

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
« » 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості обліку та контролю розрахунків з оплати праці на
комунальних некомерційних підприємствах – закладах охорони
здоров'я»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-20 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Сакара А.О.
« » 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Леся КОНОНЕНКО
« » 2021 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економіки, менеджменту та
комерційної діяльності
Тетяна РЯБОВОЛИК

м. Кропивницький

Олена МАГОПЕЦЬ
« » 2021 року

Сакара Анна Олександрівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Особливості обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах – закладах охорони здоров'я
-
2. Керівник роботи (проекту)
Кононенко Леся Віталіївна, кандидат економічних наук, доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 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	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Сакара А. О. Особливості обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах – закладах охорони здоров'я. – 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, 2021.

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито мету його проведення, завдання, вирішення яких сприяє її досягненню, розкрито предмет і об'єкт дослідження, зазначено методи дослідження, визначено елементи наукової новизни одержаних результатів та їх практичне значення, наведено структуру магістерської роботи.

Перший розділ присвячений дослідженню теоретико - методичних засад організації і методики обліку, аналізу та контролю розрахунків з оплати праці, а саме: розглянуто розрахунки з оплати праці як об'єкт обліку та контролю; досліджено особливості обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я.

У другому розділі проаналізовано організаційно - економічні особливості діяльності та досліджено організаційно - економічні особливості діяльності підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»; проаналізовано стан організації обліку та контролю розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства, що досліджується.

Третій розділ присвячений вивченню закордонного досвіду організації розрахунків з оплати праці у некомерційних підприємствах; визначенню напрямів оптимізації обліку і контролю розрахунків з оплати праці у комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

У висновку підведено підсумки дослідження та узагальнено отримані результати.

Ключові слова: оплата праці, заробітна плата, розрахунки з оплати праці, облік, контроль, організація, методика, комунальні некомерційні підприємства, заклади охорони здоров'я

ANNOTATION

Sakara A.O. Features of accounting and control of calculations for remuneration in municipal non-profit enterprises - health care facilities. - final qualification work on the second (master's) level of higher education in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Accounting and taxation in the management of entrepreneurial activities and the state sector of the economy." - Central Ukrainian National Technical University of Education and Science of Ukraine. - Kropivnitsky, 2021.

The master's work consists of entry, three sections, nine subdivisions, conclusions, list of used sources.

In the introduction, the relevance of the study is substantiated, the purpose of its conduct, the task, solving which it contributes to its achievement, the subject and object of the study contributes to its achievement, the methods of research are disclosed, the elements of scientific novelty of the results and their practical importance are identified, the structure of master's work is defined.

The first section is devoted to the study of theoretical and methodological principles of the organization and methodology of accounting, analysis and control of calculations for remuneration, namely: payments for remuneration as an object of accounting and control; The peculiarities of accounting and control of calculations for remuneration in non-profit institutions - health care institutions are investigated.

The second section analyzes the organizational and economic features of activity and the organizational and economic features of the enterprise "Center of Primary Medical Sanitary Aid" are analyzed; The state of organization of accounting and control of calculations for remuneration on the materials of the investigated enterprise is analyzed.

The third section is devoted to the study of the foreign experience of organizing calculations for remuneration in non-profit enterprises; definition of the directions of optimization of accounting and control of calculations for remuneration in the municipal non-profit enterprise "Center of Primary Medical Sanitary Aid".

In conclusion, the results of the study and generalized results were summarized.

Key Solar: Payment, Wages, Payment, Accounting, Control, Organization, Methodology, Municipal Non-Profile Enterprises, Healthcare establishments

ЗМІСТ

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ – ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	
1.1 Розрахунки з оплати праці як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю	
1.2 Особливості обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я	
Висновки до розділу 1.....	
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ – ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (НА МАТЕРІАЛАХ ПІДПРИЄМСТВА "ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ")	
2.1 Організаційно - економічна характеристика досліджуваного підприємства	
2.2 Організація обліку розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»	
2.3 Контроль розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» та узагальнення його результатів	
Висновки до розділу 2.....	
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ – ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я	

3.1 Закордонний досвід організації розрахунків з оплати праці у некомерційних підприємствах.....

3.2 Напрями оптимізації обліку і контролю розрахунків з оплати праці у комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Висновки до розділу 3.....

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ.....

ВСТУП

Актуальність теми. Побудова соціально-орієнтованої економіки країни й усі пов'язані з цим трансформаційні процеси мають здійснюватися в інтересах людини для підвищення якості її життя. При цьому найбільш проблематичними у регулюванні є ті, які пов'язані з організацією, ефективністю та оплатою праці. Оплата праці – найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбиваються різнобічні інтереси сторін суспільно-трудових відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства.

Система бухгалтерського обліку, зокрема праці та її оплати, постійно перебуває в процесі реформування відповідно до міжнародних стандартів. Значною мірою це пов'язано з тим, що праця як об'єкт обліку, аналізу та контролю є однією з найскладніших і найвагоміших економічних категорій, оскільки покликана виконувати життєво необхідні для людини відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функції. На всіх етапах розвитку економіки і суспільства матеріальна винагорода за працю була і залишається надалі найважливішим трудовим стимулом.

У сучасних умовах розвитку економіки та лібералізації соціально-трудових відносин в Україні заробітна плата зазнала значних деформацій та диспропорцій, для більшості населення вона втратила свою відтворювальну та стимулюючу функції і фактично перетворилася у різновид соціальних виплат, не пов'язаних із кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами. Праця та її оплата як ціннісні орієнтири втрачають своє соціально-економічне призначення, що руйнує основи економічного й соціального розвитку суспільства. Це потребує всебічного моніторингу, аналізу та контролю даного процесу в Україні.

Важливе значення має чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці в установі, оскільки вона є найбільш

відповідальною і трудомісткою. Саме ці обставини обумовили вибір теми та її структуру – логічну будову.

Теоретичні, методичні і прикладні питання проблем обліку, контролю, аналізу, менеджменту праці та її оплати завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих учених-економістів, як: П.Й. Атамаса, М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, С.В. Івахненко, А.Н. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, Я.В. Соколова, С.В. Свірка та інших.

Проте особливості обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах закладах охорони здоров'я, проблеми та перспективи їх розвитку у сучасних умовах розвитку національної економіки, формування соціально орієнтованого ринку праці в контексті стандартизації і гармонізації їх з міжнародними вимогами досліджені недостатньо. Саме ці обставини обумовили вибір теми роботи.

Метою магістерської роботи є комплексне дослідження проблем та перспектив організації і методики обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах закладах охорони здоров'я та розробка на основі проведеного дослідження шляхів їх оптимізації.

Для досягнення цієї мети були поставлені наступні **завдання**:

—розглянути розрахунки з оплати праці як економічну категорію та об'єкт обліку і контролю;

—дослідити особливості обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я;

—дослідити організаційно - економічні особливості діяльності підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»;

—проаналізувати стан організації обліку розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»;

—дослідити сучасний стан контролю розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» та процесу узагальнення його результатів;

—вивчити досвід закордонний досвід організації розрахунків з оплати праці у некомерційних підприємствах;

—визначити напрями оптимізації обліку і контролю розрахунків з оплати праці у комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

Об’єктом дослідження є діяльність некомерційних установ - закладах охорони здоров’я, яка пов’язана з розрахунками з оплати праці.

Предметом дослідження є теоретико-організаційні основи, методика і організація обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров’я.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основами дослідження є діалектичний метод пізнання, відповідно до якого вивчено стан оплати праці, чинну законодавчо-нормативну базу, методики обліку і контролю розрахунків з оплати праці.

У процесі дослідження використано такі загальнонаукові методи пізнання: спостереження, порівняння, абстракції, індукції і дедукції, вимірювання взаємозв’язків, поєднання аналізу та синтезу, історичного і логічного підходів (при дослідженні сутності оплати праці та розрахунків, пов’язаних з нею, основних елементів бухгалтерського обліку та контролю розрахунків з оплати праці), узагальнення, а також спеціальні методи – статистичних групувань, методи економічного аналізу.

Робота виконана на базі підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги", яка є типовою некомерційною установою - закладом охорони здоров’я.

Інформаційною базою виконаного дослідження слугували праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації та методики обліку та контролю розрахунків за оплати праці; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку на некомерційних установах, практичні матеріали досліджуваної установи, зокрема внутрішні регламенти, документи первинного обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, кошториси та звітність.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- доведена доцільність використання категорії «розрахунки з оплати праці» як найбільш широкої, яка дозволяє розглядати питання, що досліджується, як з позиції працедавця, так і з позицій працівника;
- обґрунтована доцільність використання для обліку розрахунків з оплати праці поглибленої аналітики до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- запропоновано застосовувати хмарні технології, які дозволять сконцентрувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-фахівців та програмне забезпечення у загальній хмарі, що, у свою чергу, призведе до економії бюджетних коштів та підвищити прозорість обліку, зменшить трудомісткість формування та подання звітності та підвищить ефективність контрольних заходів.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому, що наведені рекомендації можуть бути використані іншими комунальними некомерційними підприємствами – закладами охорони здоров'я при веденні обліку та контролю розрахунків з оплати праці.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на LV науково-технічній конференції «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» Центральноукраїнського національного технічного університету (14 травня 2021 р.) та на IX Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (15 грудня 2021 року). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Розрахунки з оплати праці: економічна категорія та об'єкт обліку» Матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» та у статті «Нормативна регламентація обліку розрахунків з оплати праці некомерційних

установах - закладів охорони здоров'я» у електронному Збірнику праць молодих науковців КНТУ, Випуск 12.

Структура роботи обумовлена метою і предметом дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, що містять сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Перший розділ присвячений дослідженню теоретико - методичних засад організації і методики обліку та контролю розрахунків з оплати праці, а саме: розглянуто розрахунки з оплати праці як об'єкт обліку та контролю; досліджено особливості обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я.

У другому розділі проаналізовано організаційно - економічні особливості діяльності та досліджено організаційно - економічні особливості діяльності підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»; проаналізовано стан організації обліку та контролю розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства, що досліджується.

Третій розділ присвячений вивченню закордонного досвіду організації розрахунків з оплати праці у некомерційних підприємствах; визначенню напрямів оптимізації обліку і контролю розрахунків з оплати праці у комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

Обсяг роботи. Загальний обсяг роботи складає 102 сторінки, містить 8 рисунків, 5 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 130 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ
ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА
КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ –
ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

1.1 Розрахунки з оплати праці як економічна категорія та об'єкт обліку
і контролю

Оплата праці як економічна категорія відноситься до числа найскладніших, її економічний зміст змінюється відповідно до змін суспільно-економічної формації.

На сьогодні серед економістів і практиків немає одностайної думки не тільки щодо її наукового визначення, але і щодо правомірності використання самих понять «оплата праці» та «заробітна плата». Проблема розмежування цих питань присвячені праці сучасних науковців [22, 70].

Позиції дослідників щодо визначення поняття винагорода за працю” принципово розходяться. Одні вважають заробітну плату формою винагороди за працю, інші, навпаки, визначають її як сукупність винагород, треті сприймають обидва поняття однозначно.

З позиції розподілу «заробітна плата – це основна частина коштів, що направляються на споживання, що є часткою доходу (чиста продукція), що залежить від кінцевих результатів роботи колективу і розподіляється між працівниками відповідно до кількості і якості праці, що затрачена та реального трудового внеску кожного і розміру вкладеного капіталу» [20, с.12].

Виділяють наступні аспекти трактування даної економічної категорії (рис.1.1)



Рис.1.1 Сутність категорії «заробітна плата»

Статтею 43 Конституції України «гарантується право кожного на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він добровільно обирає або на яку добровільно погоджується. Держава створює умови для здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізує програми професійно-трудового навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб. Використання примусової праці суворо забороняється» [49].

Оплата праці як система відносин характеризується багатьма елементами. Перш за все це один з головних елементів трудових відносин, які виникають з угоди між працівником і роботодавцем щодо виконання

працівником трудової функції (роботи) за плату. Не менш важливий аспект відносин у системі оплати праці – організаційний, що характеризує міру праці і міру її оплати в межах і понад норм праці, що визначає форми, умови винагороди, порядок нарахування та виплат різних видів винагороди. «Правові відносини оплати праці гарантують отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, укладених трудових договорів і досягнутих результатів праці. Соціально-економічні відносини формують корпоративний інтерес, заснований на зацікавленості працівників у праці та оптимізації витрат на заробітну плату. Таким чином, система оплати праці – це сукупність зобов'язань і гарантій, трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних, етичних відносин між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди персоналу організації» [33, с. 75].

В умовах формування ринкового середовища «докорінно змінюється організація оплати праці та механізм забезпечення зростання її стимулюючої ролі. Це зумовлено такими обставинами:

- оплата праці визначається як цінність товару “робоча сила”, її величина та динаміка формуються під впливом ринкових факторів, насамперед попиту і пропозиції робочої сили;

- виділяються два рівні соціальної орієнтації заробітної плати. Перший – державне регулювання оплати праці через визначення мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму, соціальних гарантій, які закріплені трудовим законодавством. Другий – забезпечується через визначені механізми оцінки кількості та якості праці, величини трудового вкладу у досягнуті кінцеві результати безпосередньо на підприємстві. Залежно від системи оплати праці та її організації на підприємстві мотиваційним стимулом для працівників може бути як величина заробітної плати, так і безпосередня оцінка їх заслуг; - орієнтація в оплаті праці на зміни ринку праці, стан соціальної напруги, інфляційні процеси тощо» [123, с. 136].

На даний час в науковій та періодичній літературі, в законах та інших нормативних актах України спостерігається чітка закономірність: поняття “оплата праці” та “заробітна плата” сприймаються як тотожні.

В багатьох законодавчих актах України, які стосуються питань оплати праці, визначено лише сутність поняття “заробітна плата”. Зокрема, у главі VII Кодексу законів про працю під назвою “Оплата праці”, де не зважаючи на назву глави, немає чіткого трактування її назви, а одразу у Статті 94 наведено визначення заробітної плати як «винагороди, обчисленої, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [47]. Дана глава включає регламентування таких важливих положень як розмір заробітної плати, встановлення мінімальної заробітної плати та індексацію заробітної плати, тарифну систему оплати праці, оплату праці на підприємствах, установах і організаціях, оплату праці на важких роботах, оплату праці за сумісництвом та при суміщенні професій (посад) і виконанні обов’язків тимчасово відсутнього працівника, оплату праці у святкові і неробочі дні, строки виплати заробітної плати та інше, але не дає розмежувань чи тотожності цих понять.

Тобто, аналізуючи главу VII КЗпП України, яка присвячена оплаті праці, слід зробити логічний висновок, що попри досить якісний зміст даної глави, все ж таки, на наш погляд, слід було б зазначити, що заробітна плата є складовою цілої низки трудових відносин та засад, що виникають між роботодавцем і працівником з приводу виконаних трудових обов’язків в інтересах підприємства, які формують собою категорію оплати праці. Такий недолік є притаманним не лише КЗпП України, а й іншим нормативним документам, що стосуються оплати праці. Найбільш яскравим прикладом є Закон України “Про оплату праці”, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими

громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати. Але, попри назву закону та його мету, він не містить чіткого визначення поняття «оплата праці», а дефініція заробітної плати дублюється з рештою нормативних документів. Проте, в статті 4 цього закону визначено, що «джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності» [47].

Отже, є підстава погодитись з твердженням, що з позиції правового аспекту термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду, тобто заробітна плата є елементом оплати праці.

Стосовно бухгалтерського законодавства, то Інструкція зі статистики заробітної плати містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників. Інструкція не застосовується для нарахування внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Дія Інструкції поширюється на всіх юридичних осіб, їхні філії, відділення, представництва та інші відособлені структурні підрозділи. Але самого визначення понять “оплата праці” та “заробітна плата” немає в даному документі. З точки зору прав та обов'язків сторін трудового договору поняття “оплата праці” та “заробітна плата” є синонімами. Різниця між ними полягає лише в тому, що поняття заробітної плати акцентує увагу на об'єкті правовідносин між працівником і власником, а категорія оплати праці вказує на дію власника, яку він повинен здійснити на підставі наявних трудових правовідносин. Виявити ж будь-які особливості прав та обов'язків, умов їх реалізації та наслідків невиконання обов'язків

залежно від застосування в тому чи іншому нормативно-правовому акті одного з двох названих понять неможливо.

Статтею 14, пп. 14.1.48 Податкового кодексу України зазначено, що під терміном “заробітна плата” розуміється “основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв’язку з відносинами трудового найму згідно із законом” [78]. Зазначимо, що основною ціллю трактування заробітної плати податковим законодавством є, звичайно, оподаткування доходів фізичних осіб. Тому, на наш погляд, відсутність визначення терміну “оплата праці” та визначення її відмінностей від заробітної плати є недоцільним, оскільки основна мета Податкового кодексу стосовно заробітної плати є цілком сформованою у наведеному трактуванні зарплати. Отже, в результаті аналізу бухгалтерського, трудового та податкового законодавства України, можна зробити висновки, що на даний час у нашій країні немає чіткого розмежування таких понять як “заробітна плата” і “оплата праці”. Трудові та бухгалтерські нормативні документи фактично ототожнюють дані категорії, надаючи таким чином лише офіційне та загальноприйняте визначення заробітної плати, описуючи одночасно в законодавчих рамках дещо більше, аніж питання регулювання заробітної плати. Ми вважаємо, що і в Кодексі законів про працю України, і в Законі України “Про оплату праці” слід зробити доповнення, яке стосується розшифрування змісту поняття “оплата праці” зважаючи на те, що всі складові категорії оплати праці містяться у даних документах. Що ж стосується оплати праці у податковому законодавстві, то аналізуючи поточну бухгалтерську практику оподаткування виплат працівникам, можна зробити висновок, що в цілому попри досить малий обсяг обґрунтування та визначення заробітної плати, цілі ПКУ є досить чітко сформованими та зрозумілими.

У світовій економічній науці є чимало варіантів визначення поняття заробітної плати. Так, наприклад, за концепцією В.Петті, Д.Рікардо, зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування». А.Сміт включав у

заробітну плату вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». А.Маршал в «життєво необхідні засоби» включає вже засоби «щоб працювати» і «щоб жити». Так, наприклад, В.Петті в XVII ст. вважав, що зарплата - це ціна праці.

Учений М.Туган-Барановський вважав заробітну плату часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу. Е.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.

Необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати обґрунтував Дж. М. Кейнс. Щоб уникнути соціальних потрясінь, він запропонував замість зниження зарплати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної зарплати в результаті зростання цін. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати. Його ідеї розвинуті в працях Е. Хансена, Л.Клейна, Д. Робінсон та ін., які запропонували різні методи регулювання заробітної плати і доходів населення, виходячи з визнання активної ролі держави у розподільчих процесах.

У сучасній економічній теорії праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата - ціною використання праці робітника. Прихильниками цієї концепції є відомі американські економісти П. Самуельсон, В. Нордгауз.

Більшість науковців визначають заробітну плату та оплату праці як тотожні.

Наприклад, В. Лукашевич вважає, що ці поняття – «рівноцінні, хоча між ними і є певна відмінність: видатки на заробітну плату здійснюють із фонду заробітної плати, а інші заохочувальні виплати проводять за рахунок

підприємства або «коштів спеціального призначення та цільових надходжень»» [22]. Щодо правового аспекту, то Г. Чанишева та Н. Болотіна вважають, що «термін «оплата праці» ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття "заробітна плата" спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду» [22].

Проте, в зарубіжній літературі автори або не розділяють ці поняття, або вживають їх як рівноцінні. Наприклад, М. Армстронг та Т. Стівенс відносять до структури заробітної плати базову зарплату, умовну винагороду, грошові бонуси, методи довготермінового заохочення, акції, участь у прибутку. П. Чингос зазначив, що до структури заробітної плати можна віднести "... базову ставку і виплати, які залежать від результатів праці, у вигляді премій, бонусів"[22]. Отже, можна стверджувати, що термін "оплата праці" – ширший, аніж "заробітна плата". Проте в окремих випадках, що не стосуються правового аспекту (адже це може суперечити принципу єдності юридичної термінології), їх можна використовувати як синоніми.

Вперше розмежувати зміст термінів "заробітна плата" і "оплата праці" зробив спробу О.І. Процевський, який звернув увагу на те, що при ототожненні названих понять недооцінюється значення та роль процесу праці, а перевага надається його кінцевій меті. У своїй монографії "Заработная плата и эффективность общественного производства" вчений стверджував, що поняття заробітна плата є вужчим, а тому "охоплює застосування всієї сукупності відносин оплати праці до конкретного працівника"[22]. Оплата праці у вигляді заробітної плати є дією підприємства у відповідь на працю працівника. Різниця між заробітною платою та оплатою праці, на його думку, полягає у тому, що "заробітна плата – це винагорода, яка виплачується працівнику за вже досягнуті результати трудової діяльності. Натомість "оплата праці – це показник можливого, це те, чого працівник може досягнути, якщо успішно та добросовісно виконає свої обов'язки"[22]. "У

системах оплати праці встановлюється залежність між рівнем виконання норм праці та міри її оплати, а в заробітній платі визначається конкретна величина винагороди, що відповідає кількості та якості витраченої праці"[22].

Проте, дані визначення не відображають всі прикладні економічні аспекти оплати праці як з позиції роботодавця (для якого оплата праці, передусім, це стаття витрат, проте ці витрати забезпечують виконання виробничого процесу і тому є передумовою отримання прибутку), так із позиції працівника (для якого частіше всього заробітна плата є найвагомішим джерелом доходу, отже засобом його існування, яка прямо визначає його рівень та якість життя).

Тому, ми поділяємо думку Михайленка О.В., що «для більш чіткого розуміння економічної сутності оплати праці необхідно підходити до її вивчення з кількох позицій:

- заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства та найманим працівником з приводу новоствореної вартості;
- заробітна плата – це винагорода, яку за трудовим договором власник сплачує працівникові за виконану роботу;
- заробітна плата – це елемент ринку праці, ціна, за якою працівник продає послуги робочої сили, тобто виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили;
- заробітна плата – це трудовий дохід для працівника, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили;
- заробітна плата – це елемент витрат на виробництво і, водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих результатів праці» [63].

Оплата праці є такою категорією, яка повинна у відповідності до своїх функцій та економічного змісту забезпечувати відтворення робочої сили, сприяти мотивації працівників до результативної праці, регулювати вартість

робочої сили на ринку праці під впливом співвідношення попиту та пропозиції, визначати соціальний статус працівників. Проте, на сьогоднішній день в Україні оплата праці не вирішує дані проблеми.

Однією з найвагоміших функцій оплати праці є мотивуюча (стимулююча). Це пояснюється не тільки високою часткою заробітної плати в доході працівника (у більшості працівників заробітна плата є найбільш вагомим джерелом доходу, нерідко єдиним). У свідомості людини заробітна плата асоціюється з визнанням його авторитету на підприємстві і виражає його соціальний статус.

Проте, сьогоднішній рівень організації заробітної плати не дозволяє зробити висновків про серйозні успіхи в цільовій її спрямованості та можливості використання для реалізації мотиваційної політики. Наразі відбувається відмирання мотивуючої функції оплати праці. Також спостерігаються величезні перекоси в оплаті праці як за галузями економіки, так у різних професійно кваліфікованих групах працівників.

Слід зазначити, що відповідно до Закону України «Про оплату праці», який був прийнятий у 1997 році, «заробітна плата – це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу. Вона як економічна категорія розвинутих товарно-ринкових відносин виражає вартість товару робоча сила і оплату за працю, за витрати і її результати, що визнані ринком. При цьому під результатом праці слід розуміти її кінцевий продукт» [101].

Велика кількість вчених підтримують думку, що «заробітна плата – це вартість або ціна робочої сили» [9, с.72; 32, с. 145; 38, с. 153].

Проте, ми приєднуємося до думки Щирби І.М. яка вважає недоцільним використання при визначенні поняття «оплата праці» поняття «робоча сила» [130, с.11]. Аналіз «понять «робота» і «праця» дозволяє стверджувати, що робота – це кількісна характеристика перетворення енергії у фізичних процесах і залежить від виду процесу, а праця – цілеспрямована діяльність

людини, яка направлена на видозміну і пристосування предметів природи для задоволення своїх потреб» [110, с.1361].

На нашу думку, є неприпустимим ототожнення заробітної плати і оплати праці. Ці категорії стосуються різних учасників трудового процесу. Оплата праці – це обов’язок працедавця оплатити роботу, заробітна плата – це право працівника отримати зароблену плату за свою працю. Це право гарантує Конституція України [49]. Крім того, сума оплати праці для працедавця завжди буде більшою ніж сума заробітної плати, яку отримує працівник за свою працю. Це пов’язано з тим, що до суми „заробленої плати” працівником включаються витрати працедавця на створення необхідних умов праці, здійснення заходів з її охорони і техніки безпеки. У сучасних умовах розмір заробітної плати залежить від трудового внеску працівника, кінцевих результатів господарської діяльності суб’єкта підприємництва. Крім того, потрібно враховувати процеси, внаслідок яких працівник стає співвласником підприємства і отримує дохід відповідно до розміру вкладеного капіталу.

Сучасні вчені підтримують думку, що і «заробітна плата і оплата праці належать до відносин оренди (найманої праці)» [130, с. 14]. У процесі «здійснення розрахунків з оплати праці виникають відносини які є подібними до тих, що виникають між орендарем і орендодавцем. Так, оренда – це договірне строкове платне володіння і користування необоротним активом (землею, підприємством, основними засобами, іншим майном)» [118, с. 390 - 391]. Саме такий характер взаємовідносин простежуються між працедавцем і працівником. При цьому працедавець отримує економічні вигоди від використання вмінь, знань, досвіду та навичок працівника, який, у свою чергу, здає їх у оренду.

Як зазначалось, розрахунки з оплати праці є як економічною, так і юридичною категорією. Так, стосунки між працівником і працедавцем регулюються трудовим договором (контрактом), відповідно до якого працедавець зобов’язується виплачувати працівнику заробітну плату. Розрахунки з оплати праці здійснюються у встановлені строки аналогічно до

строків виплати орендної плати. Проте, на нашу думку, слід зазначити, що цей вид оренди є специфічним.

Отже, розрахунки з оплати праці є складною багатогранною категорією, яка торкається як економічних, юридичних так і соціальних питань. Вважаємо за доцільне використовувати категорію «розрахунки з оплати праці» як найбільш широку, яка дозволяє розглядати питання як з позиції працедавця, так і з позицій працівника.

1.2 Особливості обліку і контролю розрахунків з оплати праці в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я

Облік і контроль розрахунків з оплати праці на некомерційних установах - закладах охорони здоров'я мають суттєві особливості, так як свої особливості має самі установи. На некомерційних установах - закладах охорони здоров'я фінансування виплат на оплату праці, у відповідності до чинного законодавства, здійснюється за окремими статтями, які є захищеними. Отже, суттєвого значення набуває не тільки правильний облік розрахунків з оплати праці, а й дієвий контроль за його здійсненням.

Науковці виокремлюють наступні особливості розрахунків з оплати праці:

- «результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність);
- праця носить переважно розумовий характер;
- у складі сукупних витрат на оплату праці припадає від 60 до 85% усіх витрат;
- досить високий рівень кваліфікації працюючих, а у сфері охорона здоров'я частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50% загальної чисельності працівників» [3, с.266].

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників некомерційних установ шляхом:

- встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій;
- встановлення умов і розмірів оплати праці на підставі законодавчих та інших нормативних актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів;
- оподаткуванням доходів працівників.

Основними формами «оплати праці некомерційних установ є почасова й відрядна. Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики» [31].

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про оплату праці» умови та розміри оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, визначаються КМУ. Постановою КМУ від 30.08.2002 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів і організацій окремих галузей бюджетної сфери» передбачено впровадження оплати праці за єдиною тарифною сіткою (табл. 1.1) [102].

Таблиця 1.1- Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери (згідно постанови КМУ від 22.08.2005 р. № 1288, зі змінами) [102]

Тарифний розряд	Тарифний коефіцієнт	Посадовий оклад (тарифна ставка) з 01.01.2018 р., грн..
1	2	3
1	1	1762
2	1,09	1921
3	1,18	2079
4	1,27	2238
5	1,36	2396
6	1,45	2555
7	1,54	2713
8	1,64	2890

9	1,73	3048
10	1,82	3207
11	1,97	3471
12	2,12	3735
13	2,27	4000
14	2,42	4264
15	2,58	4546
16	2,79	4916
17	3	5286
18	3,21	5656
19	3,42	6026
20	3,64	6414
21	3,85	6784
22	4,06	7154
23	4,27	7524
24	4,36	7682
25	4,51	7947

Крім того, Наказом Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства охорони здоров'я України від 05.10.2005 № 308/519 «Умови оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [91] передбачено впровадження оплати праці за єдиною тарифною сіткою (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Розміри тарифних розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення [91]

Тарифний розряд	Тарифний коефіцієнт, що застосовується	
	з 1 червня 2007 року	з 1 вересня 2008 року
1	2	3
1	1	1
2	1,06	1,09
3	1,12	1,18

4	1,18	1,27
5	1,24	1,36
6	1,3	1,45
7	1,37	1,54
8	1,47	1,64
9	1,57	1,73
10	1,66	1,82
11	1,78	1,97
12	1,92	2,12
13	2,07	2,27
14	2,21	2,42
15	2,35	2,58
16	2,5	2,79
17	2,66	3
18	2,83	3,21
19	3,01	3,42
20	3,25	3,64
21	3,41	3,85
22	3,5	4,06
23	3,71	4,27
24	3,8	4,36
25	3,93	4,51

Усі оклади за ЄТС розраховуються від прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого на 1 січня поточного року, тобто

визначаються множенням тарифного коефіцієнта за кожним розрядом на тарифну ставку першого розряду. У тому випадку, коли зарплата працівника, яка розрахована з розміру посадового окладу, буде меншою ніж встановлений розмір мінімальної заробітної плати, керівництво установи зобов'язано здійснити доплати до рівня мінімальної зарплати. Для цього керівникам установ, закладів й організацій урядом доручено забезпечити диференціацію зарплати працівників, які отримують заробітну плату на рівні мінімальної у межах фонду оплати праці, шляхом установлення доплат, надбавок, премій з урахуванням складності, відповідальності й умов виконуваної роботи, кваліфікації працівника, результатів його роботи, щоб уникнути зрівнялівки в оплаті праці працівників різних розрядів.

Таблицею 1.3 наведено схему «тарифних розрядів посад керівних працівників закладів охорони здоров'я, що встановлюються за групами з оплати праці» [91].

Таблицею 1.3

«Схема тарифних розрядів посад керівних працівників закладів охорони здоров'я, що встановлюються за групами з оплати праці» [91]

№	Посади	Тарифні розряди, які встановлюються за групами з оплати праці				
		I	II	III	IV	V
1	2	3	4	5	6	7
1	Керівник (головний лікар, генеральний директор, директор, головний державний санітарний лікар, начальник, завідувач)	18	17	16	15	14
2	Головна медична сестра, головний фельдшер	12	11	11	10	10
3	Завідувач аптеки (структурний підрозділ лікувально-профілактичного закладу) - провізор	12	11	11	10	-
4	Завідувач аптеки (структурний підрозділ лікувально-профілактичного закладу) - фармацевт	11	10	10	9	-

Почасова оплата праці некомерційних установ поділяється на штатно-

окладну і погодинну. При штатно-окладній формі оплати праці кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, науковим ступенем, вченим званням, категорією тощо. Ця форма оплати праці має два варіанти. Для деяких некомерційних установ (охорони здоров'я, вищих закладів освіти та ін.) у централізованому порядку встановлюється суворо фіксований посадовий оклад, при якому перевиконання працівником обов'язкової норми трудового навантаження не веде до підвищення заробітку. В інших установах (загальноосвітніх школах і т. ін.) оплата праці здійснюється за місячними ставками з встановленням державою обов'язкової норми трудового навантаження (урочних годин), при перевищенні якої розмір зарплати збільшується пропорційно виконаному обсягу роботи.

Погодинна оплата праці передбачає наявність погодинних ставок. У цьому випадку сума оплати праці залежить від кількості відпрацьованих годин і визначається множенням відпрацьованих годин на погодинну ставку.

Почасова оплата праці некомерційних установ може застосовуватися у вигляді простої почасової або почасово-преміальної. При простій почасовій оплаті сума заробітку визначається лише кількістю відпрацьованого часу та погодинною ставкою або окладом. При почасово-преміальній оплаті, крім заробітку за ставкою чи окладом, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників діяльності. Преміювання здійснюється в межах витрат на оплату праці, передбачених кошторисом установи.

Розмір ставок зарплати (посадових окладів), а також надбавок до них у деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, культура) визначається на підставі щорічної тарифікації, яка проводиться постійно діючою тарифікаційною комісією. Очолює таку комісію керівник установи. До її складу включають економіста, головного бухгалтера, спеціаліста з кадрової роботи та ін. Результати роботи комісії відображаються у тарифікаційних списках, які є єдиним документом, що визначає розмір посадових місячних окладів,

тарифних ставок і надбавок працівникам таких установ. Він є підставою для складання штатного розпису і додається до нього.

Нарахування заробітної плати у некомерційних установах різних галузей має свої особливості і суттєві відмінності. Так, заробітна плата працівників некомерційних установ складається з посадового окладу, плати за ранг, премій, надбавок за вислугу років тощо.

На некомерційних установах має місце суміщення професій (посад), тобто виконання працівником поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткової роботи з іншої професії (посади). Доплати за суміщення професій (посад) максимальними розмірами не обмежуються і визначаються керівником установи, виходячи з одержаної економії за ставками і окладами заміщуваних працівників. Доплата за суміщення включається у середній заробіток у всіх випадках його обчислення.

Поряд із суміщенням професій (посад) може застосовуватися сумісництво, тобто виконання працівником, крім своєї основної, іншої регулярної оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час на тому ж або іншому підприємстві, в установі, організації. Оплата праці при роботі за сумісництвом провадиться згідно з обсягом фактично виконаної роботи і не враховується при підрахунку середнього заробітку (за деякими винятками згідно з чинним законодавством).

Проте, слід відзначити, що діюче законодавство обмежує роботу за сумісництвом працівникам некомерційних установ. Як правило, такі особи можуть працювати за сумісництвом не більше 4 годин на день і повного робочого дня у вихідний, а загальна тривалість роботи за сумісництвом упродовж місяця не повинна перевищувати половини місячної норми робочого часу

На некомерційних установах часто допускаються роботи у святкові та неробочі дні, викликані необхідністю обслуговування населення (медичні заклади, пансіонати, інтернати і т. ін.). Оплата праці за ці дні проводиться:

- а) відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;

б) працівникам на погодинних або денних ставках — у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

в) працівникам на місячних окладах — у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий чи неробочий день проводилася у межах місячної норми робочого часу, і у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилася в обсягах, що перевищують місячну норму.

Відповідно до ст. 108 КЗпП робота у нічний час (з 10 години вечора до 6 години ранку) оплачується у підвищеному розмірі — не менше 20% годинної тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.

Облік праці та розрахунків щодо зарплати є однією з найважливіших ділянок облікової роботи в некомерційних установах - закладах охорони здоров'я. Його завдання такі:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни і використанням фонду заробітної плати;
- правильне обчислення витрат робочого часу та контроль за його раціональним використанням;
- своєчасне і достовірне нарахування заробітної плати і допомоги за тимчасовою непрацездатністю;
- здійснення своєчасних і достовірних розрахунків щодо заробітної плати;
- контроль за використанням виділених на зарплату коштів загального і спеціального фондів; своєчасне складання необхідної звітності і забезпечення користувачів інформацією про працю і заробітну плату.

Виконання цих завдань можливе лише при раціональній організації всього облікового процесу і постійному контролі за ним з боку керівника, головного бухгалтера установи та органів державної казначейської служби, які видають дозвіл на отримання коштів на зарплату в межах затвердженого кошторису.

Слід зазначити, що найбільше типових порушень на некомерційних установах виявляється саме при перевірках правильності розрахунків з оплати праці. Крім того, ці є найважчими за своїми наслідками:

— завищення нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до завищення витрат некомерційних установ - закладів охорони здоров'я та порушує норми законодавства і призводить до значних штрафних санкцій;

— заниження нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до недоплати до бюджету податків і зборів і також призводить до штрафних санкцій.

Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих етапів комплексної ревізії діяльності некомерційних установ - закладів охорони здоров'я.

Першим етапом контролю за витрачанням коштів та затвердження асигнувань на оплату праці є перевірка правильності чисельності персоналу відповідно до штатного розпису некомерційної установи. Адже, найчастішим правопорушенням є розкрадання грошових коштів при виплаті заробітної плати за сфальсифікованими трудовими договорами і привласнюються безпідставно нараховані на них суми.

Важливим етапом є встановлення наявності випадків виплати коштів, за іншими статтями ніж це передбачено, чи не має фактів перевищення нормативів витрат коштів по оплаті праці і по яким кодам економічної класифікації вони погашалися. Завищення планових призначень може бути джерелом зловживань при виконанні кошторису.

Комісія розробляє та затверджує тарифікаційні списки, які складають єдиний документ, що визначає розмір тарифних ставок і надбавок працівникам та посадових окладів. Також при проведенні контролю обліку заробітної плати перевіріці підлягають: допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; виплати за виконання державних обов'язків.

При проведенні перевірки ревизор має самостійно контролювати факти своєчасності приходу працівників на роботу і закінчення робочого дня.

Загалом, перевірка достовірності та правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці включає ряд наступних ревізійних процедур:

- перевірка аналітичного обліку розрахунків з оплати праці та контроль відповідності даних табелю обліку використання робочого часу, допомоги та доплат, утримань та нарахувань на заробітну плату податків та обов'язкових платежів, законність надання пільг, ревізія сум заробітної плати нарахованої для виплати «на руки»;

- арифметична вибіркова перевірка сум заробітної плати у платіжних відомостях на підтвердження підсумків;

- правильність відображення в обліку депонованих сум у книзі аналітичного обліку депонованої зарплати;

- підведення підсумків утриманих із зарплати сум обов'язкових платежів та податку.

Основними джерелами отримання інформації для проведення перевірки в некомерційних установах є:

- положення про некомерційну установу, положення про їх структурні підрозділи, накази, розпорядження, посадові інструкції, документи про освіту, трудові книжки, особисті картки, проходження перепідготовки, та інше;

- відомості на видачу заробітної плати, розрахункові відомості, табелі робочого часу;

- реєстри синтетичного і аналітичного обліку, книга «Журнал-головна» звіти по праці, податкова, статистична, фінансова, інша звітність.

При здійсненні перевірки витрат на оплату праці в некомерційних установах ревизор використовує наступні прийоми контролю: розрахунково-аналітичні: економіко-математичні методи, аналітичні і статистичні розрахунки, економічний аналіз; документальні: камеральні перевірки, зустрічні перевірки, інформаційне моделювання, нормативно-правове

регулювання, аналітична та логічна перевірки, експертизи різних видів, взаємний контроль операцій і документів.

Однією із важливих ділянок перевірки є вибіркове співставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних облікових документах, з даними розрахунків накопичувальної відомості згідно з табличними номерами працівників, а також порівняння даних цих відомостей із даними, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості.

Здійснюючи контроль за операціями з оплати праці треба, перш за все, детально вивчити внутрішні розпорядницькі документи, що регулюють дане питання. У зв'язку з цим, потрібно перевірити наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання тощо.

Важливим завданням у процесі виконання внутрішньогосподарського контролю є обґрунтування операцій щодо оплати праці.

Перевіряється облік особового складу, що ведеться в відділі кадрів установи, а саме перевірка руху особового складу, що оформляється первинними документами: наказом або розпорядженням по установі про прийом на роботу, переведенням, звільненням, наданням відпустки.

Наступним етапом є перевірка правильності ведення оперативного обліку використання робочого часу, який ведеться в досліджуваній установі у табелях обліку використання робочого часу. На підставі табелів в розрізі кожного місяця і кожного працівника перевіряють підрахунки і правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількість неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час та розрахунки із заробітної плати.

Після цього перевіряється правильність нарахування заробітної плати працівникам установи. Ця перевірка проводиться на основі табелів, в яких фіксуються дані про фактично відпрацьований час.

Особлива увага надається питанню правильності нарахування відпускних (а саме, які виплати включаються для визначення середнього

заробітку, правильність визначення сум відпускних, методика оподаткування, тривалість відпусток).

Окрім вищезазначеного, відповідно до діючого законодавства перевіряється правильність та законність утримання із заробітної плати працівників установи, а саме: утримання прибуткового податку з фізичних осіб, утримання військового збору, утримання профспілкових внесків, сум згідно з виконавчими листами (за наявності), підзвітних сум та сум компенсації матеріальних збитків тощо.

Висновки до розділу 1

На підставі викладеного у даному розділі можемо зробити наступні висновки:

1. Оплата праці як економічна категорія відноситься до числа найскладніших, її економічний зміст змінюється відповідно до змін суспільно-економічної формації.

2. Серед економістів і практиків на сьогодні немає одностайної думки щодо правомірності використання самих понять «оплата праці» та «заробітна плата».

3. Вперше розмежувати зміст термінів "заробітна плата" і "оплата праці" зробив спробу О.І. Процевський, який звернув увагу на те, що при ототожненні названих понять недооцінюється значення та роль процесу праці, а перевага надається його кінцевій меті. У своїй монографії "Заработная плата и эффективность общественного производства" вчений стверджував, що поняття заробітна плата є вужчим, а тому "охоплює застосування всієї сукупності відносин оплати праці до конкретного працівника". Оплата праці у вигляді заробітної плати є дією підприємства у відповідь на працю працівника. Різниця між заробітною платою та оплатою праці, на його думку, полягає у тому, що "заробітна плата – це винагорода, яка виплачується працівнику за вже досягнуті результати трудової діяльності, Натомість "оплата праці – це показник можливого, це те, чого працівник може

досягнути, якщо успішно та добросовісно виконає свої обов'язки". "У системах оплати праці встановлюється залежність між рівнем виконання норм праці та міри її оплати, а в заробітній платі визначається конкретна величина винагороди, що відповідає кількості та якості витраченої праці".

4. Найбільше типових порушень у некомерційних установах - закладах охорони здоров'я виявляється при перевірках правильності розрахунків з оплати праці. Крім того, ці порушення є найважчими за своїми наслідками:

— завищення нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до завищення витрат і призводить до значних штрафних санкцій;

— заниження нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до недоплати до бюджету податків і зборів і також призводить до значних штрафних санкцій.

Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих етапів комплексної ревізії діяльності бюджетних установ.

6. Право працівника на своєчасне одержання винагороди за працю гарантоване Конституцією України, визначено різними законами. Державні органи уповноважені здійснювати нагляд за дотриманням законодавства про працю. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні є Закон України "Про оплату праці".

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ – ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я (НА МАТЕРІАЛАХ ПІДПРИЄМСТВА "ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО- САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ")

2.1 Організаційно - економічна характеристика досліджуваного підприємства

Базовою для дослідження обрана типова некомерційна установах – заклад охорони здоров'я - підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги». Ця установа була створена у 2013 році (Додаток А). У 2019 році досліджувана установа останній раз трансформувалась у комунальне некомерційне підприємство "Центр первинної медико-санітарної допомоги" (Додаток Б).

Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» за організаційно – правовою формою відноситься до комунальної організації. Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є Діяльність лікарняних закладів (код 86.10).

Свою діяльність підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює на підставі Статуту (Додаток В).

Основною метою діяльності досліджуваного підприємства (відповідно до Статуту) за період, що досліджується було:

- надання первинної медичної допомоги населенню, що постійно проживає (перебуває) на території Кропивницького району;
- вжиття заходів з профілактики захворювань населення та підтримки громадського здоров'я.

Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює медичну практику з надання первинної та інших видів медичної допомоги населенню; забезпечує права громадян на вільний вибір лікаря з надання первинної медичної допомоги у визначеному законодавством порядку тощо.

Досліджуване підприємство здійснює свою господарську діяльність без мети одержання прибутку.

Управління підприємством «Центр первинної медико-санітарної допомоги» у стратегічних питаннях здійснює Кропивницька районна рада (Кропивницька районна рада є засновником підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»). Щоденні питання вирішуються Головним лікарем (керівником підприємства) досліджуваного підприємства. Усі дії Головного лікаря (права, обов'язки, відповідальність, умови матеріального забезпечення тощо) регламентуються контрактом.

Рисунком 2.1 подана організаційна структура підприємством «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

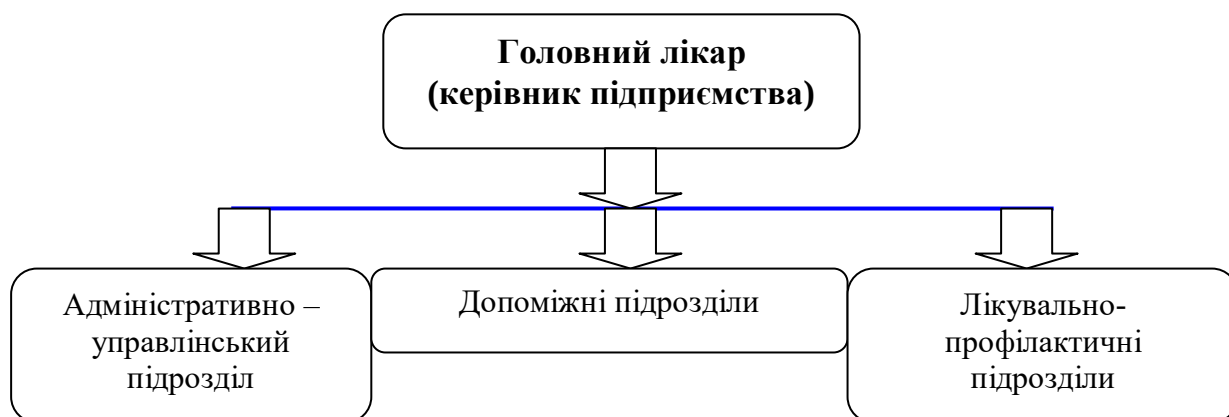


Рис. 2.1 Організаційна структура підприємством «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

Працівники досліджуваного комунального підприємства відповідно до діючого Статуту мають право приймати участь в управлінні підприємством. Для досягнення зазначеної мети вони приймають участь у загальних зборах трудового колективу, стають членами профспілок тощо. Згідно діючого Статуту працівники підприємства, що досліджується мають право вносити пропозиції щодо оптимізації його роботи.

Рішенням зборів трудового колективу підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» був прийнятий Колективний договір (Додаток

Д). Відповідно до Колективного договору відбувається преміювання працівників досліджуваного підприємства, а саме визначаються:

- розміри і порядок преміювання;
- показники, які впливають на процедуру преміювання;
- джерела преміювання;
- процес преміювання за виконання особливо важливої роботи;
- процес преміювання з нагоди ювілейних дат, професійних та державних свят тощо.

Працівниками бухгалтерської служби підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» регулярно формуються і подаються до відповідних органів фінансова, статистична і податкова звітність (Додатки Е, Ж, З).

За останні три роки структура активів балансу значно змінилась (Додаток И, рис. 2.2): майже на чверть зменшились нефінансові активи (на 4840420 грн. або на 23,19%).

У структурі нефінансових активів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» частка основних засобів за період з 01.01.2019 р. на 01.01.2021 р. зменшилась на 5166069 грн. (63,79%), відповідно зросла частка запасів (на 325649 грн. або 40,6%). Частка фінансових активів збільшилась на 453614 грн. або 23,19%. Здебільшого це відбулось за рахунок зростання грошових коштів та їх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (на 444361 грн. або на 22,72%).

Валюта балансу за остання три роки зменшилась на 4840420 грн. або 23,19%.

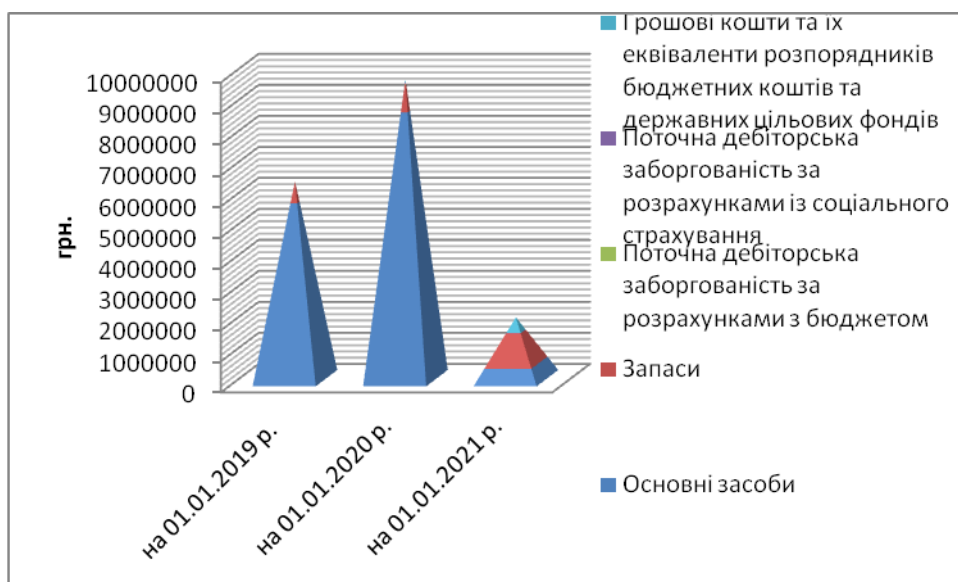


Рис. 2.2. Структура активів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

За останні три роки структура пасиву балансу також значно змінилась (Додаток К, рис. 2.3): зменшилась частка власного капіталу та фінансового результату (на 5663350,00 грн. або на 10,77%), збільшилась частка поточних зобов'язань за внутрішніми розрахунками (на 1267291,00 грн. або на 10,49%).

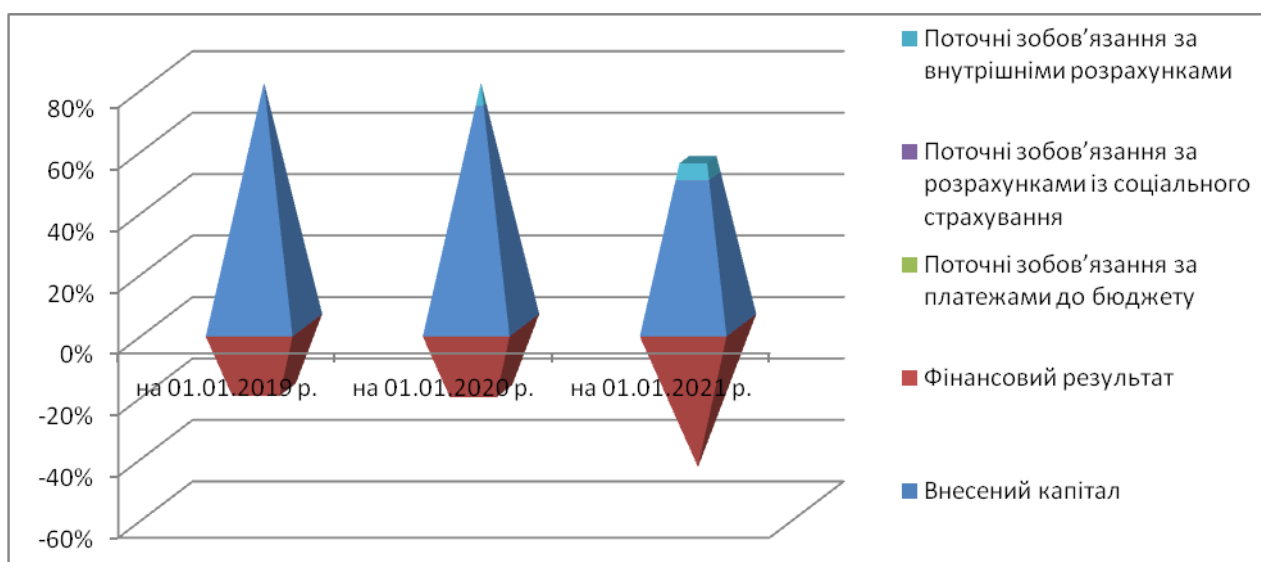


Рис. 2.3 Структура пасивів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Отже, досліджуване підприємство є типовою некомерційною установою - закладом охорони здоров'я. Основною метою діяльності підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є вжиття заходів з метою здійснення профілактики захворювань населення, забезпечення здоров'я громадян, а також здійснення управління медичним обслуговуванням населення і надання первинної медичної допомоги.

Визначення сум отримання доходів та здійснення видатків підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює на підставі Плану використання бюджетних коштів (Додаток Л)

Структура доходів та витрат відображається у звіті про фінансовий результат підприємства "Центр первинної медико-санітарної допомоги" і за 2019-2020 рр. є майже незмінною (Додаток М, рис. 2.4, рис. 2.5) і характеризується позитивною динамікою.

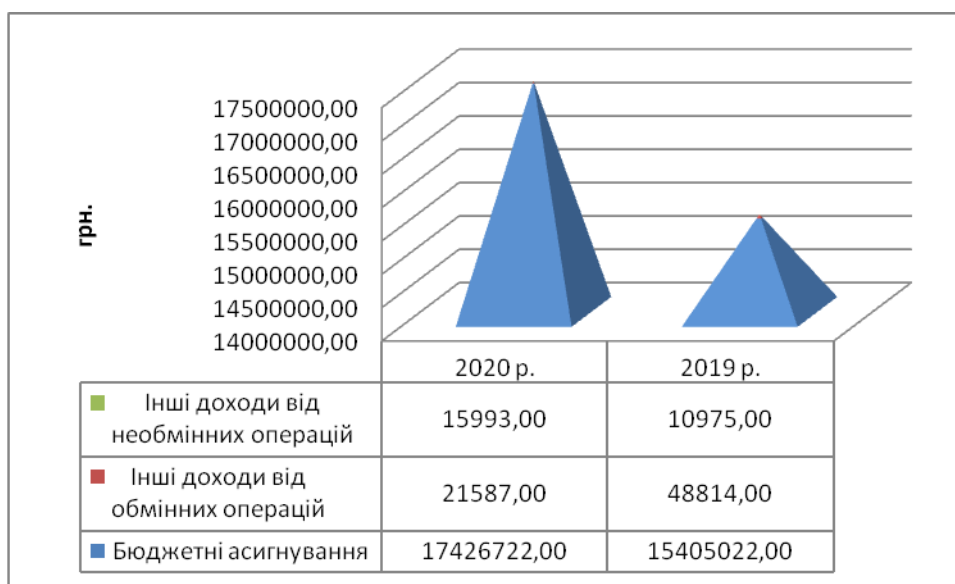


Рис. 2.4. Структура доходів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

З рисунку 2.4. видно, що доходи представлені доходами від обмінних операцій та доходами від необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій складаються з бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій, а доходи від необмінних операцій – тільки з інших доходів від необмінних

операцій. Найбільшу питому вагу у структурі доходів стабільно складають бюджетні асигнування.

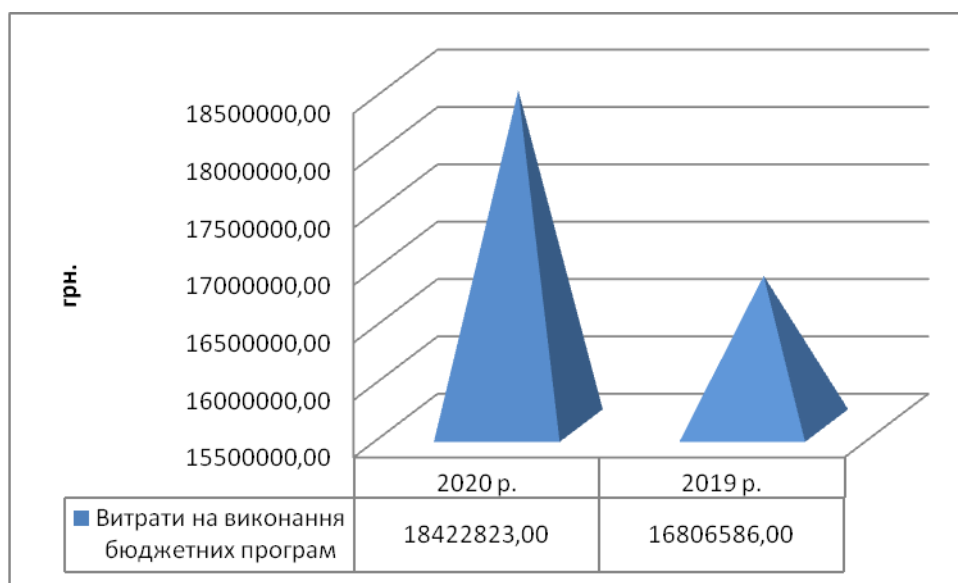


Рис. 2.5. Структура витрат підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Витрати досліджуваного підприємства представлені тільки витратами на виконання бюджетних програм.

У структурі витрат за обмінними операціями досліджуване підприємство має наступні елементи (рис. 2.6):

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- інші витрати.

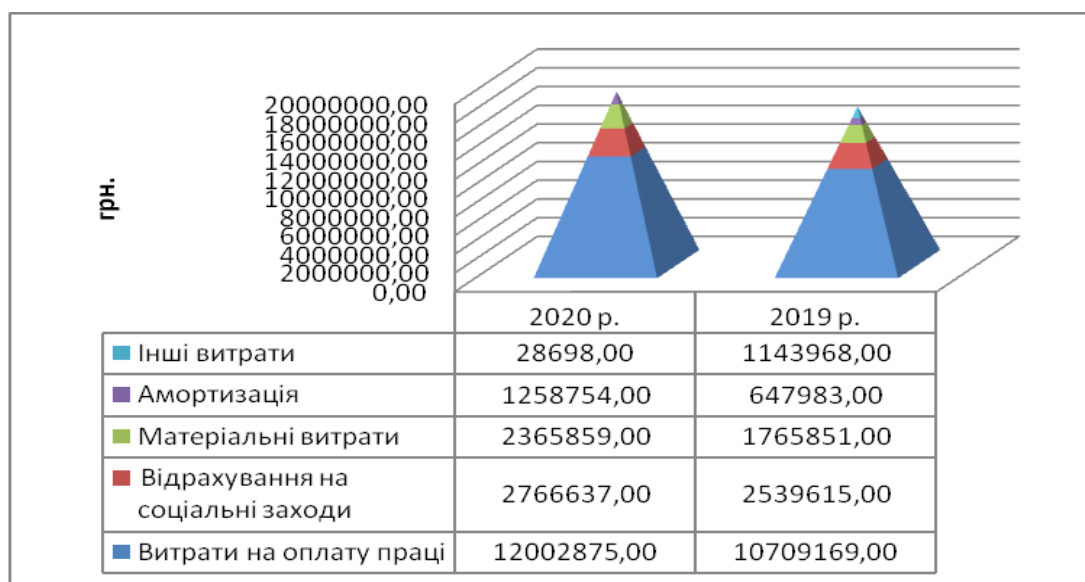


Рис. 2.5. Структура витрат підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» за елементами

Отже, базовою для дослідження обрана типова некомерційна установах – заклад охорони здоров'я - Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є типовою некомерційною установою. Досліджуване підприємство за організаційно – правовою формою відноситься до комунальної організації, основним видом діяльності якої є Діяльність лікарняних закладів.

За останні три роки структура активів балансу значно змінилась: майже на чверть зменшились нефінансові активи (на 4840420 грн. або на 23,19%).

У структурі нефінансових активів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» частка основних засобів за період з 01.01.2019 р. на 01.01.2021 р. зменшилась на 5166069 грн. (63,79%), відповідно зросла частка запасів (на 325649 грн. або 40,6%). Частка фінансових активів збільшилась на 453614 грн. або 23,19%. Здебільшого це відбулось за рахунок зростання грошових коштів та їх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (на 444361 грн. або на 22,72%).

Структура пасиву балансу також зазнала суттєвих змін: зменшилась частка власного капіталу та фінансового результату (на 5663350,00 грн. або на 10,77%), збільшилась частка поточних зобов'язань за внутрішніми

розрахунками (на 1267291,00 грн. або на 10, 49%).

Валюта балансу за остання три роки зменшилась на 4840420 грн. або 23,19%.

Структура доходів та витрат досліджуваного підприємства за 2019-2020 рр. майже незмінна, характеризується позитивною динамікою. Доходи представлені доходами від обмінних операцій та доходами від необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій складаються з бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій, а доходи від необмінних операцій – тільки з інших доходів від необмінних операцій. Найбільшу питому вагу у структурі доходів стабільно складають бюджетні асигнування. Витрати досліджуваного підприємства представлені тільки витратами на виконання бюджетних програм.

Структура витрат за обмінними операціями складається з витрат на оплату праці; відрахувань на соціальні заходи; матеріальних витрат; амортизації; інших витрат.

2.2 Організація обліку розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Бухгалтерський облік з оплати праці на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює бухгалтер з обліку заробітної плати, який підпорядковується Головному бухгалтеру - Начальнику відділу бухгалтерського обліку та звітності. Посадові обов'язки бухгалтера з обліку заробітної плати прописані у Посадовій інструкції.

Чисельність працівників підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» визначається штатним розкладом.

Персонал підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» поділяється на групи (категорії):

Загальна чисельність фактично працюючих підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» відповідно до штатного розкладу становить її спискову чисельність. У той же час для виконання окремих робіт

тимчасово можуть залучатися працівники, що не перебувають у штаті підприємства і працюють за трудовою угодою. Таких працівників зараховують до нештатного (неспискового) складу.

Оперативний облік наявності та складу персоналу досліджуваної установи веде відділ кадрів. Відповідно до діючого законодавства оперативний облік здійснюється «на підставі первинних документів типових форм, затверджених наказом Держкомстату України від 05.12.2008 р. № 489:

П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;

П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»» [81].

При прийманні на роботу працівник підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» подає до відділу кадрів «відповідним чином оформлену трудову книжку, паспорт, довідку про присвоєння ідентифікаційного коду, заяву, документ про освіту (за потребою) тощо. Після укладання трудового договору чи контракту у відділі кадрів на кожного працівника заводять особовий рахунок, а на спеціалістів та керівних працівників — ще й особовий листок з обліку кадрів, до яких заносять анкетні та інші дані про трудову діяльність працівника, який прийнятий на роботу. Кожному працівникові присвоюють табельний номер» [118]. Цей номер зберігається працівником увесь час роботи в установі.

Інформація щодо використання робочого часу на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» формується на підставі даних табельного обліку (відображаються у «Табелі обліку використання робочого часу» т.ф. № П—5). Цей документ складається до початку місяця у алфавітному порядку. На досліджуваному підприємстві обов'язки щодо складання Табелю обліку використання робочого покладені на спеціально призначених працівників різних підрозділів. Відповідно до діючого законодавства у цьому документі передбачено заповнення таких даних: «табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада,

кількість відпрацьованих годин за кожен день» [115]. На протязі місяця у таблиці фіксується уся інформація щодо явки/неявки на роботу. Якщо мав факт неявки на роботу, то її причина зазначається на підставі документів, що подаються (листків про тимчасову непрацездатність, викликів до військкомату, наказів про відпустку тощо).

На підставі даних обліку чисельності працівників і відпрацьованого часу, та даних безпосередньо розрахунків з обліку праці з працівниками формуються звіти з праці та заробітної плати.

Сам процес нарахування заробітної плати працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є розрахунком заробітку за місяць. У цей заробіток за місяць враховується посадовий оклад, усі види різних доплат і надбавок, допомога, премії, оплата відпусток. Із заробітка за місяць відмінусовуються відрахування. Усі нарахування заробітної плати здійснюється на підставі первинних документів з обліку фактично відпрацьованого часу, наказів, доплатних листків тощо.

У досліджуваному підприємстві використовують типові форми первинних документів з обліку розрахунків із заробітної плати.

Заробітна плата у підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» нараховується один раз на місяць. На досліджуваному підприємстві підставою для нарахування зарплати є таблиць обліку використання робочого часу. Після того, як таблиця були складені у різних підрозділах підприємства, вони підписується керівником цього підрозділу і передаються до бухгалтерії (а саме бухгалтеру з обліку заробітної плати). Цим бухгалтером здійснюється перевірка таблицю використання робочого часу. При цьому бухгалтер звертає агу як на правильність його оформлення, так і на зміст (перевіряє склад осіб, які внесені до таблиця; погодження з відповідними документами, які фіксують дати хвороб, відпустки, звільнення, зарахування, відрядження, роботи у нічні зміни, у святкові та і неробочі дні тощо. Крім того, бухгалтером з заробітної плати переіряється правильність підрахунку кількості відпрацьованих годин (днів) кожним працівником та

кількості невиходів на роботу з різних причин. Безпосередньо нарахування зарплати за відпрацьований час на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснюється у розрахунковому листі. При розрахунку раховується кількість відпрацьованих днів (годин) та встановлений місячний оклад. При розрахунку суми заробітку ставка (оклад) ділиться на кількість робочих днів (годин) за нормативної тривалості місяця, після чого помножається на кількість фактично відпрацьованих днів (годин).

Крім основної оплати за виконану роботу або відпрацьований час, працівники досліджуваної установи отримують різного виду доплати, передбачені законодавством. Згідно з наказом на підставі табеля відпрацьованого часу провадиться додаткова оплата і за роботу в святкові та неробочі дні, а також за роботу в нічний час.

Працівники підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги», користуються своїм правом на щорічну відпустку. Надання відпустки оформляється відповідним наказом (розпорядженням) керівника підприємства. На підставі цього наказу бухгалтер з обліку заробітної плати здійснює нарахування оплати за час відпустки. При цьому бухгалтер (крім відповідних бухгалтерських документі) керується «Кодексом законів про працю України» та Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР, зі змінами і доповненнями.

При розрахунку щорічної відпустки бухгалтер з обліку заробітної плати обчислює середня заробітна плата за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки. У випадку, коли працівник працював менше року, то при розрахунку середньої заробітної плати бухгалтер обчислює середню заробітну плату за фактично відпрацьований час (з 1 числа місяця після його зарахування на роботу і до 1 числа місяця, у якому цьому працівнику надається відпустка). У випадку, коли працівник згідно із законодавством (або з яких-то інших причин) працівник не працював якийсь час і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, то цей проміжок часу бухгалтером виключається із розрахункового періоду.

Коли здійснюється розрахунок середньої зарплати бухгалтером для розрахунку оплати за час відпустки враховується: основна зарплата, премії, винагороди за підсумками року, доплати і надбавки, допомога з тимчасової непрацездатності, виплата за середнім заробітком (за час виконання державних і громадських обов'язків, службових відряджень тощо).

Відповідно до діючого законодавства бухгалтером не враховуються при визначенні середньої зарплати «виплати разового характеру (за окреме доручення, за невикористану відпустку, матеріальна допомога, вихідна допомога та ін.), компенсаційні виплати на відрядження, пенсії, державна допомога, вартість виданого спецодягу, засобів індивідуального захисту, знезаражувальних засобів, спеціального харчування, дотації на обіди та проїзд та ін.» [115].

Для визначення суми оплати за час відпустки бухгалтер з обліку заробітної плати суму зарплати за 12 місяців (фактично відпрацьований період) ділить на кількість календарних днів у розрахунковому періоді (крім святкових і неробочих днів). Це бухгалтер отримує середній денний заробіток. Після чого цей одержаний середній денний заробіток помножають на кількість календарних днів відпустки. Отримана сума і буде сумой оплати за час відпустки. Слід зазначити, що у розрахунок відпускних, відповідно до діючого законодавства, святкові і неробочі дні, які припадають на період відпустки, не включаються і не оплачуються.

У тому випадку, коли відпустка починається в одному місяці, а закінчується у наступному, сума оплати визначається окремо за кожен місяць.

При визначенні суми виплат, які пов'язані із тимчасовою непрацездатністю у наслідок загального захворювання (тобто, не пов'язаного з нещасним випадком на виробництві), бухгалтер з обліку заробітної плати спирається на положення Закону України від 18.01.2001 р. № 2240-III «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням» [89] (зі змінами і доповненнями). При цьому на розмір допомоги

впливає розмір середньої заробітної плати працівника, тривалість хвороби та величина страхового стажу.

При визначенні середньої заробітної плати для оплати лікарняних бухгалтер з обліку заробітної плати керується «Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням»[100]. При цьому враховується розмір виплат за останні дванадцять календарних місяців роботи, які передують захворюванню. Розрахунок здійснюється шляхом ділення загальної суми нарахованої заробітної плати на кількість календарних днів у розрахунковому періоді (за винятком днів невиходів на роботу з поважних причин (тимчасова непрацездатність, відпустка без збереження зарплати, відпустка по догляду за дитиною тощо)). У тому випадку, коли працівник відпрацював на підприємстві до хвороби менше шести місяців, то бухгалтер з обліку заробітної плати досліджуваного підприємства, при розрахунку середньої заробітної плати враховує виплати за фактично відпрацьований час. При цьому бухгалтером враховується той факт, що відповідно до діючого законодавства «загальна сума заробітку для розрахунку допомоги з урахуванням додаткової оплати не повинна перевищувати граничну місячну суму зарплати, на яку нараховуються страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Гранична сума місячної зарплати (доходу), з якої утримуються страхові внески, кожен рік визначається Законом про Державний бюджет»[100].

Тривалість хвороби для розрахунку допомоги бухгалтер з обліку заробітної плати визначає виходячи із кількості календарних днів, що припадають на час хвороби. При цьому сума допомоги «визначається множенням середньоденного заробітку на кількість календарних днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу: 50% — при страховому стажі до 3 років; 60% - при страховому стажі від 3 до 5 років, 70% — при стажі від 5 до 8 років; 100% середньої зарплати — при страховому стажі понад 8 років, а також ветеранам війни, жертвам нацистських переслідувань,

громадянам, що постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, незалежно від страхового стажу. Визначена сума допомоги з тимчасової непрацездатності не повинна перевищувати максимального розміру зарплати, на який нараховуються страхові внески» [100].

Відповідно до діючого законодавства бухгалтер підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» при розрахунку розміру допомоги по вагітності та пологах (декретні) розраховує «у розмірі 100% середньої зарплати незалежно від страхового стажу» [100]. Як правило декретна відпустка складає 126 календарних днів (70 днів - до пологів і 56 – після). Проте, відповідно до чинного законодавства ці строки можуть бути подовженими (ускладнення при родах, пільгові категорії застрахованих осіб тощо).

Як правило, допомогу по вагітності та пологах бухгалтер з обліку заробітної плати нараховує на підставі листка непрацездатності. Алгоритм її розрахунку аналогічний розрахунку лікарняних (виходячи із середньої зарплати за один календарний день). При цьому розрахунковий період для обчислення середньої зарплати складає 12 календарних місяців перебування працівниці у трудових відносинах з досліджуваною установою перед місяцем настання страхового випадку. У тому випадку коли фактична кількість відпрацьованих повних місяців менше 12, то для розрахунку бухгалтер бере їх. У тому випадку коли немає жодного відпрацьованого повного місяця, то середній зарбіток бухгалтер розраховує за фактично відпрацьовані календарні дні. Аналогічно до розрахунку усіх вище перелічених виплат, бухгалтер із розрахункового періоду вилучає не відпрацьовані дні з поважних причин.

При розрахунку середньоденного зарбітку бухгалтер порівнює його з максимальною базою для нарахування єдиного соціального внеску з розрахунку на один календарний день (ділиться встановлений її розмір у останньому місяці розрахункового періоду (15 мінімальних зарбітних плат) на середньомісячну кількість календарних днів (30,44)). Отримана величина

середньоденного заробітку не повина бути меншою за встановлений законодавством розмір мінімальної суми допомоги по вагітності та пологах (встановлена мінімальна заробітна плата/на середньомісячну кількість календарних днів (30,44)).

Утримання із заробітної плати працівників підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснюються на загальних підставах відповідно до чинного законодавства. Відрахування є обов'язковими та добровільними (добровільні здійснюються на підставі заяв (згод) працівників).

До обов'язкових відрахувань, відповідно до діючого законодавства належать:

1) податок з доходів фізичних осіб — «утримується щомісячно із загального оподаткованого доходу як за місцем основної роботи, так і з доходу, отриманого від роботи за сумісництвом» [78]. «Центр первинної медико-санітарної допомоги» (податковий агент) у строки, «встановлені законом для податкового кварталу, направляє податковому органу відомості про нарахований дохід та суму відрахованого податку» [78]. Ставка податку з доходів фізичних осіб у 2020 р. становила 18% від об'єкту оподаткування. Податкова соціальна пільга (у 2020 р. - 1051 грн.) надавалась згідно із законодавством лише за одним місцем нарахування доходу;

2) військовий збір — «у розмірі 1,5% від суми оподаткованого доходу, встановлений як тимчасовий захід на час проведення військових дій у зоні антитерористичної операції» [78];

3) за виконавчими листами суду, «приписами нотаріальних органів, рішеннями адміністративних органів про утримання штрафів, повідомленнями контролюючих органів про накладені штрафи на посадових осіб, надлишково виплачені суми авансів тощо» [78];

4) «переплати по виданих авансах, невикористані і не повернені вчасно підзвітні суми» [78].

У підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

дотримуються норм законодавства згідно з яким «загальна сума обов'язкових відрахувань із заробітної плати працівників не повинна перевищувати 20%, а в окремих випадках — 50% суми зарплати, що належить до виплати працівникові» [78].

Заробітна плата на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» виплачується два рази на місяць:

- 1) аванс за першу половину місяця;
- 2) фактичний місячний заробіток з вирахуванням суми авансу та утримань.

На підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» застосовується комп'ютерна форма обліку нарахування та обліку заробітної плати здійснюють у накопичувальному «Особовому рахунку — Розрахунковому листку». При цьому варіанті особовий рахунок складається з накопиченням даних за кожен місяць з початку року і зберігається у бухгалтерії. На його підставі оформляється окрема «Відомість про виплату грошей», а розрахунковий листок з даними про нарахування зарплати та відрахувань за місяць видається працівникові на руки перед виплатою зарплати.

У особових рахунках працівників підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» відображають суми нарахованої зарплати за видами оплат, усі доплати, премії, допомоги, суми всіх відрахувань і визначають суму до видачі на руки за кожним табельним номером і в цілому по підприємству. Кожний вид оплат і відрахувань наводиться у окремій графі.

Сума заробітної плати, що належить до виплати працівникам досліджуваного підприємства, перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку. Одночасно бухгалтер подає відомості зарахування на індивідуальні карткові рахунки працівникам підприємства. Працівники банківських установ зараховують кошти на індивідуальні карткові рахунки працівників підприємства.

Схему організації виплати заробітної плати працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» через банкомати за допомогою дебетових пластикових карток відображено на рисунку 2.6.

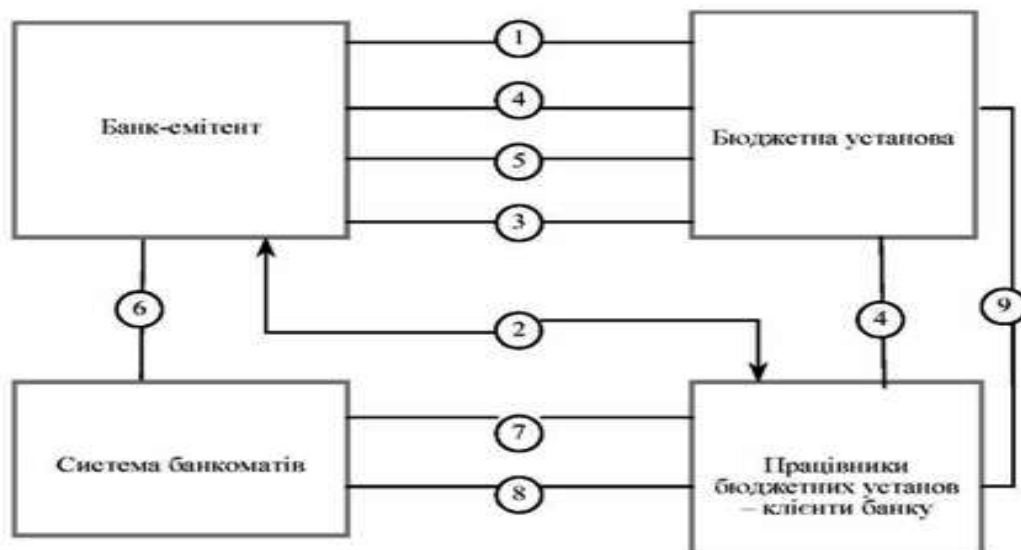


Рисунок 2.6 - Схема організації виплати заробітної плати працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» через банкомати за допомогою дебетових пластикових карток

Умовні позначення:

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

Для обліку розрахунків з працівниками за всіма видами оплати праці і допомоги за тимчасовою непрацездатністю у плані рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено пасивний субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» до синтетичного рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом цього субрахунку відображають нарахування працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»: основну зарплату, додаткову заробітну плату, премії, інші виплати, що входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплата заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці; депоновані суми заробітної плати. Дебетують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» також на суми утримання податку на доходи фізичних осіб – 18 %; військовий збір – 1,5 %; профспілкових внесків – 1 % (у тому випадку, коли працівник є членом профспілки і написав заяву на утримання профспілкових внесків); платежів за виконавчими документами тощо.

Субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами» на досліджуваному підприємстві за період, що аналізується не використовувався. Теоретично він призначений для відображення розрахунків за неотриманою працівниками підприємства з каси у встановлений термін заробітної плати. У такому разі (суто теоретично) роблять запис: Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» та К-т 662 «Розрахунки з депонентами». Виплата депонованої заробітної плати відображається проведенням: Дебет субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» і кредит рахунку 301 «Готівка в національній валюті». Отже, погашається заборгованість за заробітною платою. Проте, на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги», як вже зазначалось, виплата заробітної плати здійснюється шляхом перерахування на каркові рахунки працівників. А отже, не використовується субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» на

досліджуваному підприємстві ведуть облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці. Як правило, це допомога по тимчасовій непрацездатності (оплата за лікарняним листом). За період, що аналізується по досліджуваному підприємству таких виплат не здійснювалось.

Для відображення в обліку сум нарахувань та обов'язкових утримань, які пов'язані із виплатою заробітної плати на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовують субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО. Субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО застосовується для узагальнення інформації про розрахунки досліджуваного підприємства з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб.

За кредитом субрахунку 641/ розрахунки за ПДФО відображають ся утримання сум податку на доходи фізичних осіб із суми нарахованого оподатковуваного доходу:

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО.

За дебетом субрахунку 641/розрахунки за ПДФО – сплату (перерахування) ПДФО до бюджету:

Д-т субрахунку 641/ розрахунки за ПДФО

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Для розрахунків за військовим збором досліджуване підприємство використовує субрахунок 641/розрахунки за військовим збором. На цьому субрахунку відображаються суми утриманого із заробітної плати військового збору.

За кредитом субрахунку 641/розрахунки за військовим збором на досліджуваному підприємстві відображаються утримання військового збору із суми нарахованого оподатковуваного доходу:

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 641/розрахунки за військовим збором.

За дебетом субрахунку 641/розрахунки за військовим збором відображається його перерахування до бюджету:

Д-т 641/розрахунки за військовим збором

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовується для обліку розрахунків за ЄСВ. За кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» відображається нарахування ЄСВ, а за дебетом – перерахування. До субрахунку відкрито аналітичні рахунки:

651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування»/ставка 22%;

651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування»/ставка 8%.

Ставка 22% є загальною, а 8% - для працівників-інвалідів.

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати і утримання з неї на підставі розрахункових відомостей на досліджуваному підприємстві відображаються у Меморіальному ордері № 5 (Додаток Н). На підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» бухгалтерія є централізованою, а отже записи у зведенні показують у розрізі територіальних громад, які обслуговуються централізованою бухгалтерією.

Основні господарські операції з нарахування заробітної плати, утримань та виплати зарплати працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» наведені у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення в обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві
«Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Д-т	К-т
1	2	3
1. Нарахування заробітної плати працівникам підприємства за основну статутну діяльність	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки із заробітної плати»

2. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з оплати праці за основну статутну діяльність	23 «Виробництво»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3. Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачується за рахунок коштів суб'єкта (за перші 5 календарних днів непрацездатності) працівникам основної статутної діяльності	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
4. Здійснення утримань податків із заробітної плати відповідно до законодавства	661 «Розрахунки із заробітної плати»	641 «Розрахунки за податками»
5. Перерахування з поточних рахунків за дорученням працівників сум заробітної плати на карткові рахунки	661 «Розрахунки із заробітної плати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Суми перераховані на карткові рахунки працівникам досліджуваного підприємства та одночасно перераховані за призначенням утримання із заробітної плати відображаються у меморіальному ордері № 2.

Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» як платник зборів на обов'язкове соціальне страхування зареєстрована у відділенні Пенсійного фонду України і регулярно подає необхідні розрахунки та звіти у встановлені терміни.

Досліджуване підприємство, як і всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб подає до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум

доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р. (Додаток П).

Податковий розрахунок за формою №1 ДФ досліджуване підприємство подає окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день терміну подання податкового розрахунку припадає на вихідний чи святковий день, то останнім днем терміну вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. У тому випадку коли до закінчення граничного строку подання форми №1ДФ головний бухгалтер (або бухгалтер з обліку заробітної плати) підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» виявляє помилки в раніше поданому за поточний звітний період розрахунку, він подає новий розрахунок з виправленими показниками за такий самий звітний період. Штрафні санкції та адміністративні штрафи відповідно до діючого законодавства в такому разі не застосовуються.

Подання податкового розрахунку за формою №1 ДФ на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовуються засоби електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством.

Досліджувана установа складається податковий розрахунок у двох примірниках. Один подається до контролюючого органу, другий (підписаний особою, яка відповідальна за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером) повертається у «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

Подання податкового розрахунку засобами електронного зв'язку в електронній формі на досліджуваному підприємстві здійснюється відповідно до норм діючого законодавства щодо «порядку підготовки і подання

податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку» [78].

Бухгалтерський облік з оплати праці на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює бухгалтер з обліку заробітної плати, який підпорядковується Головному бухгалтеру - Начальнику відділу бухгалтерського обліку та звітності. Посадові обов'язки бухгалтера з обліку заробітної плати прописані у Посадовій інструкції.

На підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» для обліку розрахунків з працівниками використовують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом цього субрахунку відображають нарахування працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»: основну зарплату, додаткову заробітну плату, премії, інші виплати, що входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплата заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці; депоновані суми заробітної плати. Дебетують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» також на суми утримання податку на доходи фізичних осіб – 18 %; військовий збір – 1,5 %; профспілкових внесків – 1 %.

Для відображення в обліку сум нарахувань та обов'язкових утримань, які пов'язані із виплатою заробітної плати на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовують субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО. Субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО застосовується для узагальнення інформації про розрахунки досліджуваного підприємства з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб.

Субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовується для обліку розрахунків за ЄСВ. За кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» відображається нарахування ЄСВ, а за дебетом – перерахування. До субрахунку відкрито аналітичні рахунки:

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати і утримання з неї на підставі розрахункових відомостей відображаються у Меморіальному ордері № 5.

Бухгалтерія є централізованою, а отже записи у зведенні показують у розрізі територіальних громад, які обслуговуються централізованою бухгалтерією.

Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» як платник зборів на обов'язкове соціальне страхування зареєстрована у відділенні Пенсійного фонду України і регулярно подає необхідні розрахунки та звіти у встановлені терміни.

Досліджуване підприємство, як і всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб подає до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р.

2.3. Контроль розрахунків з оплати праці на матеріалах підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» та узагальнення його результатів

Контроль на досліджуваному підприємстві починається з проведення аналізу використання бюджетних коштів. При цьому досліджується правильності його складання та внесення змін в процесі його реалізації. За результатами контрольної процедури є можливим сформулювати фінансові порушення, що стосуються формування і розподілу доходів і видатків

підприємства. Систематичний контроль за використанням бюджетних коштів здійснюють працівники підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги». Такий контроль починається вже на етапі складання плану використання бюджетних коштів і закінчується його аналізом.

Важливим аспектом організаційних засад зовнішнього фінансового контролю розрахунків з оплати праці є аналіз змісту наказів, що видавалися на підприємстві стосовно його фінансово-господарської діяльності (наказів про виплати премій та матеріальної допомоги, встановлення стимулюючих надбавок), тому що передумовою таких дій, як правило, може бути завищення показника фонду оплати праці.

Слід зазначити, що найбільше типових порушень виявляється при перевірках правильності розрахунків фонду оплати праці.

Ці порушення стосуються як правило розрахунків з оплати праці, які є найважчими за своїми наслідками:

— «завищення нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до завищення витрат та порушує норми КзПП та інших норм законодавства і призводить до значних штрафних санкцій;

— заниження нарахувань та відрахувань з заробітної плати працівника підприємства призводить до недоплати до бюджету податків і зборів і також призводить до значних штрафних санкцій» [78].

Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих етапів комплексного контролю.

Першим етапом контролю за витрачанням коштів та затвердження асигнувань на оплату праці є перевірка правильності чисельності персоналу відповідно до штатного розпису. Адже, найчастішим правопорушенням є розкрадання державних грошових коштів при виплаті заробітної плати за сфальсифікованими трудовими договорами і привласнення нарахованих на них сум.

Важливим етапом є встановлення наявності випадків нецільової виплати коштів.

При проведенні контрольної перевірки на досліджуваному підприємстві обліку заробітної плати перевірки підлягали: допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; виплати за виконання державних обов'язків.

При проведенні перевірки перевіряючий самостійно контролює факти своєчасності приходу працівників на роботу і закінчення робочого дня.

В цілому, перевірка достовірності та правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці включає ряд наступних процедур:

— «перевірка аналітичного обліку розрахунків з оплати праці та контроль відповідності даних табелю обліку використання робочого часу, допомоги та доплат, утримань та нарахувань на заробітну плату податків та обов'язкових платежів, законність надання пільг, ревізія сум заробітної плати нарахованої для виплати «на руки»:

— арифметична вибіркова перевірка сум заробітної плати у платіжних відомостях на підтвердження підсумків;

— правильність відображення в обліку депонованих сум у книзі аналітичного обліку депонованої зарплати;

— підведення підсумків утриманих із зарплати сум обов'язкових платежів та податку» [44].

Основними джерелами отримання інформації для проведення перевірки підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є:

— положення про підприємство, положення про його структурні підрозділи, накази, розпорядження, посадові інструкції, документи про освіту, трудові книжки, особисті картки, проходження перепідготовки, та інше;

— розрахункові відомості, табелі робочого часу;

— реєстри синтетичного і аналітичного обліку, звіти по праці, податкова, статистична, фінансова та інша звітність.

При здійсненні перевірки витрат на оплату праці у досліджуваному підприємстві використовуються наступні прийоми контролю:

- розрахунково-аналітичні (економіко-математичні методи, економічний аналіз, аналітичні і статистичні розрахунки);
- документальні (зустрічні перевірки, камеральні перевірки, інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, експертизи різних видів, аналітична та логічна перевірки, взаємний контроль операцій і документів).

Однією із важливих ділянок перевірки на досліджуваному підприємстві є вибіркове співставлення сум нарахованої заробітної плати, яка зазначена у первинних облікових документах, з даними розрахунків накопичувальної відомості згідно з табличними номерами працівників.

При проведенні контролю за операціями з оплати праці детально досліджуються внутрішні розпорядницькі документи, перевіряється наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про преміювання тощо.

У досліджуваному підприємстві перевірки правильності виплат працівникам направлені перш за все на виявлення наявності, повноти і точності оцінки зобов'язань за виплатами працівникам та пов'язаних з ними нарахувань за певний період. Здебільшого вони проводились вибірково, що було пов'язано із високою трудомісткістю перевірки і необхідністю охопити великі масиви інформації, що перевірялась. Проте, на сьогодні облік на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» повністю автоматизований, а тому контрольні перевірки здійснюються суцільним методом.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю важливою ділянкою є обґрунтування операцій щодо оплати праці. На досліджуваному підприємстві перевіряється облік особового складу, що ведеться у відділі кадрів підприємства (перевірка руху особового складу, що оформляється первинними документами: наказом або розпорядженням по підприємству про прийом на роботу, переведенням, звільненням, наданням відпустки).

Крім того, належна ага приділяється перевірці правильності ведення оперативного обліку використання робочого часу. На підставі табелів у розрізі кожного місяця і кожного працівника перевіряють підрахунки і правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, фактично відпрацьований час, кількість неявок на роботу з різних причин та розрахунки із заробітної плати.

Після цього здійснюється перевірка правильності нарахування заробітної плати працівникам підприємства. Ця перевірка проводиться на основі табелів (у них фіксують дані про фактично відпрацьований час).

Особливу увагу при перевірці надають питанню правильності нарахування відпускних (а саме, які виплати включаються для визначення середнього заробітку, правильність визначення сум відпускних, методика оподаткування, тривалість відпусток).

Відповідно до діючого законодавства на підприємстві перевіряється правильність та законність утримання із заробітної плати працівників підприємства (утримання податку на прибуток, утримання військового збору, утримання профспілкових внесків, сум згідно з виконавчими листами (за наявності)).

При перевірці розрахунків із працівниками за заробітною платою встановлюють ідентичність даних Меморіального ордеру № 5 і Зведених розрахункових відомостей за відповідний місяць.

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати у підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» встановлюють:

- відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників;
- правильність сум утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників.

Порядок поточного контролю за витрачанням фонду заробітної плати наведено у табл. 2.2

Таблиця 2.2

Порядок поточного контролю за витрачанням фонду заробітної плати у підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Об'єкти контролю	Порядок і спосіб контролю	Строк проведення контролю	Суб'єкти контролю
1	2	3	4
Законність включення працівників до табелю	Зіставлення записів у табелях з наказами відділу кадрів	щомісячно	Інспектор з відділу кадрів
Фактично відпрацьований час	Зіставлення даних табеля з графіком роботи та журналом реєстрації виходів на роботу	Під час опрацювання табеля	Бухгалтер з обліку заробітної плати
Нічні чергування, робота у святкові та вихідні дні	Зіставлення даних табеля з наказами про роботу у святкові та вихідні дні із графіком роботи	Щомісячно	Бухгалтер обліку заробітної плати
Законність документів і правильність їх оформлення	Суцільна перевірка первинних документів	У момент прийому	Бухгалтер обліку заробітної плати
Законність доплат	Вибіркова перевірка	Один раз у місяць	Головний бухгалтер
Правильність оформлення розрахунково – платіжних документів	Суцільна перевірка	Перед виплатою заробітної плати	Головний бухгалтер
Нарахування сум заробітної плати і нарахування на фонд оплати праці	Зіставлення з плановим фондом заробітної плати та плановою сумою нарахування на фонд оплати праці	Щомісячно	Головний бухгалтер

Внутрішньогосподарський контроль операцій щодо оплати праці традиційно проводиться вибірково (зважаючи на високу трудомісткість перевірки). Проте, у сучасних умовах важаємо за доцільне здійснювати його суцільним методом.

Здійснення контрольних процедур за розрахунками з оплати праці дозволяє забезпечити більшу прозорість, точність даних і повноту їх відображення у відповідних документах. Крім того, інформованість у питаннях трудового навантаження і дисципліни, заробітної плати, компенсаційних виплат, утримання преміальних та інших положень, доз оляє опимізувати управлінські рішення адміністративному персоналу. Це надзвичайно важливо, оскільки некомерційним установам - закладам охорони здоров'я відведена особлива роль у вирішенні завдань соціально-економічного розвитку держави.

Основними напрямками вдосконалення контролю у сучасних умовах економіки України повинні стати: створення єдиного правового поля розвитку системи контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій, формування нових та вдосконалення чинних процедур контролю, удосконалення методів, оптимізація організаційних структур, створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури тощо.

Процес нарахування і перерахування ПДФО, ЄСВ та військового збору є однією з основних ланок зв'язку підприємства з контролюючими органами. Це обумовлює необхідність ретельного здійснення операції з нарахування та утримання зазначених податків і зборів.

Висновки до розділу 2

На підставі проведеного аналізу сучасного стану обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах – закладах охорони здоров'я можемо зробити наступні висновки:

1. Базовою для дослідження обрана типова некомерційна установа – заклад охорони здоров'я - Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є типовою некомерційною установою. Досліджуване підприємство

за організаційно – правовою формою відноситься до комунальної організації, основним видом діяльності якої є Діяльність лікарняних закладів.

2. За останні три роки структура активів балансу значно змінилась: майже на чверть зменшились нефінансові активи (на 4840420 грн. або на 23,19%). У структурі нефінансових активів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» частка основних засобів за період з 01.01.2019 р. на 01.01.2021 р. зменшилась на 5166069 грн. (63,79%), відповідно зросла частка запасів (на 325649 грн. або 40,6%). Частка фінансових активів збільшилась на 453614 грн. або 23,19%. Здебільшого це відбулось за рахунок зростання грошових коштів та їх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (на 444361 грн. або на 22,72%).

3. Структура пасиву балансу також зазнала суттєвих змін: зменшилась частка власного капіталу та фінансового результату (на 5663350,00 грн. або на 10,77%), збільшилась частка поточних зобов'язань за внутрішніми розрахунками (на 1267291,00 грн. або на 10,49%). Валюта балансу за остання три роки зменшилась на 4840420 грн. або 23,19%.

4. Структура доходів та витрат досліджуваного підприємства за 2019-2020 рр. майже незмінна, характеризується позитивною динамікою. Доходи представлені доходами від обмінних операцій та доходами від необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій складаються з бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій, а доходи від необмінних операцій – тільки з інших доходів від необмінних операцій. Найбільшу питому вагу у структурі доходів стабільно складають бюджетні асигнування. Витрати досліджуваного підприємства представлені тільки витратами на виконання бюджетних програм.

5. Структура витрат за обмінними операціями складається з витрат на оплату праці; відрахувань на соціальні заходи; матеріальних витрат; амортизації; інших витрат.

6. Бухгалтерський облік з оплати праці на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює бухгалтер з обліку

заробітної плати, який підпорядковується Головному бухгалтеру - Начальнику відділу бухгалтерського обліку та звітності. Посадові обов'язки бухгалтера з обліку заробітної плати прописані у Посадовій інструкції.

7. На підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» для обліку розрахунків з працівниками використовують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом цього субрахунку відображають нарахування працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»: основну зарплату, додаткову заробітну плату, премії, інші виплати, що входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплата заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці; депоновані суми заробітної плати. Дебетують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» також на суми утримання податку на доходи фізичних осіб – 18 %; військовий збір – 1,5 %; профспілкових внесків – 1 %.

8. Для відображення в обліку сум нарахувань та обов'язкових утримань, які пов'язані із виплатою заробітної плати на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовують субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО. Субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО застосовується для узагальнення інформації про розрахунки досліджуваного підприємства з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб.

9. Субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовується для обліку розрахунків за ЄСВ. За кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» відображається нарахування ЄСВ, а за дебетом – перерахування. До субрахунку відкрито аналітичні рахунки:

10. Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати і утримання з неї на підставі розрахункових відомостей відображаються у Меморіальному ордері № 5.

11. Бухгалтерія є централізованою, а отже записи у зведенні показують у розрізі територіальних громад, які обслуговуються централізованою бухгалтерією.

12. Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» як платник зборів на обов'язкове соціальне страхування зареєстрована у відділенні Пенсійного фонду України і регулярно подає необхідні розрахунки та звіти у встановлені терміни.

13. Досліджуване підприємство, як і всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб подає до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р.

14. Здійснення контрольних процедур за розрахунками з оплати праці дозволяє забезпечити більшу прозорість, точність даних і повноту їх відображення у відповідних документах. Крім того, інформованість у питаннях трудового навантаження і дисципліни, заробітної плати, компенсаційних виплат, утримання преміальних та інших положень, доз оляє опимізувати управлінські рішення адміністративному персоналу. Це надзвичайно важливо, оскільки некомерційним установам - закладам охорони здоров'я відведена особлива роль у вирішенні завдань соціально-економічного розвитку держави.

15. Основними напрямками вдосконалення контролю у сучасних умовах економіки України повинні стати: створення єдиного правового поля розвитку системи контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами

контрольних функцій, формування нових та вдосконалення чинних процедур контролю, удосконалення методів, оптимізація організаційних структур, створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури тощо.

16. Процес нарахування і перерахування ПДФО, ЄСВ та військового збору є однією з основних ланок зв'язку підприємства з контролюючими органами. Це обумовлює необхідність ретельного здійснення операції з нарахування та утримання зазначених податків і зборів.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ – ЗАКЛАДАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1 Закордонний досвід організації розрахунків з оплати праці у некомерційних підприємствах

На сьогодні в Україні існують суттєві проблеми у сфері розрахунків з оплати праці працівників у некомерційних підприємствах. До основних з них можна віднести значне відставання розмірів заробітної плати працівників некомерційних підприємств від середнього рівня, недосконалість Єдиної тарифної сітки працівників, обмеження прав керівників щодо встановлення надтарифної частини заробітної плати. Негативним є і той факт, що в даний час заробітна плата працівників некомерційних підприємств заснована на традиційних системах. Використання закордонного досвіду дасть можливість застосовувати нові гнучкі прозорі системи, які дозволяють зробити систему розрахунків з оплати праці більш стимулюючою та справедливою, а державну службу більш привабливою.

У більшості країн з розвиненою економікою державою централізовано «встановлюється заробітна плата (посадові оклади) лише для працівників некомерційних підприємств та бюджетних організацій. При цьому уряд держав прагне забезпечити фінансову і соціальну незалежність та престижний соціальний статус працівника некомерційних підприємств» [37].

В зарубіжних країнах використовується «дві основні системи державної служби: кар'єрна та позиційна, які обумовлюють відмінності в розрахунках з оплати праці державних службовців» [112].

При застосуванні кар'єрній системи «єдині посадові оклади встановлюються законодавчо. При цьому сама державна служба ґрунтується на традиційних принципах, які, як правило, були прийняті декілька століть

тому. При розрахунках з оплати праці працівників бюджетної сфери в цих країнах збереглися традиційні принципи стимулювання працівників і зобов'язання держави щодо їх соціального і матеріального забезпечення» [37]. Представниками країн з кар'єрною системою державної служби є Німеччина, Франція, Італія, Іспанія.

На відміну від країн з «кар'єрних системою державної служби, в країнах з позиційною системою система оплати праці державних службовців є більш гнучкою. Так в цих країнах розміри посадових окладів обмежені розміром бюджетних коштів, які виділені державній установі. Проте розмір посадового окладу встановлюється безпосередньо бюджетною установою на підставі колективних договорів, які укладаються при участю профспілок» [21].

Представниками «країн з позиційною системою державної служби є Великобританія, Швеція, США, Канада, скандинавські країни. Заслужовує на увагу досвід Великобританії і скандинавських країн щодо оптимізації розрахунків з оплати праці. У цих країнах з метою встановлення диференційованих рівнів заробітної плати, широко використовуються методи оцінки та заохочення персоналу» [37, с. 194].

Більшість розвинених країн світу (як з кар'єрною так і з позиційною системою державної служби) впроваджують індивідуальні та більш гнучкі системи оплати праці працівників бюджетних установ. Так, «в Італії, Люксембурзі, Португалії та Іспанії виплачуються понаднормові та додаткові виплати за ініціативу у роботі. В Австрії були введені спеціальні надбавки за поліпшення якості діяльності державних службовців. В Італії розмір заробітної плати управлінського персоналу сектора державної служби певною мірою пов'язаний з практичними результатами діяльності конкретного керівника» [37].

У Великобританії розрахунки з оплати праці «працівників бюджетного сектора ґрунтуються на рекомендаціях спеціальних «Органів з перегляду заробітної плати» («Pay Review Bodies»), які були створені для мінімізації ризику конфліктів між роботодавцями і працівниками. Ці комітети

охоплюють близько 40% державного сектора і мають вплив на розрахунки з оплати праці приблизно двох мільйонів службовців. Комітети з перегляду заробітної плати є незалежними від уряду та роботодавців. Представники цих комітетів відвідують робочі місця, вивчають думки службовців» [112]. Проте процедура впровадження рекомендацій комітетів є багатоступеневою та складною.

У бюджетному секторі розвинених країн широко використовується прогресивна шкала оплати праці (Pay progression). До «найбільш поширених її схем можна віднести:

- Кар'єрні категорії (Career Grades). Професійні категорії дозволяють працівникам поступово просуватися по кар'єрних сходах, які враховують складність виконуваної роботи, повноваження і відповідальність.

- Надбавки (Incremental Pay). Це один з варіантів системи категорій. Працівник рухається в рамках своєї категорії від стартової ставки до максимальної. Перевагами цієї схеми є її простота, а до недоліків можна віднести відсутність зв'язку між оплатою праці з ефективністю діяльності працівника або продуктивністю його праці.

- Оплата за компетентність (Competency Based Pay). Система підтвердження компетентності дозволяє працівнику просуватися в своїй категорії або переходити з однієї категорії в іншу тільки у тому випадку, коли вони відповідали конкретним об'єктивним вимогам. Така система повинна стимулювати тих працівників, які вносять вагомий внесок у виконання цілей і задач бюджетної установи.

- Оплата за ефективністю (Performance Related Pay). Дана система прив'язує оплату праці з фактичною ефективністю діяльності конкретного працівника, групи працівників або всієї установи відповідно до встановлених цілей. Така система може включати оплату, відрядну роботу, оплату за результатами (бонуси та комісійні від продажів), які прив'язані до прибутку. Як правило ця система використовується для розрахунків з оплати праці вищого управлінського персоналу.

- Рівність в оплаті праці (Equal Pay). Ця стандартизація оплати праці у відповідності з характером роботи і без дискримінації за національною і гендерною ознаками» [37].

Окремого розгляду заслуговує грейдингова система. «На її основі можна вибудувати систему компенсацій і пільг, яка дозволить оптимізувати витрати на персонал, причому не за рахунок формального скорочення фонду оплати праці, а завдяки вдосконаленню штатного розкладу і більш ефективного планування витрат на персонал» [112].

Для співробітника грейдингова система дозволяє усвідомити місце, яке займає його посада в існуючій ієрархії посад і оцінити її роль; отримати справедливу винагороду за працю в залежності від рівня складності і відповідальності виконуваної роботи; оцінити перспективи свого професійного і кар'єрного зростання; отримати можливість «горизонтального» кар'єрного розвитку (просування по щаблях майстерності в рамках однієї посади за рахунок ускладнення завдань, розширення кола відповідальності та повноважень); змінити грейд і пов'язаний з ним рівень оплати праці; послідовно здобувати нові професійні знання та навички, які необхідні для ефективної роботи.

У Німеччині істотним чинником при визначенні рівня оплати праці держслужбовців є його освіта і кваліфікація. Існує чотири ранги посад державної служби: простий ранг; простий підвищеної ранг; підвищеної ранг та вищий ранг.

Оплата праці «держслужбовців ґрунтується на тому, що вона повинна бути адекватною суспільному статусу чиновника, щоб він міг вести відповідний до його положення спосіб життя. Проте, слід відмітити, що в цілому оклади держслужбовців нижче, ніж оклади працівників приватного сектору. Однак ця різниця компенсується тим, що на державній службі працівник є більш захищеним від безробіття, ніж працівники приватних компаній. Таким чином, заробітна плата держслужбовця Німеччини насамперед залежить від рівня його освіти і статусу. Така система розрахунків

з оплати праці держслужбовців має суттєвий недолік - на державну службу йдуть менш компетентні працівники, тоді як найкращі працівники віддають перевагу приватному сектору економіки, де оплата праці залежить від обсягів чи якості роботи»[37].

Взагалі заробітна плата держслужбовців в умовах кар'єрної системи оплати праці складається з декількох складових. При цьому «найважливішим елементом заробітної плати є основною оклад (85% сукупного доходу держслужбовця). Крім основного окладу держслужбовцям виплачується «місцева надбавка», розмір якої залежить від його родинного стану (одружені отримують більше ніж неодружені, а розмір надбавки збільшується в залежності від кількості дітей). Слід зазначити, що надбавка встановлюється не у відносному значенні, а у абсолютному грошовому розмірі (тобто для усіх посад усередині одного рангу вона є однаковою)» [21]. Для кожного з чотирьох рангів встановлюється окремий розмір цієї надбавки.

Всім держслужбовцям, які працюють у міністерствах та адміністрації Федерального Канцлера виплачується так звана «міністерська надбавка».

Розмірі інших видів надбавок є незначними. Так, у Німеччині «щороку у грудні держслужбовцям виплачуються новорічні премії у розмірі місячної заробітної плати, а при виході у відпустку виплачуються відпускні у розмірі, який залежить від сімейного стану. Оплачувана відпустка надається тривалістю шість тижнів. Держслужбовцям, які працюють у свята, вихідні, вночі до відпустки можуть додати ще вісім днів, які оплачуються» [37].

Держслужбовці (та члени їх сімей) «які працюють у поліції та армії безкоштовно обслуговуються у державних клініках. На державній службі немає будь-яких спеціальних надбавок за військові чини і звання, за особливий вид служби. Такий категорії держслужбовців надаються пільги у вигляді додаткової відпустки або права більш раннього виходу на пенсію» [37].

Необхідно відзначити, що розміри посадових окладів, а також всіх передбачених надбавок при оплаті праці держслужбовців встановлюються законом і є досить прозорими для суспільства.

У Швеції «застосовується індивідуальна система встановлення оплати праці держслужбовців. Державні установи мають право встановлювати оплату праці своїх працівників, але одночасно з вони несуть матеріальну відповідальність за розмір витрат на оплату праці» [21].

Працівники державного сектора у Швеції мають деякі додаткові переваги стосовно розрахунків з оплати праці понад ті, які передбачені загальною нормативною бази, а саме:

- продовжений термін попередження про звільнення;
- право на відпустку в період дії попередження про звільнення;
- додаткову гарантію збереження доходу;
- вихідну допомогу;
- соціальний захист родичів покійного.

Державна система соціального забезпечення фінансується самими працівниками державного сектора - 0,7% суми заробітної плати перераховується до Фонду соціального забезпечення.

У державному секторі роботодавець і профспілки досягли домовленості щодо колективних договорів, які регулюють такі питання, як понадурочний час, відшкодування витрат на відрядження, дата виплати заробітної плати, нормування робочого часу, відпустка, термін попередження про звільнення, пенсійні правила і державний договір соціального забезпечення.

Цікавим є той факт, що у державному секторі щорічно відбуваються ревізії розрахунків з оплати праці. Ця ревізія охоплює три аспекти:

- система переговорів;
- принципи встановлення розміру заробітної плати;
- бюджетне фінансування.

Державна система заробітної плати у Швеції сформована на основі «взаємодії сторін - держави як роботодавця і профспілок. Відносно державних службовців діють наступні принципи:

- децентралізоване встановлення окладів та виплат;
- індивідуалізація окладів державних службовців, яка забезпечує необхідний рівень компетентності.

Система оплати праці в державі тісно пов'язаний з системою бюджетних асигнувань. Швеція зробила відхід від системи встановлення заробітної плати на централізованому рівні, так як стримуючим фактором цієї системи є здійснення контролю над рівнем оплати праці з боку центральних органів держави. Сьогодні розмір бюджетного асигнування коригується з урахуванням рівня цін і динаміки заробітної плати в чинному в умовах конкуренції секторі. Бюджетні установи мають повну свободу дій при встановленні заробітної плати в межах отриманого асигнування» [37].

У США розрахунки з оплати праці федеральних державних службовців здійснюється за 18-розрядною сіткою. З метою стимулювання підвищення якості роботи, у кожному розряді тарифної сітки передбачається кілька ставок заробітної плати. Різниця між початковими і кінцевими ставками усередині розрядів становить 30%.

У Польщі встановлені лише мінімальні співвідношення тарифних ставок граничних розмірів для робітників 1: 1,6 і службовців 1: 3. При цьому мінімальна тарифна ставка відповідає розміру мінімальної заробітної плати. Для держслужбовців встановлені єдині принципи призначення таких виплат, як надбавки за стаж роботи, ювілейні премії, вихідна допомога.

У Литві в основу оплати праці «працівників бюджетної сфери покладені вимоги Женевської схеми оцінки робіт (посад), яка ухвалена Міжнародною організацією праці і модифікована з урахуванням досвіду створення в інших державах ідентичних систем оплати праці, а також з урахуванням національних особливостей» [82]. Оцінка робіт і посад проводиться відповідно до схеми, яка включає чотири загальних фактора: «складність

роботи - 450 балів (45%), соціальна значущість - 220 балів (22%), відповідальність - 180 балів (18%), важкість і умови праці - 150 балів (15%)»[82].

Кожен «загальний фактор складається з одиничних факторів, вартість яких визначається вимогами щодо роботи і відповідними балами. До числа одиничних факторів відносяться: освіта; професійний досвід; масштаб рішень, рівні керівництва; рівні посад; порядок призначення на місце роботи; значимість роботи; відповідальність за безпеку інших осіб; матеріальна і моральна відповідальність; зв'язок і співпраця з іншими установами та організаціями; розумове і фізичне навантаження; місце роботи.

Оцінка конкретних посад проводиться в установленому порядку, а результати відображаються у Картці оцінки роботи. Шкала балів, яка при цьому використовується, розбита на 30 тарифних груп, які є ідентичними до розрядів ЄТС, які використовуваних в Україні. Співвідношення граничних тарифних коефіцієнтів складає 1:15» [82].

Отже, для оптимізації організації оплати праці держслужбовців в Україні є доцільним використання досвіду економічно розвинених країн. Так, потрібно одночасно з державним регулюванням оплати праці держслужбовців використовувати гнучкі системи оплати праці, такі як за знання і компетенцію; бонуси, заохочення за досягнення довгострокових цілей, соціальний пакет і нематеріальне стимулювання.

Крім того, є доцільним використовувати досвід організації оплати праці працівників бюджетного сектора у Швеції, а саме розвинену систему соціального захисту та щорічні ревізії розрахунків з оплати праці.

Слід зазначити, що питання організації оплати праці у розвинених країнах світу перманентно досліджуються і оптимізуються, тому вважаємо за необхідне здійснювати перманентний моніторинг економічно розвинених країн та при доцільності використовувати їх в Україні.

3.2 Напрями оптимізації обліку і контролю розрахунків з оплати праці у комунальному некомерційному підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

Незважаючи на той факт, що процес формування і подання звітності у досліджуваній установі є автоматизованим, безпосередньо бухгалтерський облік ведеться за допомогою табличного процесору Microsoft Excel. Процес автоматизації обліку у досліджуваній установі є комплексним і спрямованим на удосконалення технологій бухгалтерського обліку та обробки облікової інформації. Крім того, ефективне застосування сучасних технологій автоматизації обліку у досліджуваному підприємстві дає змогу забезпечити раціональне використання наявних ресурсів.

В умовах застосування комп'ютерних технологій та програмних продуктів у процесі автоматизації обліку відбувається трансформація системи бухгалтерського обліку та облікових процедур, що призводить до підвищення якості та рівня ефективності процесу управління. Застосування програм автоматизації обліку на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» дає можливість суттєво підвищити якість обробки облікової інформації. Крім того, «використання комп'ютерної техніки змінює зміст та організацію праці облікового персоналу, зокрема зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників. Облікова праця стає більш творчою, спрямованою на організацію та удосконалення процедур бухгалтерського обліку» [40, с.4]. У підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» облік розрахунків з оплати праці є найбільшою за обсягом і складністю обліковою ділянкою.

Основними перевагами застосування сучасних інформаційних технологій для автоматизації облікових процедур є:

- обробка та збереження великої кількості однакових у структурному плані одиниць облікової інформації;
- можливість здійснення вибірки необхідної інформації з великої кількості даних;

- достовірне і безпомилкове здійснення математичних розрахунків;
- оперативне отримання даних, необхідних для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень;
- багаторазове відтворення дій.

Крім того, використання засобів автоматизації дає змогу повністю вирішити проблему точності формування й оперативності забезпечення обліковою інформацією працівників досліджуваного підприємства для обґрунтованого ухвалення ефективних управлінських рішень. Система бухгалтерського обліку є однією із головних складових загальної системи менеджменту підприємства. Процес автоматизації обліку дозволяє забезпечити підвищення ефективності процедур бухгалтерського обліку, рівня якості й ефективності процесу управління у підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги».

Для здійснення раціонального вибору, ефективного впровадження та використання програмного забезпечення автоматизації системи бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства «необхідно враховувати низку важливих характеристик:

- специфіку діяльності (галузь, обсяг робіт тощо);
- характеристику матеріально-технічної бази (наявність достатньої кількості комп'ютерної техніки і необхідного програмного забезпечення);
- наявність кваліфікованих фахівців з бюджетного обліку, які мають досвід роботи з програмними продуктами автоматизованого ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі.

Крім того, для забезпечення ефективного процесу автоматизації обліку у досліджуваній бюджетній установі є необхідним комплексно проаналізувати основні характеристики оцінки ефективності програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, а саме:

- технічні характеристики програми, зокрема: швидкість обробки інформації та вирішення поставлених завдань, можливість редагування типових форм, форм звітності, відповідно до змін законодавчої бази,

забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами підприємства і захисту інформації, можливість переходу до нової версії програми із забезпеченням цілісної інтеграції даних;

— комерційні характеристики – прийнятна ціна програмного засобу, наявність документації, можливість постреалізаційної технічної підтримки (супровід програмного забезпечення), проведення навчання персоналу, надання консультаційних послуг;

— ергономічні характеристики, серед яких: зручність роботи користувача з програмою (інтерфейс програми), реалізація можливості одночасної роботи із кількома документами тощо»[68].

Використання підприємством «Центр первинної медико-санітарної допомоги» програмних продуктів для автоматизації системи бухгалтерського обліку дає змогу, не лише забезпечити ефективний процес обліку операцій щодо надання установами послуг та проведення відповідних розрахунків, а й сформувати цілісну інформаційну систему, використання даних якої дає змогу здійснювати аналіз ефективності функціонування досліджуваного підприємства та своєчасно ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення.

Слід враховувати, що «процес автоматизації бухгалтерського обліку є складним та комплексним процесом, який передбачає реалізацію етапів визначення цілей, завдань, планування, подальшої реалізації та контролю, що охоплюють усі ділянки системи обліку» [68].

За умов автоматизації бухгалтерського обліку у досліджуваному підприємстві «технологічний процес обробки облікових даних забезпечує реалізацію таких послідовних етапів:

1) збір та реєстрація первинних даних для здійснення подальшої їх автоматизованої обробки;

2) формування масивів облікових даних на електронних носіях, серед яких: журнал господарських операцій, структура синтетичних та аналітичних рахунків, довідники аналітичних об'єктів, постійної інформації тощо;

3) отримання за запитом користувача необхідних даних обліку за звітний період у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або шляхом відображенням на екрані дисплея відповідної облікової інформації за потребою користувача[].

У досліджуваному підприємстві використовуються програми ІВА та «СОНАТА». Більшість облікових процедур здійснюється за допомогою програми ІВА. Процес формування і подання податкової звітності здійснюється з використанням програми «СОНАТА». Ця програма є унікальною, вдало вирізняється від інших. Вона дозволяє формувати та подавати електронну звітність, підтримує стандарти Фіскальної служби та Пенсійного фонду. Проте, усі можливості вищезазначених програм не

Вищезазначене використовуються працівниками бухгалтерії. Тому вважаємо за доцільне рекомендувати керівництву підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» або направити працівника (працівників) бухгалтерії на підвищення кваліфікації щодо роботи з програмними продуктами, що є у підприємства, або ввести до штату бухгалтерії посаду «програміста-бухгалтера». Ще один варіант, це залучення до співпраці програмістів (комп'ютерних адміністраторів) на умовах аутсорсінгу.

За умови більш повного використання наявного програмного забезпечення досліджуваному підприємству є доцільним запровадження „хмарних обчислень”. Їх застосування надасть підприємству такі переваги:

- «скорочення витрат на обслуговування інформаційної технології (скорочення витрат на технічне та програмне забезпечення, утримання ІТ-спеціалістів, зменшення паперового та запровадження електронного документообігу);

- рівень доступності та безпеки, наявність резервного копіювання і аварійного відновлення, запропоновані у хмарних обчисленнях, значно перевищують рівень, характерний для локальних серверів»[68].

На думку більшості науковців, основним недоліком використання хмарних технологій є відсутність абсолютної конфіденційності. Проте для підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» (як отримувача бюджетних коштів) використання хмарних технологій зробить можливим додатковий контроль розпорядником бюджетних коштів.

Доцільність розміщення апаратних потужностей та програмних засобів, що утворюють „хмару” у досліджуваному підприємстві посилюється його тісним зв'язком з органами Державної казначейської служби України та Кропивницької об'єднаної державної податкової інспекції ГУ у Кіровоградській області. При цьому держава матиме можливість контролювати не тільки нарахування і виплату заробітної плати, а й нарахування і сплату пов'язаних з нею податків та обов'язкових у режимі реального часу.

Як зазначалось, у підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» відповідно до Плану рахунків використовується єдиний субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». Такий підхід призводить до зменшення аналітичності обліку, тому для обліку розрахунків з оплати праці за окремими групами працівників у наказі про облікову політику досліджуваного підприємства доцільно деталізувати перелік аналітичних рахунків (субрахунків 2-го, 3-го та 4-го порядку).

Поглибленні аналітики субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» дозволить підвищити аналітичні якості обліку з оплати праці та дозволить оптимізувати управлінський облік на досліджуваному підприємстві.

Таким чином, використання хмарних технологій для підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» в частині розрахунків з оплати праці дозволить сконцентрувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-фахівців та програмне забезпечення у загальній хмарі, що дозволить економити бюджетні кошти та підвищити прозорість обліку, зменшити

трудомісткість формування звітності бюджетних установ та контрольних заходів.

Поглиблення аналітики субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» дозволить підвищити аналітичні якості обліку з оплати праці на досліджуваному підприємстві та ь оптимізувати управлінський облік.

Висновки до розділу 3

На підставі проведеного дослідження у даному розділі можемо зробити наступні висновки:

1. На сьогодні в Україні існують суттєві проблеми у сфері розрахунків з оплати праці працівників бюджетного сектора економіки. До основних з них можна віднести значне відставання розмірів заробітної плати працівників бюджетних установ від середнього рівня, недосконалість Єдиної тарифної сітки працівників, обмеження прав керівників щодо встановлення надтарифная частини заробітної плати.

2. Для оптимізації організації оплати праці держслужбовців в Україні є доцільним використання досвіду економічно розвинених країн. Так, потрібно одночасно з державним регулюванням оплати праці держслужбовців використовувати гнучкі системи оплати праці, такі як за знання і компетенцію; бонуси, заохочення за досягнення довгострокових цілей, соціальний пакет і нематеріальне стимулювання.

3. Є доцільним використовувати досвід організації оплати праці працівників бюджетного сектора у Швеції, а саме розвинену систему соціального захисту та щорічні ревізії розрахунків з оплати праці.

4. У зв'язку з тим, що питання організації оплати праці у розвинених країнах світу постійно досліджуються і оптимізуються, є необхідним здійснювати перманентний моніторинг стану організації оплати праці у економічно розвинених країн та при доцільності використовувати його в Україні.

5. Використання хмарних технологій для підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» в частині розрахунків з оплати праці дозволить сконцентрувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-фахівців та програмне забезпечення у загальній хмарі, що дозволить економити бюджетні кошти та підвищити прозорість обліку, зменшити трудомісткість формування звітності бюджетних установ та контрольних заходів.

6. Поглиблення аналітики субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» дозволить підвищити аналітичні якості обліку з оплати праці на досліджуваному підприємстві та оптимізувати управлінський облік.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження особливостей обліку та контролю розрахунків з оплати праці на комунальних некомерційних підприємствах – закладах охорони здоров'я, ми дійшли наступних висновків:

1. Розрахунки з оплати праці займають центральне місце у системі розрахунків будь – якого суб'єкта господарювання. Трансформація економіки нашої країни до ринкових умов господарювання вимагає нового підходу до розуміння економічного змісту розрахунків з оплати праці.

2. Серед економістів і практиків на сьогодні немає одностайної думки щодо правомірності використання самих понять «оплата праці» та «заробітна плата». Вперше розмежувати зміст термінів "заробітна плата" і "оплата праці" зробив спробу О.І. Процевський, який звернув увагу на те, що при ототожненні названих понять недооцінюється значення та роль процесу праці, а перевага надається його кінцевій меті. У своїй монографії "Заработная плата и эффективность общественного производства" вчений стверджував, що поняття заробітна плата є вужчим, а тому "охоплює застосування всієї сукупності відносин оплати праці до конкретного працівника". Оплата праці у вигляді заробітної плати є дією підприємства у відповідь на працю працівника. Різниця між заробітною платою та оплатою праці, на його думку, полягає у тому, що "заробітна плата – це винагорода, яка виплачується працівнику за вже досягнуті результати трудової діяльності, Натомість "оплата праці – це показник можливого, це те, чого працівник може досягнути, якщо успішно та добросовісно виконає свої обов'язки". "У системах оплати праці встановлюється залежність між рівнем виконання норм праці та міри її оплати, а в заробітній платі визначається конкретна величина винагороди, що відповідає кількості та якості витраченої праці".

3. З позиції правового аспекту термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як

поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду, тобто заробітна плата є елементом оплати праці.

4. Заробітна плата і оплата праці належать до відносин оренди (найманої праці). У процесі здійснення розрахунків з оплати праці виникають відносини які є подібними до тих, що виникають між орендарем і орендодавцем. Так, оренда – це договірне строкове платне володіння і користування необоротним активом (землею, підприємством, основними засобами, іншим майном). Саме такий характер взаємовідносин простежуються між працедавцем і працівником. При цьому працедавець отримує економічні вигоди від використання вмінь, знань, досвіду та навичок працівника, який, у свою чергу, здає їх у оренду.

5. Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» є типовим некомерційним підприємством. Досліджуване підприємство за організаційно – правовою формою відноситься до комунальної організації, основним видом діяльності якої є Діяльність лікарняних закладів.

6. За останні три роки структура активів балансу значно змінилась: майже на чверть зменшились нефінансові активи (на 4840420 грн. або на 23,19%). У структурі нефінансових активів підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» частка основних засобів за період з 01.01.2019 р. на 01.01.2021 р. зменшилась на 5166069 грн. (63,79%), відповідно зросла частка запасів (на 325649 грн. або 40,6%). Частка фінансових активів збільшилась на 453614 грн. або 23,19%. Здебільшого це відбулось за рахунок зростання грошових коштів та їх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (на 444361 грн. або на 22,72%).

Структура пасиву балансу також зазнала суттєвих змін: зменшилась частка власного капіталу та фінансового результату (на 5663350,00 грн. або на 10,77%), збільшилась частка поточних зобов'язань за внутрішніми розрахунками (на 1267291,00 грн. або на 10,49%). Валюта балансу за остання три роки зменшилась на 4840420 грн. або 23,19%.

7. Структура доходів та витрат досліджуваного підприємства за 2019-2020 рр. майже незмінна, характеризується позитивною динамікою. Доходи представлені доходами від обмінних операцій та доходами від необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій складаються з бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій, а доходи від необмінних операцій – тільки з інших доходів від необмінних операцій. Найбільшу питому вагу у структурі доходів стабільно складають бюджетні асигнування. Витрати досліджуваного підприємства представлені тільки витратами на виконання бюджетних програм.

Структура витрат за обмінними операціями складається з витрат на оплату праці; відрахувань на соціальні заходи; матеріальних витрат; амортизації; інших витрат.

8. Бухгалтерський облік з оплати праці на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» здійснює бухгалтер з обліку заробітної плати, який підпорядковується Головному бухгалтеру - Начальнику відділу бухгалтерського обліку та звітності. Посадові обов'язки бухгалтера з обліку заробітної плати прописані у Посадовій інструкції.

9. На підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» для обліку розрахунків з працівниками використовують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом цього субрахунку відображають нарахування працівникам підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»: основну зарплату, додаткову заробітну плату, премії, інші виплати, що входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається виплата заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці; депоновані суми заробітної плати. Дебетують субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» також на суми утримання податку на доходи фізичних осіб – 18 %; військовий збір – 1,5 %; профспілкових внесків – 1 %.

10. Для відображення в обліку сум нарахувань та обов'язкових утримань, які пов'язані із виплатою заробітної плати на підприємстві «Центр

первинної медико-санітарної допомоги» використовують субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО. Субрахунок 641/ розрахунки за ПДФО застосовується для узагальнення інформації про розрахунки досліджуваного підприємства з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб.

11. Субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» на підприємстві «Центр первинної медико-санітарної допомоги» використовується для обліку розрахунків за ЄСВ. За кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» відображається нарахування ЄСВ, а за дебетом –перерахування. До субрахунку відкрито аналітичні рахунки:

12. Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати і утримання з неї на підставі розрахункових відомостей відображаються у Меморіальному ордері № 5.

13.Підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» як платник зборів на обов’язкове соціальне страхування зареєстрований у відділенні Пенсійного фонду України і регулярно подає необхідні розрахунки та звіти у встановлені терміни.

Як всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб досліджуване підприємство подає до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку».

14. Здійснення контрольних процедур за розрахунками з оплати праці дозволяє забезпечити більшу прозорість, точність даних і повноту їх

відображення у відповідних документах. Крім того, інформованість у питаннях трудового навантаження і дисципліни, заробітної плати, компенсаційних виплат, утримання преміальних та інших положень, доз оляє опимізувати управлінські рішення адміністративному персоналу. Це надзвичайно важливо, оскільки некомерційним установам - закладам охорони здоров'я відведена особлива роль у вирішенні завдань соціально-економічного розвитку держави.

15. Основними напрямками вдосконалення контролю у сучасних умовах економіки України повинні стати: створення єдиного правового поля розвитку системи контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій, формування нових та вдосконалення чинних процедур контролю, удосконалення методів, оптимізація організаційних структур, створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури тощо.

16. Процес нарахування і перерахування ПДФО, ЄСВ та військового збору є однією з основних ланок зв'язку підприємства з контролюючими органами. Це обумовлює необхідність ретельного здійснення операції з нарахування та утримання зазначених податків і зборів.

17. Для оптимізації організації оплати праці працівників, що отримують кошти з бюджету в Україні є доцільним використання досвіду економічно розвинених країн. Так, потрібно одночасно з державним регулюванням оплати праці таких працівників використовувати гнучкі системи оплати праці, такі як за знання і компетенцію; бонуси, заохочення за досягнення довгострокових цілей, соціальний пакет і нематеріальне стимулювання.

Є доцільним використовувати досвід організації оплати праці працівників бюджетного сектора у Швеції, а саме розвинену систему соціального захисту та щорічні ревізії розрахунків з оплати праці.

У зв'язку з тим, що питання організації оплати праці у розвинених країнах світу постійно досліджуються і оптимізуються, є необхідним здійснювати перманентний моніторинг стану організації оплати праці у

економічно розвинених країн та при доцільності використовувати його в Україні.

18. Використання хмарних технологій для підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги» в частині розрахунків з оплати праці дозволить сконцентрувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-фахівців та програмне забезпечення у загальній хмарі, що дозволить економити бюджетні кошти та підвищити прозорість обліку, зменшити трудомісткість формування звітності бюджетних установ та контрольних заходів.

19. Поглиблення аналітики субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» дозволить підвищити аналітичні якості обліку з оплати праці на досліджуваному підприємстві та оптимізувати управлінський облік.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Арабаджі І. К. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2011. № 2(99). С. 114 - 116.
2. Артеменко Н. В. Облік у бюджетних установах: проблеми реформування та напрями їх вирішення. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 26. С. 107-111. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp-2015-26-21>
3. Атамас П. Й., Атамас О. П. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 392 с.
4. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер с англ. / Научн. ред. перевода чл. корр. РАН И.И. Елисеева. Гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2002. 624 с.
5. Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М. Фінансовий аналіз: навч.посіб. 2-ге вид., без змін. К.: КНЕУ, 2007. 592с.
6. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. 2-е вид. К.: Мета, 2002. 240 с.
7. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник для студентів вищих навч. закладів. К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. 886 с.
8. Бенько І. Д. Концептуальна модель побудови обліку та контролю в закладах охорони здоров'я. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 49. - С. 178-182. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_49_31
9. Боднарук О.В. Основні функції заробітної плати в умовах формування ринкової економіки. *Вісник Донецького університету. Серія В: Економічні науки*, 2000. Випуск 1/1. С. 72-77.

- 10.Борович О. В. Аналіз сучасного стану обліку цільового фінансування у комунальних закладах охорони здоров'я. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 20-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2020_6_4 (дата звернення: 22.11.2021).
- 11.Бунда О. М. Внутрішній контроль, як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2016. Вип. 1. С. 3-19. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo/2016-1/3>
- 12.Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / за заг. ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ. ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001. 852 с.
- 13.Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч. посіб. / за заг. ред. В.М. Добровського. К.: А.С.К, 2009. 976 с.
- 14.Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 8 липня 2010 року N 2456-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://rada.gov.ua>.
- 15.Васюренко Л. В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці на прикладі економічних моделей зарубіжних країн. *Інтелект* XXI. 2018. № 1. С. 13-16. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/int/XXI/2018-1/3>
- 16.Верига Ю.А. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 592 с.
- 17.Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2010. 536 с.
- 18.Височан О.С., Височан О.О., Ясінська А.І. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 1. С. 17–24. URL: https://Oif_apk_2017_1_4.pdf. (дата звернення: 28.11.2021).
- 19.Вітковська О. Розраховуємо середню заробітну плату за час відпустки.

- Бюджетна бухгалтерія*. 2011. №24
20. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика К.: КОНДОР, 2008. 400 с.
 21. Гевлич Л. Л. Наявні результати та перспективи подальшого реформування вітчизняного бюджетного обліку. *Финансы, учет, банки*. 2014. Вып. 1. С. 84-91. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fub/2014-1/13>
 22. Головачова А. О. Розмежування понять "заробітна плата" та "оплата праці". Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. "Право". 2014. Вип. 22. С. 84-88. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/znprkhnpu/pravo/2014-22/12>
 23. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
 24. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: А.С.К., 2001. 272с.
 25. Грицак Н. Ю. Оновлені позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 2. С. 190-204. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa/2015-2/15>
 26. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. К.: „Знання”, 2004. 541 с.
 27. Джога Р. Т. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: научное пособие. *Киевский национальный экономический университет*. К.: КНЕУ, 2001. 250 с.
 28. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. К.: КНЕУ, 2004. 602 с.
 29. Дибя І. Відпустка перед звільненням надається не завжди // *Юридичний вісник України*. 2010. №19. С. 23-27
 30. Дікань Л. В. Контроль і ревізія (Загальна теорія): конспект лекцій. Харківський національний економічний ун-т. - Х. : ХНЕУ, 2004. 142с.

- 31.Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Фінансові ринки і цінні папери*. 2009. № 15. С. 24–28.
- 32.Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці: навч.посіб. Львів, 2001. 220 с.
- 33.Евдовицкий Д.А. Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 080109 “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, 080105 “Финансы и кредит”. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 303 с.
- 34.Економіка праці і соціально-трудоі відносини: навч.посіб./ за заг. ред. В.М. Ковальова. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 256 с.
- 35.Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посіб. / Т.Д. Костенко, Є.О. Підгора, В.С. Рижиков та ін. К. : Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.
- 36.Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003. 680с.
- 37.Жулина Е.Г., Иванова Н.А. Европейские системы оплаты труда. ООО «Журнал «Управление персоналом», М. 2007. 216 с.
- 38.Завіновська Г.Т. Економіка праці: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2007. 304 с.
- 39.Звягільський Ю.Л. Проблеми державного регулювання заробітної плати в Україні. *Економіка України*. 2011. № 5. С. 65–74.
- 40.Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. К. : Знання-Прес, 2003. 349 с.
- 41.Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Міністерства статистики України від 13.01.2004 р. №5. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
- 42.Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. К.: Єльга, Ніка - Центр, 2002. 356 с.
- 43.Кладницька Т. А. Вдосконалення обліку господарської діяльності бюджетних установ в умовах дії національних положень

- (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. № 1. С. 62-67. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu/ekon/2016-1/12>
44. Клименко С. О. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 5.2. С. 37-40.
45. Клименко С. О. Аудит розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Інноваційна економіка*. 2013. № 8. С. 313-316.
46. Коблянська О. І. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Знання, 2007. 471 с.
47. Кодекс законів про працю (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
48. Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору. *Підприємництво, господарство і право*. 2013. №3. С. 59 - 63.
49. Конституція України URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
50. Коритник Л. Бухгалтерська звітність бюджетних установ в умовах реформування бюджетного обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 4. С. 18-25. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau/2015-4/4>
51. Коритник Л. П. Бухгалтерський облік заробітної плати в бюджетних установах України: оновлені методологічні та методичні позиції. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 1-2. С. 52-62. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat/2016/1-2/9>
52. Криштоп Н. А. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та шляхи її вдосконалення. *Управління розвитком*. 2013. № 17. С. 87-89. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_17_34
53. Криштоп Н. А. Напрями вдосконалення оплати праці та мотивації працівників у бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2013. № 13. С. 21-22. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz/2013-13/10>
54. Кривцова, Т. О. Ревізія і контроль. *Управління розвитком*. 2012. № 7. С. 51 - 52.

- 55.Крот Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2014. Вип. 36(3). С. 28-32
- 56.Кудіна, І.О. Проблемні аспекти облікової політики бюджетних установ. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія: Економіка і управління.* 2014. Вип. 27. С 245-253.
- 57.Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.
- 58.Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. К.: Вища шк., 2006. 306 с.
- 59.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К.: Каравела, 2005. 560 с.
- 60.Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посібник. К.: *Центр навчальної літератури*, 2004. 256 с.
- 61.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
- 62.Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
- 63.Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2011. 384 с.
- 64.Міщенко А. М. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Управління розвитком.* 2013. № 23. С. 16-18.
- 65.Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
- 66.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Національне положення від 24.10.2010 р. № 1629. URL:

- <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>
67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
68. Нестеренко Ж. К. Фактори впливу на комп'ютеризацію робіт з оплати праці в бюджетних установах. *Економіка і регіон*. 2012. № 3. С. 133-137.
69. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №2. С. 158-162.
70. Овсяк Н. В. Сутність та особливості понять "оплата праці" та "заробітна плата" визначених в нормативно-правовій базі України. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3(2). С. 27-31. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu/ekon/2014-3\(2\)/7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu/ekon/2014-3(2)/7)
71. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підручник/ за заг. ред. Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка. К.: Вища школа, Знання, 1999. 743 с.
72. Основи законодавства України про охорону здоров'я від 19.11.1992 р. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 4. Ст. 19.
73. Петрицька О. С. Організаційні аспекти контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. № 2
74. Пантейлічук С.Л. Особливості обліку в неприбуткових організаціях. *Київський бухгалтер*. 2010. №39. URL: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06STP2336fc0d693791e3afdaa8ecfab0f4265 (дата звернення: 25.11.2021).
75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291

76. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного правління Державного казначейства України, Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
77. Погорєлов І.М., Погорєлов М.І., Перерва П.Г. Економіка та організація праці Х.: Фактор, 2007. – 640 с.
78. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2012. URL: <http://sts.gov.ua/nk/>
79. Половинчак Л. А. Основні шляхи модернізації обліку в бюджетних установах. Науковий вісник НЛТУ України. 2015. Вип. 25.3. С. 288-293. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu>
80. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
81. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: Наказ Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 р. N 1213. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
82. Попова И. Г. Анализ организации заработной платы в бюджетном секторе в зарубежных странах и возможность использования опыта в республике Беларусь. *Економічний вісник університету*. 2013. Вип. 21(1). С. 129-135. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu/2013/21\(1\)-22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu/2013/21(1)-22)
83. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова КМУ від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
84. Приємницька В. С. Особливості контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(4). С. 152-155. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof/2013-10\(4\)/26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof/2013-10(4)/26)

85. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
86. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. №504/96-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
87. Про впорядкування умов оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.01 №134. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
88. Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.97 № 13 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
89. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням. Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
90. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
91. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення Наказ 05.10.2005 № 308/519 Міністерство праці та соціальної політики України міністерство охорони здоров'я України
92. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 р. №451 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

93. Про затвердження Положення про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.01.2000 №17. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
94. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
95. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
96. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. №59: станом на 08.04.2015, №173. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011>
97. Слободяник Ю.Б. Некоммерческие организации в Украине: бухгалтерский учет, налогообложения и аудит. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2013. №6. URL: <https://wiseeco№mist.ru/polez№e/85788-nekommercheskie-organizacii-ukraine-buxgalterskij-uchet-nalogooblozhenie-audit4>. (дата звернення: 27.11.2021).
98. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. №3356-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
99. Про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ: Інструкція затверджена Наказом Держказначейства України 10.07.2000 № 61 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

100. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням: Постанова Кабінету міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
101. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. №108/995-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
102. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери»: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1288. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
103. Про порядок нарахування середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України зі змінами і доповненнями від 08.02.95 р. №100. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
104. Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Інструкція затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 N 68, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за N 570/4791 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
105. Рукасов С. В. Ретроспектива теоретичних підходів щодо сутності оплати праці. *Вісник КІНУ імені Івана Огієнка. Економічні науки.* 2009. Вип. 2. С. 115-120. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnue/2009-2/26>
106. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит.* 2015. Вип. 1. С. 269-295. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa/2015-1/22>
107. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси.* 2009. Вип. 6(1). С. 65-78. URL: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof/2009-6\(1\)/9.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof/2009-6(1)/9.pdf).

108. Сінокоп Д. С. Проблеми та напрямки реформування оплати праці працівників бюджетної сфери. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18(1). С. 126-129.
109. Слиньков В.Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда: [практические рекомендации] К.: Дакор, КНТ, 2008. 336 с.
110. Советский энциклопедический словарь / за заг. ред. А.М. Прохоров. М.: Сов. энциклопедия, 1988. 1600 с.
111. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
112. Соколова О. А. Оплата праці державних службовців: міжнародно-правові стандарти. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки*. 2016. Вип. 6(1). С. 174-177. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu/jur/2016-6\(1\)/45](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu/jur/2016-6(1)/45)
113. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах. *Економічні науки*. 2012. № 9. С. 178-184.
114. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. К. : Вид-во КНЕУ, 2004. 187 с.
115. Тищенко В. Б. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2013. № 12. С. 73-75. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz/2013-12/33>
116. Тонконог Т.Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямки її удосконалення. *Вісник НБУ*. №6. 2010. С. 48-56.
117. Федірко Н. Державне регулювання оплати праці: світовий досвід і практика України. *Україна: аспекти праці*. 2011. № 5. С. 22-30.
118. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 714 с.

119. Цивільний кодекс України: Кодекс від 16.03.2003 № 435 – IV.
URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>
120. Цимбалюк С. Оплата праці працівників бюджетної сфери: проблеми та перспективи поліпшення. *Україна: аспекти праці*. 2012. № 3. С. 10-15
121. Чадченко О.С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах. *Управління розвитком*. 2012. № 10. С. 91-93.
122. Чеканова В. В. Організація обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах України. *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 161-163
123. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання.: монографія. Х.:ВД «ІНЖЕК», 2006. 368 с.
124. Черкашина Т. В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(2). С. 261-270.
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof/2015-12\(2\)/33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof/2015-12(2)/33)
125. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2015. Вип. 11 частина 1. С. 157-160.
126. Філіпова Н. В. Досвід європейських країн у фінансуванні охорони здоров'я. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. № 6. С. 315-320. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2020_6_54 (дата звернення: 28.11.2021).
127. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навчальний посібник К. : Центр учбової літератури, 2011. 440 с.

128. Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 5. Т. 3. С. 267–269.
129. Шевців Л. Ю. Дослідження сучасних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці в умовах сталого розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2018. Вип. 1. С. 281-287. URL: <http://nbuv.gov.ua/Nvuuuec/2018-1/47>
130. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності: дисертація на здобуття ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Тернопіль, 2011. 239с.