько-обслуговуючого персоналу не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Вибірковою ревізією правильності оплати праці сторожам встановлено наступне. Всупереч вимогам ст. 106 КЗпП, ст. 3¹ Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР на досліджуваному підприємстві не проводилась оплата за понаднормово виконану роботу: не застосовано ні місячний підсумований облік робочого часу, ні квартальний, ні річний.

Порівняльним аналізом норм годин та фактичного відпрацьованого робочого часу сторожам встановлено, що загальна сума недоотриманої заробітної плати сторожами становить 5728,84 грн., відповідно недонарахована та не сплачена до бюджету сума ЄСВ складає 1260,34 грн. Розрахунки наведені в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 - Розрахунок недотриманої суми заробітної сторожами за 6 місяців

Посада	Неоплачені години за 6 міс-в, год	Норма годин за період, який перевірявся, год	Середньомісячна норма годин (964 год/6 міс), год	Вартість 1 год, грн (1921,00 грн/160,67 год), грн	Сума недоотриманої заробітної плати, грн.
I сторож	84	964	160,67	11,96	1004,64
II сторож	140	964	160,67	11,96	1674,40
III сторож	140	964	160,67	11,96	1674,40
IV сторож	115	964	160,67	11,96	1375,40
Разом	479				5728,84

Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464– VI базою для нарахування єдиного соціального внеску для підприємств, установ та організацій, інших юридичних осіб, утворених відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або інших умовах, передбачених законодавством, чи цивільно-правовими договорами є суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

В загальному порядку ЄСВ нараховується 22 %. А саме, відповідно до частини 5 статті 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464–VI, ЄСВ для платників, зазначених у ст.4 цього Закону, встановлюється у розмірі 22 % до визначеної ст. 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску.

В той же час, частиною 13 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464– VI передбачено, що ЄСВ для підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди, встановлюється у розмірі 8,41 % визначеної п.1 ч. 1 ст. 7 цього Закону бази нарахування ЄСВ для працюючих інвалідів.

Перевіркою особових справ працівників досліджуваного підприємства встановлено, що на підприємстві працюють особи, які мають статус «інвалід». В ході перевірки правильності нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці вказаних вище працівників встановлено порушення, а саме невірно застосовано ставку нарахування: замість належних 8,41 % фактично нараховувалось 22 %.

Оскільки, відповідно до вимог абзацу 3 пункту 8 розділу III «Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 №449 застосування ставки у розмірі 8,41% здійснюється з дати встановлення групи інвалідності (але не раніше одержання завіреної копії довідки до акту огляду в медико-соціальній експертній комісії), було надано запит на пояснення. На підставі даних про дати отримання довідок про встановлення групи інвалідності та даних таблиці 6 «Відомості про нарахування заробітної плати (доходу) застрахованим особам» «Звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, надбавки, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» проведено порівняльний аналіз сум ЄСВ, належних до нарахування і сплати та їх фактичного нарахування. Встановлено, що підприємством зайво сплачено до бюджету за 2019 рік 8958,60 грн.

Перевіркою дотримання правильності визначення суми доплати до мінімальної заробітної плати встановлено порушення частини 2 статті 3¹Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

Так, перевіркою встановлено, що при виплаті премій, які не несуть характер святкових і ювілейних дат на досліджуваному підприємстві не проведено зменшення нарахованих сум доплати до мінімальної заробітної плати. Таким чином, досліджуванім підприємством зайво нарахована та виплачена сума доплати до мінімальної заробітної плати складає 30184,33 грн. і відповідно сума зайво нарахованого та сплаченого єдиного соціального внеску становить 6640,55 грн.

Перевіркою правильності оплати праці у вихідні, святкові та неробочі дні встановлено наступне.

Графіки чергування лікарів у стаціонарі з урахуванням вимог абзацу 4 пункту 4 пункту 5.2 «Умов оплати праці працівників закладів охорони

здоров'я та установ соціального захисту населення», затверджені спільним наказом Міністерства охорони здоров'я України та Міністерства праці та соціальної політики України від 05.10.2005 року № 308/519. Відповідно до статті 107 КЗпП України чергування за графіком у вихідний та святковий день в межах місячної норми робочого часу може компенсуватися за згодою сторін наданням іншого дня відпочинку або в розмірі одинарної годинної ставки понад оклад.

Згідно табелів обліку використання робочого часу чергування в стаціонарі відбувалося в межах місячної норми робочого часу. За чергування в стаціонарі у вихідні, святкові та неробочі дні проводилася оплата праці в розмірі одинарної годинної ставки понад оклад.

Перевіркою дотримання вимог пунктів 1, 4, 5, 14 «Порядку обчислення середньомісячної заробітної плати (доходу) по розрахунковим виплатам за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 року №1266 при нарахуванні та виплаті працівникам допомоги по тимчасовій непрацездатності порушень в частині оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів досліджуваного підприємства, визначення розрахункового періоду для обчислення середньої заробітної плати, обчислення середньої заробітної плати не встановлено.

Результати проведення внутрішнього контролю нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР» узагальнені в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 - Узагальнення проведеного внутрішнього контролю в КНП «КОФПМЦ КОР»

Виявлені порушення	Переплата			Недоплата		
	Заробітна плата, грн	ЄСВ, грн	Разом, грн	Заробітна плата, грн	ЄСВ, грн	Разом, грн
Невірно нарахована заробітна плата сумісникам зовнішнім	6795,13	1494,92	8290,05	0,00	0,00	0,00
Не перераховувалися відпускні під час відклику з	75504,89	16611,08	92115,97	0,00	0,00	0,00

Відпустки						
Подвійна оплата	16041,04	3529,03	19570,07	0,00	0,00	0,00
Зайво нарахована та виплачена премія	81000,00	17820,00	98820,00	0,00	0,00	0,00
Не проводилась оплата за понаднормову роботу	0,00	0,00	0,00	5728,84	1260,34	6989,18
Невірно нараховувався ЄСВ працівникам, які мають статус «інвалід»	0,00	8958,60	8958,60	0,00	0,00	0,00
Невірно розрахована доплата до мінімальної заробітної плати	30184,33	6640,55	36824,88	0,00	0,00	0,00
Разом	209525,39	55054,18	264579,57	5728,84	1260,34	6989,18

З таблиці 2.16 бачимо, що збитки досліджуваному підприємству завдано на загальну суму 264579,57 грн, а недоплата працівникам становить 5728,84 грн., відповідно недоплата єдиного соціального внеску до бюджету складає 1260,34 грн. Дана ситуація є результатом некомпетентності бухгалтера з обліку заробітної плати, кадрової служби та застарілої бухгалтерської програми «IVA», якою досліджуване підприємство користувалася для нарахування та обліку заробітної плати до 2021 року. Керівництву досліджуваного підприємства необхідно прийняти управлінські рішення для усунення виявлених порушень та посилити внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Висновки до розділу 2

Досліджуване підприємство є лікарняним закладом, комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги високоспеціалізованої медичної допомоги. Засновником підприємства є Кіровоградська обласна рада. Галузеву політику здійснює Департамент охорони здоров'я Кіровоградської обласної державної адміністрації. Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність без мети одержання прибутку.

Розпочата в 2016 році медична реформа торкнулася і досліджуваного підприємства та внесла суттєві зміни в його діяльність. Основні зміни - це зміна джерела фінансування та територіальна розгалуженість. Вказані фактори ускладнили діяльність КНП «КОФПМЦ КОР». Недостатнє фінансування, призвело до проведення в декілька етапів оптимізації, тобто скорочення штатної чисельності працівників та зменшення ліжкового фонду.

На досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік здійснює бухгалтерська служба, яка входить в структуру адміністративно-управлінської частини та підпорядковується заступнику генерального директора з фінансових питань. Очолює бухгалтерську службу старший бухгалтер.

Методи оцінки та обліку, процедури, які КНП «КОФПМЦ КОР» застосовує при веденні бухгалтерського обліку, зазначені в положенні про облікову політику. Бухгалтерський облік КНП «КОФПМЦ КОР» ведеться за допомогою систематизованого програмного забезпечення «КБС. Бухгалтерія комунального підприємства».

У КНП «КОФПМЦ КОР» розроблено внутрішні документи, які регулюють оплату праці, з урахуванням особливостей діяльності, а саме: Колективний договір, Положення про оплату праці, Положення про преміювання та інші види матеріального заохочення працівників, графік документообігу та Положення про облік використання робочого часу. При здійсненні розрахунків за виплатами працівників робота кадрової служби, осіб відповідальних за складання табелів обліку використання робочого часу та бухгалтера з обліку заробітної плати тісно пов'язана, а результат їхньої роботи, залежить від якості виконання ними своїх обов'язків та знання нормативної бази.

Фонд заробітної плати досліджуваного підприємства складається з основної, додаткової та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Нарахування заробітної плати відбувається за погодинною системою оплати праці. Доплати, надбавки та підвищення на досліджуваному підприємстві

різноманітні, вони мають різні розміри та специфіку встановлення таких виплат, зважаючи на особливості діяльності КНП «КОФПМЦ КОР».

При проведенні внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві, було встановлено низку розбіжностей та порушень, які призвели до збитків та недоплат працівникам.. Керівництву КНП «КОФПМЦ КОР» необхідно прийняти управлінські рішення для усунення виявлених порушень та посилити внутрішній контроль нарахування та обліку розрахунків за виплатами працівникам.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Світовий досвід обліку розрахунків за виплатами працівникам

В умовах подальшого вступу України до Європейського союзу, найбільшої актуальністю набуває підвищення рівня життя, за рахунок підвищення рівня оплати праці в країні. Існуючі системи оплати праці потребують вдосконалення, або навіть розробки нової методології до підходу оплати праці на підприємствах нашої країни. Вивчення світового досвіду обліку розрахунків за виплатами працівникам, сприятиме до визначення подальших кроків та напрямків для розробки дієвих механізмів при формуванні та нарахуванні заробітної плати.

Як справедливо зазначають науковці: «У країнах з розвинутою ринковою економікою нагромаджено великий досвід застосування найрізноманітніших систем оплати праці. Системи оплати праці різних країн характеризуються своїми відмінними ознаками, проте, за державою залишаються функції створення єдиної нормативно-інформаційної бази, яка дозволяє ефективно вирішувати весь комплекс господарських, технічних і соціальних питань у межах підприємства. В свою чергу, система оплати праці буде ефективною лише тоді, коли у сукупності задовольнятиме інтереси суб'єктів відносин, пов'язаних з оплатою праці, тому, використання передового досвіду високорозвинених країн є необхідністю при побудові чи коригуванні системи оплати праці на вітчизняних підприємствах та окремих її складових» [128].

На думку О. Балан: «Мотивація праці належить до проблем, вирішенню яких в світовій практиці приділялася велика увага з боку теоретиків та практиків. Тому при формуванні системи мотивації праці на підприємствах,

особливо великих, необхідне використання вже накопиченого світовою практикою досвіду» [2]

Мотиваційні системи оплати праці ґрунтуються на моделях соціально-трудових відносин, можна виділити чотири найбільш характерні з них: японська, американська, європейська і шведська.

Американська модель заснована на соціально-культурних особливостях народу та націлена на:

- підсилення активності підприємців;
- активне населення збагачується найбільше;
- загальна орієнтованість працівників націлена на досягненні кожним працівником особистого успіху;
- досягнення високого рівня економічного добробуту.

Американська модель виділяє декілька варіантів оплати праці. Розглянемо в таблиці 3.1 варіанти оплати праці та закладені в них принципи.

Таблиця 3.1 - Варіанти оплати праці в американській моделі

Варіанти	Принципи закладені
Почасова система оплати праці з нормованими завданнями	Основні принципи: - якщо не виконана денна норма в натуральному показнику за робочу зміну, то продовжують працювати до виконання норми; - преміювання не передбачене; - високі тарифні ставки робочого та оклади службовців; - легкість нарахування заробітної плати і планування витрат на неї.
Почасова система оплати праці доповнена преміюванням	Основні принципи: - система преміювання - колективна; - система є достатньо гнучкою; - рівень оплати праці встановлюється на основі атестації співробітників.
Оплата праці в залежності від кваліфікації працівника	Основні принципи: - чим вища кваліфікація працівника і він має декілька професій, тим вища оплата праці; - збільшує мобільність працівників; - працівники стають задоволеними працею; - ліквідація проміжних рівнів керівництва; - зменшення кількості працівників.

В центрі Європейської моделі знаходяться людина та її інтереси. Ця модель заснована на таких принципах:

- стратегічне планування;
- підвищення конкуренції;
- плаваюча система оподаткування;
- соціальна рівність і солідарність;
- соціальні гарантії і стимулювання оплати праці, між собою мали бути гармонійно поєднані.

Оплата праці спостерігає дві тенденції:

1. Індexсація оплати праці залежить від ціни життя.
2. Індивідуалізація заробітної плати, здійснюється шляхом оцінки рівня якості виконуваних робіт, рівня професійної кваліфікації, рівня мобільності робітників та кількості внесених раціональних пропозицій. Індивідуалізація має три підходи, які представлені на рисунку 3.1.

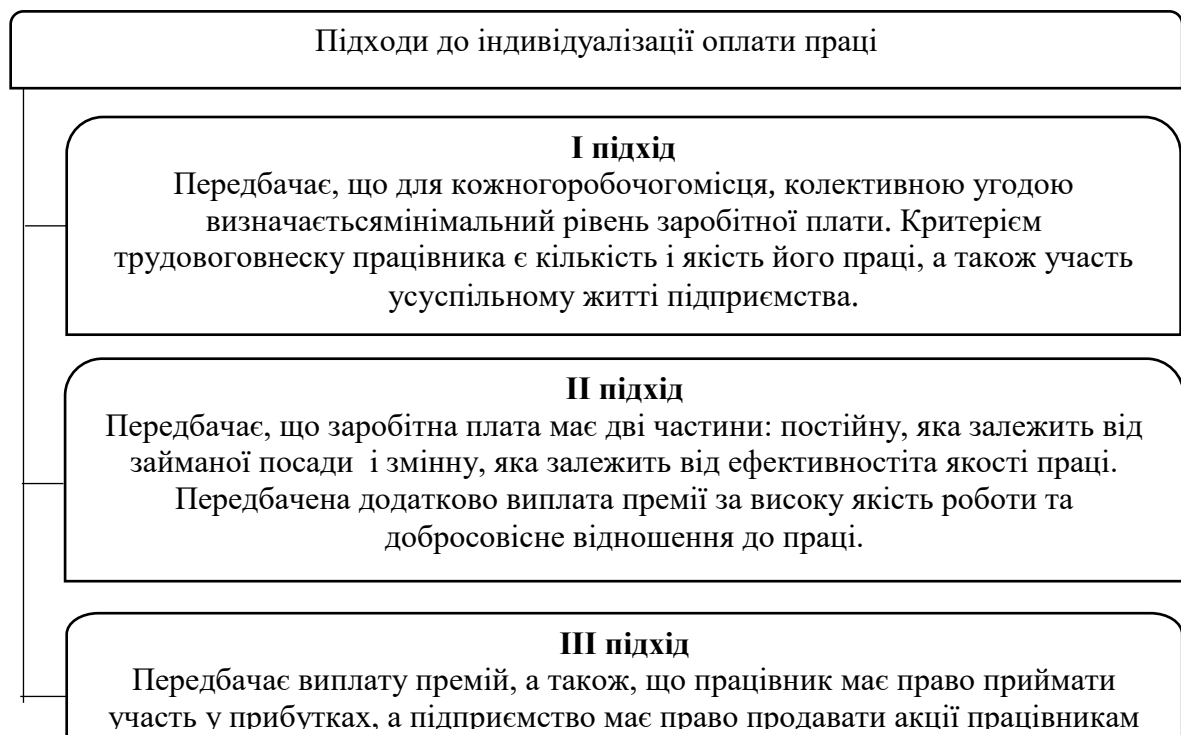


Рисунок 3.1 - Підходи до індивідуалізації оплати праці в Європейській моделі

Шведська модель мотивації містить сильну соціальну політику, яка скерована на зменшення майнової нерівності, в завдяки перерозподілу загальнодержавного доходу на користь малозабезпечених верств населення.

В основі цієї моделі покладена солідарна заробітна плата, яка закріплена в галузевих угодах та заснована на двох принципах, а саме:

- рівна оплата праці за однакову роботу. Тобто працівники працюючи на різних підприємствах, але при цьому мають однакову кваліфікацію і виконують ідентичну роботу, мають отримувати однаковий заробіток, незважаючи на фінансові результати діяльності підприємств. Це змушує підприємців модернізувати виробництво, що сприятиме зростанню рентабельності, або ліквідуватися взагалі.

- зменшення розриву між мінімальною і максимальною заробітною платою. Даний принцип регулюється за допомогою включення в колективний договір пунктів, які призводять до швидших темпів росту заробітної плати у працівників, які отримують найменшу заробітну плату, тобто сприяє вирівнюванню заробітної плати.

Японська модель основана на збільшенні продуктивності праці відносно до росту рівня життя і заробітної праці. В її основу покладено три чинники: вік, майстерність та стаж. Вік і стаж є підставою для формування ставки для кожного працівника, а майстерність і результат роботи служить для встановлення тарифної ставки. Тобто це є мотивацією для працівника, так як без підвищення кваліфікації неможливе підвищення заробітної плати.

На сьогоднішній день, вище перераховані системи мотивації не є дуже актуальними, враховуючи глобалізаційні процеси в світовій економіці. А світовий досвід мотивації та стимулювання оплати праці постійно збільшується новачіями.

Балан О. стверджує: «Значні новації в організації матеріального стимулювання в зарубіжних фірмах спостерігаються в останні десятиліття, що спричинено низкою конкретних обставин, а саме глобалізацією економіки, посилення конкуренції на ринках збуту зумовлює необхідність децентралізації управління і перехід до раціональніших організаційних структур управління підприємствами та відповідно гнучкішого та ефективнішого використання персоналу» [2].

Науковці відзначають: «Механізм державного регулювання оплати праці в країнах Європейського союзу базується на співвідношенні таких складових, як: мінімальна заробітна плата, граничні розміри її зростання у період інфляції, податкова політика (державне регулювання); загальний порядок індексації доходів, форми і системи оплати праці тощо (колективно-договірне регулювання на галузевому рівні); розміри тарифних ставок і окладів, доплат та надбавок (колективні договори); середня заробітна плата (ринок робочої сили)» [56].

На рисунку 3.2 представлені відмінні ознаки систем оплати праці в деяких країнах:

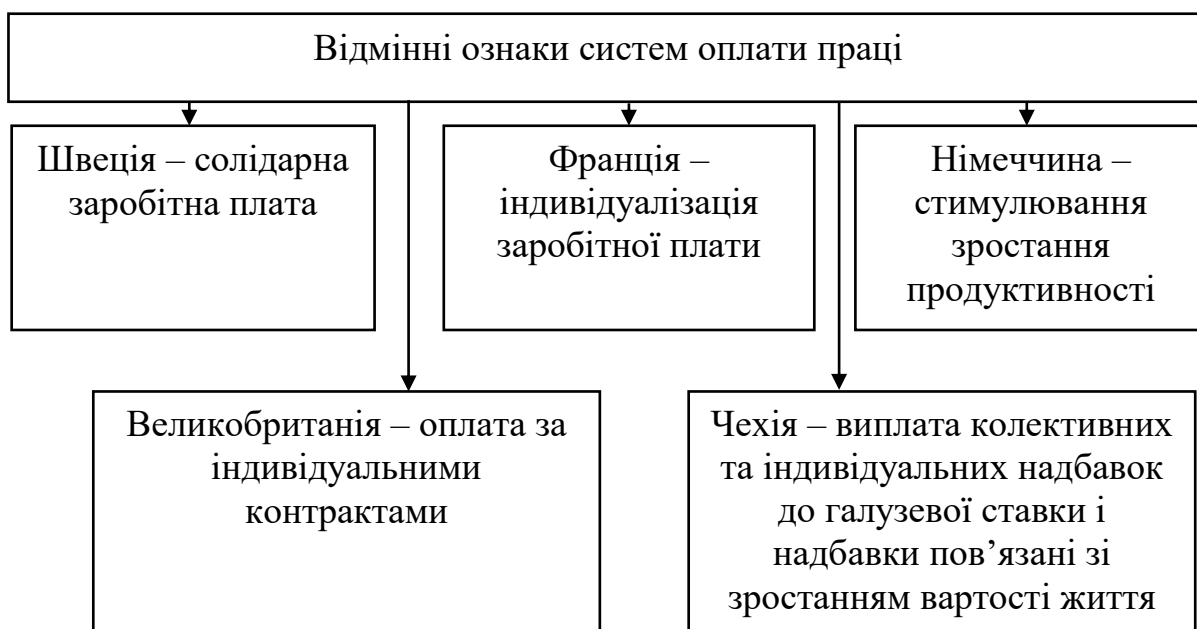


Рисунок 3.2 - Відмінні ознаки систем оплати праці

З цього приводу Г. Тибікіна зазначає: «Водночас спостерігаємо загальну спрямованість систем оплати праці на підвищення ефективності виробництва. Однак у всіх випадках норми праці встановлюються безпосередньо на підприємствах. Практичну допомогу підприємствам щодо цього надають некомерційні та приватні консультативні центри, асоціації, які професійно займаються питаннями нормування праці (відповідне програмне забезпечення із використанням сучасних засобів обчислювальної техніки)» [130].

Закордонні підприємства частіше використовують почасову форму оплати праці, так як це допомагає підвищити якість виготовленої продукції, тобто підприємство зацікавлене у якісній продукції, а не в збільшенні її кількості. Також слід зауважити, що в багатьох країнах світу, які економічно розвинені, велика роль приділяється підвищенню стимулюючій ролі тарифної оплати праці, в основі, якої лежить концепція гнучкого тарифу. Принцип її полягає в тому, що крім основних своїх завдань, тарифна оплата праці має стимулювати працівників до підвищення кваліфікації

У багатьох країнах трудове законодавство встановлює правила оплати низки виплат і встановлює державні регулятори. На рис. 3.3 представлені виплати, правила оплати, яких встановлює держава.

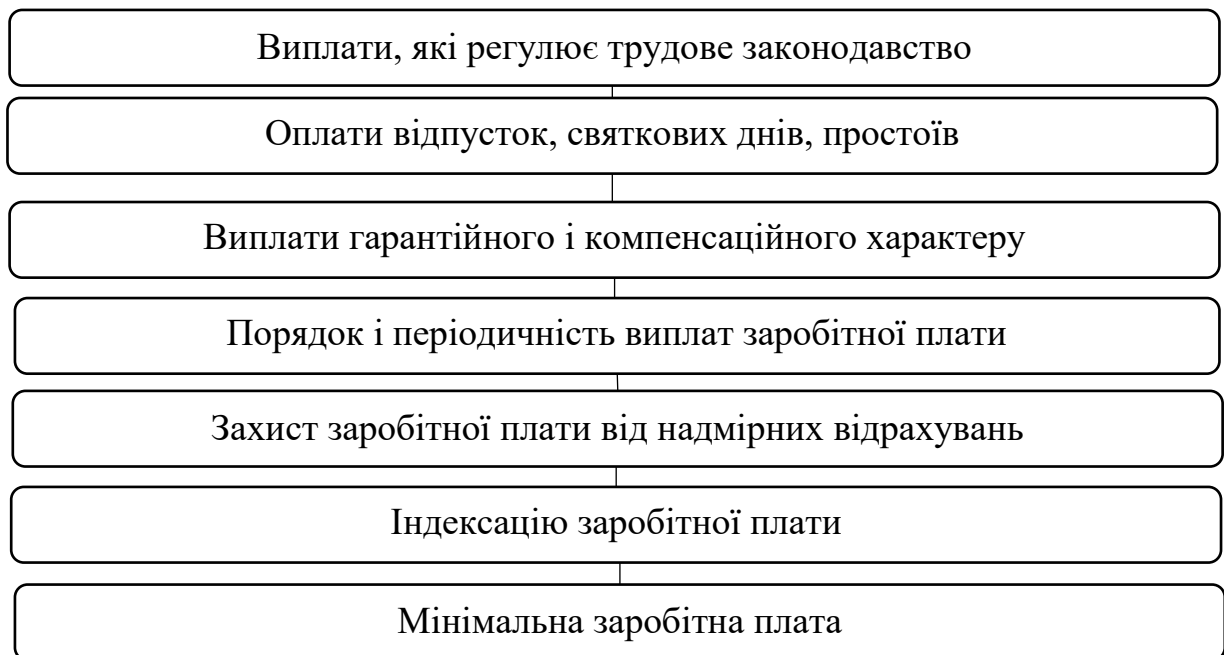


Рисунок 3.3 - Виплати, які регулює трудове законодавство

В сучасній зарубіжній практиці виділяється два підходи у встановленні мінімальної заробітної плати. Розглянемо їх на рисунку 3.4.

Машевська А. відмічає наступне: «Країни Європейського Союзу відмовилися від адміністративних і централізованих планових механізмів і методів установаження заробітної плати, чим відкрили широку дорогу соціальному діалогу. Питання заробітної плати зазвичай вирішують за

допомогою колективних переговорів або індивідуально, на рівні підприємства» [73].



Рисунок 3.4 - Підходи до встановлення мінімальної заробітної плати

Україні важливо вийти на рівень європейських стандартів оцінки праці. Україна має нижчий рівень мінімальної заробітної плати навіть, ніж в Білорусі, Азербайджані, Казахстані, Вірменії. Найвища мінімальна заробітна плата встановлена в Бельгії, Австралії, Люксембурзі, Новій Зеландії, Норвегії. На рисунку 3.5. представлені країни, в яких встановлюється рівень мінімальної заробітної плати, а в яких не встановлюється.

Машевська А. зауважила з цього приводу: «В Україні політика оплати праці визнана одним із макроекономічних чинників впливу на рівень інфляції, загальну конкурентоспроможність економіки, рівень зайнятості, стан державного фінансування або на рівень інвестицій, засіб забезпечення сприятливого економічного середовища» [74].

Іваницька С. у своїй праці звернула увагу, що: «У трудових законодавчих актах ООН, Європейській соціальній хартії, Хартії ЄС основних соціальних прав працівників містяться загальні основні положення відносно прав працівників на справедливу та задовільну винагороду, яка забезпечує достойне існування людині та її родині та заборони дискримінації

при встановленні та зміні розмірів заробітної плати. У багатьох європейських країнах устанавлюється загальнонаціональний мінімум заробітної плати, розмір якої визначається по-різному, але за основу прийнято положення Конвенції МОП № 131 Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються» [41].

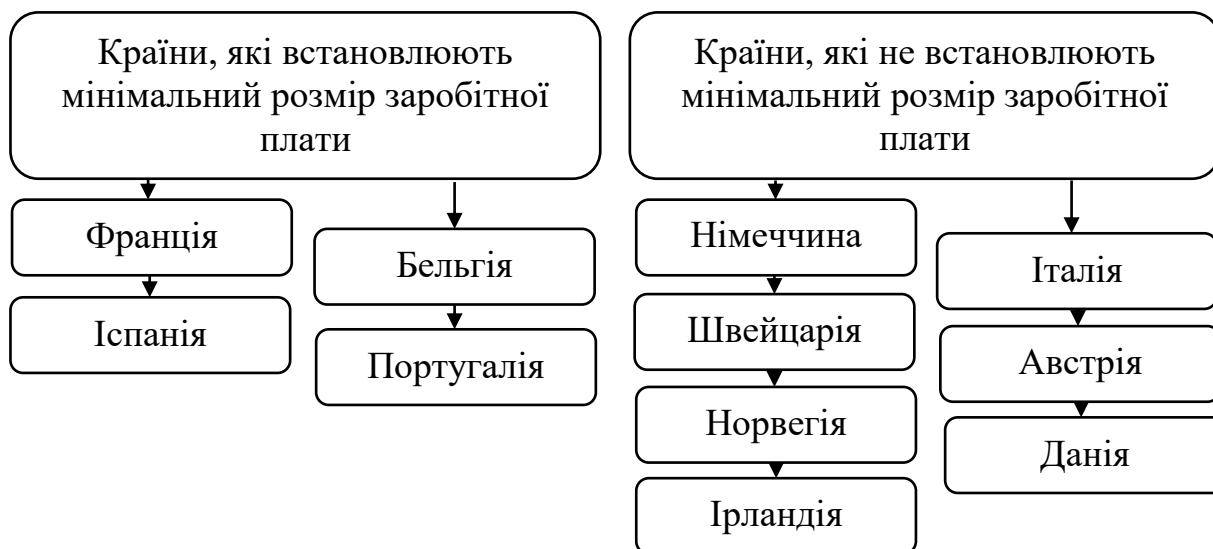


Рисунок 3.5 - Поділ країн, щодо встановлення розміру мінімальної заробітної плати

Ільєнко Н. зазначає: «Установлення ефективних рівнів оплати праці, оптимізація витрат на заробітну плату і водночас розроблення та застосування дієвого мотиваційного механізму на підприємстві є важливим та складним завданням. Вирішити низку вище зазначених проблем можливо за допомогою критичного і зваженого вивчення та адаптації сучасного європейського досвіду до вітчизняних умов. Результати дослідження основних регуляторів заробітної плати працівників, які впливають на встановлення її справедливої диференціації у країнах Європи, свідчать, що кожна країна в цьому питанні має певні традиції і однакового підходу щодо його вирішення не існує» [42].

Натомість Баранова В. звертає увагу на той факт, що: «На вітчизняних підприємствах у процесі вдосконалення систем стимулювання і оплати праці мова може йти про узагальнення і запозичення керівниками зарубіжного прогресивного досвіду у сфері використання сучасних систем оцінки

персоналу, формування і застосування системи матеріального заохочення різних категорій працівників, а також залучення значної частини персоналу до управління виробництвом (справами фірми)» [3].

На рис. 3.6. представлено регулятори заробітної плати, що впливають на її диференціацію в Європейських країнах .

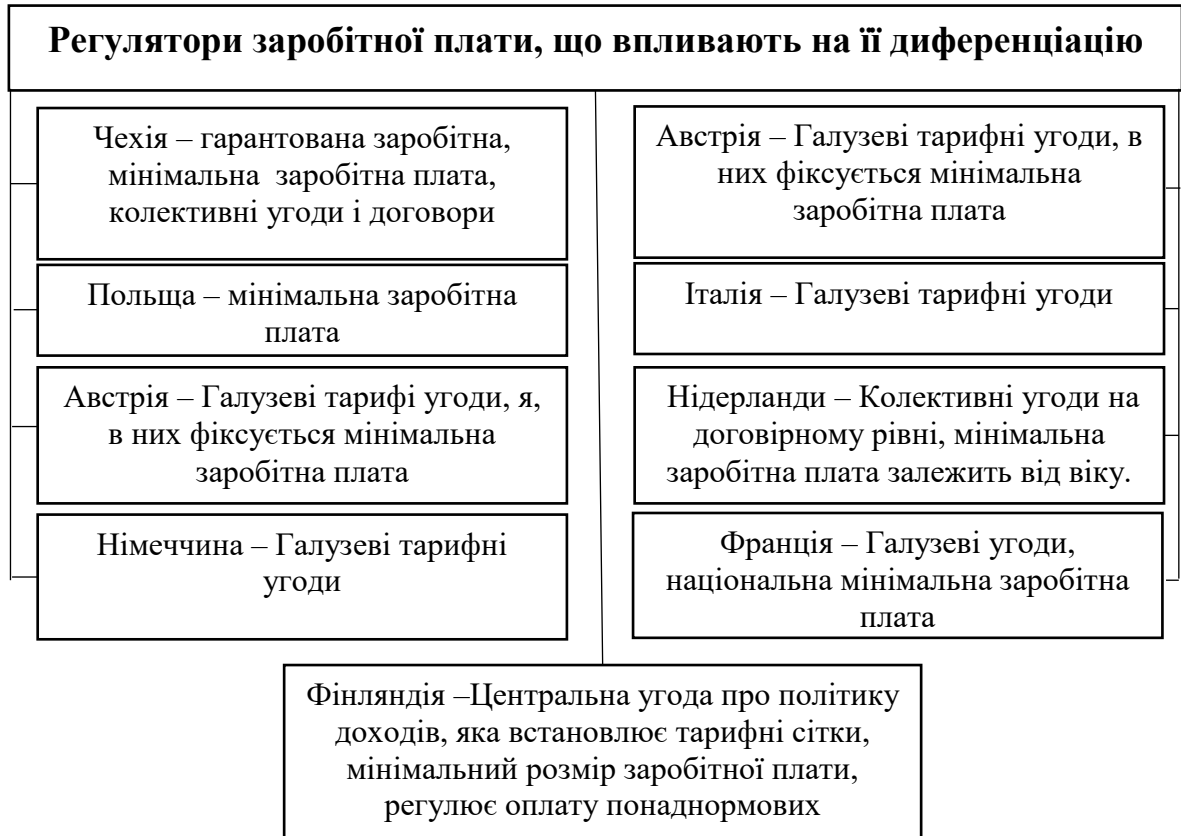


Рисунок 3.6 - Регулятори заробітної плати, що впливають на її диференціацію в Європейських країнах

В. Маліков зауважує: «ЄС розглядає політику оплати праці як частину макроекономічної політики, спрямованої на збереження стабільності цін, ефективної зайнятості, забезпечення людського розвитку. Угодою про асоціацію України з Європейським Союзом передбачено посилити діалог та співробітництво в забезпеченні гідної праці, гендерної рівності, боротьби з дискримінацією, скорочення бідності, посилення можливостей соціальних партнерів. Отже, використання кращих європейських моделей оплати і мотивації праці дасть змогу в найближчій перспективі вирішити низку

питань, пов'язаних із підвищенням конкурентоспроможності вітчизняних підприємств та робочої сили» [68].

У Сполучених штатах Америки мінімальна заробітна плата має законодавче регулювання. Розміри заробітної плати залежать від вартості проживання в певній місцевості та від кваліфікації самого працівника. Якщо працівник виконує свої обов'язки та має успіхи, то його заробітна плата кожного року збільшується. Розглянемо структуру заробітної плати американця на рисунку 3.7.

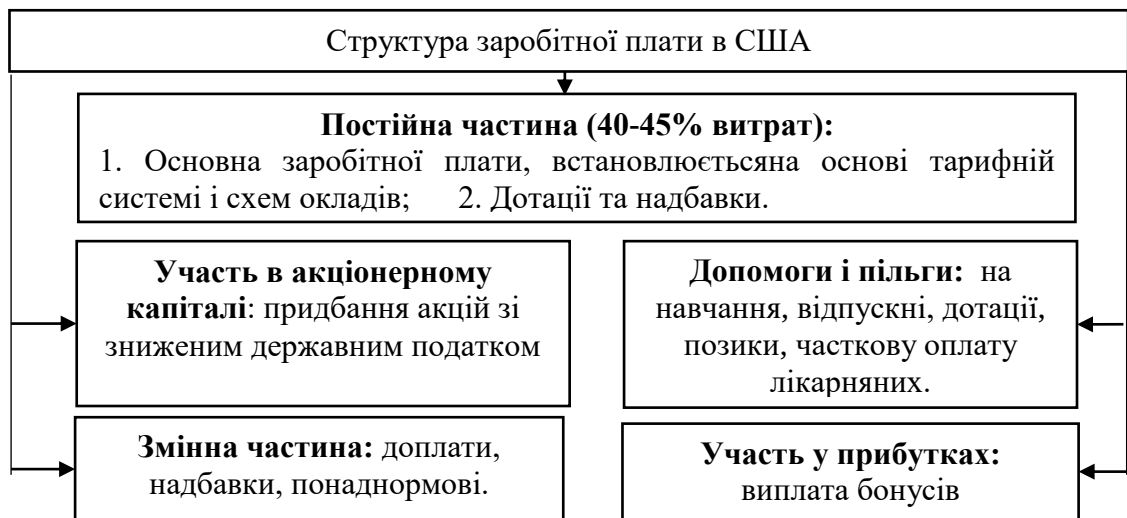


Рис. 3.7. Структура заробітної плати в США

В. Думанська зазначає з цього приводу: «Деякі великі американські фірми використовують гнучкі системи оплати праці, засновані на участі працівників у прибутках фірми або в розподілі доходів. Система участі працівників у прибутках використовується для утворення пенсійних фондів, для разових преміальних виплат за підсумками року, розмір яких залежить від обсягу отриманої фірмою прибутку. Система розподілу доходів передбачає заохочення від доходів, одержувані в результаті зростання продуктивності праці, підвищення якості продукції. Величина премії кожного працівника при такій системі взаємопов'язана з результатами роботи самого працівника. Використання гнучких систем оплати праці дозволяє підвищити рівень оплати праці при одночасному збільшенні продуктивності праці і прибутковості виробництва, а також включає елементи морального

стимулювання працівників за раціоналізаторську діяльність, зменшення плинності кадрів» [35].

Машевська А. зробила такі висновки: «Сучасні виклики глобалізаційних процесів зумовлюють необхідність не лише дослідження й запозичення досвіду європейських країн та підприємств у формуванні політики оплати і мотивації праці, але й реалізації конкретних кроків до адаптації та ефективного використання кращих європейських практик. Однією з найважливіших проблем організації заробітної плати на підприємствах в Україні сьогодні є відсутність дієвого механізму зацікавленості працівників, що був би здатний забезпечити максимально тісний взаємозв'язок їх заробітної плати з фактичним трудовим внеском кожного працівника та колективу підприємства в цілому, з одного боку, та був економічно обґрунтований і відповідав би стратегії розвитку підприємства – з іншого і водночас не суперечив би ані законам ринкової економіки, ані принципам соціальної відповідальності бізнесу й соціального партнерства» [73].

Отже, враховуючи багатогранний світовий досвід у сфері обліку розрахунків за виплатами працівникам, в українських підприємствах необхідно встановити оплату праці на гідному рівні, розробити та застосовувати дієві мотиваційні механізми.

3.2. Напрямки удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам в КНП «КОФПМЦ КОР»

У зв'язку із стрімким розвитком медичної реформи в країні, а саме, насамперед що стосується спеціалізованих закладів охорони здоров'я, яка в більшості своїй немає системності та наступності, виникла низка проблемних питань та чинників, які ускладнили функціонування медичних комунальних некомерційних підприємств. Основними з них є -

недосконалість законодавчих актів та відсутність механізмів врегулювання суперечливих нормативних документів.

Недостатнє забезпечення фінансовими ресурсами спонукає комунальні некомерційні підприємства проводити оптимізації ліжкового фонду та штатної чисельності працівників, що допомагає зменшити фонд заробітної плати. Тому удосконалення обліку розрахунків із заробітної плати та посилення внутрішнього контролю є однією з першочергових завдань досліджуваного підприємства.

Досліджуване підприємство при нарахуванні заробітної плати, будучи «комунальним закладом» в обов'язковому порядку дотримувалося норм спільного наказу Міністерства охорони здоров'я України та Міністерства праці та соціальної політики України від 05.10.2005 року № 308/519 «Умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення». Відповідно до даних Умов та враховуючи специфіку медичного закладу, працівники мають право на різні підвищення посадового окладу, доплати та надбавки і для виплати є обов'язковими.

При зміні статусу з «комунального закладу» на «комунальне некомерційне підприємство» досліджуване підприємство набуло статусу унітарного суб'єкта господарювання, що дає йому самостійно обирати системи оплати праці і структуру заробітної плати. КНП «КОФПМЦ КОР» розробили Положення про оплату праці, а в його основу закладені правила та принципи формування заробітної плати відповідно до Умов №308/519.

Тобто, структура заробітної плати має велику кількість складових, то є необхідність деталізації аналітичного обліку субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Для деталізації за основу пропонуємо використати Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», з урахуванням виплат, які проводяться на досліджуваному підприємстві. На рис. 3.8 подана детальна структура субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»

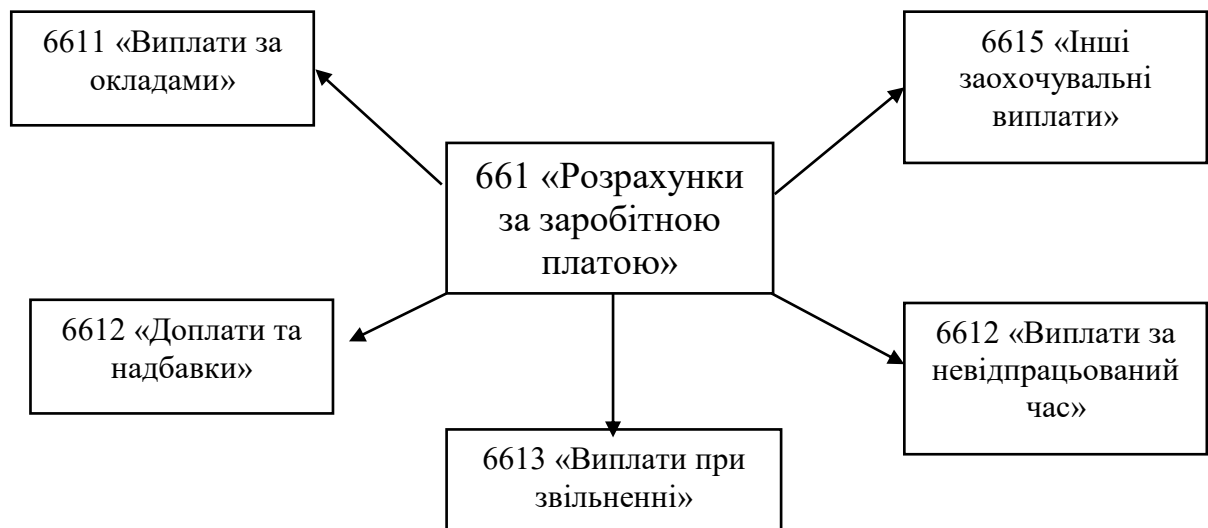


Рисунок 3.8 - Структура субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Деталізація субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» допоможе досліджуваному підприємству виокремити види виплат в розрізі кожного співробітника, або ж використовувати дану деталізацію при формуванні звітів пов'язаних із заробітною платою.

Хоча для досліджуваного підприємства, враховуючи особливості звітування до Національної служби здоров'я України, більш доцільніше було б застосування рахунків витрат 8 класу, в якому передбачено для обліку розрахунків із заробітної плати рахунок 81 «Витрати на оплату праці». Саме даний рахунок призначений для деталізації виплат працівникам. В таблиці 3.2. наведена структура рахунку 81 «Витрати на оплату праці».

Таблиця 3.2. Структура рахунку 81 «Витрати на оплату праці»

Номер рахунку	Назва рахунку
1	2
81	«Витрати на оплату праці»
811	«Основна заробітна плата»
8111	«Оплата за окладами й тарифами»
812	«Додаткова заробітна плата, яка передбачена штатним розписом»
8121	«Підвищення заробітної плати»
8122	«Доплати»
8123	«Надбавки»
8124	«Інші обов'язкові виплати»
813	«Додаткова заробітна плата не передбачена штатним розписом, але має обов'язковий характер»

Продовження таблиці 3.2

1	2
8131	«Оплата за роботу в нічний час, у святкові дні та за чергування»
8132	«Оплата відпусток»
8133	«Оплата перших п'яти днів по листкам непрацездатності»
8134	«Оплата іншого невідпрацьованого часу»
8135	«Інші виплати»
814	«Інші заохочувальні та компенсаційні виплати»
8141	«Матеріальна допомога»
8142	«Премії одноразового характеру»
8143	«Виробничі премії»
8144	«Компенсаційні виплати»

Для КНП «КОФПМЦ КОР» варіант деталізації виплат працівникам на витратному рахунку, який представлений в табл.3.2., допоможе задовольнити як внутрішнього, так і зовнішнього користувача цією інформацією. Та полегшить роботу бухгалтерської служби, при формуванні фінансової звітності, звітності до Національної служби здоров'я України та до інших контролюючих органів. Але слід зазначити, що відповідно до Положення про облікову політику, досліджуване підприємство для обліку витрат використовує лише 9 клас рахунків. Тому застосування методу поділу виплат працівникам за витратами неможливий, до внесення змін у Положення про облікову політику.

Слід зауважити, що досліджуване підприємство маючи статус самостійного суб'єкта господарювання, має можливість відійти від оплати праці, яка використовувалася в статусі «комунального закладу». Тобто, враховуючи кваліфікації працівника, особливості роботи та зроблений особистий внесок в досягненні спільних завдань, розробити власну структуру виплат працівника, яка б не суперечила існуючому законодавству, але в той же час мала б меншу кількість підвищень, доплат і надбавок.

Кесарчук Г. зазначає: «Удосконалення організації заробітної плати підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, до неї належать: удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників; запровадження гнучких форм і систем оплати праці, включаючи

контрактну й безтарифну; розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем на підприємствах; удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів, міжкваліфікаційних рівнів оплати праці; удосконалення нормування як засобу регулювання міри праці та її оплати; обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати; колективне регулювання заробітної плати» [50].

В зв'язку з недостатнім фінансуванням, досліджуване підприємство стикається з постійними фінансовими проблемами, які впливають і на розрахунки з оплати праці. Це стосується створення резерву відпусток. Відповідно до пункту 13 НП(С)БО 11 «Зобов'язання»: «забезпечення створюють для відшкодування подальших (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам» [99]. А в пункті 7 НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» зазначено: «виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню, визнають зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді» [102]. Тобто створення резерву відпусток є обов'язковим і для КНП «КОФПМЦ КОР», тим більше в Положенні про облікову політику, зазначене, що досліджуване підприємство створює резерви відпусток.

Досліджуваному підприємству потрібно в обов'язковому порядку створювати резерв відпусток, для оплати наступних відпусток:

- щорічних основних;
- щорічних додаткових;
- додаткових соціальних;
- компенсацій за невикористану відпустку.

Крім того, при створенні резерву, КНП «КОФПМЦ КОР» треба враховувати єдиний соціальний внесок на суми нарахованих компенсацій на відпустки і самих відпусток. Кошти віднесені до резерву відпусток, досліджуване підприємство може використовувати лише для оплати тих витрат, для покриття яких він був створений.

Для обліку резерву КНП «КОФПМЦ КОР» необхідно використовувати рахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». Міністерство фінансів України Листі від 24.05.2007 р. № 31-34000-10-10/10654 зазначало: «у бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з оплатою відпусток та забезпеченням виплат відпусток, відображають у складі витрат операційної діяльності залежно від того, якій групі працівників їх нараховують» [78]. Отже, нарахування резерву відображається за кредитом рахунку 471, в дебет наступних витрат:

- 23 «Виробництво»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Оплата відпусток на досліджуваному підприємстві відображатиметься по дебету рахунку 471, а по кредиту 661.

В таблиці 3.3. наведений приклад кореспонденції рахунків, яким необхідно користуватися досліджуваному підприємству при формуванні резерву відпусток і компенсацій.

Таблиця 3.3 - Приклад проводок, пов'язаних з формуванням резерву відпусток

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Нараховано відпускні або компенсації за невикористану відпустку	23, 92, 949	471
2	Нараховано ЄСВ на суму нарахованих відпускних або компенсацій	23, 92, 949	471
3	Сплачено відпускні або компенсації за невикористану відпустку	471	661
4	Сплачено ЄСВ на суму нарахованих відпускних або компенсацій	471	661

Розрахунок резерву проводиться щомісячно, а його сума може коригуватися лише один раз на рік. Розрахунок резерву визначає пункт 13 НП(С)БО 11, відповідно до якого: «сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої зарплати працівникам і відсотка (коефіцієнта), обчисленого як відношення річної

планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми єдиного соціального внеску» [99].

Розрахунок резерву відпусток представимо формулою:

$$P_{\text{міс.}} = 3П_{\text{факт}} * K_{pv} * K_{есв},$$

де $3П_{\text{факт}}$ – фактична заробітна плата за розрахунковий місяць,

K_{pv} – коефіцієнт резерву відпусток,

$K_{есв}$ – коефіцієнт єдиного соціального внеску.

Коефіцієнт єдиного соціального внеску складає 1,22 для всіх працівників, а для працівників, які мають статус «інвалід» складає 1,0841.

$$K_{pv} = РПВ / ФОП_r,$$

де $РПВ$ – річна планова сума відпускних, розраховується відповідно до графіку відпусток,

$ФОП_r$ – фонд оплати праці річний, відповідно до штатного розпису.

Якщо протягом року змінюється плановий фонд заробітної плати та річна сума відпускних, то резерв відпусток на наступні місяці розраховується з урахуванням змін. Щомісячний розрахунок оформлюють бухгалтерською довідкою.

А згідно пункту 17 НП(С)БО 11: «Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню» [99], тобто, щороку, станом на 31 грудня проводиться інвентаризація залишку резерву, враховуючи ЄСВ.

У процесі інвентаризації резерву відпускних, визначають різницю між запланованою сумою на кінець року та залишок за кредитом 471 рахунку. Якщо отримана різниця має плюсове значення, то проводять донарахування резерву відпусток. Якщо ж отримане значення від'ємне, то резерв необхідно зменшити. В цьому випадку керуємося пунктом 5 НП(С)БО 11, згідно якого: «якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню,

його суму включають до складу доходу звітного періоду, тобто показують на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» [99].

Досліджуваному підприємстві при проведенні інвентаризації резерву слід керуватися наступною формулою:

$$P_z = 3П_{срд} * КД_{нев} * К_{есв},$$

де $3П_{срд}$ – середньоденна заробітна плата співробітника, який на кінець звітного року має невикористані дні відпустки;

$КД_{нев}$ – кількість календарних днів невикористаної відпустки співробітника на кінець звітного року.

Результати інвентаризації фіксують в бухгалтерській довідці.

Сальдо субрахунку 471 відображається в Балансі в рядку 1660 «Поточні забезпечення».

Досліджуване підприємство повинно також посилити систему внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам. Внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам є однією із функцій управління діяльністю підприємства. При раціональній організації внутрішнього контролю виконується одне з основних його завдань, а саме надання інформації, яка впливає на прийняття управлінських рішень. При організації служби внутрішнього контролю досліджуваному підприємству потрібно притримуватися системності, яка забезпечить найвищий результат

Для вірного розподілу відповідальності та обов'язків між працівниками при здійсненні контролю, насамперед необхідно визначити суб'єкти внутрішнього контролю в КНП «КОФПМЦ КОР».

Фахівці вважають: «Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю виступають особа або група осіб, які наділені відповідними правами та обов'язками зі здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю. Суб'єктами внутрішнього контролю виступають:

а) суб'єкти організації (керівник, власник або підпорядкований йому орган - на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність на підприємстві);

б) суб'єкти здійснення контролю (працівники підприємства, які підпорядковані керівнику підприємства; підрозділи апарату управління, на яких делеговано контрольні функції адміністрацією)» [139].

На рисунку 3.9. представлені суб'єкти контролю досліджуваного підприємства.



Рисунок 3.9 - Суб'єкти внутрішнього контролю КНП «КОФПМЦ КОР»

У результаті досліджень Ю. Сусіденко відмітила: «Управлінський персонал та бухгалтерів покладено завдання виконувати попередній, поточний та наступний контроль. Це відповідно зафіксовано в їх посадових інструкціях. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні процедури відносно нарахування оплати праці в первинних документах, регістрах обліку та в регламентованих і управлінських звітах: перевірку дотримання чинного законодавства, норм колективного договору та соціального пакету стосовно облікового відображення виплат працівникам; встановлення правильності розрахунку величини соціальних гарантій, які залежать від продуктивності праці співробітників; забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення виплат працівникам та формування й подання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності щодо даного об'єкту облікового відображення звітності» [127].

Внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам досліджуване підприємство має проводити поетапно. На рисунку 3.10 розглянемо етапи внутрішнього контролю.

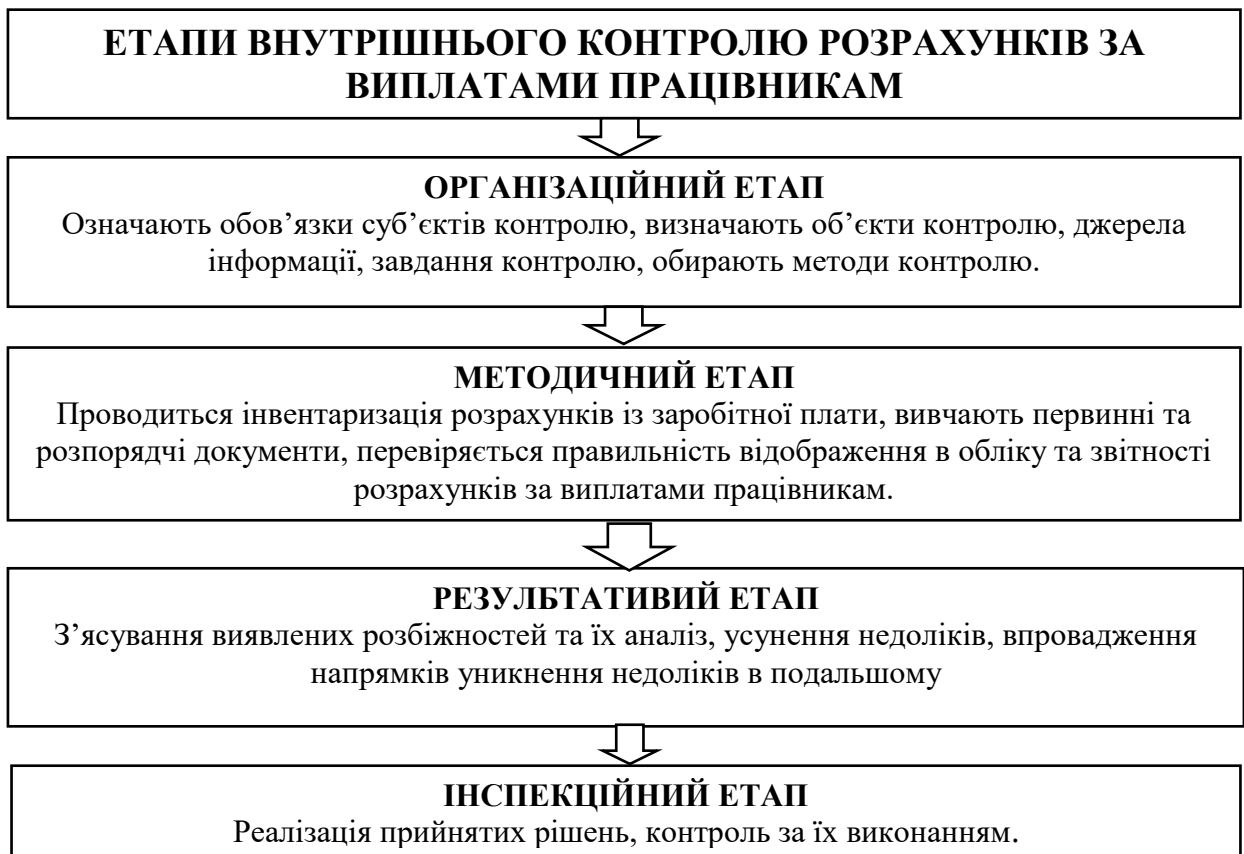


Рисунок 3.10 - Етапи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам

Зважаючи на те, що законодавство в сфері оплати праці постійно змінюється, а при розрахунку заробітної плати використовуються сучасні технології, то одним із напрямків удосконалення внутрішнього контролю має бути підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби, кадрової служби та працівників, які відповідають за табельний облік. Це можливо зробити шляхом організації семінарів, тренінгів та занять з провідними фахівцями відповідної галузі. Працівники КНП «КОФПМЦ КОР» повинні постійно обмінюватися досвідом з колегами інших підприємств та запроваджувати сучасні методи перевірок та проведення контролю.

КНП «КОФПМЦ КОР» застосовує автоматизовану систему обліку при розрахунку заробітної плати, тому доречно увести і автоматизовану систему контролю, яка постійно б удосконалювалася та розширялася. Перевага застосування автоматизованих систем це виключення «людського фактору»,

тобто унеможлиблюється механічна помилка та зменшується час проведення контролю.

Висновки до розділу 3

Існуючі системи оплати праці, якими користуються українські підприємства, потребують вдосконалення або, навіть, розробки нової методології до підходу оплати праці на підприємствах нашої країни. Вивчення світового досвіду обліку розрахунків за виплатами працівникам, сприятиме подальшим крокам та напрямкам розробки дієвих механізмів при формуванні та нарахуванні заробітної плати.

Серед мотиваційних систем оплати праці, які ґрунтуються на моделях соціально-трудових відносин, виділяють чотири найбільш характерні: японська, американська, європейська і шведська.

Закордонні підприємства частіше використовують почасову форму оплати праці, так як підприємства зацікавлені у якісній продукції, а не в її кількості. Також слід зауважити, що в багатьох економічно розвинених велика роль приділяється підвищенню стимулюючій ролі тарифної оплати праці, в основі, якої лежить концепція гнучкого тарифу. Велику увагу також приділяють мотивації працівників у вигляді різних видів премій.

Недостатнє забезпечення фінансовими ресурсами спонукає комунальні некомерційні підприємства проводити оптимізації ліжкового фонду та штатної чисельності працівників, що допомагає зменшити фонд заробітної плати. Тому удосконалення обліку розрахунків із заробітної плати та посилення внутрішнього контролю є однією з першочергових завдань досліджуваного підприємства.

Можна виділити наступні напрямки удосконалення обліку розрахунків із заробітної плати:

- деталізації аналітичного обліку субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- введення в облік рахунків витрат 8 класу.
- створення резерву відпусток, для оплати щорічних основних та додаткових відпусток, додаткових соціальних та компенсацій за невикористану відпустку;
- підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби, кадрової служби та працівників, які відповідають за табельний облік.
- розробки ефективної системи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам.

Досліджуваному підприємству необхідно розробити детальний перелік всіх складових заробітної плати, що значно полегшить складання звітності, створити резерв на оплату відпусток та компенсації та розробити ефективну систему внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам.

ВИСНОВКИ

Виплати працівникам відіграють значну роль при плануванні витрат підприємства, служать стимулом для підвищення ефективності виконуваних робіт працівниками та є основою для формування матеріального добробуту працівників. Основою виплат є заробітна плата - складна економічна категорія. При виборі форми та системи оплати праці, що використовуються для нарахування заробітної плати, необхідно враховувати особливості діяльності підприємства, інтереси працівників, професії та рівень кваліфікації працівників, так як оптимальне поєднання інтересів підприємства та співробітника, сприятиме підвищенню ефективності діяльності самого підприємства. Система оплати праці має відповідати таким критеріям: доцільність, гнучкість та керованість.

Значну роль в системі оплати праці відіграє внутрішній контроль, який є однією із функцій управління та виконує соціальну функцію. Під час проведення контролю необхідно першочергово звертати увагу на первинні документи, які регулюють взаємовідносини працівника і роботодавця, а також на ті які є підставою для нарахування та виплати заробітної плати. Проведення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам виявляє можливості економії фінансових ресурсів підприємства, надає можливість вчасно виправити знайдені порушення та уникнути повторення їх в майбутньому. Результати внутрішнього контролю є підставою для прийняття управлінських рішень та удосконалення обліку розрахунків з оплати праці.

Зважаючи на інтеграцію України до світової спільноти, методологія обліку розрахунків за виплатами працівникам повинна вдосконалюватися і відповідати міжнародним стандартам. При дослідженні виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами було встановлено, що документи є майже ідентичними, але все ж таки деякі розбіжності існують.

Насамперед національні положення повторюють міжнародні, що пояснюється неодноразовими спробами приблизити НП(С)БО до МСБО, але національні стандарти мають стислий вигляд та облік деяких категорій виплат розглядає поверхнево. Порівняльним аналізом національних і міжнародних стандартів встановлено:

- національні положення не містять визначення поняттю «виплати працівникам»;
- національними стандартами не передбачено участі працівників у прибутках підприємства;
- міжнародні містять п'ять категорій виплат, а національні – чотири;
- виплати по закінченню трудової діяльності та інструменти власного капіталу в Україні надаються тільки підприємствам з іноземним капіталом.
- міжнародні стандарти містять детальніший перелік виплат;
- міжнародними стандартами, на відміну від національних стандартів передбачені негрошові виплати теперішнім працівникам, тобто медичне обслуговування, надання житла, автомобілів і безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг тощо;
- різні підходи до створення резерву на оплату відпусток.

КНП «КОФПМЦ КОР» - досліджуване підприємство є лікарняним закладом, комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги високоспеціалізованої медичної допомоги.

Розпочата в 2016 році медична реформа торкнулася і досліджуваного підприємства та внесла суттєві зміни в його діяльність. Основні зміни, які зазнало досліджуване підприємство, - це зміна джерела фінансування та територіальна розгалуженість. В результаті зменшення фінансування проведено оптимізацію, тобто скорочення штатної чисельності працівників та зменшення ліжкового фонду. Територіальна розгалуженість потребує додаткових фінансових ресурсів на утримання будівель в різних частинах області, застаріле обладнання, яке необхідно оновлювати, приміщення потребують значних капіталовкладень на проведення ремонтів. Всі ці

перераховані фактори негативно впливають на діяльність досліджуваного підприємства.

На досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік здійснює бухгалтерська служба, керуючись посадовими інструкціями та положенням про облікову політику. Проаналізувавши положення про облікову політику, можна зробити висновки, що в цілому облікова політика містить комплекс прийомів, способів та процедур, які необхідні при організації бухгалтерського обліку. Але все ж таки є деякі пункти, які потребують доопрацювання. Тобто є необхідність перегляду вартісної межі при визнанні матеріальних цінностей основними засобами, яка на досліджуваному підприємстві є низькою і складає 6000,00 грн. з ПДВ. Також потрібно розробити та затвердити норми витрат паливно-мастильних матеріалів, де була б обґрунтована інформація про витрати палива автомобілями в літній та зимовий час, в місті та за межами міста та вказані норми використання палива генераторами змінного струму та сміттєспалювальної установки «Мюллер». Варто зазначити, що в КНП «КОФПМЦ КОР» відсутнє положення про бухгалтерську службу, в якому були б прописані чіткі механізми взаємодії як співробітників всередині служби, так і з іншими підрозділами досліджуваного підприємства.

Документальне оформлення розрахунків із заробітної плати відіграє важливу роль в процесі організації та проведенні нарахування заробітної плати та залежить від обраної форми та системи оплати праці. Так на досліджуваному підприємстві підставами для нарахування заробітної плати є штатний розпис, табелі обліку використання робочого часу та накази (розпорядження) генерального директора. На підставі чинного законодавства досліджуваним підприємством розроблені документи, які регулюють оплату праці, з урахуванням особливостей діяльності. Вони відповідають вимогам чинного законодавства, не суперечать інтересам працівників та забезпечують правові засади обліку розрахунків за виплатами працівникам КНП «КОФПМЦ КОР».

Нарахування заробітної плати відбувається за погодинною системою оплати праці. Доплати, надбавки та підвищення на досліджуваному підприємстві різноманітні, вони мають різні розміри та специфіку встановлення таких виплат, з урахуванням особливостей діяльності КНП «КОФПМЦ КОР». Облік розрахунків за виплатами працівникам КНП «КОФПМЦ КОР» ведеться за допомогою автоматизованого програмного забезпечення «КБС. Бухгалтерія комунального підприємства», що значно полегшує роботу бухгалтерської та кадрової служби при здійсненні процесу нарахування заробітної плати.

Під час проведення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві були виявлені наступні порушення: невірно нарахована заробітна плата зовнішнім сумісникам, під час відкликання з відпустки не перераховувалася заробітна плата, подвійна оплата за час відпустки і лікарняних, не проводилася оплата за понаднормову роботу, невірно розрахована доплата до мінімальної заробітної плати, безпідставно нарахована премія. Виявлені порушення є підставою для прийняття управлінських рішень керівництвом досліджуваного підприємства з метою розробки заходів для усунення виявлених порушень та посилення внутрішнього контролю при нарахуванні та обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Розпочаті реформи в різних галузях економіки України та процес вступу до Європейського Союзу порушує питання необхідності наближення систем оплати до рівня міжнародних стандартів. Існуючі системи оплати праці, якими користуються українські підприємства, потребують вдосконалення, або навіть розробки нової методології до підходу оплати праці на підприємствах нашої країни. Вивчення світового досвіду обліку розрахунків за виплатами працівникам, сприятиме до визначення подальших кроків та напрямків розробки дієвих механізмів при формуванні та нарахуванні заробітної плати.

Закордонні підприємства частіше використовують почасову форму оплати праці, так як підприємства зацікавлені у якісному виконанні робіт чи виготовленні продукції, а не в її кількості. Також слід зауважити, що в багатьох економічно розвинених країнах велика роль приділяється підвищенню стимулюючій ролі тарифної оплати праці, в основі, якої лежить концепція гнучкого тарифу. Велику увагу також приділяють мотивації працівників у вигляді різних видів премій.

Недостатнє забезпечення фінансовими ресурсами, після впровадження медичної реформи, призвело до проведення на досліджуваному підприємстві декількох етапів оптимізації ліжкового фонду та штатної чисельності працівників, метою яких було зменшення фонду оплати праці. Тому удосконалення обліку розрахунків із заробітної плати та посилення внутрішнього контролю є однією з першочергових завдань досліджуваного підприємства.

Враховуючи світовий досвід, дослідивши діяльність КНП «КОФПМЦ КОР» та провівши внутрішній контроль розрахунків за виплатами працівникам можна виділити наступні напрямки удосконалення обліку розрахунків із заробітної плати:

- деталізації аналітичного обліку субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- введення в облік рахунків витрат 8 класу.
- створення резерву відпусток, для оплати щорічних основних та додаткових відпусток, додаткових соціальних та компенсацій за невикористану відпустку;
- підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби, кадрової служби та працівників, які відповідають за табельний облік;
- розробка ефективної системи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам, яка сприятиме покращенню системи управління та забезпечуватиме її оптимальне функціонування націлене на пошук шляхів економії витрат на оплату праці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангеловська, О.В., Синяєва, Л.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. Збірник наукових праць ТДАУ. 2014. №1(25). С 14-18.
2. Балан. О.Д. Зарубіжний досвід застосування системи мотивації, оплати та нормування праці. Економіка АПК. 2018. №17-18.
3. Баранов В.В. Світовий досвід побудови ефективної системи оплати праці на підприємстві. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. Вип. 20. Ч. І.С. 139–145.
4. Безбатько О. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. Довідник економіста. 2007. № 12. С. 70–74.
5. Березицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. Управління розвитком. 2011. №8(105). С.30-31.
6. Беспяньська, Г. Раціоналізація документообігу на підприємстві. Секретар-референт. 2007. № 11. С. 21-25.
7. Бикова, Г. Виплати лікарняних сум працівнику підприємства. Дебет-кредит. 2006. № 47. С. 21-24.
8. Блауг М. Теория процента Бём-Баверка. Экономическая мысль в ретроспективе. Дело, 1994. — С. 461-483.
9. Боброва, О. Г. Організація і стимулювання праці: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Міністерство освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. 2-ге вид., без змін. Київ.: КНЕУ, 2006. 145 с.
10. Богдан, І.Ю., Фальченко, О.О. Актуальні питання щодо організації і методики аудиту оплати праці бюджетних установ. Економічні науки. 2016. №27. С.43-46.
11. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці: навч. посіб. Київ : Знання-прес, 2000. 313 с.

12. Божко В. М. Розмежування змісту термінів «заробітна плата» і «оплата праці» на основі аналізу наукових праць ХХІ століття / В. М. Божко // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. 2010. №4. С. 50-56.
13. Болотіна Н. Б. Трудове право України: підручник. 2-ге вид., стер. К.: Вікар, 2004. 645 с.
14. Брезицька К.Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. Управління розвитком. 2011; № (105). С. 30-31.
15. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів, 5-те вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 726 с.
16. Буряк П.Ю. Економіка праці й соціально-трудова відносини : Центр навчальної літератури. 2010. С. 440.
17. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. нормативно-практичні матеріали / за ред. Р. Хом'яка. Львів «Інтелект-Захід» 2001 р. 728 с.
18. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 року №2456-VI зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної ради. 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>
19. Валецька О. В. Правове регулювання оплати праці: монографія. Миколаїв: УДУ, 2012. 220с.
20. Вачевська Н. Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. Актуальні проблеми економіки. 2005. № 1. С.177-188.
21. Ващуленко О. С. Тенденції розвитку системи оплати праці в науковій сфері України. Проблеми науки. 2008. № 8. С.18-25.
22. Виплати працівникам: 26 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/26.htm>
23. Виплати працівникам: 19 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. URL: www.minfin.gov.ua/document/265674/25final.pdf.

24. Вороная Н. Щорічна відпустка : нюанси надання. Податки та бухгалтерський облік. 2006. № 34. С. 21-24.
25. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика: КОНДОР. 2008. С. 400.
26. Галайда Т. О., Рябуха А. І., Європейський досвід застосування ефективних систем оплати праці та мотивації працівників підприємства Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.Економічні науки. 2016. Вип. 16(1). С. 65-68.
27. Гамова О.В., Козачок І.А., Федоренко Т.В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві. Інвестиції. Практика та досвід. 2017. № 2.
28. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 року №436-IV зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної ради. 2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15>
29. Грішнова О. А. Людський розвиток : КНЕУ. 2009. С. 308.
30. Делібороніді, А.Ю., Панченко, О.М. Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. Гуманітарний вісник ЗДІА. 2010. №41.С. 222-228.
31. Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 3. С. 139–141.
32. Дієсперов В. Оплата праці як похідна від її продуктивності та дохідності. Україна: аспекти праці. 2008. № 7. С. 32-38.
33. Дослідження проблем оплати праці : порівняльний аналіз (Україна та країни ЄС) : монографія.А. М. Колот, Г. Т. Куліков, О. М. Поплавська [та ін..] К.: КНЕУ, 2008. 274 с.
34. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії та її специфіка у галузі освіти URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.1/110.pdf>.
35. Думанська В. Оплата праці: українські проблеми на тлі світових тенденцій. Україна: аспекти праці. 2015. № 2. С. 35-40.

36. Жулина, Е. Г., Иванова Н. А. Европейские системы оплаты труда. URL: <http://cozap.com.ua/text/19857/>.
37. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні. Київ : А.С.К., 2002. 419 с. За межею виживання. Профспілкові вісті. 2016. Вип. 6 URL:<http://www.psv.org.ua/arts/Spetcvipusk/view-2838.html> .
38. Завіновська Г.Т. Економіка праці : Навчальний посібник: КНЕУ. 2008. С. 300.
39. Злупко С. М. Історія економічної теорії: підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2005. 719 с.
40. Іванечко П. М., Іванечко Ю. М. Адаптація європейської практики оподаткування: погляд на фонд оплати праці та спецрежими оподаткування. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія:Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 91-94.
41. Іваницька С.Б., Галайда Т.О. Європейські моделі соціального діалогу та передумови їх запровадження в Україні. ScientificJournal «ScienceRise». Економічні науки. 2016. № 1/1(18). С. 27–32.
42. Ільєнко Н., Спасенко Ю. Забезпечення оптимальної диференціації заробітної плати – важливий напрям регулювання оплати праці. Україна, аспекти праці. 2015. № 1. С. 22–27.
43. Ільчук, Л. І. Щодо єдиного соціального внеску: точка зору. Актуальні проблеми економіки. № 10. 2010. С. 8.
44. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28 вересня 2005 р. № 286 URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05>.
45. Інформаційно-аналітичні матеріали на засідання НТСЕР до питання про стан реформування оплати праці. К. 2014. 31 с. URL: www.ntser.gov.ua/split/files/content/p1-ps.doc.
46. Кадацька А., Пономаренко О. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах.
47. Калина А.В. Економіка праці. МАУП. 2009. С. 272

48. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс; пер. с англ. А. Г. Милейковського, И. М. Осадчей. Москва: Издательство «Прогресс», 1978. С. 326-342.
49. Кемарська Л. Г. Особливості оплати праці в закладах первинної медико-санітарної допомоги. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2015. № 1. С. 116-122.
50. Кесарчук Г.С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. Науковий вісник Ужгородського університету. 2013
51. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г., Економічний аналіз: теорія і практика: підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Львів: «Магнолія Плюс», 2006. 428 с.
52. Кінебас, І.Ю., Чепець, О.Г. . Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. Бізнесінформ. 2019. №7. С.225-230.
53. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р., № 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
54. Кожанова Є. П., Отенко І. П. Економічний аналіз: навч. посіб. для самостійного вивчення дисципліни. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2003. 208 с.
55. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин URL:http://ief.org.ua/Arjiv_ET/Kolot408.pdf
56. Колот А.М. та ін. Дослідження проблем оплати праці: порівняльний аналіз (Україна та країни ЄС): монографія Київ: КНЕУ, 2008. 274 с.
57. Конвенція про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються № 131, від 3 червня 1970 р. Міжнародна організація праці. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/993_149.
58. Кондратюк, О.В., Сахно, Л.А. Аудит з розрахунків оплати праці. 2015.
59. Кононова, І.В., Хлинїна, Н.Б. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його.

60. Конституція України. Відомості Верховної Ради України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР.URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

61. Коротаєва, І.Р., Рябчук, О.Г. Особливості та проблеми аудиту з розрахунків з оплати праці. Науковий погляд: економіка та управління. 2018. № 4(62) С.123-128.

62. Корягін М. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу. Науковий вісник НЛТУ України. 2011. № 21. С. 211–215.

63. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці. Україна: аспекти праці. № 6. С. 9-17.

64. Лаптев В.І. Теоретичні аспекти оплати праці в контексті ефективного мотивування персоналу підприємства. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1(1). С. 140-143.

65. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Київ: ЦНЛ, 2003. 468 с.

66. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам. Бухгалтерський облік та аудит. 2004. № 12.

67. Макаренко А.П., Боюк І.В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. Вип. 1(13).

68. Маліков В. В. Про моніторинг фонду оплати праці як джерела наповнення пенсійного фонду. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2015. № 1(2). С. 49-52.

69. Мальтус Т. Опыт о законе народонаселения. Антология экономической классики. Эконов, 1993. Т. 2.

70. Маркевич А.Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». Ефективна економіка. 2015. №2.

71. Маркс К. Капітал. Критика політичної економії. Держвидавництво, 1960. Т.1.

72. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами. Харків: Торсінг, 2002.
73. Машевська А.А. Зарубіжний досвід використання системи праці та мотивації працівників підприємства. Ефективна економіка. 2022. № 4.
74. Машевська А. А. Правове регулювання обліку оплати праці на підприємствах сільського господарства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 2. С. 93-103.
75. Мельник Ю.В., Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. Наука й економіка 2016. №1. С 23-27.
76. Мельянова Л. Удосконалення обліку натуральної оплати праці Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 112–116. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/E_apk/2011_5/11_05_18.pdf.
77. Митрофанов Г.В. та ін. Фінансовий аналіз: навч. посіб. За ред. проф. Г.В. Митрофанова. Київ : Київ нац. торг. - екон. ун-т.: 2002, 301 с.
78. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам».URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text
79. Мірошніченко, А. М. Алгоритм розрахунку лікарняних відповідно до ч.3 ст.4 Закону № 2240. Податки та бухгалтерський облік. 2008. № 11. С. 169-172.
80. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія. у 3-х т. – Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний Київ : Вид-во «Академія», 2008. 864 с.
81. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 687 с.
82. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій С. 42-45
83. Немодрук Н.М. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці. Економіка та держава. 2009. № 8. С.36-38.

84. Овсюк Н., Радченко О. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. Вип.3(24). 2012.

85. Островерха Р.Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 284-291

86. Орлов І.В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2010. Вип. 18(1). С. 141–146

87. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. Праці і зарплата. 2008. № 9. С. 17-21.

88. Петрик Е. Аудит розрахунків з оплати праці і іншим виплатам працівникам: вимоги до організації методики. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. №12

89. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14. С. 112.

90. Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 3 С. 139-141.

91. Попович П.Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 472 с.

92. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений Постановою КМУ від 17.07.2003р., № 1078. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF>

93. Потриваєва Н.В. Стн та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. Економічний форум. 2014. №1. С. 93-98.

94. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Нове діло. 2000. № 15 (34). 13-20 жовтня.

95. Про відпустки: Закон України від 15 листопада 1996 р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>.

96. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення: наказ Міністерства фінансів та соціальної політики України, Міністерство охорони здоров'я України від 05.10.2005 р. №308/519. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05#Text>

97. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням: Закон України від 18 січня 2001 р. № 2240-III із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2240-14>.

98. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

99. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Кабінету Міністрів України від 31.01.2000 р. №20 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

100. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Кабінету Міністрів України від 29.11.1999 р. №290 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

101. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Кабінету Міністрів України від 31.12.1999 р. №318 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

102. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: наказ Кабінету Міністрів України від 28.10.2003 р. №603 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

103. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

104. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 № 100. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>.

105. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення. Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п>.

106. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI // Інвест-Газета : Нормативна База. 2011. 21 лютого. С. 4.

107. Про колективні договори і угоди: ЗУ від 01 липня 1993р., No 3356-XII [Електронний ресурс]. –Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

108. Про оплату праці: Закон України від 19 квітня 2011 р. № 3231-VI (3231-17). Відомості Верховної Ради України. 2011. № 42. С. 431.

109. Радіонова, Н.Й., Штронда, І.О. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. Міжнародний науковий журнал. 2016. № 11(21). С. 104-106.

110. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. М., 1995. Т.1.

111. Рожелюк В. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві. Сталий розвиток економіки. 2014. № 2. С. 114-121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_2_18.

112. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства. Заробітна плата. 2006. №1. С. 9-14
113. Садовников О.А., Сировой Г.В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та вдосконалення їх шляхів. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Науковий журнал. 2011. № 8 (162). С. 16.
114. Сэй Ж. Б. Трактат политической экономии. Изд-во К. Т. Солдатенкова, 1896.
115. Семюелсон П., Нордгауз В. Макроекономіка; пер. с англ. за наук. ред. С. Панчишина. Київ : Основи, 1995. 574 с.
116. Секіріна Н.В. Удосконалення організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах. Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. 2012. № 2. С. 34.
117. Слиньков В.Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда : Дакор КНТ. 2010. С. 336.
118. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати. Заробітна плата. 2007. № 7.
119. Сміт А. Добробут націй: дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Rort-Royal, 2001. 593 с.
120. Соломонов Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Довідник економіста. 2007. №6.
121. Соломонов Д. Системи преміювання: за категоріями робітників. Довідник економіста. 2007. №12.
122. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. 2004. №1.
123. Сопко В. В., Завгородній В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.
- Сотченко Оплата праці та напрям її вдосконалення в умовах економічної кризи. Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. 2006. № 6.

124. Соціальний діалог з позицій країн ЄС. URL: <http://www.viche.info/journal/2197/>.
125. Список Конвенцій МОП, ратифікованих Україною станом на 1 листопада 2015 р. та інших міжнародних актів. Федерація профспілок України. URL: <http://www.fpsu.org.ua/napryamkidiyalnosti/mizhnarodna-robota/>.
126. Сукач О. О. Взаємозв'язок мотивації персоналу та ефективності витрат на оплату праці. БізнесІнформ. 2015. № 6. С. 154-159.
127. Сусіденко Ю.В. Напрямки покращення методики внутрішнього аудиту витрат на оплату праці підприємства. Проблеми інноваційного розвитку. 2019. №19.
128. Тибінка Г.І. Ефективні інструменти регулювання оплати праці зарубіжних країн та їх використання в Україні. Науковий вісник Полісся. 2016. Вип. 3. С. 146-149.
129. Тибінка Г.І. Підходи до трактування суті заробітної плати та визначення чинників її формування. Вісник Львівського університету. Серія економічна. Випуск 44. Львів: ЛНУ ім. І. Франка. С. 242-248.
130. Тибінка Г., Сікора О., Мартинюк Н. Іноземний досвід застосування різних систем оплати праці та можливості їх використання в Україні. Аграрна економіка. 2017. Т. 10, № 3-4. С. 120-126.
131. Тимош І.М. Економіка праці. Тернопіль: Астон. 2010. С.347.
132. Ткаченко Н. А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. Облік і фінанси АПК. Науково-виробничий журнал. 2011. № 3. С. 79-83.
133. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ : АСК, 2002. 427 с.
134. Туган-Барановський М.И. Основи політичної економії. Типогр. акц. общ. «Слово», 1909.
135. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія / За ред. д-ра екон. наук, проф. І.Л. Петрової. – К. : Фенікс, 2010. – 332 с.

136. Холод Н. М. Розподіл доходів та бідність у перехідних економіках: монографія. Львів : Видавн. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2009. 442с.
137. Цивінська Т.М. Актуалізація питань оплати праці на підприємствах. Ринок праці та зайнятість населення. 2013. № 1(34). С.17-20.
138. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку. Центр учбової літератури. 2011. С. 564.
139. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці. Економічні науки. 2009. № 16 (1).
139. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4
140. Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. Ray H. Managerial accounting for managers III. Title. 3rd ed.p. см., 2014. 32 p.
141. [Howard M. Schilit](#) Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports. McGraw-Hill, 2010. 304 p.
142. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, 2004. 728 p.
143. Kieso Donald E. Paul D. Kimmel, Jerry J Accounting Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.
144. Romney B., Paul J. Steinbart Hardcover Accounting Information Systems by Marshall. Tenth Edition, 2005. 805 p.